

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

DEPARTAMENTO DE DIREITO

**A Incidência do ICMS nas Operações Relativas à Importação de Bens por não
Contribuintes do Imposto**

João José Mello Pioner

FLORIANÓPOLIS (SC), DEZEMBRO DE 2008.

JOÃO JOSÉ MELLO PIONER

**A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES RELATIVAS À IMPORTAÇÃO DE
BENS POR NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO**

Monografia submetida ao Departamento de
Direito da Universidade Federal de Santa
Catarina como requisito para a obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis (SC), dezembro de 2008.



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
Colegiado do Curso de Graduação em Direito

TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia, intitulada “A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES RELATIVAS À IMPORTAÇÃO DE BENS POR NÃO CONTRIBUENTES DO IMPOSTO”, elaborada pelo acadêmico **JOÃO JOSÉ MELLO PIONER** e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, 10 de dezembro de 2008.

Ubaldo Cesar Balthazar

Humberto Pereira Vecchio

Iran José de Chaves

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus. Sempre presente.

Aos meus pais, pelas lições e pelo apoio incondicional nos momentos tristes e felizes de toda minha vida, e que desde cedo me ensinaram o real significado da palavra amor.

Aos mestres, na pessoa de meu orientador, pela dedicação, ensinamentos e orientação ao longo da realização deste curso.

Aos amigos e colegas de turma, em especial à Rafaela Medeiros, por tanto contribuir para essa minha honrosa formação.

Aos tantos amigos e colegas dos estágios realizados, que, com toda a certeza, colaboraram muito nestes cinco anos de estudo.

Enfim, agradeço às pessoas especiais que estiveram ao meu lado nessa jornada, principalmente à Daniela Coelho, pelo carinho e companheirismo que tanto me dedicou.

“O fim do Direito é a paz; o meio de atingi-lo, a luta. O Direito não é uma simples idéia, é força viva. Por isso a justiça sustenta, em uma das mãos, a balança, com que pesa o Direito, enquanto na outra segura a espada, por meio da qual se defende. A espada sem a balança é a força bruta, a balança sem a espada é a impotência do Direito. Uma completa a outra. O verdadeiro Estado de Direito só pode existir quando a justiça bradir a espada com a mesma habilidade com que manipula a balança.”

Rudolf Von Ihering.

A aprovação da presente monografia não significará o endosso do(a) Professor(a) Orientador(a), da Banca Examinadora e da Universidade Federal de Santa Catarina à ideologia que a fundamenta ou que nela é exposta.

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo analisar a maneira como a doutrina e, principalmente, a jurisprudência nacional tem abordado o assunto referente à incidência do ICMS nas operações relativas à importação de bens por aqueles que não se enquadram como contribuintes do imposto (quer o importador seja pessoa física ou jurídica). Em um primeiro momento, a preocupação maior foi em estabelecer os conceitos e características que fazem do ICMS um imposto como se vê nos dias atuais.

A partir daí, o estudo foi direcionado a uma análise da hipótese de incidência deste tributo referente às operações de importação, em geral. Em seguida, demonstrou-se a alteração dada ao art. 155 da CF, através da EC nº 33/2001, que ampliou consideravelmente a incidência do imposto, desnaturando, contudo, sua principal característica: a não-cumulatividade. Ao final, através da Súmula 660 do STF, demonstrou-se que, embora o constituinte derivado tenha alterado o texto constitucional, o STF entendeu tal modificação como uma afronta ao pensamento do constituinte originário, decidindo que a incidência do ICMS nas operações relativas à importação só deve ocorrer quando os bens importados se configurem como mercadorias e os importadores, como contribuintes desse imposto.

Palavras-chave: ICMS. Importação. Bens. Mercadoria. Contribuinte. Emenda Constitucional nº 33/2001. Não-cumulatividade. Súmula 660, STF.

SUMÁRIO

RESUMO	Erro! Indicador não definido.
SUMÁRIO	8
INTRODUÇÃO	Erro! Indicador não definido.
1 CONCEITOS E CONSIDERAÇÕES SOBRE O ICMS	10
1.1 ASPECTOS GERAIS DO ICMS	Erro! Indicador não definido.
1.2 HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR DO TRIBUTO	Erro! Indicador não definido.
1.3 DAS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS; DIFERENÇA ENTRE MERCADORIAS E BENS	16
1.3.1 Operações	18
1.3.2 Circulação	18
1.3.3 Diferenças entre bens e mercadorias	20
1.4 SUJEITOS PASSIVOS	22
1.5 O ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO	24
2 A ALTERAÇÃO CONSTITUCIONAL PROMOVIDA PELA EC Nº 33/2001	28
2.1 AS MUDANÇAS NA REDAÇÃO DO ART. 155, § 2º, IX, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	28
2.2 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE	31
2.3 OFENSAS AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE	36
2.4 ANÁLISE ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001	39
2.4.1 Características da Constituição Federal de 1988	40
2.4.2 Poder Constituinte	42
2.4.3 Os limites do poder constituinte derivado reformador	44
2.5 A INCONSTITUCIONALIDADE DA EC Nº 33/2001, FRENTE À AFRONTA AO PENSAMENTO DO CONSTITUINTE ORIGINÁRIO	46
3 ENTENDIMENTOS DO STF SOBRE O ICMS NA IMPORTAÇÃO - SÚMULA 660	51
3.1 SÚMULA Nº 660 DO STF - MOTIVAÇÃO E PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS FUNDAMENTADORES	51
3.2 A PROPOSTA DE ALTERAÇÃO SUMULAR E RATIFICAÇÃO DE SEU ENUNCIADO ORIGINAL	54
3.3 A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES RELATIVAS ÀS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE BENS PELOS NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO	59
CONCLUSÃO	64
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	66

INTRODUÇÃO

Estudar, legislar, aplicar e julgar, enfim, grande parte das atividades que envolvem o cotidiano jurídico, em geral, não encontra posições unânimes, tanto na doutrina quanto na jurisprudência pátria.

Tratando-se do tributo gerador da maior parte da renda dos entes federativos, ou seja, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS), o assunto se torna ainda mais complexo.

A arrecadação com o ICMS é responsável pela quase totalidade da receita obtida não só pelos Estados Membros e Distrito Federal (DF), como também pela maioria dos Municípios, haja vista que 25% da receita dos Estados, obtidas através deste tributo, são repassados aos cofres municipais.

Isto se deve, principalmente, pelo fato de que grande parte das atividades de mercancia praticadas no Brasil (e até mesmo fora dele) se encaixam nas hipóteses de incidência do tributo, conforme previsto na Constituição Federal do Brasil, de 1988 (CF), constituindo seu fato gerador.

Entretanto, não obstante a eminente importância deste tributo para o sistema econômico brasileiro, ante a sua gama de hipóteses de incidência, que resultam no ganho financeiro estadual e municipal, o que se propõe neste trabalho é analisar, de forma pontual, se há a possibilidade de incidência do ICMS nas operações relativas à importação de bens por aqueles que não se caracterizam como contribuintes habituais do imposto.

Esta dúvida, existente tanto na doutrina quanto nos mais variados tribunais brasileiros, decorre do fato de a Constituição Federal ter sido alterada por diversas emendas constitucionais (EC) no tocante a este tributo (emendas essas que podem ter alterado o caráter dado ao imposto pelo Constituinte Originário), especificamente, no presente caso, pela EC nº 33/2001, que ampliou a hipótese de incidência do ICMS.

A análise que aqui se propõe, levará em conta, ainda, o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a incidência ou não do ICMS nas operações de importação de bens por aqueles que não se caracterizam como contribuintes habituais do imposto, eis que o assunto foi sumulado por esta Corte, Súmula nº 660, após o advento da EC nº 33/2001.

Assim, far-se-á no presente estudo, uma comparação entre os entendimentos do

Constituinte Originário do Constituinte Reformador, e da Suprema Corte do Brasil, no tocante ao assunto acima explicitado, qual seja, a possibilidade de incidência do ICMS nas operações de importação de bens por aqueles que não se caracterizam como contribuintes habituais do imposto.

Para tanto, institutos de Direito Tributário e Constitucional, além da análise jurisprudencial das cortes superiores brasileiras, serão os meios utilizados na tentativa de se explicitar de forma mais clara e compreensível a forma como este assunto, relativamente novo, é abordado pelos estudiosos e aplicadores do Direito Tributário brasileiro.

1 – CONCEITOS E CONSIDERAÇÕES SOBRE O ICMS

1.1 –ASPECTOS GERAIS DO ICMS

Conceituar um tributo vai além de simplesmente definir sua nomenclatura e assinalar algumas características. Tem-se que apontar as peculiaridades que o diferenciam dos demais que com ele coexistem.

Assim, falando-se em ICMS, para conceituá-lo, indispensável que se leve em consideração aspectos particulares como a competência para instituí-lo, sua previsão legal e, ainda, suas reservadas características.

O ICMS hoje como se vê, nada mais é do que o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que com o passar do tempo, mais precisamente a partir da Emenda nº 18/65, tornou-se não-cumulativo, transformando-se no ICM (previsto no art. 23, III da Constituição anterior¹).

Leciona HUGO DE BRITO MACHADO:

Na Constituição de 1988 ele está entre os impostos da competência dos Estados e do Distrito Federal e teve o seu âmbito ampliado, passando a abranger, também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isso a sigla ICM foi substituída por ICMS².

No sistema tributário brasileiro, é a própria CF quem define a competência dos entes federativos na instituição de seus respectivos tributos. No caso específico do ICMS, o assunto é tratado no artigo (art.) 155 da CF, como explica LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR:

A CF de 1988 dedica os parágrafos 2º, com doze incisos e diversas alíneas, ao 5º do art. 155, à disciplina do ICMS, que, assim, está engessado no texto constitucional, e qualquer mudança na sua estrutura depende de emenda constitucional³.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. rev. atual. e amp., São Paulo: Malheiros, 2004. P. 343/344.

² Ibid. p. 344..

³ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual De Direito Financeiro & Direito Tributário**. 17. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. P. 986.

Estando ali previsto na Lei das Leis, o ICMS, dentre outros impostos, se encaixa como sendo de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal. Desta forma, estes são os únicos entes da Federação que podem efetivamente instituir o imposto e legislar acerca deste.

Sobre a competência privativa na instituição do ICMS, leciona LUCIANO AMARO:

Designa-se *privativa* a competência para criar *impostos* atribuída com *exclusividade* a este ou àquele ente político; assim, o imposto sobre importação seria de competência privativa da União; o ICMS pertenceria à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; o ISS comporia a competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal. (Grifos do original)⁴.

Entretanto, não obstante a Carta Magna estabelecer a competência referente ao ICMS, o constituinte originário definiu que suas normas gerais se dariam através de previsão legal em Leis Complementares (LC).

Assim, editou-se no ano de 1996 a LC de nº 87, que ficou responsável por determinar e discriminar a normatização geral deste tributo. Contudo, mesmo com a edição desta LC, faltava ainda a cada Estado e ao DF, decretar leis que instituíssem efetivamente o imposto.

Por possuir demasiada complexidade, o número de leis e normas que regem o ICMS, não fica restrito apenas àquelas anteriormente citadas.

Resume LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR a legislação tributária sobre o ICMS:

Em resumo, em matéria de ICMS, a legislação tributária compreende: a) o art. 155, §§ 2º a 5º, da CF de 1988, tendo os §§ 4º e 5º e as alíneas h e i do inciso XII do §2º sido acrescidas pela EC n. 33, de 11/12/2001; b) a Lei Complementar nº 87/96, que fixa as normas gerais do imposto; c) Resolução nº 22/89 do Senado Federal, fixando as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; d) Resolução nº 95/96 do Senado Federal, estabelecendo a alíquota de 4% (quatro por cento) na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal; e) Decretos dos Governadores dos Estados-membros e do Distrito Federal, ratificando os Convênios sobre ICMS, principalmente no que toca à concessão e revogação de benefícios, incentivos fiscais e isenções; f) leis dos Estados e do Distrito Federal instituindo o imposto; g) normas complementares estaduais⁵.

Apontada a legislação responsável pela instituição e regulamentação do imposto,

⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 93.

⁵ ROSA JUNIOR, op. Cit. P. 987/ 988.

importante destacar quais as características que o tornam tão peculiar e complexo, diferenciando-o dos demais tributos.

Conforme o próprio nome do tributo (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços), percebe-se que se trata de um tributo referente à operações comerciais, de mercancia. Este, sem sombra de dúvidas, é o aspecto mais característico deste imposto.

Ante seu enorme poder de arrecadação, tem uma importância e função predominantemente fiscal, haja vista ser, como dito alhures, responsável pela maior fatia nas arrecadações dos Estados e do DF.

Contudo, o que hoje tem se percebido, é a enorme potencialidade deste tributo influenciar diretamente na economia do país, conforme simples leitura do art. 155, §2º, III, da CF/88: “*poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*”.

Assim, tornando possível estabelecer alíquotas diversas em função da essencialidade, o ICMS ganha desaconselhável função extrafiscal, ante a eminente possibilidade de uma intervenção estatal, tanto no domínio econômico quanto social. Ainda, além desta característica inerente ao imposto, outras lhes são determinantes.

Trata-se de um imposto real, eis que não leva em conta a capacidade contributiva do contribuinte, nem quaisquer de seus elementos subjetivos. É um imposto indireto, pois ao gravar as diversas etapas da circulação da mercadoria ou serviço, transfere o ônus de um contribuinte para o próximo a movimentar a mesma mercadoria. Apresenta incidência plurifásica, sendo não-cumulativo em respeito ao dispositivo constitucional (art. 155, §2º).⁶

Feitas as devidas considerações iniciais sobre o imposto, conceituando-o e caracterizando-o, passa-se agora a outro ponto de relevante importância, aproximando o assunto de um campo mais prático, suas hipóteses de incidência e fatos geradores.

1.2 - HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR DO TRIBUTO

Primeiramente, relevante definir o que vem a ser, no ramo do Direito Tributário, a chamada hipótese de incidência (HI) de um tributo, diferenciando-a de fato gerador, para finalmente enquadrar esses dois elementos na órbita do ICMS.

⁶ROSA JUNIOR, op. Cit. P. 988/ 989

Nos dizeres de VITTORIO CASSONE, hipótese de incidência:

É a descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente).⁷

Sobre este mesmo enfoque seguem os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará interromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.⁸

Destas palavras, entende-se HI como sendo uma previsão legal de um fato hipotético, algo que se vier a se materializar no mundo real (mundo fático), motivará a obrigação do sujeito passivo em recolher o tributo devido.

Este é um dos pontos que caracteriza a tamanha complexidade do ICMS, pois como dito por LEANDRO PAULSEN:

O ICMS revela-se em diversas hipóteses de incidência. “Percebe-se que debaixo da sigla ICMS hospedam-se, pelo menos, cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviço de comunicação; d) o imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. São cinco impostos diferentes justamente porque tem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes(...) (Roque Antonio Carrazza, ICMS. Operações de *Performance*, Imunidade. Exegese do art. 155, §2º, XII, e, da CF. Questões Conexas)⁹.

Já quando se trata do fato gerador de uma obrigação tributária, tem-se nas palavras de CASSONE sua concisa definição:

⁷ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 60

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 17 ed., São Paulo: Saraiva, 2005. p. 248

⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência**. 9 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 333.

É o fato que gera a obrigação tributária. Para gerar a obrigação tributária, o *fato* ocorrido deve enquadrar-se rigorosamente dentro dos termos da *lei*, fenômeno a que se dá o nome de **subsunção**. Se o fato se subsume à HI, estará ele dentro do campo da incidência tributária. Caso contrário, estará fora do campo de incidência.¹⁰

Assim, de acordo com as definições apresentadas de hipótese de incidência e de fato gerador, torna-se claro que ambos não se confundem. Enquanto um atinge um campo teórico, a previsão legal de um fato, o outro é a realização, a efetivação na prática do fato previsto em lei.

É partindo-se deste ponto, do geral para o campo do ICMS, especificamente, que o assunto se torna mais límpido e de fácil compreensão. Relativamente apenas a este tributo, suas hipóteses de incidência, ou seja, sua previsão legal teórica, que será dada através da legislação dos entes competentes (Estados e DF), encontra seus limites na CF/88, em seu art. 155, II, §§ 2º e 3º, e também na LC nº 87/96.

Cada Estado e o DF, ao instituírem o tributo e apontarem as hipóteses em que este incidirá, deverá obedecer estes limites impostos pela CF/88 e pela LC nº 87/96, sob pena da norma infraconstitucional ser declarada inconstitucional ou quando menos, ilegal¹¹.

Na abordagem do aspecto **fático** que leva o contribuinte a se tornar devedor do ICMS (seu fato gerador), tem-se que:

O fato gerador do ICMS é descrito na lei que o institui, vale dizer, na lei do Estado ou do Distrito Federal. Isto obviamente não constitui peculiaridade deste imposto, pois o fato gerador de qualquer tributo é descrito pela lei que o institui¹².

Assim sendo, de forma genérica, discorre sobre o fato gerador do ICMS, SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

É a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transportes de natureza não estritamente municipais por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores. Se vendo meu carro e transporto-me, ou as minhas coisas, não há fato gerador. O ICMS é imposto qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos, ainda que pessoas físicas, mormente em caso de importação de mercadorias.¹³

¹⁰ CASSONE, op.cit. p. 61

¹¹ ROSA JUNIOR, op. Cit. p. 991.

¹² MACHADO, op. Cit. p. 345.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 484

Entretanto, assevera ainda CASSONE, que “*para ser fato gerador do ICMS, há necessidade de que as operações sejam realizadas com habitualidade e com fins comerciais.*”¹⁴.

No que tange à legislação que prevê e descreve o fato gerador deste imposto estadual, leciona HUGO DE BRITO MACHADO:

Segundo a vigente Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, sobre a definição dos fatos geradores dos tributos (art. 146, inc. III, alínea “a”). A lei complementar, todavia, não é instrumento hábil para a instituição do tributo, a não ser, é claro, naqueles casos nos quais a própria Constituição determina que o tributo será criado por lei complementar(...)

É indubitoso, portanto, que o fato gerador do ICMS é descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui. A área factual descritas na Constituição Federal e na lei complementar a que se reporta seu art. 146, III, é limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário que institui o tributo.¹⁵

Como visto, diversas são as hipóteses de incidência e os fatos geradores do ICMS, cabendo a legislação que o instituir obedecer aos limites fixados pela CF/88 e pela LC nº87/96.

Entretanto, o que se propõe neste trabalho, como já ponderado anteriormente, é deixar de lado esta gama de hipóteses de incidência e fatos geradores, concentrando-se na análise da possibilidade de incidência do ICMS nas operações relativas à importações de bens pelos não contribuintes do imposto.

1.3 – DAS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS; DIFERENÇA ENTRE MERCADORIAS E BENS

Primeiramente, cumpre destacar que o objeto de incidência do ICMS não são as mercadorias, os bens, a circulação ou a importação destes, propriamente ditos. Sempre, o tributável são *as operações* que envolvem esses elementos.

Anote-se, desde logo, que o ICMS não incide sobre circulação de mercadorias, nem sobre mercadorias, mas sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Resulta do exposto que operação pressupõe negócio jurídico mercantil envolvendo circulação de mercadorias, como transmissão de um direito

¹⁴ CASSONE, op. Cit. p. 306.

¹⁵ MACHADO, op. Cit. p.345/346.

(posse e propriedade).¹⁶

Essas operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente de sua natureza jurídica. Deve implicar mudança da propriedade das mercadorias, que estão em circulação econômica e são levadas desde a fonte, passando pela produção e atingindo o consumidor.¹⁷

Desta forma, ante a inegável correlação entre estes termos, de outra forma não poderiam ser feita suas análises, senão de forma conexa.

Assim, operação, circulação, e mercadorias são conceitos profundamente interligados, complementares e necessários, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas inter-relações. Não interessa para a delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil, etc.), nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que embora perfeito, não transfere o domínio, que no Direito Civil, que no Direito Comercial, sem a tradição; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante, porque representa a tradição da coisa móvel, execução de um contrato mercantil, translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo animus de alterar a titularidade. Também a transmissão de bens imóveis (ainda que habitual) não configura fato gerador do ICMS, seja por configurar hipótese de outro tributo especial, de competência municipal, seja por inexistir mercadoria (bem móvel). A saída é mera exteriorização da tradição.¹⁸

Neste mesmo sentido segue a doutrina de HUGO DE BRITO MACHADO, sobre a necessidade de entender, como um todo, as chamadas *operações relativas à circulação de mercadorias*:

Vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar o ICMS. Não é fato gerador desse imposto enquanto não implique *circulação de mercadorias*, que há de ser entendida em seu conjunto, e não significado de cada uma das palavras que a compõem.¹⁹

Todavia, mesmo estando claro que os termos da expressão “operações relativas à circulação de mercadorias” apresentam uma unidade, o estudo destes elementos deve ser feito de

¹⁶ ROSA JUNIOR, op. Cit. p. 991.

¹⁷ MACHADO, op. Cit. p. 348.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 377.

¹⁹ MACHADO, op. Cit. p. 349.

forma separada, dando-se o significado jurídico-tributário de cada um deles, para o final se chegar a compreensão do todo.

1.3.1 – Operações

Tem-se, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO que:

Operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha virtude de realizar aquele evento (...) soa estranho, por isso mesmo, que muitos continuem a negar ao vocábulo “operações” a largueza semântica peculiar das “operações jurídicas” para entendê-lo como qualquer ato material que anime a circulação de mercadorias. Eis aqui o efeito jurídico sem correspondente causa jurídica, a eficácia do Direito desvinculada de algo investido de juridicidade.²⁰ (Grifos do original).

Sobre este mesmo tema, disserta SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes: circulação e mercadorias são, neste sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.

(...)

Os autores que vêm no ICM um imposto sobre circulação ou sobre mercadorias estão ignorando a Constituição; estão deslocando o cerne da hipótese de incidência do tributo, da operação – aí posta pelo próprio Texto Magno – para seus aspectos adjetivos, com graves consequências deletérias do sistema.²¹

Desta maneira, conclui-se como sendo as ditas operações, os atos/negócios jurídicos em que se percebe a transmissão de um direito, implicando, efetivamente, na circulação de mercadorias.

1.3.2 – Circulação

Na continuidade das definições separadamente dos elementos que caracterizam a hipótese de incidência do ICMS, passa-se agora a análise do termo “circulação”.

No âmbito do ICMS, falar em circulação de mercadorias gera alguns impasses na

²⁰ CARVALHO, op. Cit. p. 170.

²¹ COELHO, 2005 apud ATALIBA – GIARDINO, **Núcleo da Definição Constitucional do ICM.**

doutrina nacional. Isso porque, como se verá adiante, a circulação pode ocorrer em dois planos que nem sempre coincidem, o físico e o jurídico.

Leva problema a questão de saber se a operação de circulação de mercadorias é somente aquela da qual decorra a mudança da propriedade destas. Como o ICMS é não cumulativo, a transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa foi considerada pelo legislador como fato gerador do imposto. Para tanto, a lei tributária atribuiu a cada estabelecimento, e não à pessoa jurídica, a condição de contribuinte.²²

Contudo, esta não parece ser a visão adotada por grande parte da doutrina de renome nacional:

O vocábulo *circulação* somente pode ser entendido como circulação jurídica, circulação com efeitos no mundo jurídico, vale dizer, pressupõe mudança de titularidade da mercadoria de uma pessoa para outra, com ou sem movimentação física. Essa circulação pode ocorrer com a transmissão da propriedade *strictu sensu* ou mediante mera transferência da posse a título negocial, ou melhor, “quando implique transferir poderes jurídicos atípicos de domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a mercadoria.”²³ (grifos do original).

Tratando do mesmo assunto, com palavras mais claras e em termos mais resumidos, tem-se, nas palavras de LEANDRO PAULSEN: “*Circulação, juridicamente falando, é a passagem de bens de uma pessoa para outra, acarretando a mudança de titular.*”²⁴

Esta parece mesmo ser a visão mais correta e, corroborando deste juízo, em que para se falar em circulação, deve-se falar também em mudança na propriedade da mercadoria, LUIZ EMYGIDIO F. DA ROSA JUNIOR cita o entendimento jurisprudencial²⁵:

A jurisprudência não discrepa do mencionado entendimento, tanto que a *Súmula 166 do STJ* enuncia: ‘Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte’. Os acórdãos que embasam a referida Súmula adotam os seguintes fundamentos: a) o mero deslocamento físico da mercadoria, sem transferência de propriedade, não caracteriza ato mercantil; b) inexistência de circulação econômica, porque ocorre transferência de produto acabado da matriz para a loja; c) a saída da mercadoria não decorre de negócio jurídico mercantil, que pressupõe

²² MACHADO, op. Cit. p. 349.

²³ ROSA JUNIOR, Luiz Emydio F. da, 2003 Apud ATALIBA - CLEBER GIARDINO, **Núcleo da definição constitucional do ICM**, RDT vol. 25-26. p. 112.

²⁴ PAULSEN, Leandro, 2007 Apud Horacio Villen Neto. **A Incidência do ICMS na Atividade Praticada Pelas Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica**. RET nº32, jul/ago/03. p. 20.

²⁵ ROSA JUNIOR, op. Cit. p. 994.

a existência de duas pessoas. O STF adota o mesmo posicionamento [...] ²⁶

Dos conceitos até então apresentados, conclui-se que a expressão “operações relativas à circulação” deve ser entendida como sendo os atos/negócios jurídicos em que ocorra a transmissão da propriedade ou domínio de um bem ou mercadoria de uma para outra pessoa.

Mas e entre bens e mercadorias, quais seriam as distinções a se apontar? A resposta a esta pergunta é de extrema relevância para todos os ramos do Direito, em especial para o Direito Tributário e mais especificamente ainda, para o estudo do ICMS.

1.3.3 – Diferenças entre bens e mercadorias

Primeiramente, não se pode olvidar que tanto bem como mercadoria, são, juridicamente falando, espécie e subespécie, respectivamente, do gênero coisa.

Ambos são coisas, mas nem por isso são, necessariamente, sinônimos, como se verá em seguida.

Sobre o assunto leciona o especialista em Direito Civil SILVIO DE SALVO VENOSA:

‘sob o nome de coisa, pode ser chamado tudo quanto existe na natureza, exceto a pessoa, mas como bem só é considerada aquela coisa que existe proporcionando ao homem uma utilidade, porém com o requisito essencial de lhe ficar suscetível de apropriação’.²⁷

Ainda para VENOSA, os bens são assim definidos:

Entende-se por *bens* tudo o que pode proporcionar utilidade aos homens. Não deve o mesmo termo ser confundido com *coisas*, embora a doutrina longe está de ser uníssona. Bem, em nossa concepção, é tudo que corresponde a nossos desejos, nosso afeto em uma visão não jurídica. No campo jurídico, bem deve ser considerado aquilo que tem valor, abstraindo-se daí a noção pecuniária do termo. Para o direito, *bem* é uma utilidade econômica ou não econômica.²⁸

Entendendo-se coisa (gênero) como aquilo que existe no mundo, de forma material ou não (excetuando-se a pessoa) e bem como sendo uma espécie deste gênero, que se caracteriza como a coisa que possui algum valor/utilidade para o ser humano, importante conceituar,

²⁶BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AI 131.941-1. Rel. Min. Marco Aurélio. DJU 19.04.1991, p. 45.83. Disponível em :<[Http://www.stf.gov.br/](http://www.stf.gov.br/)> Acesso em: setembro de 2008.

²⁷ VENOSA, Sílvio de Salvo, 2004. Apud Serpa Lopes 1962, v. 1:354.

²⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: parte geral**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 322.

também, a subespécie mercadoria, e diferenciá-la dos conceitos até então apresentados.

Para HUGO DE BRITO MACHADO, assim se definiria, juridicamente falando, o termo mercadoria:

Mercadoria são *coisas móveis*. São coisas porque são bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas *móveis* porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias. A própria Constituição Federal, na partilha das competências impositivas, já determina sejam tratados diferentemente os bens imóveis, que não podem receber do legislador, complementar ou ordinário, o tratamento jurídico tributário dispensado às mercadorias.²⁹ (grifos do original).

Complementando o raciocínio do autor acima citado, leciona JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta que é exposta à venda entre outras adquiridas para este fim. **Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal.** Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio conferir-lhe atributos de mercadoria.³⁰ (Grifos nossos).

Corroborando este entendimento, de que para se caracterizar como mercadoria, a coisa deva ter uma destinação mercantil, do voto do Ministro Marco Aurélio tira-se que:

A própria designação do imposto, no que consagra o emprego do vocábulo “mercadoria”, pressupõe o ato mercantil, encontrando-se a definição do termo no Direito comercial. Em síntese, consubstancia mercadoria coisa móvel destinada à comercialização, que geralmente é adquirida por pessoas do comércio para revenda [...]³¹

HUGO DE BRITO MACHADO arremata o assunto do seguinte modo:

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 pelo empresário para a revenda, no estado em que adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire

²⁹ MACHADO. Op. Cit. p. 350-351.

³⁰ MELLO, José Eduardo Soares de, 1996. Apud Paulo de Barros Carvalho.

³¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AI 131.941-1. Rel. Min. Marco Aurélio. DJU 19.04.1991, p. 285. Disponível em :<[Http://www.stf.gov.br/](http://www.stf.gov.br/)> Acesso em: setembro de 2008.

para uso ou consumo próprio. **Por isto, o ICMS não deveria incidir sobre a importação de bens de uso do próprio importador, conforme temos há muito sustentado e entendeu afinal o Supremo Tribunal Federal.**³² (grifo nosso).

Assim, finalizando este raciocínio, outro não pode ser o entendimento sobre mercadoria, senão aquele em que se conclui que mercadoria seja a coisa destinada, exclusivamente, ao comércio por aquele que é seu titular.

Do anteriormente exposto, conclui-se que para ser objeto de tributação do ICMS, não basta que as operações de circulação ocorram em relação a qualquer tipo de coisa ou bem.

Mas, em relação a bens que sejam efetivamente destinados a atos mercantis, a uma atividade comercial ou de mercancia. Deve este bem estar caracterizado como uma mercadoria.

1.4 – SUJEITOS PASSIVOS

Compreendido os objetos a serem tributados pelo ICMS, questão não menos importante é definir os sujeitos a serem por ele atingidos. Quem deve pagar pelo tributo? Quem são os devedores? Quem é o sujeito passivo desta obrigação tributária?

Para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

O aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária contempla os sujeitos da relação jurídica, inserindo-se no pólo passivo o contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com a respectiva materialidade e que, voluntariamente, realiza o ato imponible.³³

PAULO DE BARROS CARVALHO assim define o sujeito passivo de uma obrigação tributária, em termos gerais:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.³⁴

Ainda, nas palavras de DEONÍSIO KOCH, “Contribuinte é, portanto, qualquer pessoa que tiver relação direta e pessoal com o fato gerador do imposto”.³⁵

³² MACHADO. Op. Cit. P. 351.

³³ MELLO. Op. Cit. p. 102.

³⁴ CARVALHO. Op. Cit. p. 304.

³⁵ KOCH. Op. Cit. p. 107.

Encerrando-se o conceito de sujeito passivo no âmbito do Direito Tributário ALIOMAR BALEEIRO afirma:

Na verdade, as hipóteses tributárias, contempladas pela Constituição, são fatosignos presuntivos de riqueza (expressão de Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral de Direito Tributário, cit., São Paulo, Ed. Saraiva, 1972, PP. 500-503). Os contribuintes podem, assim, ser deduzidos da análise do aspecto material da hipótese, antecipadamente delineada na Constituição. O que importa, nesse aspecto da identificação do contribuinte, é a delimitação precisa da hipótese tributária, pois a figura do contribuinte caracteriza-se por ser a do sujeito passivo que realiza aquele pressuposto.³⁶

Da leitura e união destes pensamentos, ligando-os com as definições até então abordadas, restringindo-se ao que se propôs este trabalho, ou seja, a análise do ICMS, quem realmente é o sujeito passivo em uma relação tributária envolvendo este imposto estadual?

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA responde aos questionamentos que acima foram feitos:

E quem pode promover e realizar tais operações? Entendemos que **só o produtor, o industrial ou o comerciante**. O particular (dona de casa, operário, aposentado, etc.) que vende um objeto seu não realiza uma operação relativa à circulação de mercadorias; apenas vende um bem móvel qualquer. O mesmo podemos dizer do profissional liberal (médico, dentista, advogado), do professor, do funcionário público, enfim, de todos os que não revestirem uma dessas três condições: **comerciante, industrial ou produtor**.³⁷

Para complementar os termos de CARRAZZA, citar-se-á aqui as palavras de DEONÍSIO KOCH, que ao comentar o art. 7º do Regulamento do ICMS de Santa Catarina (Decreto 2.870/01), tratando do contribuinte do imposto, explica:

Observa-se que um dos pressupostos para a definição de contribuinte é a *habitualidade* com que a pessoa realiza as operações ou prestações constitutivas do fato gerador do imposto. Todavia, no parágrafo único o legislador deu maior abrangência ao conceito, dispensando a característica da *habitualidade* para qualificar como contribuinte as pessoas que realizam uma das operações arroladas nos incisos I a IV, que eu chamaria de contribuintes *eventuais*, porque assumem essa condição na eventualidade de praticar uma operação das arroladas nos citados incisos.

É também contribuinte do imposto aquela pessoa que, embora não pratique operações com habitualidade, o faz em volume que caracterize intuito

³⁶ BALEEIRO. Op. Cit. 448.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 9ª Ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2003. P. 37.

comercial.³⁸(Grifos do original).

Corroborando o entendimento apresentado até então, cita-se, novamente, ALIOMAR BALEEIRO:

O art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 tem exatamente a preocupação de qualificar o “contribuinte” a partir da delimitação da hipótese. Assim, diz ser a **pessoa física ou jurídica que pratique a operação jurídica mercantil de circulação ou o prestador de serviços. A habitualidade ou o volume que caracterize o intuito comercial são características presuntivas do ato do comércio.**³⁹(Grifos nossos).

Desta forma, parece claro dentro da doutrina nacional que, para se configurar como sujeito passivo (popularmente conhecido como contribuinte), a pessoa (física ou jurídica) deve realizar atos de mercancia, como já dito antes, eis que o ICMS é exclusivamente um imposto comercial.

Ainda, necessário que estas operações mercantis sejam praticas com habitualidade, mostrando ser o sujeito um produtor, industrial, comerciante, entre outros que por ventura venham a participar de operações mercantis.

Quem não pratica tais atos, quem apenas compra algo para si, sem a intenção de vir a negociá-lo novamente, não é caracterizado como contribuinte do ICMS, não deve assim ser onerado pelo fisco na cobrança deste tributo.

Na continuidade deste estudo, passa-se a análise daquela que é a hipótese de incidência a ser aqui debatida, as operações relativas à importação.

1.5 – O ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

Este ponto do estudo é, sem dúvidas, um dos de maior importância. É aqui que se atinge a hipótese de incidência do ICMS com a qual se pretende trabalhar: as operações de importação de bens e mercadorias.

É aqui que se percebe a intenção do constituinte originário ao inserir o ICMS na Carta Magna.

Antes de tudo, necessário relembrar de que forma, primitivamente, foi essa hipótese

³⁸ KOCH. Op. Cit. p. 107/108.

³⁹ BALEEIRO. Op. Cit. p. 448.

de incidência prevista na CF/88, antes de sofrer mudanças através das seguidas emendas constitucionais.

Tem-se como texto original do art. 155, §2º, inciso IX, alínea “a”:

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

I - impostos sobre:

(...)

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

(...)

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

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço⁴⁰;

Logo, da leitura e interpretação dada ao dispositivo supra, em conformidade com os conceitos anteriormente definidos, percebe-se que o que se tributa, é a importação de mercadorias e somente mercadorias.

Diz o dispositivo que ainda que estas mercadorias venham a ser bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, deverão ser tributadas. Como visto, toda mercadoria é um bem, mas nem todo bem é uma mercadoria.

Ora, não há que se fazer confusão neste momento. O constituinte originário, ao assim redigir, deixou claro a sua intenção de que a espécie *mercadoria* deveria ser tributada e não o gênero *bem*.

Entretanto, não obstante a clara intenção do constituinte originário com a redação deste dispositivo constitucional, afirma LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR que:

O STJ interpretava a norma constitucional no sentido de que na importação de bem do exterior para uso próprio de pessoa física, o imposto era devido porque contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que realize situação caracterizada pela lei como fato gerador, como prescrito no art. 4º, § único, I, da LC 87/96, que repetiu a norma do convênio 66/88.⁴¹

Desta mesma forma segue o entendimento de DEONÍSIO KOCH:

⁴⁰ CF/88 – Art. 155, &2º, IX, “a” – redação original.

⁴¹ ROSA JUNIOR. Op. Cit. p. 995.

Registre-se que nas importações de mercadorias o fato gerador ocorre em qualquer hipótese, não importando se a mercadoria se destinar ao comércio, ao consumo ou ao ativo permanente, sendo também irrelevante a qualidade do importador, se pessoa física ou jurídica.⁴²

Este entendimento seguiu de forma tão reiterada nos tribunais, culminando com os enunciados das Súmulas 155 (datada de 15/04/1996) e 198 (datada de 21/07/1997), ambas do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

SÚMULA 155: “O ICMS INCIDE NA IMPORTAÇÃO DE AERONAVE, POR PESSOA FÍSICA, PARA USO PRÓPRIO”.⁴³

SÚMULA 198: “NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA, DESTINADO A USO PRÓPRIO, INCIDE ICMS.”⁴⁴

Contudo, este não era um tema uníssono, tanto doutrinaria quanto jurisprudencialmente: “*os bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento não são mercadorias. Também não são mercadorias os bens importados por quem com eles não vai comercializar.*”⁴⁵

Assim, diante de uma verdadeira batalha de opiniões entre fisco, contribuintes, doutrinadores e tribunais, a questão foi submetida à apreciação pela Corte Máxima do Brasil, o Supremo Tribunal Federal (STF), pacificando assim o entendimento:

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

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

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

⁴² KOCH. Op. Cit. p. 74.

⁴³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula 155. Publicada em 23.03.1996. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=155&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1>> Acesso em: setembro de 2008..

⁴⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula 198. Publicada em 08.10.1997. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=198&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1>> Acesso em: setembro de 2008..

⁴⁵ MACHADO. Op. Cit. p. 353.

atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido.⁴⁶ (grifo nosso).

De forma brilhante, clara e completa, LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR comenta, em cinco partes, a decisão que acaba de se mencionar:

A mencionada decisão baseou-se nos seguintes argumentos. Primeiro, porque o art. 155, II, da CF refere-se a ‘operação relativa a circulação de mercadorias’, e os termos ‘mercadoria’ e ‘estabelecimento’, constantes no art. 155, §2º, IX, a, são conceitos que devem ser entendidos mediante interpretação dos princípios gerais de direito privado (CTN, arts. 109 e 110). Assim, ‘operação’ significa ato mercantil; ‘circulação’ significa circulação jurídica, mudança de titularidade e não simples movimentação física do bem; ‘mercadoria’ é coisa móvel que pode ser objeto de comércio para quem o exerce com habitualidade e frequência. Segundo, porque o termo ‘consumo’, diz respeito a estabelecimento comercial e pessoa física que importa a mercadoria para uso próprio, não tem estabelecimento comercial. Terceiro, que a incidência do imposto feriria o princípio da não cumulatividade, pela impossibilidade de a pessoa física proceder à compensação do imposto, por não ser comerciante. Quarto, que a pessoa física não sendo comerciante e não tendo estabelecimento, não pratica atos que envolvam circulação de mercadorias. Quinto, porque o imposto seria devido ao Estado onde estivesse situado o estabelecimento destinatário da mercadoria, que não é o caso da pessoa física, que não tem estabelecimento.⁴⁷

Dito isso, importante abordar agora a situação em que se encontra a incidência do ICMS nas operações relativas a importação, ante as mudanças que o texto do art. 155 da CF sofreu ao longo do tempo.

⁴⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 203075, Rel. Min. Ilmar Galvão, PRIMEIRA TURMA.** Julgado em: 05.08.1998. DJ 29.10.1999. p. 386. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: setembro de 2008.

⁴⁷ROSA JUNIOR. Op. Cit. p. 996.

2 – A ALTERAÇÃO CONSTITUCIONAL PROMOVIDA PELA EC Nº 33/2001

2.1 – AS MUDANÇAS NA REDAÇÃO DO ART. 155, §2º, IX DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

De uma forma geral, com o passar dos anos, através de seguidas emendas constitucionais, variados dispositivos da Carta Magna sofreram mudanças em suas redações e até mesmo em seus sentidos. Com os dispositivos referentes ao Direito Tributário não foi diferente.

Em relação ao ICMS, mais especificamente à sua incidência quando na ocorrência de importações de mercadorias e bens, a última grande modificação ocorreu em 2001, através da emenda constitucional nº 33.

Como visto anteriormente, no tópico 1.5 do primeiro capítulo deste trabalho, as conclusões que se chegam sobre a real intenção do constituinte originário quando trata do ICMS, é a de impor, àqueles que praticam atos comerciais, um tributo que onere exatamente esta atividade, o comércio.

Na visão do constituinte originário é essencial que o objeto a ser tributado seja uma mercadoria, exigindo, por conseguinte, que seu contribuinte se caracterize efetivamente como alguém que pratica atos de mercancia em geral, que tira proveitos, lucros (financeiramente falando) de tais operações.

Contudo, a realidade que hoje se apresenta ao cidadão brasileiro é outra.

A carga tributária nacional é uma das maiores do mundo e a cada ano que passa, a configuração tributária brasileira se altera, seja pela criação de novos tributos, pela majoração ou minoração de outros, enfim, a realidade tributária é constantemente modificada.

Desta forma, para fugir dos deveres para com o fisco, muitos contribuintes acabam por sonegar impostos, prática criminosa, seriamente guerreada pela legislação nacional, mas que a cada dia se torna mais freqüente e ineficazmente combatida pelos órgãos públicos.

Nesta realidade em que se criam novos tributos e aumentam a incidência dos antigos, onerando-se o cidadão para garantir a renda das Fazendas Públicas, o ICMS, por se tratar de um tributo de grandiosa arrecadação, também foi modificado.

Em 2001, como já dito anteriormente, a EC nº 33/2001 alterou parte dos arts. 149, 155 e 177 da CF. Para o presente trabalho, a importância desta EC se dá em relação ao art. 155.

Assim, com as transformações sofridas ao longo dos anos, o ICMS, no âmbito das operações relativas a importação, aparece hoje assim prescrito no art. 155, II, §2º, IX, “a” da CF:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)⁴⁸

Como se percebe, de simples leitura da redação original e desta que agora se apresenta, o ICMS sofreu significativa mudança, aumentando ainda mais a sua hipótese de incidência.

Contudo, não só a redação do imposto foi modificada, mas também a sua essência. Características primordiais e inerentes ao ICMS foram deixadas de lado e, sobre esta significativa mudança, comenta LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR:

A nova redação do dispositivo comporta as seguintes observações. Primeira, que se refere à importação de bem ou mercadoria, pretendendo alargar o campo de incidência do imposto. Segunda que prevê expressamente a incidência do imposto na importação por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto. Terceira, que procura deixar claro que não importa a finalidade da importação, quando na redação anterior apenas explicitava que o imposto era devido, ainda que se tratasse de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, cláusula que não consta mais na nova redação do dispositivo. **Por outro lado, ao desconsiderar a finalidade da importação, procura expressar que, para fim de incidência do imposto, não interessa se a mercadoria ou bem importado está sujeito a ser ou não objeto de uma posterior operação relativa à circulação desse bem ou dessa mercadoria.**⁴⁹ (Grifo nosso).

⁴⁸ Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 16/10/2008.

⁴⁹ ROSA JUNIOR. Op. Cit. P. 997.

O que fica claro é que o legislador brasileiro, da forma como transformou o texto constitucional, buscou cercar por todos os lados quaisquer tipos de atos em que o sujeito realizasse uma operação de importação.

Neste sentido, ao tratar do assunto em seu artigo, o advogado WELTON CHARLES BRITTO MACEDO explica:

Houve uma evidente tentativa de alargamento na descrição do tipo tributário, acrescentando os vocábulos “bem”, “pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto”, “qualquer que seja a sua finalidade” e “domicílio”. Todavia, conforme detalhado no artigo anterior que escrevi, a EC nº 33/2001 não afastou os fatos alistados a seguir, que me parecem de difícil refutação e mantém a não incidência do imposto nas importações para uso próprio de pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes: a) o ICMS conserva ínsita a exigência de “operações relativas à circulação de mercadorias”; b) o ICMS continua exigindo a feição mercantil para a sua incidência; e, c) o ICMS preserva o princípio da não-cumulatividade como parte de sua matriz.⁵⁰

O que já gerava confusão anteriormente a esta EC na doutrina e nos tribunais, ficou ainda mais obscuro com a edição da referida EC.

O STJ quando tratava do assunto, antes de 2001, chegou a editar as súmulas 155 e 198 para definir a incidência do ICMS na importação. Contudo, o STF por não concordar com a forma de julgamento dada ao tema pelo STJ, resolveu a questão no julgamento do RE Nº 203.075/DF de relatoria do Ministro Ilmar Galvão (**vide tópico 1.5 do primeiro capítulo deste trabalho**).

Agora tudo parece ter voltado à estaca zero. De que forma deve incidir efetivamente o ICMS quando nas operações de importações de bens e mercadorias?

VITTORIO CASSONE também se manifestou sobre as mudanças implementadas pela EC nº 33/2001:

Na vigência da redação anterior da letra *a*, o Pleno do STF decidiu que a importação de mercadoria por *pessoa física* era contemplado pela não incidência (RE 203.075-DF- citado no RE 191.346-1-RS-RJ/IOB 1/12950). Agora, com a

⁵⁰ MACEDO, Welton Charles Brito. **O ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto – Manutenção do Enunciado da Súmula 660 do STF e o Princípio da não-cumulatividade**. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=&viewid=143664 Acesso em 18/10/08.

nova redação dada pela EC 33, quaisquer entradas de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, estão sujeitas ao ICMS. Assim, enquanto a regra-matriz básica (art. 155, II) refere-se a operações internas (exclusivamente dentro do território nacional), que requerem habitualmente o fisco comercial (p. ex., venda esporádica por pessoa física não caracteriza fato gerador do ICMS), essa nova segunda regra-matriz (que denominamos de “complementar” do art. 155, II) elege como fato gerador quaisquer importações, mesmo que esporádicas.⁵¹

Nesta realidade, os fiscos estaduais passaram novamente a cobrar dos importadores o ICMS em práticas de importações que anteriormente se entendiam indevidas.

Mas até que ponto essa incidência é realmente legal? O ICMS como se tem hoje, perdeu grande parte de suas intrínsecas características. Mudou-se a idéia que se tinha sobre este imposto ser eminentemente de cunho comercial. Alargaram-se a sua hipótese de incidência e contribuintes a serem onerados.

Contudo, nada parece ter chamado e movimentado mais a doutrina e os tribunais brasileiros, quanto a evidente violação do chamado princípio da não-cumulatividade, que de tão importante para este tributo, veio, como ele, consagrado na CF.

2.2 – O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Desde o momento em que o antigo IVC passou a ser não-cumulativo - com a Emenda nº 18/65 - transformando-se em ICM, esta característica tem acompanhado o tributo ao longo dos anos.

Com a Emenda Constitucional nº 18/65, a não-cumulatividade ganhou *status* constitucional no Brasil, abrangendo já neste momento o IPI e o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM (arts. 11 e 12), situação essa que foi mantida nas alterações constitucionais posteriores (Constituição de 1967, Emenda nº 1/69 e Emenda nº 23/1983). (Grifo do original).⁵²

Na Constituição Federal de 1967, o ICM já era não-cumulativo, contudo, naquela oportunidade cabia a lei complementar fixar os termos desta não-cumulatividade do imposto, diferentemente de hoje, como se verá.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO explica:

⁵¹ CASSONE. Op. Cit. p. 144.

⁵² CORRÊA, José de Oliveira Ferraz. **Não-cumulatividade no Brasil – Entidade Autônoma ou mero Resultado Prático de um determinado sistema de abatimento. Elementos para sua caracterização jurídica e especificidades do Sistema Tributário nacional.** Revista Dialética de Direito Tributário nº 154. Julho/2008. p. 63.

A Constituição de 1988 inovou em relação à de 1967. O art. 23, II, da Emenda Constitucional nº 1/69 dizia que o imposto era não-cumulativo nos termos do disposto em lei complementar. O Decreto-Lei nº 406/68, lei complementar *ratione materiae*, adotou o crédito físico, pois no seu art. 3º dispunha que o ICM era não-cumulativo, abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado, já no § 3º do mesmo artigo estabelecia o não-estorno de mercadorias adquiridas para utilização como matéria-prima, material secundário e embalagem, indicando na via do estorno que o direito de crédito era restrito.⁵³

Nos dias atuais, a não-cumulatividade continua a ser uma característica inerente ao ICMS (fazendo parte, ou não, de sua estrutura), tendo sido, inclusive, alvo de previsão constitucional, conforme os termos do art. 155, § 2º, I:

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

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;⁵⁴

Sobre a não-cumulatividade, tem-se no entendimento de DEONÍSIO KOCH que:

A não-cumulatividade é princípio basilar do ICMS, faz parte da estrutura do imposto na sua concepção, e tem por objetivo evitar a “incidência em cascata”. Por isso, os operadores da legislação deste imposto devem levar em consideração esta forma de apuração, que sempre se processará confrontando os débitos com os créditos.⁵⁵

Já na visão de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

É certo que a “não-cumulatividade”, além de não consubstanciar natureza tributária, não integra a estrutura do ICMS, tendo operatividade em momento posterior à configuração do débito tributário. Não se confunde com base imponible (aspecto integrante da norma de incidência tributária), posto que a compensação dos débitos, com os créditos, é elemento estranho à qualificação do tributo.⁵⁶

⁵³ COELHO. Op. Cit. P. 513/514.

⁵⁴ Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 16/10/2008.

⁵⁵ KOCH. Op. Cit. p. 152.

⁵⁶ MELLO. Op. Cit. p. 156.

Neste caso, parece mais acertada a posição defendida por KOCH, uma vez que a não-cumulatividade é sim uma característica inerente não só ao ICMS, mas a vários outros tributos nacionais, como o Imposto Sobre Serviços (ISS) e o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), por exemplo.

Afirma JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA:

É importante perceber que a nova ordem constitucional impôs a não-cumulatividade para os impostos residuais e para as contribuições sociais sobre novas fontes de custeio. Ou seja, determinou que tais tributos devem ser, antes de tudo, não cumulativos, ao mesmo tempo em que possibilitou, para estes mesmos tributos, a adoção de bases de cálculo (leia-se “hipóteses de incidência”) das mais variadas, e, mais que isso, obrigatoriamente distintas das hipóteses do IPI e do atual ICMS (para os quais a Constituição explicita o mecanismo de implementação do sistema de abatimentos).⁵⁷

Para se compreender a não-cumulatividade não é obrigado que se entenda sobre o ICMS, mas o inverso é obrigatoriamente necessário, para se entender o ICMS, deve-se conhecer a não-cumulatividade que a ele é inerente.

Estabelece, ainda, a Carta Magna, em seu art. 155, § 2º, XII, “c”: “*Cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto.*”

Assim sendo, torna-se clara a inovação (citada anteriormente por SACHA CALMON) apresentada pela atual CF em confronto com a anterior, quando da previsão da não-cumulatividade do imposto.

ALIOMAR BALEEIRO torna o assunto mais límpido:

A primeira grande peculiaridade do sistema jurídico nacional, como já alertamos de plano, está em que o princípio da não-cumulatividade é um princípio constitucional, e nisso se distingue dos sistemas jurídicos europeus, em que os legisladores têm flexibilidade muito maior na modelagem do princípio (ora limitada pelas diretrizes da Comunidade Européia). E mais: na Constituição não encontramos um princípio singelamente mencionado ou nomeado em cláusula aberta e indeterminada, cujo desdobramento fosse atribuído à lei complementar.⁵⁸

Desta forma, o que se percebe é que a CF deu uma maior atenção ao princípio da não-cumulatividade, cabendo à lei complementar dispor apenas sobre a forma de compensação deste tributo.

Mas o que vem a ser efetivamente o princípio da não-cumulatividade?

⁵⁷ CORRÊA. Op. Cit. p. 62.

⁵⁸ BALEEIRO. Op. Cit. p. 423.

Sobre o art. 155, § 2º, I, leciona VITTORIO CASSONE:

O aspecto central deste dispositivo define que o ICMS será não-cumulativo. Distingue-se da cumulatividade, tendo em vista que nesse sistema o imposto incide, em cada etapa, sobre a totalidade do valor das mercadorias, sem nenhum abatimento.

Em seguida, o inciso explica como se dará a não-cumulatividade. Pela redação posta, o ICMS incidirá sobre o valor total das **mercadorias**, dando a diretriz de como deverá ser emitido o documento fiscal. E a não-cumulatividade se efetivará no momento do pagamento do imposto por D, em que, do devido na operação de saída de seu estabelecimento, se abaterá o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores (de A para B, de B para C, de C para D). Na prática, esse montante cobrado consta do documento relativo à operação de venda, emitido por C contra D, considerando que no documento fiscal de C já vem embutido o valor das anteriores.⁵⁹(Grifo nosso).

Em suma, da análise do texto constitucional e da interpretação dada a ele por CASSONE, nas palavras mais claras de DEONÍSIO KOCH, tem-se que:

O ICMS rege-se pelo princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I, CF). Significa dizer que no processo de sucessivas etapas de circulação, levando a **mercadoria** desde a produção até o consumidor final, o contribuinte se credita do imposto devido na etapa anterior para compensar no seu montante a recolher. Desta forma, o contribuinte que promover uma **circulação de mercadorias**, fato gerador do ICMS, somente é onerado pelo imposto sobre o valor agregado na **operação mercantil**, e, em certos casos, quando a aquisição for de outra unidade da Federação, com a alíquota interestadual reduzida, pela diferença de alíquota.⁶⁰

E finaliza seu pensamento da seguinte forma:

Em outra dicção: o contribuinte, ao comprar uma **mercadoria para comércio ou para emprego como matéria-prima na industrialização**, aproveita o crédito do imposto destacado na respectiva nota fiscal, que naturalmente deverá corresponder ao valor pago. Quando da venda desta **mercadoria ou do produto resultante da industrialização**, calculará o imposto mediante a aplicação da alíquota sobre o preço de venda (valor da operação = base de cálculo), que é o imposto debitado. O montante a recolher é a diferença entre o crédito decorrente da compra da mercadoria e o imposto debitado pela sua venda.⁶¹ (Grifos nossos).

Assevera, ainda, DANILO MONTEIRO DE CASTRO:

É característica obrigatória do ICMS, portanto, garantir a realização deste encontro de créditos e débitos, conforme determinação constitucional, sendo

⁵⁹ CASSONE. Op. Cit. p. 311.

⁶⁰ KOCH. Op. Cit. p. 151 e 152.

⁶¹ Idem.

certo que a própria Carta Magna estipula, explicitamente, as situações em que a não-cumulatividade não será aplicada (artigo 155, parágrafo 2º, II).⁶² (Grifos nossos).

Mas essa garantia citada por CASTRO é absoluta? Podem Fisco ou contribuintes não optar por essa compensação garantida pelo constituinte?

ROQUE ANTONIO CARRAZZA é claro ao afirmar:

A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma *diretriz imperativa*, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o *princípio da não-cumulatividade* do ICMS.

(...)

O que estamos procurando ressaltar é que, se lhe for negado o direito de ver abatido, ao pagar o imposto, o montante do ICMS devido nas operações ou prestações anteriores, o contribuinte poderá, com base exclusivamente na Lei Maior, *fazer valer seu direito constitucional à não-cumulatividade*.⁶³

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, citando Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, segue no mesmo sentido:

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.

Para GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, o abatimento que prevê a CF é um direito subjetivo do contribuinte, ele pode ou não exercer este direito de abatimento. Já a Fazenda não pode de forma alguma forçar, impedir ou presumir o abatimento a ser feito pelo contribuinte, devendo aquela aguardar a sua decisão.⁶⁴

Conclui JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

Assim, já se pode asseverar ser inadmissível a inobservância do comando constitucional, tanto no lançamento do ICMS (operações realizadas e serviços prestados), quando na escrituração do crédito (aquisição de bens e serviços).⁶⁵

⁶² CASTRO. Op. Cit. p. 47.

⁶³ CARRAZZA. Op. Cit. p. 256.

⁶⁴ GIARDINO, Cleber e ATALIBA, Geraldo. ICM e IPI: Direito de crédito, produção e mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero. Vol. 46 Revista dos Tribunais. p. 76.

⁶⁵ MELLO. Op. Cit. p. 155.

Assim, os conceitos e explicações até então apresentados, levam a entender que o ICMS é um tributo exclusivamente mercantil, possuindo como característica principal a não-cumulatividade consagrada constitucionalmente e de aplicação obrigatória.

Contudo, ao se editar a EC nº 33/2001, a questão da não-cumulatividade do ICMS veio à tona. O que parecia pacificado volta a gerar controvérsias. Mas afinal, esta emenda fere ou não esse princípio constitucional?

2.3 – OFENSAS AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Este princípio, como visto e revisto, garante constitucionalmente, um direito ao contribuinte do ICMS de se compensar daquilo que já recolheu a título do referido imposto, em uma futura operação de circulação de mercadorias ou bens.

Negar, restringir ou diminuir este direito à compensação é afrontar diretamente a CF.

Assim como, exigir o ICMS daqueles que não realizam tais operações é ordenar que se onerem injustamente por um tributo de que não são contribuintes, é instituir a cumulatividade em um imposto eminentemente não-cumulativo.

Contudo, mesmo diante da posição do constituinte originário e de todos os entendimentos doutrinários construídos em cima deste princípio, o legislador de forma incoerente editou, em 2001, a EC nº 33.

Com as alterações promovidas por esta EC, o dispositivo constitucional referente à incidência do ICMS nas operações relativas à importação, passa a vigorar, como visto anteriormente, da seguinte forma:

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.⁶⁶

Algumas considerações devem aqui ser feitas em relação a esta nova redação constitucional.

⁶⁶ Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm> Acesso em 18/10/08.

O que pretendeu o legislador com esta mudança, foi evidentemente alargar a hipótese de incidência do ICMS nas operações relativas à importação. Porém, para isso, desnaturou completamente a essência do tributo.

Tirou-lhe a sua feição de imposto mercantil ao pretender que ele incida, quando da importação de bens (mesmo que não se trate de mercadorias), independente da finalidade que possua.

É de se admitir então que o ICMS incida, por exemplo, na importação, por pessoa física, de uma aeronave ou mesmo um automóvel para uso próprio, nos termos das Súmulas 155 e 198, ambas do STJ?

Para LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR:

Outrossim, não se esqueça que um dos fundamentos adotados pelo STF para fulminar **a exigência do ICMS na importação de bem por pessoa física para uso próprio foi de que violava o princípio da não-cumulatividade, pela 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, por não ser comerciante. O princípio da não-cumulatividade corresponde a “cláusula pétrea”, e, como tal, não poderia ter sido amesquinhado pela EC 33/2001 (cf. art. 60, § 4º, da CF).⁶⁷

Em um de seus artigos publicados, o professor CÉLIO CHIESA pondera:

Não obstante tal autorização tenha sido inserida por meio de emenda, certo é que **o constituinte de 1988 assegurou ao contribuinte o direito de não se sujeitar à tributação por meio de impostos cumulativos** e que tenham “fato gerador” e base de cálculo de outros impostos discriminados na Constituição. Tal diretriz, como dito alhures, a nosso ver, integra o conjunto de direitos e garantias que não podem ser suprimidos ou restringidos nem mesmo por meio de emenda à Constituição.

(...)

Ademais, como é sabido, o ICMS, é um imposto não-cumulativo. O montante devido na operação anterior deve ser deduzido do valor a ser pago na posterior. O princípio da não-cumulatividade, como já tivemos a oportunidade de asseverar, é absoluto e incondicional.⁶⁸ (Grifos Nossos).

E arremata o autor:

Tudo a demonstrar que o ato de tributar a aquisição de bens importados por particulares, para uso próprio, não se trata de um negócio que possa ser tributado

⁶⁷ ROSA JUNIOR. Op. Cit. p. 1000.

⁶⁸ CHIESA, Clélio. EC 33 – Dois Novos Impostos Rotulados de ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário nº 90. Março/2003. P. 38.

por meio do ICMS, pois não se enquadra na estrutura do referido imposto. Tratava-se até o advento da EC nº 33/2001, de uma situação estranha ao ICMS.⁶⁹

PAULO NELSON LEMOS BASTO NASCIMENTO, ao tratar do assunto afirma:

Ressalta-se que não há como justificar que uma pessoa física importadora (não-comerciante, não-industrial e não-produtora) – que, por força de tais características a si peculiares, não praticará uma operação posterior que lhe permita realizar o procedimento compensatório intrínseco ao princípio da não-cumulatividade – suporte, sozinha, toda a carga tributária a título do ICMS Importação. Sendo tal pessoa, na verdade, consumidora final, mais fortes ainda são as razões para desconstituir-se a exigência tributária em tela, porquanto é patente a inexistência de um intuito comercial (de revenda do bem importado).⁷⁰

Já DEONÍSIO KOCH manifesta outra opinião sobre o assunto:

Registre-se que nas importações de mercadorias o fato gerador ocorre em qualquer hipótese, não importando se a mercadoria se destinar ao comércio, ao consumo ou ao ativo permanente, sendo também irrelevante a qualidade do importador, se pessoa física ou jurídica. Logo, uma pessoa física que importe um carro é devedor do imposto referente à importação, mas a sua condição de contribuinte é precária, valendo somente em relação à operação de importação (inciso I).⁷¹

Como se percebe, divergências que antes pareciam dirimidas, hoje são novamente constantes em relação ao ICMS, mormente no que diz respeito a sua incidência nas operações relativas à importação.

Outro ponto bastante confuso na nova redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF, é a possibilidade de incidência do ICMS nas operações relativas à importação, ainda que o sujeito importador não seja contribuinte habitual do imposto.

Parte da doutrina defende essa expressão, “contribuinte habitual”, para os casos como os das pessoas que importam bens para uso próprio, ou ainda, importados por entidades prestadoras de serviço, para o desempenho de suas funções, como as empresas médico-hospitalares.

E neste sentido há manifestações do STJ, como no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 969.737 – PR, que assim foi ementado:

⁶⁹ CHIESA. Op. Cit. p. 38.

⁷⁰ NASCIMENTO, Paulo Nelson Lemos Basto. **ICMS – Importação de bens para uso próprio e a Emenda Constitucional nº 33/2001**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 86. Novembro/2002. p. 109.

⁷¹ KOCH. Op. Cit. p. 74.

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

I - Esta Corte vinha seguindo a jurisprudência do Eg. Supremo Tribunal Federal no sentido da inexigibilidade do ICMS na importação de bem por pessoa física ou por entidade prestadora de serviço, uma vez que o fato gerador do tributo é operação de natureza mercantil ou assemelhada. Tal entendimento, porém, é aplicável nas hipóteses em que a importação foi realizada antes da entrada em vigor da Emenda Constitucional n.º 33/2001, o que, segundo o acórdão recorrido, não é o caso.

II - Agravo regimental provido.⁷²

Contudo, este entendimento parece não ser, definitivamente, o mais correto para a causa.

Da mesma forma que uma pessoa física importando bens para uso próprio não terá como compensar aquilo que recolheu a título de ICMS, essas entidades prestadoras de serviços também arcarão com um tributo que não lhe é devido.

Admitir esta incidência é ferir descaradamente o princípio da não cumulatividade. Ignorar-se-ia por completo a vontade do constituinte originário.

Para se tornar contribuinte do ICMS, como visto, deve a pessoa (física ou jurídica) se enquadrar aos moldes do tributo: deve praticar alguma das ações previstas no art. 155, II, da CF. Necessita que seja comerciante, industrial ou produtor, praticando, obrigatoriamente, atos de mercancia.

Necessariamente deve lhe ser assegurada a possibilidade de compensação daquilo que anteriormente recolheu, sob pena de estar se contrariando o princípio constitucional da não-cumulatividade. Em suma, quem não responder ou se encaixar nos termos acima descritos, não se configura como contribuinte do ICMS, quer seja habitual ou não.

Assim sendo, nas situações que há pouco se citou, o entendimento deveria ser no sentido da inteligência do julgamento feito pelo STF proferido nos autos do RE 203075 / DF, que entendeu a não incidência do ICMS em caso semelhante, por ferir o princípio constitucional da não-cumulatividade.

⁷² BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 969.737 - PR. Rel. Min. Francisco Falcão. DJU 13/12/2007. p. 333. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/pesquisar.jsp?newsession=yes&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&livre=posterior%2033/2001>

Mas qual seria então a validade EC nº 33/2001? Não padeceria ela de algum vício de inconstitucionalidade? Esta é a análise que se passa a fazer.

2.4 – A INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001, FRENTE À AFRONTA AO PENSAMENTO DO CONSTITUINTE ORIGINÁRIO

Antes de se analisar a questão relativa à (in) constitucionalidade da EC nº 33/2001, necessário que se tenha primeiro uma noção, mesmo que tênue, do sistema constitucional brasileiro.

A partir daí, conhecendo-se a origem e o funcionamento da Constituição Federal de 1988, torna-se possível a análise de uma Emenda Constitucional, mormente quanto à sua constitucionalidade ou não.

Para tal, far-se-á um breve estudo sobre as características da atual Carta Política brasileira, iniciando-se pelo chamado poder constituinte, passando-se à questão dos limites impostos ao poder constituinte derivado, até que se atinja o ponto chave deste debate: a harmonia da EC nº 33/2001 com a Carta Magna do Brasil, concluindo-se sobre sua eventual inconstitucionalidade.

2.4.1 – Características da Constituição Federal de 1988

Ao longo dos anos e pelos mais diversos países, a história tem demonstrado que a cultura, a época, o regime político, dentre outros fatores, são categóricos para a configuração do estilo de vida em determinada sociedade.

Em qualquer tempo e independente da comunidade que se faça parte, uma coisa é praticamente comum a todas: a necessidade de normas para reger o bem-estar social.

Tratando-se especificamente do sistema normativo brasileiro, tem-se como norma (ou conjunto de) principal, fundamental, necessária e intransponível, a chamada Constituição Federal.

Nas palavras de ALEXANDRE DE MORAES:

Constituição *latu sensu*, é o ato de constituir, de estabelecer, de firmar; ou, ainda, o modo pelo qual se constitui uma coisa, um ser vivo, um grupo de pessoas; organização, formação. Juridicamente, porém, *Constituição* deve ser entendida como lei fundamental e suprema de um Estado, que contém normas referentes à estruturação do Estado, à formação dos poderes públicos, forma de governo e

aquisição do poder de governar, distribuição de competências, direitos, garantias e deveres dos cidadãos. Além disso, é a Constituição que individualiza os órgãos competentes para a edição de normas jurídicas, legislativas ou administrativas.⁷³

Diz ainda ALEXANDRE DE MORAES, ao citar o autor português VIRGÍLIO DE JESUS MIRANDA CARVALHO:

Que melhor se definirá a Constituição como o *estatuto jurídico fundamental da comunidade*, isto é, abrangendo, mas não se restringindo estritamente ao *político* e porque suposto este, não obstante a sua hoje reconhecida aptidão potencial para uma *tendencial totalização*, como tendo, apesar de tudo, uma especificidade e conteúdo material próprios, o que não autoriza que por ele (ou exclusivamente por ele) se defina toda a vida de relação e todas as áreas de convivência humana em sociedade e levará à autonomização do *normativo-jurídico* específico (neste sentido, *total* – e não apenas *tendencialmente* – é o Direito), bem como à distinção, no seio da própria Constituição, entre a sua intenção ideológica-política e a intenção jurídica *strictu sensu*. Com este sentido também poderemos, então, definir a Constituição como *a lei fundamental da sociedade*.⁷⁴

Ao longo destes quinhentos e oito anos de história do Brasil, à sua população já foram apresentadas oito diferentes Leis Fundamentais, dos anos de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1967, Emenda Constitucional nº 1/69, culminando com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Todas elas são diferentes entre si, respeitando cada uma o período histórico, político, econômico e social na qual foram promulgadas (1891, 1934, 1946 e 1988) ou outorgadas (1824, 1937, 1967 e Emenda Constitucional nº 1/69 – que de emenda só tinha o nome, pois tratava-se mesmo de uma nova Carta Constitucional).

Hoje, vive-se no, Brasil, justamente sob a égide da Constituição Federal de 1988, que, como leciona ALEXANDRE DE MORAES⁷⁵, possui as seguintes características:

- a) Formal: consubstanciada de forma escrita, por meio de documento solene estabelecido pelo poder constituinte originário;
- b) Escrita: codificada e sistematizada em um único documento;

⁷³ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 17ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 02.

⁷⁴ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 17ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. *Apud* CARVALHO, Virgilio de Jesus Miranda. **Os valores constitucionais fundamentais: esboço de uma análise axiológico-normativa**. Coimbra: Coimbra Editora, 1982. p. 13.

⁷⁵ MORAES. Op. Cit., p. 03/06.

- c) Dogmática: se apresenta como produto escrito e sistematizado por um órgão constituinte, a partir de princípios e idéias fundamentais da teoria política e do direito dominante;
- d) Promulgada: deriva do trabalho de uma Assembléia Nacional Constituinte, composta de representantes do povo, eleitos com a finalidade de sua elaboração;
- e) Rígida: pode ser alterada através de um processo legislativo mais solene e dificultoso do que o existente para a edição das demais espécies normativas;
- f) Analítica: examina e regulamenta os assuntos que entende relevante à formação, destinação e funcionamento do Estado.

Devidamente caracterizada a atual Carta Política brasileira, passa-se a análise do seu ponto de partida, do surgimento da Constituição de um Estado.

2.4.2 – Poder Constituinte

Definir o poder constituinte de uma Constituição é apontar qual manifestação soberana deu vida ao regramento fundamental que passará a nortear os direitos, garantias fundamentais e limites normativos de determinada sociedade.

Entende-se, hoje, como sendo titular deste poder constituinte o povo, que dele se utiliza quando manifesta suas vontades através daqueles que elegeu para lhe representar.⁷⁶

Doutrinariamente duas são as classificações feitas ao chamado poder constituinte, diferenciando-o em *originário* e *derivado*. VLADMIR OLIVEIRA DA SILVEIRA assim define poder constituinte originário:

O Poder constituinte originário é o que inaugura a Constituição. Portanto, ele constitui o ponto de partida da ordem jurídica positiva.

Esse Poder é de curta duração, ou seja, não pode estar presente o tempo todo. Ele é exercido quando ocorre uma ruptura institucional e depois desaparece, podendo ressurgir, caso ocorra uma nova quebra da ordem vigente. Portanto, pode-se dizer que ele aparece para regularizar uma comunidade e, depois de exercido, se exaure, até uma eventual nova oportunidade.⁷⁷

⁷⁶ MORAES. Op. Cit. p. 21.

⁷⁷ COSTA E SILVA, Gustavo Just da. **Os Limites da Reforma Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar. 2000. p. 32.

Ainda, caracteriza-se este poder originário como sendo: *inicial*, eis que sua obra, a Constituição, é a norma fundamental, o pilar da nova ordem jurídica; é *ilimitado* e *autônomo* eis que não se vincula com qualquer direito que anteriormente vigia naquela sociedade que sofre a mudança; é *incondicionado*, pois não se prende a nada, nenhuma forma, não sendo necessário seguir qualquer procedimento pré-fixado para externar sua vontade.⁷⁸

No Brasil, após longos anos afundados em uma ditadura militar, o povo, clamando por uma nova ordem política mais igualitária e democrática, participou, em 1988, através da Assembléia Nacional Constituinte, da promulgação daquela que passou a ser chamada de Constituição Cidadã.

Neste caso, essa Assembléia Nacional Constituinte, representando o povo, foi efetivamente o poder constituinte originário da atual Constituição brasileira.

Dali pra frente, quaisquer novas normas surgissem, encontrariam seus limites na Constituição Federal. Em nada poderiam contrariá-la ou extrapolá-la, sob pena de serem taxadas de inconstitucionais.

Assim, para qualquer tentativa de modificação das normas constitucionais (as emendas), o legislador reformador (constituente derivado) encontra-se limitado a determinados aspectos da Carta Magna original (como os limites impostos no art. 60, § 4º da CF).

Sobre este poder constituinte posterior, o derivado, que no Brasil é exercido pelas Casas do Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal), leciona VLADMIR OLIVEIRA DA SILVEIRA:

O Poder constituinte derivado, diferentemente do originário, que é inaugural, é um poder instituído, ou seja, é uma criação do verdadeiro Poder constituinte (originário). Assim, pode-se dizer que o Poder constituinte derivado é um desdobramento (ou uma decorrência) do Poder originário.

Esse Poder representa uma evolução, ou até mesmo um amadurecimento do movimento constitucionalista, pois, inicialmente, acreditava-se na formulação de uma Constituição totalmente rígida, isto é, inflexível. Com o passar dos anos, observou-se que a total rigidez constitucional gerava crises institucionais e frequentes rupturas da ordem vigente. Todavia, também não se concebia uma opção totalmente flexível, isto é, que não limitasse o poder e resguardasse os cidadãos. Neste sentido, criaram-se as cláusulas pétreas, com inspiração aristotélica. De acordo com essa construção teórica, apenas uma parte basilar, e não mais toda a Constituição, seria rígida, imutável. **Assim, as cláusulas pétreas seriam compostas apenas das decisões e compromissos fundamentais da**

⁷⁸ MORAES. Op. Cit. p. 23.

sociedade e, portanto, só poderiam ser alteradas por intermédio de uma nova convocação do Poder constituinte (originário).⁷⁹ (Grifos nossos).

Ainda sobre este poder constituinte derivado explica ALEXANDRE DE MORAES:

Apresenta as características de *derivado*, *subordinado* e *condicionado*. É *derivado* porque retira sua força do Poder Constituinte originário; *subordinado* porque se encontra limitado pelas normas expressas e implícitas do texto constitucional, às quais não poderá contrariar, sob pena de inconstitucionalidade; e, por fim, *condicionado* porque seu exercício deve seguir as regras previamente estabelecidas no texto da Constituição Federal.⁸⁰ (grifos do original).

Além disso, doutrinariamente, este poder derivado subdivide-se em derivado reformador (aquele poder que altera os textos originais da Constituição Federal – desde que dentro dos limites pré-estabelecidos) e derivado decorrente (poder constituinte conferido aos Estados-membros, para que organizem suas estruturas político-administrativas).

Para o presente estudo, levar-se-á em conta tão somente o poder constituinte derivado reformador e os limites aos quais este deve se ater, quando procede qualquer alteração da Constituição federal.

2.4.3 – Os limites do poder constituinte derivado reformador

Necessário se faz este limite imposto pelo próprio constituinte originário ao derivado, para que se garanta a estabilidade da Constituição, assegurando, assim, ao cidadão uma real segurança jurídica e eficácia das normas constitucionais.

Contudo, há que se falar aqui que as reformas conforme previstas (usa-se na Constituição Federal de 1988 o termo “emenda”) são necessárias na medida em que devem adequar a Carta Política vigente às transformações sofridas pela sociedade ao longo do tempo, evitando-se que a todo instante tenha-se novamente que elaborar uma nova norma fundamental. As emendas são necessárias à longevidade da própria Constituição.

Sobre estes limites seguem os ensinamentos de GUSTAVO JUST DA COSTA E SILVA:

⁷⁹ SILVEIRA, Vladimir Oliveira de. O poder reformador na Constituição brasileira de 1988 e os limites jurídicos às reformas constitucionais. São Paulo: RCS Editora, 2006. p. 42/43.

⁸⁰ MORAES. Op. Cit. p. 24.

É unanimemente acatada a classificação dos limites da reforma constitucional em limites materiais, formais, circunstanciais e temporais. Os primeiros expressam, segundo formulação corrente, a exclusão de determinado conteúdo do âmbito de ação do poder reformador. Os segundos designariam o procedimento de elaboração da norma reformadora. Os demais tornam simplesmente inválida a atividade reformadora intentada durante determinado intervalo temporal ou sob determinadas circunstâncias (expressando uma exigência de normalidade institucional).

Entretanto, essa classificação tende a ocultar uma diferenciação relevante no modo como a reforma da constituição se conforma ao princípio da contenção jurídica do poder estatal. A pretensão de validade da constituição diante do poder reformador pode-se expressar por meio de dois expedientes básicos. Pelo primeiro são impostas condições de validade da atividade reformadora enquanto tal, isto é, do seu processamento. A inobservância de alguma dessas condições afetará, por derivação, a validade do resultado desta atividade: a norma reformadora. O segundo consiste em colocar diretamente condições de validade da própria norma. É fora de dúvida que as duas situações traduzem limitação (no sentido de contenção) ao poder reformador. Mas apenas a segunda corresponde inteiramente à acepção própria de *limite* no sentido de “ponto que não se deve ou não se pode ultrapassar, fronteira”.⁸¹

Adequando-se esta classificação teórica ao campo prático, ou seja, à Constituição Federal de 1988, encontra-se em seu art. 60, sob os termos “Emenda à Constituição”:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º - A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º - A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

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

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º - A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.⁸²

⁸¹ COSTA e SILVA. Op. Cit. p. 86/87.

⁸² Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao%20C3%A7ao.htm>. Acesso em: 27/10/08

Na Carta Magna brasileira, estes são os limites pelos quais não deve transpor o constituinte derivado. São as chamadas cláusulas pétreas, aquelas que, se extrapoladas, ferem a vontade do constituinte originário.

Sobre essas cláusulas pétreas explana VLADIMIR OLIVEIRA DA SILVEIRA:

As cláusulas pétreas têm como função precípua resguardar a essência da Constituição, temas que no entendimento do constituinte embasavam a estrutura social, jurídica e política necessária para a conservação da ordem social que então se estabelecia e cuja alteração pelo Poder reformador superaria o caráter de mera reforma, antes culminaria numa verdadeira criação de uma outra Constituição.

(...)

Portanto, de tudo o que foi dito neste capítulo, conclui-se que as cláusulas pétreas são a expressão dos limites materiais do Poder de reforma, ou seja, o poder reformador poderá modificar qualquer conteúdo da Constituição, com exceção dos dispositivos que disciplinam esses limites e suas radiações, conforme explanado.⁸³

Assim sendo, levando-se em conta as características inerentes a Constituição Federal de 1988, conhecendo-se os termos em que foi promulgada, bem como os limites que o poder constituinte originário impôs ao derivado reformador, volta-se agora ao estudo do ICMS, analisando-se a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001.

2.5 – A INCONSTITUCIONALIDADE DA EC Nº 33/2001, FRENTE À AFRONTA AO PENSAMENTO DO CONSTITUINTE ORIGINÁRIO

Como visto anteriormente, com a edição da EC nº 33/2001, a hipótese de incidência do ICMS sofreu um profundo alargamento.

A principal e que chama mais a atenção dos estudiosos deste assunto, salta aos olhos face o desrespeito empregado pela EC (ou do legislador que a editou) a um princípio constitucional basilar do ICMS, o princípio da não-cumulatividade.

Como visto nos tópicos acima, o STF, antes da edição desta EC, havia pacificado entendimento sobre a não incidência do ICMS quando da importação de bens do exterior para uso próprio do importador.

⁸³ SILVEIRA. Op. Cit. p. 111 e 138.

Contudo, tentando arrumar alternativas para aumentar esse campo de incidência do imposto, o legislador constituinte derivado editou a EC nº 33/2001, oportunidade em que não só feriu o princípio da não cumulatividade, albergado pela CF no seu art. 155, § 2º, I, como também desnaturou severamente o ICMS.

Sobre esta alteração constitucional leciona HUGO DE BRITO MACHADO:

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

A natureza mercantil do ICMS, que decorre da própria origem desse imposto, resta nesse ponto descaracterizada com essa deplorável transigência do constituinte reformador à voracidade fiscal.⁸⁴

De tal modo, com os ensinamentos até então apontados no presente estudo, parece claro que ao contrariar o princípio da não cumulatividade, o legislador acabou por editar uma emenda constitucional inconstitucional.

Sobre a relação EC – Constituição leciona VLADMIR OLIVEIRA DA SILVEIRA:

Com efeito, as emendas constitucionais devem observar uma coerência lógica com o restante da Constituição. Nesse sentido, por exemplo, não teria cabimento uma emenda constitucional que atentasse contra outro dispositivo, princípio ou postulado constitucional. Nesse caso, ocorreria o fenômeno da inconstitucionalidade da emenda.

Os princípios constitucionais, como bem esclarece Celso Bastos, “demonstram sua transcendência ao encampar valores, impedindo que a Constituição se torne um corpo sem alma, uma vez que nos fornecem a ótica pela qual a Constituição será manuseada de forma segura”. Desse modo, não só os dispositivos, mas também os princípios constitucionais, não podem ser agredidos por uma norma oriunda do Poder constituído.⁸⁵ (grifos nossos).

E o que se percebe neste caso do ICMS e da EC nº 33/2001, como amplamente demonstrado, é uma afronta direta à vontade do constituinte originário, que ao pensar e definir o âmbito constitucional decidiu, como há muito já se fazia, pela não cumulatividade do ICMS.

Para ALEXANDRE DE MORAES:

⁸⁴ MACHADO. Op. Cit. p. 353 e 354.

⁸⁵ SILVEIRA. Op. Cit. p. 97.

A emenda à Constituição Federal, enquanto proposta, é considerada um ato infraconstitucional sem qualquer normatividade, só ingressando no ordenamento jurídico após sua aprovação, passando então a ser preceito constitucional, da mesma hierarquia das normas constitucionais originárias.

Tal fato é possível, pois a emenda à constituição é produzida segundo uma forma e versando sobre conteúdo previamente limitado pelo legislador constituinte originário. Dessa maneira, se houver respeito aos preceitos fixados pelo a art. 60 da Constituição Federal, a emenda constitucional ingressará no ordenamento jurídico com *status* constitucional, devendo ser compatibilizada com as demais normas originárias. **Porém, se qualquer das limitações impostas pelo citado artigo for desrespeitada, a emenda constitucional será inconstitucional, devendo ser retirada do ordenamento jurídico através das regras de controle de constitucionalidade, por inobservarem as limitações jurídicas estabelecidas na Carta Magna.**⁸⁶ (grifos nossos).

Diante deste quadro, claro se torna a afronta à CF quando da edição da EC nº 33/2001, ante a total contrariedade ao princípio da não cumulatividade.

Sobre o tema disserta, em seu artigo, CLÉSIO CHIESA:

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 nº 33/2001 autorizou o legislador estadual a tributar um evento já contemplado como hipótese de incidência de outro imposto. A bitributação, salvo as exceções previstas pelo poder constituinte de 1988, é constitucionalmente vedada.

Não obstante tal autorização tenha sido inserida por meio de emenda, certo é que o constituinte de 1988 assegurou ao contribuinte o direito de não se sujeitar à tributação por meio de impostos cumulativos e que tenham “fato gerador” e base de cálculo de outros impostos discriminados na Constituição. Tal diretriz, como dito alhures, a nosso ver, integra o conjunto de direitos e garantias que não podem ser suprimidos ou restringidos nem mesmo por meio de emenda à Constituição. Logo, nesse particular, a EC nº 33/2001 é inconstitucional.⁸⁷

Mais adiante arrebatou o assunto:

Parece-nos, portanto, que ao **sujeitar o ato de importar bens, por particular, para uso próprio, à tributação por meio do ICMS, o legislador incorreu em inconstitucionalidade, pois ofendeu, além dos direitos e garantias já apontados, o princípio da não-cumulatividade, cuja diretriz é também, juridicamente, intangível.**⁸⁸ (grifos nossos).

Neste mesmo sentido seguem as palavras de DANILO MONTEIRO DE CASTRO:

⁸⁶ MORAES. Op. Cit. p. 588.

⁸⁷ CHIESA. Op. Cit. p. 38.

⁸⁸ CHIESA. Op. Cit. p. 39.

A nova redação da alínea “a”, inciso IX, parágrafo 2º, do artigo 155, da Constituição Federal é, sem sombra de dúvidas, uma norma excepcional (especial), já que contraria as limitações da regra-matriz de incidência do ICMS (regra geral), disposta no inciso II do mesmo artigo.

Portanto, 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 da não-cumulatividade, é evidente que o intérprete da norma não poderá fazê-la já que, insista-se, estamos diante de uma regra especial (excepcional) que exige uma restritiva interpretação.

Destarte, os regramentos constitucionais atinentes à incidência de ICMS sobre operações de importação não implicam, em hipótese alguma, exceção à não-cumulatividade e, portanto, mesmo com as alterações impingidas pela EC 33/2001, este princípio constitucional merece ser observado.⁸⁹

Finalizando este assunto, importante destacar as palavras muito bem colocadas de LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR, que aponta cinco diferentes razões para se entender como inconstitucional a EC nº 33/2001, de forma a resumir o que até então tem se abordado neste estudo:

Primeira, que o perfil da hipótese de incidência do ICMS está delineado no inciso II do art. 155 da CF, quando deixa claro que o tributo incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”. “Mercadoria”, como explicado antes, é coisa móvel adquirida para revenda com o fim do lucro, porque este é o sentido dado pelo Direito Comercial. Ou melhor, como proclamado pelo STF, “mercadoria” é coisa móvel que pode ser objeto de comércio por quem exerça com habitualidade e freqüência. Segunda, que a nova redação do dispositivo sob comento não poderia equiparar a mercadoria bem importado por pessoa física ou jurídica, porque implicou em alterar o perfil constitucional do ICMS, o que só pode ser feito pelo Poder Constituinte originário, criando um novo imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e bens”, e, assim, a nova sigla é ICMBS. Terceira, que a EC 33/2001 chega ao absurdo jurídico de determinar que uma pessoa física ou jurídica está obrigada ao pagamento do imposto, na importação de bem ou mercadoria, para uso próprio, sem ser contribuinte. Em outras palavras, criou-se uma hipótese de incidência do imposto sem existir a figura do sujeito passivo, ferindo, despudoradamente, o art. 146, III, *a*, quando exige lei complementar para a definição de contribuintes, bem como o art. 155, § 2º, XII, *a*, que também a reclama para definir o contribuinte do ICMS.

(...)

Quarta, que a mencionada EC agride, igualmente, o princípio da segurança jurídica, ao permitir que os Estados e o DF possam exigir o ICMS de quem não é sujeito passivo. Quinta, que a mesma EC malbarata o princípio nuclear do ICMS, que é o princípio da não-cumulatividade (CF, art. 155, § 2º, I), porque pessoa física ou jurídica que importe mercadoria ou bem do exterior, para seu uso próprio, ou para

⁸⁹ CASTRO. Op. Cit. p. 47 e 48.

qualquer fim que não vise a atividade mercantil, não excepcionado pela CF nas hipóteses de isenção e não-incidência.⁹⁰

Assim, resta analisar, no capítulo seguinte, de que forma tem se manifestado a jurisprudência nacional acerca deste assunto, mormente o STF, Corte à qual são direcionados os assuntos que padecem de certeza de constitucionalidade.

3 – ENTENDIMENTOS DO STF SOBRE O ICMS NA IMPORTAÇÃO – SÚMULA 660

Como já dito anteriormente, a questão envolvendo o ICMS em operações relativas à importação é um tema que, como vários outros no ramo jurídico, padece da falta de uniformidade

⁹⁰ Livro 1. p. 998 e 999.

na doutrina e jurisprudência dos tribunais pátrios, cabendo, muitas vezes aos Tribunais Superiores (STJ e STF) se manifestarem acerca do assunto, na tentativa de, através de suas Súmulas e reiterados julgados, padronizarem os temas.

Importante analisar a inteligência dada ao assunto pelo STF, mormente na criação da Súmula 660, que como se verá, buscou pacificar o entendimento sobre o tema no âmbito nacional, dirimindo as controvérsias até então existentes.

Assim sendo, para que o estudo se dê forma mais clara e compreensível, far-se-á, adiante, uma exposição do entendimento da Corte Máxima Brasileira ao longo do tempo, até se chegar ao ano de 2003, momento em que se editou a Súmula nº 660 do STF.

3.1 – SÚMULA Nº 660 DO STF – MOTIVAÇÃO E PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS FUNDAMENTADORES

Como dito alhures, mesmo antes da manobra efetivada pelo Poder Público visando aumentar a renda das Fazendas Estaduais e Municipais, ou seja, antes de editada a EC nº 33/2001, que de maneira formal ampliou a hipótese de incidência do ICMS nas operações relativas à importação, muito já se discutia acerca deste assunto.

Tanto é verdade que o próprio STJ já havia sumulado entendimentos acerca da matéria, conforme teor das súmulas 155 e 198 desse Tribunal.

Este juízo, contudo, não foi seguido pelo Pretório Excelso, que em vários julgados, além do já citado RE 203075 de Relatoria do Ministro Ilmar Galvão, mostrou-se sempre contrário à incidência do ICMS nas operações relativas à importação de bens por aqueles que não se enquadravam nos conceitos de sujeitos passivos do imposto.

Dentre os julgados que precederam a edição da Súmula nº 660, ganham destaque, principalmente, os seguintes Recursos Extraordinários: RE 191346 (Relator Ministro Carlos Velloso - Publicação: DJ de 20/11/1998); RE 202714 (Relator Ministro Carlo Velloso - Publicação: DJ de 5/2/1999); RE 196472 (Relator Ministro Sydney Sanches – Publicação: DJ de 1º/10/1999); RE 203075; RE 185789 (Relator Ministro Mauricio Corrêa - Publicação: DJ de 19/5/2000); RE 266921 (Ministro Relator Ilmar Galvão - Publicação: DJ de 24/11/2000).

As análises nesses julgados se referem às operações de importações de bens, realizadas por pessoas (físicas ou jurídicas) que não pretendiam utilizar o bem importado para

fins mercantis, ou seja, por pessoas que não se encaixavam como contribuintes do ICMS e foram ao STF em busca de resguardo para o direito que o Constituinte originário lhes assegurou.

Como fundamento principal para acolher o pedido dos importadores citados, Ministros do STF levaram em conta principalmente a questão relativa ao princípio da não-cumulatividade que estaria sendo infringido, ante a impossibilidade daqueles em creditar futuramente do ICMS já recolhido.

Desta forma, em simples leitura das ementas dos acórdãos proferidos nos julgados citados, percebe-se a clara e manifesta posição assumida pela Corte Máxima, qual seja a da não incidência do ICMS pelos não contribuintes do imposto, nas operações de importação de bens do exterior, principalmente para uso próprio.

Da ementa do RE 191346 tira-se:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE E NÃO EMPRESÁRIO: NÃO INCIDÊNCIA.

I. - Veículo importado por pessoa física, que não é comerciante ou empresário, destinado ao uso próprio: não incidência do ICMS. Precedente do STF: RE 203.075-DF, M. Corrêa p/acórdão, Plenário, 05.08.98.

II. - R.E. conhecido e provido.⁹¹

O mesmo tratamento foi despendido no julgamento do [RE 185789](#):

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

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

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

⁹¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 191346 / RS**. Rel. Min. Carlos Velloso. DJU 20/11/1998. p. 00012. Disponível em:

<[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(RE\\$.SCLA.%20E%20191346.NUME.\)%20OU%20\(RE.ACMS.%20ADJ2%20191346.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(RE$.SCLA.%20E%20191346.NUME.)%20OU%20(RE.ACMS.%20ADJ2%20191346.ACMS.)&base=baseAcordaos)>

Acesso em 12/11/08.

circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS. Recurso extraordinário não conhecido.⁹²

Nestes mesmos moldes seguiram as decisões proferidas em vários outros acórdãos, consolidando o pensamento do STF acerca do tema exposto.

Como se percebe, as decisões citadas possuem datas de publicação mais antigas que a da EC nº 33/2001. Isso poderia levar a crer que as decisões STF seguiam naquele sentido apenas por levar em conta a redação original do art. 155, § 2º, IX, “a”⁹³ da CF, eis que os julgadores ainda não haviam se deparado com a aludida Emenda.

Ocorre que na prática não foi isso o que realmente aconteceu. Mesmo posteriormente a alteração constitucional introduzida pela EC nº 33/2001, o STF mostrou que continua com seu entendimento consolidado e inalterado, editando inclusive, no ano de 2003, a sua Súmula nº 660: **“Não Incide ICMS Na Importação De Bens Por Pessoa Física Ou Jurídica Que Não Seja Contribuinte Do Imposto”**⁹⁴.

Nas palavras de DANILO MONTEIRO DE CASTRO, três foram os argumentos utilizados pelo STF que fundamentaram suas decisões no sentido apontado:

O primeiro versa sobre a ausência de subsunção deste fato concreto à hipótese abstrata da norma constitucional (fundamento de validade do imposto), já que somente *estabelecimentos* (contribuintes habituais do imposto, comerciantes ou industriais) poderiam ser atingidos pela cobrança, conforme previsão literal da parte final da alínea em análise, na redação original.

Já o segundo questiona a incidência do ICMS em operações realizadas para uso próprio, por pessoas físicas ou jurídicas, ante a ausência de *mercadoria* na operação e, assim, em desrespeito à regra-matriz constitucional do imposto.

(...)

O principal fundamento, porém, que levou o STF a concluir pela não-incidência de ICMS em operações de importação efetivadas por pessoas, físicas ou jurídicas, não-contribuintes deste imposto estadual foi a ofensa provocada ao princípio constitucional tributário da não-cumulatividade⁹⁵.

⁹² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 185789 / SP**. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJU 19/05/2000. p. 00020. <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(RE\\$.SCLA.%20E%20185789.NUME.\)%20OU%20\(RE.ACMS.%20ADJ2%20185789.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(RE$.SCLA.%20E%20185789.NUME.)%20OU%20(RE.ACMS.%20ADJ2%20185789.ACMS.)&base=baseAcordaos)> Acesso em 12/11/08.

⁹³ Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 16/10/2008.

⁹⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 660. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700> Acesso em 12/11/08.

⁹⁵ CASTRO. Op. Cit. P. 43/44.

Deve-se esta conclusão, ao fato de que, em decorrência dos outros argumentos citados (ausência de mercancia e incidência exclusiva sobre estabelecimentos comerciais ou industriais), o STF entendeu que a pessoa física (ou jurídica) não-contribuinte de ICMS estaria impossibilitada de exercer o direito/garantia constitucional de creditar-se do recolhimento realizado (no desembaraço aduaneiro) e, assim, minimizar tal impacto tributário em seguinte operação (sistema de crédito e débitos).

Ou seja, mesmo posterior a EC nº 33/2001, para os encarregados de analisarem as causas na Corte Máxima do Brasil, o ICMS não pode incidir sobre as operações relativas à importação de bens, por pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes do imposto.

Contudo, após a edição da Súmula 660, parte da doutrina e dos tribunais se mostraram confusos em relação ao tema. O que deveria imperar? A EC nº 33/2001 ou a Súmula 660 do STF? Esta é uma dúvida que perdura até os dias atuais.

3.2 – A PROPOSTA DE ALTERAÇÃO SUMULAR E RATIFICAÇÃO DE SEU ENUNCIADO ORIGINAL

Tamanha eram as dúvidas acerca da forma de se abordar o assunto, que novamente o Guardião da Carta Magna nacional teve que se manifestar sobre a celeuma que surgira.

Muitas foram as lições doutrinárias e as decisões judiciais no sentido de que a Súmula 660 do STF não teria força a combater a alteração constitucional promovida pela EC nº 33/2001. Doutrinadores passaram a divergir sobre o assunto e os tribunais a decidir de forma diversa daquelas que anteriormente faziam.

O STJ, por exemplo, passou a adotar uma linha de raciocínio que muitos entendiam (e até hoje entendem) ser a mais lógica, conforme o julgamento do RESP 507.885/RJ⁹⁶:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO. SOCIEDADE CIVIL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O Supremo Tribunal Federal consolidou jurisprudência no sentido da inexigibilidade do ICMS na importação de bem por pessoa física ou por entidade prestadora de serviço, uma vez que o fato gerador do tributo é operação de

⁹⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. RESP 507.885. Rel. Min. João Otávio de Noronha. DJ 07.02.2007, p. 274. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=sumula+660+stf&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1> Acesso em 13/11/2008.

natureza mercantil ou assemelhada. **Tal entendimento tem aplicação nas hipóteses em que a importação foi realizada antes do advento da Emenda Constitucional n. 33/2001.**

2. Em decorrência do entendimento firmado pelo STF acerca da matéria, inclusive com a edição da Súmula n. 660, restou mitigada a aplicação das Súmulas n. 155 e 198 do STJ.

3. Recurso especial provido. (Grifos nosso).

Neste mesmo sentido foi o julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial (AgRg no RESP) 969.737/PR⁹⁷:

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

I - Esta Corte vinha seguindo a jurisprudência do Eg. Supremo Tribunal Federal no sentido da inexigibilidade do ICMS na importação de bem por pessoa física ou por entidade prestadora de serviço, uma vez que o fato gerador do tributo é operação de natureza mercantil ou assemelhada. Tal entendimento, porém, é aplicável nas hipóteses em que a importação foi realizada antes da entrada em vigor da Emenda Constitucional n.º 33/2001, o que, segundo o acórdão recorrido, não é o caso.

II - Agravo regimental provido. (Grifos nossos).

Desta forma, percebe-se que uma nova “corrente” estava sendo firmada na jurisprudência nacional: incidiria o ICMS nas operações relativas à importação de bens mesmo que importados por não contribuintes do imposto e ainda para qualquer finalidade a serem empregados, considerando que estes bens tenham sido importados em datas posteriores a da entrada em vigor da EC nº 33/2001. Pouca importância se deu à Súmula 660 do STF.

Contudo, ao ser novamente levado ao crivo do STF o debate sobre a matéria, chegou-se a se cogitar uma eventual alteração na redação da Súmula 660, na tentativa de se pacificar novamente a jurisprudência pátria.

Especificamente sobre esta questão trata WELTON CHARLES BRITO MACEDO:

Na sessão de julgamento do plenário do STF realizada em 26/11/2003, o Ministro Sepúlveda Pertence sugeriu a alteração do Enunciado da Súmula nº 660, para que passasse a vigorar nos seguintes termos: “Até a vigência da EC 33/2001, não incide o ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. O Tribunal concordou em reavaliar o assunto e o Diário de Justiça da União (DJU) chegou a publicar uma retificação da aludida redação

⁹⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AgRg no RESP 969.737/PR. Rel. Min. Francisco Falcão. DJ 18.10.2007, p. 333. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=icms+33%2F2001&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=3> Acesso em 13/11/2008.

na edição de 5/8/2004, dando a impressão de que a ressalva temporal havia sido aprovada pela Corte Suprema.⁹⁸

Tamanha foi a impressão de que havia sido aprovada a proposta de alteração no enunciado da Súmula 660, que, como explica DANILO MONTEIRO DE CASTRO, o próprio STF chegou a julgar neste sentido:

O próprio STF, na ementa do AI-AgR 455.387/BA, utilizou tal redação modificada, que possuía o seguinte conteúdo: “Até a vigência da EC 33/2001, não incide o ICMS na importação de bens por pessoa física u jurídica que não seja contribuinte do imposto.”⁹⁹

A partir deste momento o assunto parecia encerrado. Os importadores teriam de arcar com um tributo que por direito não lhe era cabível. “Rasgara-se” a CF ao se permitir a transgressão do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Entretanto, toda esta impressão causada pela proposta de alteração da redação sumular não passou de mero equívoco, conforme as palavras de DANILO MONTEIRO DE CASTRO:

Felizmente, porém, a Súmula 660/STF foi republicada nos dias 28, 29 e 30 de março de 2006 (Revista Dialética de Direito Tributário nº 129, p. 223), mantendo sua redação original e, assim, afastando a limitação pretendida através do citado Adendo 7.

Vigente, portanto, o posicionamento sumulado da Suprema Corte de não-incidência de ICMS nas operações de importações efetivadas por pessoas, físicas ou jurídicas, não-contribuintes deste imposto estadual, sem qualquer limitação temporal para sua aplicação.¹⁰⁰

Este é, portanto, o entendimento que o STF tem sobre o tema, de que, mesmo após a publicação da Emenda Constitucional n. 33/2001, não incide ICMS sobre a importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Assim, tendo o STF mantido o enunciado da Súmula 660 (aprovada em 2003 e confirmada em 2006), mesmo após a edição da EC nº 33/2001, deve-se concluir pela desoneração tributária no caso da importação realizada por quem não é contribuinte do imposto, mormente em respeito ao princípio da não-cumulatividade veiculado pela Corte Suprema do país.

Pode-se afirmar, dessa maneira, que, se tencionasse o STF adotar a previsão exposta pela Emenda Constitucional n. 33/2001, certamente teria adotado a alteração proposta pelo ex-

⁹⁸ MACEDO. Op. Cit.

⁹⁹ CASTRO. Op. Cit. p. 46.

¹⁰⁰ Idem.

ministro Sepúlveda Pertence em 26 de novembro de 2003. Mas não, ao contrário, manteve incólume os termos da Súmula n. 660, prova evidente de que, nos casos semelhantes ao explicitado, efetivamente não incide o ICMS.

Assim sendo, pode-se resumir toda esta controvérsia há pouco narrada da seguinte forma: o entendimento do STF foi aprovado em Sessão Plenária para aprovação da Súmula n. 660, em 24 de setembro de 2003 (com publicações nos Diários de Justiça de 09, 10 e 13 de outubro de 2003) e republicação nos Diários de Justiça de 28, 29 e 30 de março de 2006 (conforme noticiado pelo Informativo n. 422 do STF, de abril de 2006) para ratificação do teor do texto original aprovado em 24 de setembro de 2003, tendo em vista a inexitosa proposta de alteração do referido enunciado em 26 de novembro de 2003.

Como visto, tanto a aprovação da Súmula n. 660 (em 24 de setembro de 2003), quanto a sua confirmação (em 28, 29 e 30 de março de 2006) ocorreram em datas posteriores à modificação trazida pela EC n.º. 33/2001, de 11 de dezembro de 2001, ao artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da CF.

Diante desta constatação, percebe-se que, não obstante a existência da alteração do artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da CF provocada pela EC n.º 33/2001, o entendimento do STF, desde 24 de setembro de 2003, é pela não incidência de ICMS sobre a importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Deste modo, fato é que nem sequer chegou a existir, no mundo jurídico, a pretensa alteração da redação da Súmula 660 do STF de que até a vigência da EC n.º 33/2001 não incidiria ICMS sobre a importação de bens por pessoa física ou jurídica que não fosse contribuinte do imposto.

Reitera-se, inclusive, que o próprio STF, no Informativo n. 422, de abril de 2006, incumbiu-se de esclarecer a situação. Assim, nesse informativo, explicou o tribunal de forma límpida, que a tentativa de alteração da Súmula 660 proposta em 26 de novembro de 2003 restou inexitosa, conforme republicação, nos Diários de Justiça de 28, 29 e 30 de março de 2006, do inteiro teor original aprovado em 24 de setembro de 2003, cancelando-se, em razão disso, a notícia veiculada no Informativo n. 331, quanto ao referido verbete:

Informativo n. 422, de abril de 2006: Enunciado da Súmula 660 do STF: Republicação
Informamos que, em razão de o Tribunal, na sessão plenária de 26.11.2003, ter recusado a proposta de alteração da Súmula n. 660, constante do Adendo n. 7,

foi republicado o respectivo enunciado nos Diários da Justiça dos dias 28.3.2006, 29.3.2006 e 30.3.2006, com o teor aprovado na sessão plenária de 24.9.2003:

‘NÃO INCIDE ICMS NA IMPORTAÇÃO DE BENS POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA QUE NÃO SEJA CONTRIBUINTE DO IMPOSTO’.

Fica, portanto, substituída, nesses termos, a notícia veiculada pelo Informativo 331 quanto ao referido verbete.

Assim, o que era inconstitucional continua inconstitucional, mesmo após o advento da Emenda Constitucional n. 33/2001.

Discorrem os artigos 103-A e 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal de 1988:

Art. 103-A - O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (EC n. 45/04).

Art. 5º. XXXVI. A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Muito embora seja o artigo 103-A da Constituição Federal de 1988 (introduzido pela Emenda Constitucional n. 45/2004) auto-aplicável, ou seja independe de lei complementar para regulá-lo, ainda assim, a partir de março de 2007, tem-se a Lei Federal n. 11.417¹⁰¹ para orientar o instituto da súmula vinculante nele previsto.

A coisa julgada, neste caso, é a Súmula n. 660 republicada pelo Informativo do STF n. 442.

As decisões do STF, sejam via verbetes de súmulas, ou até mesmo em sede liminar de ação direta de inconstitucionalidade, têm força obrigatória geral, pois, enquanto intérprete maior da compatibilidade abstrata do ordenamento jurídico com as normas constitucionais, vinculam o legislador, todos os tribunais e todas as autoridades administrativas.¹⁰²

¹⁰¹ Lei n. 11.417/06 – “Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.”

¹⁰² MORAES, Alexandre de. **Jurisdição constitucional e tribunais constitucionais**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 273.

Súmula é a síntese ou enunciado de um entendimento jurisprudencial extraída (ou extraído) de reiteradas decisões no mesmo sentido.

As súmulas do STF são enunciados aprovados oficialmente pelo Tribunal, os quais resumem pontos já consolidados e pacificados da sua jurisprudência, de forma a orientar os operadores jurídicos sobre como a Corte Suprema decide determinadas questões.

As súmulas têm fins didáticos com o fim de facilitar a divulgação do posicionamento do Tribunal sobre assuntos relevantes. Com a Emenda Constitucional n. 45/2004, tornou-se pacífica a existência da súmula vinculante (artigo 103-A, da Constituição Federal de 1988), norma a vincular os demais juízes e tribunais de todo o país.

O STF, ao publicar a Súmula n. 660, em 2003, o fez mesmo sob a égide da Emenda Constitucional n. 33/2001, analisando casos concretos similares ao de que se cogita neste trabalho – importação de bem por pessoa física ou jurídica não-contribuinte do imposto.

O entendimento do STF, pois, deve prevalecer, e, conseqüentemente, ser seguido pelo Poder Judiciário nacional.

Por outro lado, ainda que fosse não vinculante, a Súmula n. 660 do STF representa a posição superior da jurisprudência do STF.

É, portanto, insista-se, posição superior. É enunciado de Súmula que representa a posição reiterada de precedentes jurisprudenciais no mesmo diapasão. Não se trata, portanto, de uma ou algumas decisões isoladas.

3.3 – A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES RELATIVAS ÀS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE BENS PELOS NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO

Por determinação constitucional, o ICMS é um imposto não cumulativo em que a subsunção à hipótese de incidência da norma impõe um dever, decorrente de lei, de entregar aos cofres públicos uma determinada importância oriunda do resultado da subtração entre o valor apurado nas operações de venda e o destacado na etapa anterior, de compra da mercadoria.

Nesse passo, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO entendem que a não-cumulatividade é:

Um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeada de forte conteúdo axiológico. Foi a partir da vontade do

povo brasileiro que o legislador constituinte encontrou os argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos cuja característica essencial para a apuração do 'quantum debeatur' deve ser o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente às operações comerciais realizadas com os produtos e mercadorias e serviços do estabelecimento do contribuinte, e a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente a mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte em um dado período.¹⁰³

Desse modo, paralelamente à norma impositiva da exação - que possui os aspectos da hipótese de incidência do tributo (pessoal, material, temporal e espacial) - deve existir um outro comando (exigência constitucional) que, no lugar de impor um dever, concede um direito ao contribuinte: de se creditar do que foi recolhido na etapa anterior da cadeia econômica, afastando os efeitos da tributação em cascata.

Essa diretriz, de créditos e débitos, vem estampada no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, o qual prevê:

Art. 155.

(...)

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

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

É, portanto, característica obrigatória do ICMS, garantir a realização deste encontro de créditos e débitos, conforme determinação constitucional, sendo certo que a própria Constituição Federal de 1988, explicitamente, estipula as situações em que a não-cumulatividade não será aplicada, conforme contempla o artigo 155, § 2º, inciso II.

Disso se conclui que a exceção ao princípio da não-cumulatividade deve: estar disposta na própria Constituição Federal (observando-se a mesma hierarquia normativa), e não pode, jamais, ser presumida, já que, por se tratar de norma especial, deve sofrer uma interpretação restritiva.

No presente estudo, verifica-se que o primeiro critério acima exposto dispensa análise aprofundada, vez que a regra que, supostamente, impôs uma exceção à não-cumulatividade, está estampada na Constituição Federal de 1988, ainda que mediante Emenda Constitucional.

Entretanto, o segundo critério exige abordagem aprofundada, pois trata da impossibilidade de presunção de supostas exceções ao princípio da não-cumulatividade.

¹⁰³ MELO, José Eduardo Soares de. e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária**. 2ª ed.. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p. 101.

Nesse sentido, esclarece AIRES F. BARRETO:

[..].as normas que contenham exceções a princípios ou normas gerais devem ser interpretadas de modo tal a não conduzirem ao contra-sentido que importaria a transmutação da norma que excepciona em norma de alcance genérico. (...). Por essa razão, é que se diz que as normas excepcionais devem ter interpretação restritiva – sendo certo, entretanto, que, por restritiva não se deve, jamais, compreender literal. Interpretação restritiva, no caso, é aquela que parte da premissa de que a norma específica, especial, bem por conter exceção (vale dizer, dado seu caráter excepcional), não pode jamais, ser interpretada como se possuísse conteúdo, alcance ou sentido amplo, largo, geral.¹⁰⁴

A nova redação da alínea “a” do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988 é uma norma excepcional, já que contraria as limitações da regra matriz de incidência do ICMS (regra geral), dispostas no inciso II do mesmo artigo.

Dessa maneira, 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 da não-cumulatividade, o intérprete da norma não poderá fazê-lo, vez que se está diante de regra especial que exige, como já assinalado, interpretação restritiva.

Assim, regras constitucionais atinentes à incidência de ICMS sobre operações de importação não implicam em exceção à não-cumulatividade, e, portanto, mesmo com as alterações impostas pela Emenda Constitucional n. 33/2001, o princípio deve ser observado.

Em harmonia com a necessidade de se observar o princípio da não-cumulatividade, mesmo após o advento da Emenda Constitucional n. 33/2001, manifestou-se o STF, conforme se extrai de parte do voto exarado pelo Ministro Eros Roberto Grau no julgamento do ARgRE n. 401.552-8/SP:

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

¹⁰⁴ BARRETO, Aires Fernandino. **ICMS – Limites à Vedação de Créditos**. RDDT n. 53, São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 8/9.

Examina-se, então, que, sem lei disciplinando a maneira como será realizada a compensação nesses casos, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, indevida será a cobrança de ICMS.

Esta análise encontra guarida no posicionamento do STF que, no julgamento da ADIn n. 1.600-8, exigiu a devida regulamentação da forma de creditamento e, portanto, da não-cumulatividade no ICMS, conforme se subtrai do voto do Ministro Nelson Azevedo Jobim¹⁰⁵:

A regra nuclear do ICMS é a não-cumulatividade. No caso, o bilhete é emitido em nome do passageiro. Pergunto: como a pessoa jurídica, adquirente do bilhete para o passageiro, poderá se creditar do valor do imposto para abatimento futuro? Não há resposta na lei. (...). Por tudo isso, concluo ser inconstitucional, como está posto na LC 87/96, a instituição do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros – intermunicipal, interestadual e internacional.

A similitude deste julgado (ADIn n. 1.600-8) à situação em que se escora o presente estudo é inquestionável na medida em que, em ambos os casos, está-se diante de situação de incidência de ICMS que não é atingida pela tradicional forma de creditamento prevista na legislação infraconstitucional vigente (Lei Complementar n. 87/96).

Faz-se necessária, assim, a elaboração de legislação determinando a maneira como, em tais hipóteses, acontecerá uma forma de creditamento, desonerando a operação e, desse modo, garantindo a não-cumulatividade do ICMS.

A falta dessa regulamentação específica explicitando como acontecerá o creditamento na incidência de ICMS na importação realizada por não-contribuintes do imposto, importa em impossibilidade de sua exigência, ante o desrespeito latente ao texto constitucional, conforme entendimento do próprio STF.

Observe-se, mais uma vez, o STF manifestando-se sobre a não-incidência do ICMS quando não observado o princípio da não-cumulatividade na importação, o que se deu no julgamento do ARg n. 255.682-3/RS, destacando-se excerto do voto do Ministro Joaquim Barbosa:

¹⁰⁵ No mesmo sentido foram os votos da Ministra Ellen Gracie e do Ministro Celso de Mello, ainda na citada ADIn n. 1.600-8.

Tal como se dá com o ICMS, a validade da instituição do IPI pressupõe que a respectiva tributação seja amparada por mecanismos voltados à vedação da cumulatividade, como determina o art. 153, § 3º, II, da Constituição. Embora, consoante apontado pela agravante, as especificidades impostas pelos critérios e circunstâncias específicas de cada tributo e respectiva cadeia impositiva sejam diversas e, portanto, fundamentem a formatação dos mecanismos de créditos e débitos com características próprias a cada tributo, ambos os impostos se igualam na obrigatoriedade de tais mecanismos.

À luz da jurisprudência do STF, portanto, a Súmula n. 660, republicada quase cinco anos após a vigência da Emenda Constitucional n. 33/2001, ainda produz efeitos sobre o ICMS, já que, perante esse, se faz necessário observar e cumprir o estatuído pela garantia do princípio da não-cumulatividade, o que não acontece quando se pretende tributar operações de importação realizadas por pessoas, físicas ou jurídicas, não-contribuintes do imposto.

CONCLUSÃO

Chegando-se ao fim de uma pesquisa como esta realizada, vários são os ensinamentos que resultam desta ampla comparação e confronto de doutrina, leis e julgados, em fim, de um estudo onde se aborda uma matéria tão complexa e fascinante ao mesmo tempo.

A primeira conclusão a que se chega ao realizar um trabalho como este, é a de que os assuntos que circundam a espera do Direito, como um todo, mormente no âmbito do Direito Tributário, carecem de posicionamentos, doutrinários e jurisprudenciais, pacíficos, haja vista a

velocidade com que o sistema normativo tributário sofre constantes modificações e atualizações, muitas vezes confundindo o melhor entendimento a ser dado ao caso concreto.

Tratando-se especificamente do tema abordado nesta monografia, o ICMS e sua incidência nas operações de importação de bens por pessoas (físicas ou jurídicas) que não sejam contribuintes do imposto, as dúvidas e desencontros são ainda maiores, eis que, devido a características que lhes são peculiares (como a não-cumulatividade), ele é tido como um dos tributos mais complexos do sistema tributário nacional, merecendo grande zelo daqueles que o aplicam e interpretam.

Percebeu-se que, mesmo sendo derivado e muito semelhante aos antigos IVC e ICM, foi na Constituição Federal de 1988 que ele ganhou um maior destaque, sendo definido praticamente todo ele ali mesmo, na CF. Restou às leis complementares regerem sua normas gerais e às leis estaduais sua efetiva instituição.

Diuturnamente, os regramentos estaduais sofrem alterações para melhor adequar a imposição do ICMS com as práticas políticas e mercantis que se estabelece em cada Estado. Por vezes, e não são raras, essas modificações carecem de legalidade/constitucionalidade, tornando-as inócuas.

Quando as modificações da legislação atingem o patamar constitucional, o cuidado dos intérpretes e julgadores deve ser ainda maior. Deve-se esse cuidado, justamente ao fato de que se o constituinte deu tamanha importância ao ICMS, não se pode modificá-lo a qualquer sorte.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001 se percebe que foi exatamente isso o que aconteceu. Modificou-se o texto constitucional para ampliar a hipótese de incidência do ICMS, na ânsia de satisfazer a voracidade das Fazendas Estaduais e Municipais.

Entretanto, tanto antes como depois de edição da referida Emenda Constitucional, o assunto referente à incidência do ICMS nas operações relativas a importação, quando levado ao crivo do STF, vem sendo decidido de forma clara e coerente: o ICMS só pode incidir nas operações relativas a importação, quando o objeto importado se caracterize como uma mercadoria e quando a pessoa do importador se configure como contribuinte do tributo.

Assim, percebe-se a clara intenção da Corte Máxima, em manter a incidência do ICMS dentro dos contornos pré definidos pelo constituinte originário quando o inseriu na Constituição Federal de 1988.

Com a edição as Súmula 660 do STF (posterior a EC nº 33/2001), restou ainda mais evidente de que, para o Supremo, sofre dita emenda com a falta de constitucionalidade, não podendo ser aplicada ao caso concreto, sob pena de afronta à vontade do constituinte originário.

Desta forma, nos próprios termos da Súmula 660 do STF, a principal conclusão que se tira desta pesquisa é que nas operações relativas à importação de bens (que não se configurem como mercadorias) por aqueles que não são contribuintes do imposto, não pode haver a incidência do ICMS.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARRETO, Aires Fernandino. **ICMS – Limites à Vedação de Créditos**. RDDT n. 53, São Paulo: Editora Dialética, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 16/10/2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. AI 131.941-1. Rel. Min. Marco Aurélio. DJU 19/4/91, p. 45.83. Disponível em: <[Http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(AI\\$.SCLA.%20E%20131941.NUME.\)%20OU%20\(AI.ACMS.%20ADJ2%20131941.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(AI$.SCLA.%20E%20131941.NUME.)%20OU%20(AI.ACMS.%20ADJ2%20131941.ACMS.)&base=baseAcordaos)> Acesso em: setembro de 2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 969.737 - PR. Rel. Min. Francisco Falcão. DJU 13/12/2007. p. 333. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/pesquisar.jsp?newsession=yes&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&livre=posterior%2033/2001>.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RESP 507.885. Rel. Min. João Otávio de Noronha. DJ 07.02.2007, p. 274. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=sumula+660+stf&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1> Acesso em 13/11/2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no RESP 969.737/PR. Rel. Min. Francisco Falcão. DJ 18.10.2007, p. 333. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=icms+33%2F2001&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=3> Acesso em 13/11/2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 155. Disponível em: [Http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=155&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1](http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=155&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1) Acesso em: 12/09/2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 198. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=198&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1> Acesso em: 12/09/2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 191346 / RS**. Rel. Min. Carlos Velloso. DJU 20/11/1998. p. 00012. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(RE\\$.SCLA.%20E%20191346.NUME.\)%20OU%20\(RE.ACMS.%20ADJ2%20191346.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(RE$.SCLA.%20E%20191346.NUME.)%20OU%20(RE.ACMS.%20ADJ2%20191346.ACMS.)&base=baseAcordaos)> Acesso em 12/11/08.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 185789 / SP**. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJU 19/05/2000. p. 00020. <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(RE\\$.SCLA.%20E%20185789.NUME.\)%20OU%20\(RE.ACMS.%20ADJ2%20185789.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(RE$.SCLA.%20E%20185789.NUME.)%20OU%20(RE.ACMS.%20ADJ2%20185789.ACMS.)&base=baseAcordaos)>

Acesso em 12/11/2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 660. Disponível em:

http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula601_700

Acesso em 12/11/08.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9ª Ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra Matriz do ICM**. Tese apresentada para a obtenção de título de livre docente da Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. (**Curso de Direito tributário**). 17 ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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 deste Corte**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 147. Dezembro/2007.

CHIESA, Clélio. **EC 33 – Dois Novos Impostos Rotulados de ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 90. Março/2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CORRÊA, José de Oliveira Ferraz. **Não-cumulatividade no Brasil – Entidade Autônoma ou mero Resultado Prático de um determinado sistema de abatimento. Elementos para sua caracterização jurídica e especificidades do Sistema Tributário nacional**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 154. Julho/2008.

COSTA E SILVA, Gustavo Just da. **Os Limites da Reforma Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar. 2000.

GIARDINO, Cleber e ATALIBA, Geraldo. **ICM e IPI: Direito de crédito, produção e mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero**. Vol. 46 Revista dos Tribunais.

JUNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual De Direito Financeiro & Direito Tributário**. 17. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

KOCH, Deonísio. **Regulamento do ICMS/SC Comentado**. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2002.

MACEDO, Welton Charles Brito. **O ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto – Manutenção do Enunciado da Súmula 660 do STF e o Princípio da não-cumulatividade.** Disponível em:
http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&viewid=143664

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24 ed. rev. atual. e amp., São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática.** 2ª Ed. Rev. e atual. São Paulo: dialética, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária.** 2ª ed.. São Paulo: Editora Dialética, 2004.

MORAES, Alexandre de. **Jurisdição constitucional e tribunais constitucionais.** São Paulo: Atlas, 2000.

NASCIMENTO, Paulo Nelson Lemos Basto. **ICMS – Importação de bens para uso próprio e a Emenda Constitucional nº 33/2001.** Revista Dialética de Direito Tributário nº 86. Novembro/2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência.** 9 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SILVEIRA, Vladmir Oliveira de. **O poder reformador na Constituição brasileira de 1988 e os limites jurídicos às reformas constitucionais.** São Paulo: RCS Editora, 2006.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: parte geral.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.