

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP

Ricardo de Assis Souza Cordeiro

A pessoa física como sujeito passivo do ICMS-Importação: a  
inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO  
2013

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP

Ricardo de Assis Souza Cordeiro

A pessoa física como sujeito passivo do ICMS-Importação: a  
inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Doutor Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO  
2013

Banca Examinadora

---

---

---

Dedico este trabalho à minha família, aos meus amigos, a meus guias, professores e, em especial, ao companheiro Armando Soares da Costa, que muito me incentivou a cursar um mestrado em Direito Tributário.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente agradeço a Deus, por ter me presenteado com mais esta oportunidade, que foi a de poder estar cursando mestrado em Direito Tributário. A Ele continuo sendo e sempre serei eternamente grato.

A toda minha família, aos amigos e guias espirituais, que, de forma direta ou indireta, fizeram e fazem parte desta passagem tão importante da minha vida.

Ao inestimável amigo Armando Soares da Costa, por todo esforço, colaboração e incentivo, sem os quais seria impossível a realização deste trabalho.

Aos professores da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pela persistência na idealização da formação de novos pensadores e, em especial, ao professor Doutor Paulo de Barros Carvalho, que se dispôs a aceitar este trabalho de orientação, bem como aos professores Doutores Tácio Lacerda Gama e Fabiana Del Padre Tomé, pelas preciosas observações e conselhos dados quando da qualificação deste trabalho.

A todos vocês, muita paz e muita luz, e meu eterno agradecimento.

“A persistência é o menor caminho do  
êxito.” Charlie Chaplin.

## RESUMO

O ICMS-Importação é um tributo muito importante existente em nosso ordenamento jurídico. Isto porque, devido à globalização e à facilidade de negociações, as operações envolvendo importações de mercadorias estão cada dia mais presentes em nossa realidade. Assim, por se tratar de um tributo, a sua correta instituição e cobrança são pressupostos dos quais o legislador não pode se afastar. No entanto, fato estranho ao Direito ocorre quando se tenta tributar por meio do ICMS-Importação a entrada de bens importados por pessoas físicas não-contribuintes dessa exação. E isso porque os conceitos de bens e mercadorias não se confundem. Ainda, as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº. 33/2001 extrapolou os limites conferidos ao poder constituinte derivado, pois violou a Constituição Federal, e em diversos sentidos, dado que feriu direito fundamental dos contribuintes e contrariou dispositivos expressos no próprio texto constitucional, criando um novo imposto sobre importações. Dessa forma, veremos que a cobrança do ICMS-Importação sobre bens importados por pessoas físicas não-contribuintes não se sustenta, em hipótese nenhuma, devido à sua clara inconstitucionalidade.

**Palavras-chave:** ICMS-Importação. Mercadoria. Bem. Pessoa física. Inconstitucionalidade.

## **ABSTRACT**

The ICMS-Import is a very important tax-Import existing in our legal system. This is so because and due to globalization and the ease of negotiations for transactions involving imports of goods are increasingly present in our reality. Thus, because it is a tribute, to their correct implementation and collection are assumptions which the legislature cannot get away with. However, the strange thing is when it tries to tax through the ICMS-Import the entry of goods imported by individuals' non taxpayers to this exaction, because the concepts of products and goods are not confused. Still, as amended by Constitutional Amendment. 33/2001 extrapolated the limits conferred the derived constituent power, violated the Constitution in many ways, given that this injured fundamental right of taxpayers and contradicted devices expressed in constitutional text, creating a new tax on imports. Thus, we shall see that the ICMS-import on goods imported by individuals' non taxpayer does not hold up under any circumstances due to its clear unconstitutionality.

**Key words:** ICMS-Import. Products. Goods. Individual. Unconstitutionality.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
CAPÍTULO I – ENTENDENDO A NORMA JURÍDICA.....	13
1.1 Conhecimento e sistema de referência.....	13
1.2 Direito como linguagem.....	14
1.3 Fontes do Direito Tributário.....	15
1.4 Definição de norma jurídica.....	16
1.5 O percurso gerador de sentido.....	18
1.6 A fenomenologia da incidência tributária.....	20
1.7 Distinção entre evento e fato.....	21
1.8 Validade, vigência e eficácia.....	22
CAPÍTULO II – PODER CONSTITUINTE E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	26
2.1 Poder constituinte originário.....	26
2.2 Poder constituinte derivado.....	27
2.3 Limites ao poder constituinte derivado.....	28
2.4 Competência tributária.....	31
CAPÍTULO III – A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	37
3.1 Considerações iniciais.....	37
3.2 A hipótese de incidência.....	37
3.3 O critério espacial.....	39
3.4 O critério temporal.....	39
3.5 O critério pessoal – sujeito ativo.....	40
3.6 O critério pessoal – sujeito passivo.....	41
3.7 O critério quantitativo – a base de cálculo.....	41
3.8 O critério quantitativo – a alíquota.....	42
CAPÍTULO IV – PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	43
4.1 Anotações preliminares.....	43

4.2 Princípio da estrita legalidade.....	44
4.3 Princípio da isonomia tributária .....	45
4.4 Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco .....	45
4.5 Princípio da segurança jurídica .....	46
4.6 Princípio da não-cumulatividade .....	46
CAPÍTULO V – ALGUMAS NOTAS SOBRE O ICMS.....	48
5.1 O ICMS na Constituição Federal e nos Estados-membros .....	48
5.2 Os cinco impostos que a sigla ICMS comporta .....	49
5.3 O ICMS e os princípios da seletividade e da não-cumulatividade.....	50
CAPÍTULO VI – O ICMS-IMPORTAÇÃO E SUA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....	52
6.1 A hipótese de incidência.....	52
6.2 O critério espacial .....	53
6.3 O critério temporal .....	54
6.4 O critério pessoal – sujeito ativo.....	55
6.5 O critério pessoal – sujeito passivo .....	55
6.6 O critério quantitativo – a base de cálculo.....	57
6.7 O critério quantitativo – a alíquota .....	57
CAPÍTULO VII – O ICMS-IMPORTAÇÃO E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001 ...	59
7.1 Anotações preliminares .....	59
7.2 Definição de importador.....	59
7.3 Definição de mercadoria.....	62
7.4 A pessoa física como importadora.....	63
7.5 A importação por conta e ordem de terceiro e importação por encomenda .....	74
7.6 ICMS-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados.....	77
7.7 ICMS-Importação e o Imposto de Importação .....	80
7.8 A inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001 .....	81
CONCLUSÃO .....	93
REFERÊNCIAS .....	95

## INTRODUÇÃO

De acordo com o princípio da estrita legalidade tributária, não pode haver cobrança de tributo sem que este seja instituído por lei. Ou seja, é sempre a lei que autorizará a cobrança de tributos.

No entanto, a lei que institui tributos deve, sempre, buscar seu fundamento de validade na Constituição Federal, pois apenas nossa Lei Maior pode autorizar os entes federados a criar suas exações, dado que ali estão previamente determinadas todas as competências para a instituição de tributos.

O foco deste trabalho é o fato de a Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, ter modificado o artigo 155 da Constituição Federal, para ali inserir a figura da pessoa física como sujeito passivo do ICMS-Importação, bem como para fazer constar que quem importa um bem também se sujeita a esta exação.

No entanto, veremos que tal alteração fez surgir um novo tributo, desrespeitando o disposto no artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal.

Ademais, referida alteração também desrespeitou o próprio artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a instituir imposto apenas e tão somente sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Portanto, veremos que as alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001 são de todo inconstitucionais, dado que, como foram feitas por meio de poder constituinte derivado, não poderiam ultrapassar os limites impostos pela própria Constituição Federal.

## **CAPÍTULO I – ENTENDENDO A NORMA JURÍDICA**

### **1.1 Conhecimento e sistema de referência**

Para que se conheça determinado objeto, é preciso estudá-lo. O Direito, como objeto cultural que é, é passível de ser estudado e conhecido.

Conhecimento é o conjunto de proposições que são emitidas a respeito de um determinado objeto, e o conhecimento é formado, obrigatoriamente, pela junção da teoria com a prática, mais a experiência.

O conhecimento é adquirido por meio da linguagem. Daí se vê a importância da linguagem, pois sem linguagem nada se conhece.

Ainda, dado que os objetos se situam dentro de determinados sistemas, é preciso estudar estes sistemas para se ter o conhecimento de seus objetos. No entanto, os sistemas são infinitos, assim como infinitos são os seus objetos e, portanto, não há como se obter o conhecimento pleno. Assim, não há como se conhecer de tudo, pois há uma gama infinita de objetos.

Um sistema é um conjunto de objetos. Um objeto pertence a um sistema e, para se conhecer desse objeto é preciso isolá-lo dos demais, pois, se assim não fosse, teria que se estudar o todo, e isso é inviável e, por isso, não é possível o conhecimento pleno.

Ademais, a importância de se ter um sistema de referência se faz relevante, pois os objetos precisam ser situados dentro desse sistema. Ou seja, um objeto situado dentro de um sistema passa a não pertencer a outro sistema e, dessa forma, é possível estudar este objeto.

Portanto, é importantíssimo ter um sistema de referência, para que os objetos não fiquem “soltos”, o que nos permite estudá-los.

## 1.2 Direito como linguagem

Dizer que o direito é linguagem nada mais é do que afirmar a própria existência do direito. Isso porque o direito (direito positivo), para ser conhecido e aplicado, precisa ser comunicado aos destinatários. E isso se dá através da linguagem.

Tanto é assim que Gregorio Robles Morchón<sup>1</sup> afirma que “direito é texto”, pois se manifesta por meio da linguagem. Ou seja, o direito é um sistema comunicacional por natureza, pois sua realidade é construída por meio de linguagem, no caso, a linguagem prescritiva.

Porém, ao lidar com a linguagem, é muito comum nos depararmos com alguns problemas de ordem semântica e, dentre eles, se destacam a vaguidade e a ambiguidade, que sempre atormentaram tanto o direito positivo quanto a Ciência do Direito.

A vaguidade denota que o significado do enunciado não é preciso. Já a ambiguidade, por sua vez, é a possibilidade de determinada palavra possuir duas ou mais interpretações.

Tanto as palavras ambíguas quanto as palavras vagas estão presentes em qualquer linguagem e, portanto, com o direito não poderia ser diferente. Isso, por certo, acarreta incerteza e insegurança jurídica.

No entanto, existem meios seguros de sanar estes vícios da linguagem. Genaro Carrió<sup>2</sup>, ao falar da ambiguidade, e prevendo uma solução prática e precisa para este problema, sustenta que “el contexto y la situación, en la generalidad de los casos, disipan toda posibilidad de confusión”.

---

<sup>1</sup> MORCHÓN, Gregorio Robles. **As regras do direito e as regras dos jogos: ensaio sobre a teoria analítica do direito**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 15.

<sup>2</sup> CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4 ed. Corrigida y aumentada. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p. 29.

Assim, a solução é possível, bastando o interprete se ater ao contexto do que está sendo interpretado. Portanto, basta uma análise atenta aos enunciados para solucionar os problemas de ambiguidade e vaguidade.

### 1.3 Fontes do Direito Tributário

O Direito Tributário tem como um dos fundamentais princípios o da estrita legalidade, dado que não se pode instituir ou aumentar um tributo sem que esta autorização esteja expressa em lei (aqui em sentido amplo).

Assim, identificar a fonte de um novo direito é fundamental para se ter a certeza de que o princípio acima citado foi respeitado, pois pelo estudo da fonte se pode dizer se o novo direito é, de fato, válido. Portanto, vê-se que é extremamente importante para o Direito Tributário o estudo de suas fontes.

Temos que a ideia de fonte faz lembrar origem, início. Assim, fontes do direito são as origens de onde toda norma prescinde.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>, fontes do direito são nascentes, de onde advêm as normas jurídicas, e que partem de órgãos competentes para a sua elaboração e emissão. Porém, para a criação de regras jurídicas, não basta haver um órgão competente, mas este órgão deve estar em plena atividade.

Portanto, pode-se entender como fontes do direito o local de onde vêm as normas das normas, ou seja, a base na qual as normas terão sustentáculo e validade.

A partir de então surgem os chamados “veículos introdutores de normas”, ou também chamadas de “normas introdutoras”. São estas normas as responsáveis por introduzir no ordenamento jurídico outras normas, chamadas, por esse motivo, de “normas introduzidas”.

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 47.

Ao falar sobre a classificação dos instrumentos introdutores, o professor Tárek Moysés Moussallem<sup>4</sup> nos dá exemplos do que seriam instrumentos primários e instrumentos secundários, senão vejamos:

São exemplos de instrumentos primários: a Constituição Federal, a lei complementar, a lei ordinária, a lei delegada, a medida provisória, o decreto legislativo e as resoluções do Senado.

São exemplos de instrumentos secundários: os decretos regulamentares, as instruções ministeriais, as circulares, as portarias, as ordens de serviços e os atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas.

No entanto, e concordando com a lição de Paulo de Barros Carvalho, adverte o citado professor<sup>5</sup> que “os instrumentos primários são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro”.

Estes conceitos, assim, não se confundem, pois existem diferenças entre eles. Fontes do direito, como dito acima, são as bases legais de onde nascem as normas introdutoras.

Para regular estes direitos deve haver normas, chamadas de normas introduzidas. E estas normas introduzidas, por sua vez, são postas no ordenamento jurídico pelas normas introdutoras.

Como veremos, a Emenda Constitucional nº 33/2001 introduziu no sistema uma nova norma, mas isso não poderia ter ocorrido, como será tratado no decorrer deste trabalho.

#### **1.4 Definição de norma jurídica**

Definir norma jurídica é uma tarefa complexa. Isso porque o estudo da norma jurídica é tema que se controverte entre alguns escritores no que concerne ao seu próprio conceito.

---

<sup>4</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 182.

<sup>5</sup> Ibid.

De fato, foram vários os doutrinadores que se aventuraram a discorrer sobre a norma jurídica e, ainda assim, não houve um consenso entre a mais ilustre doutrina. Mas alguns doutrinadores percorrem o mesmo caminho, como ademais passaremos a ver.

Para Aurora Tomazini de Carvalho<sup>6</sup>, a norma jurídica “é um juízo construído pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos, por isso, sempre implícita”.

No mesmo sentido caminha Roque Antonio Carrazza<sup>7</sup>, para quem normas jurídicas “são construções intelectuais do intérprete, efetuadas a partir da análise da legislação *latu sensu*”.

Já Tácio Lacerda Gama<sup>8</sup> compara norma jurídica em sentido amplo com proposição normativa e diz que “A simples indicação de uma alíquota, a qualificação de um sujeito passivo ou ativo, a prescrição de uma imunidade, de um princípio são, todos exemplos de proposições ou normas jurídicas em sentido amplo”.

Robson Maia Lins<sup>9</sup> sustenta que “Norma jurídica, tomada na sua acepção sintática, é uma estrutura bimembre constituída de um antecedente e de um conseqüente, capaz, minimamente, de regular condutas, e encontra-se um passo adiante dos enunciados prescritivos”.

Por fim, Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup> define norma jurídica “como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”.

Portanto, temos a norma jurídica como o resultado de um percurso interpretativo, onde ao final o intérprete se depara com a ideia que fora construída pela meditação sobre o texto.

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 195.

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 16.

<sup>8</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 53.

<sup>9</sup> LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 51.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 24.

Em outras palavras, norma jurídica é o resultado da interpretação feita pelo exegeta da leitura de um texto dito jurídico.

Dado que a função da norma jurídica é a de regular condutas, deve ter sempre um antecedente e um conseqüente<sup>11</sup>, unidos por um modalizador deôntico. Deve, também, ser válida, ou seja, pertencer ao ordenamento jurídico, sendo posta neste sistema por agente competente e sempre mediante processo devidamente autorizado.

Aqui, no entanto, estamos falando de norma em sentido estrito, dado que em sentido amplo norma jurídica é a criação que é feita pelo exegeta a partir do momento em que este passa a ter contato com o texto em si (suporte físico).

Para se obter a norma jurídica, o estudioso terá que passar por diversos terrenos de interpretação, como abaixo será demonstrado, para, ao final, construir a norma jurídica.

Assim, como o resultado depende de uma interpretação, pode se dizer que a norma jurídica é criada por cada pessoa e, às vezes, pode haver divergência de opiniões, o que é aceitável, dado o caráter subjetivo da interpretação.

### **1.5 O percurso gerador de sentido**

Entender um texto jurídico significa interpretar o seu verdadeiro sentido e, para isso, é preciso se construir todo um percurso de raciocínio lógico para que possamos entender o verdadeiro significado do texto que está prestes a ser interpretado juridicamente pelo exegeta.

Para tanto, quatro planos precisam ser explicados: o primeiro deles é o plano dos enunciados, tomados no plano da expressão; o segundo é o plano dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; já o terceiro é o plano das

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 55.

significações normativas; e, por fim, o quarto é o plano das relações que se dão entre normas.

Por mais que se queira, em um primeiro momento, interpretar um texto jurídico, de forma jurídica, é essencial que esse texto seja interpretado, primeiramente, de forma gramatical, pois a observação gramatical é o primeiro contato que o exegeta tem com o texto.

Assim, o primeiro plano consiste em analisar o texto jurídico sob um aspecto morfológico, tendo em vista que o texto é composto por palavras, letras, frases, períodos e parágrafos que, se gramaticalmente não estiverem corretos, será um texto sem lógica e, portanto, o exegeta jamais conseguirá interpretá-lo.

Em relação ao segundo plano, já passada a fase de interpretação gramatical, o exegeta agora precisa começar a entender os enunciados e, para isso, deverá interpretá-los separadamente para, em seguida, juntá-los e conseguir entender o verdadeiro sentido do texto jurídico, pois os enunciados formam uma linguagem em um sentido lógico.

Assim sendo, o exegeta passa a buscar o sentido jurídico do texto. Porém, esses enunciados não transmitem uma linguagem da realidade social, mas sim do mundo do “dever ser”, ou seja, os enunciados são frases prescritivas, pois prescrevem condutas que devem ser adotadas.

No entanto, os enunciados, isoladamente, não prescrevem nenhuma norma, e é nesse momento em que se passa ao estudo das significações normativas (S3).

O exegeta, nesse ponto, passa a interpretar os enunciados como uma linguagem única, para que possa criar unidades completas de sentido e é, a partir de então, que surge a norma jurídica, bastando agora realizar a sua organização (Plano S4).

Essa organização é escalonada, formando-se, então, depois de todo um trabalho de interpretação, a mensagem prescritiva; e estando esta mensagem prescritiva de acordo com as regras gramaticais, já devidamente observadas no plano da expressão, o exegeta consegue, enfim, interpretar o enunciado prescritivo que o texto traz consigo, construindo-se, assim, a norma.

Conforme se verá, para se aferir a constitucionalidade (ou inconstitucionalidade) de uma norma jurídica se faz necessário interpretar o seu verdadeiro sentido e, para isso, é preciso se construir todo este percurso de raciocínio lógico para que possamos entender o verdadeiro significado do texto que está prestes a ser interpretado juridicamente pelo exegeta e, assim, julgá-lo constitucional.

### **1.6 A fenomenologia da incidência tributária**

Incidência tributária pode ser entendida como o fenômeno jurídico pelo qual o direito é aplicado. Quando ocorre a incidência, se efetivará, obrigatoriamente, a hipótese e o conseqüente, gerando, portanto, duas classes de institutos jurídicos diversos.

Assim, na primeira classe, temos a hipótese que diz respeito aos fatos juridicizados e, na segunda classe, temos o conseqüente, que pertence ao âmbito das relações jurídicas que foram criadas pela incidência.

Os componentes da incidência tributária são os seguintes: (i) a Regra-matriz de Incidência Tributária, que é a norma geral e abstrata; (ii) o acontecimento do evento previsto nessa norma geral e abstrata; e (iii) a produção da linguagem competente, ou seja, o ato de verter o evento em linguagem jurídica com base na norma geral e abstrata, que pode se dar tanto pelo sujeito passivo quanto pelo sujeito ativo, nascendo, então, a norma individual e concreta.

Por derradeiro, importante ressaltar que a norma não incide por si só, dado que a incidência sempre necessitará de um ato humano para tanto, que é o fato de a norma ser vertida em linguagem competente. Assim, pode se dizer que a incidência tributária não é automática e infalível.

## 1.7 Distinção entre evento e fato

Dado que a incidência depende, sempre, de um fato, e dado a importância da linguagem que irá relatar este fato, imprescindível se faz distinguirmos os conceitos de fato e evento.

Os conceitos de fato e de evento não se confundem, pois evento é um “acontecimento” que não está comprovado. Quando passa a ser comprovado, transforma-se em fato.

Assim, o evento é um acontecimento que se deu em um determinado tempo e lugar, mas que ainda não foi relatado. A partir do momento em que é descrito, torna-se um fato, pois fica registrado.

Paulo de Barros Carvalho<sup>12</sup>, ao estudar esta distinção entre evento e fato, sustenta, e com razão, que apenas por meio da linguagem é que o evento se constitui em um fato. Ou seja, o evento somente se torna um fato por meio da linguagem.

O evento, assim, passa a ser real. Ensina ainda o citado professor que um evento pode se tornar um fato não só em virtude da linguagem descritiva, mas também pode se dar por meio da linguagem declarativa ou até mesmo na linguagem prescritiva, e o acontecimento, para se tornar um fato, deve estar no presente ou no passado, e nunca no futuro.

Tércio Sampaio Ferraz Jr.<sup>13</sup> também nos dá sua contribuição, lecionando que fato é “um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”. Esse fato, caso interesse ao direito, será um fato jurídico, mas que, para tanto, deverá ser descrito como tal por meio de uma linguagem competente

Já o fato jurídico é todo fato que possui interesse ao mundo do direito. Para o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup>, fato jurídico é o “fato capaz de implicar o

---

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 120-121.

<sup>13</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. 1991, p. 245 apud CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva 2009, p. 120.

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo, Saraiva: 2009, p. 271.

conseqüente normativo”. Ou seja, fato jurídico é todo fato social ao qual possa ser dada uma conotação jurídica.

A professora Fabiana Del Padre Tomé<sup>15</sup> nos traz importantes observações ao escrever que “nota-se, desde logo, que chamamos de *evento* o acontecimento do mundo fenomênico, despido de qualquer relato linguístico. O *fato*, por sua vez, é tomado como enunciado denotativo de uma situação, delimitada no tempo e no espaço”.

Portanto, evento e fato não se confundem, dado que um evento, para se tornar um fato, necessita obrigatoriamente ser vertido em linguagem, pois sem isso fica como se nunca tivesse acontecido.

Desse modo, é certo afirmar que em hipótese nenhuma existirá fato jurídico sem linguagem, dado que é a própria linguagem que constitui o fato, seja ele jurídico, econômico, social etc.

## 1.8 Validade, vigência e eficácia

Ao falarmos de normas jurídicas, importante também ressaltarmos a validade, vigência e eficácia destas normas. E começaremos pela validade.

Uma norma jurídica pode ser válida ou inválida. Afirmar que uma norma “N” é válida significa dizer que esta norma pertence a um sistema, dele, portanto, fazendo parte, tendo reconhecida a sua validade. Ou seja, validade é a relação de pertencibilidade de uma norma com o sistema de direito posto.

Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup> nos ensina que “ser norma válida quer significar que mantém relação de pertencibilidade com o sistema “S”, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim”.

---

<sup>15</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 32.

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 81-82.

A validade, portanto, está na própria norma, pois a ciência que a descreve não tem aptidão para ser válida ou não-válida.

No entanto, veremos que uma norma, mesmo que válida, não significa necessariamente que é constitucional. Assim, podemos ter uma norma válida, por pertencer a um sistema - no caso, o sistema de direito - e esta norma pode perfeitamente ter a sua constitucionalidade questionada.

A vigência, por sua vez, se relaciona com o espaço e com o tempo em que a norma válida produz efeitos. Quando uma norma válida é proibida de produzir efeitos, dizemos que esta norma não tem mais vigência, ou seja, não tem mais aplicação, apesar de ser válida, pois ainda se encontra dentro do sistema.

Para Luciano Amaro<sup>17</sup>, “Lei vigente, ou lei em vigor, é aquela que é suscetível de aplicação, desde que se façam presentes os fatos que correspondam à sua hipótese de incidência”.

Portanto, na norma jurídica tributária geral e abstrata, a vigência está relacionada com o início de seus efeitos. Ou seja, uma norma é vigente quando está apta a produzir os efeitos para os quais foi elaborada.

E isso pode se dar tanto na data de publicação da norma, quanto alguns dias depois, no período denominado como *vacatio legis*, a teor do que dispõe o artigo 1º, do Decreto-Lei nº 4657/1942, a denominada Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

No entanto, para ter vigência a norma deve ser válida. Mas não significa que por ser válida deve ser, obrigatoriamente, vigente, pois o termo inicial da vigência pode não corresponder com o termo de início da validade.

A norma será vigente, assim, quando puder ser aplicada, ou seja, quando seu período de vacância tiver terminado. Portanto, nem toda norma válida é vigente, mas toda norma vigente é, necessariamente, válida.

Por fim, cumpre salientar que não se pode confundir vigência com vigor, dado que a vigência está relacionada com o tempo em que a norma permanece no

---

<sup>17</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 193.

sistema. Ou seja, a vigência aponta o início e o fim do tempo em que a norma surte seus efeitos.

Já o vigor está relacionado com a força da norma para produzir seus efeitos. E o vigor pode subsistir até mesmo quando a norma deixar de ser vigente, dado que seus efeitos atingem os fatos ocorridos na vigência da norma.

Em relação à eficácia esta se divide em três espécies, a saber: eficácia técnica, eficácia jurídica e eficácia social.

A eficácia técnica prescinde à eficácia jurídica, pois significa dizer que uma norma será tecnicamente eficaz quando os fatos previstos no mundo social se tornam jurídicos diante do que a norma enuncia.

A eficácia técnica, portanto, é a aptidão que a norma tem de produzir seus efeitos. Desta forma, uma norma que tem condições de produzir efeitos é uma norma tecnicamente eficaz.

Quando um fato pré-enunciado se verifica, significa dizer que a norma tem eficácia técnica, pois previu literalmente aquele fato e, quando este fato entra no seu conseqüente, tem-se a eficácia jurídica da norma.

Já quanto à eficácia jurídica esta não está relacionada às normas, mas sim aos fatos jurídicos, sendo a característica do fato para desencadear conseqüências no mundo jurídico.

Assim, a eficácia jurídica será verificada sempre o fato previsto no antecedente acontecer, gerando o conseqüente, e produzindo, portanto, efeitos no mundo jurídico.

Por sua vez, a eficácia social está relacionada com a relevância que a norma atinge na sociedade, ou seja, sobre o poder do efeito que certa norma terá sobre quem deve acatá-la.

Em outras palavras, eficácia social é a aptidão que a norma geral e abstrata possui de fazer com que a sociedade, como um todo, cumpra suas determinações.

Assim, se a norma for cumprida integralmente pela sociedade, terá produzido seu efeito social.

Portanto, a eficácia social está mais intimamente ligada à Sociologia do que propriamente ao direito, uma vez que o descumprimento de determinada norma não a tornará inválida, pois que continuará pertencendo ao sistema.

## CAPÍTULO II – PODER CONSTITUINTE E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 2.1 Poder constituinte originário

O fundamento de validade da Constituição Federal é retirado da força da sociedade, do povo, ao contrário das normas infraconstitucionais, onde estas buscam seu fundamento de validade na própria Constituição.

Neste sentido, Paulo Gustavo Gonet Branco<sup>18</sup> define poder constituinte originário como sendo “a força política consciente de si que resolve disciplinar os fundamentos do modo de convivência na comunidade política”.

Em outras palavras, o poder constituinte originário emana efetivamente do povo, quando este elege seus representantes para dali surgir o poder constituinte originário. Este poder, a princípio, não encontra limites. Ou seja, é o poder constituinte originário que dá surgimento à Constituição, pois este poder é de titularidade do povo.

O poder constituinte originário possui três características básicas, a saber: é inicial, é ilimitado e é incondicionado. Porém, uma ressalva é importante se fazer, dado que este poder não é totalmente ilimitado, dado que, uma vez que ele emana do povo, ele deve respeitar a vontade do povo. Assim, os valores éticos, culturais e religiosos que o povo tem não podem ser diminuídos pelo poder constituinte originário.

Oportunas são as palavras de Ernst-Wolfgang Böckenförde<sup>19</sup>, que, ao falar desses limites, sustenta que “um poder absoluto que queira continuar absoluto não cabe numa Constituição”.

---

<sup>18</sup> BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, et al. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 273.

<sup>19</sup> BÖCKENFÖRD, Ernst-Wolfgang. **Escritos sobre derechos fundamentales**. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1993, p. 176.

Portanto, mesmo se tratando de um poder originário, não é de todo absoluto, dado que existem valores dos quais o constituinte originário não pode jamais se afastar.

## 2.2 Poder constituinte derivado

Diferentemente do poder constituinte originário é o poder constituinte derivado, pois este, justamente por não ser originário, sofre limitações, como se verá em seguida.

O poder constituinte derivado não emana diretamente do povo, como ocorre com o poder originário, mas advém de forma secundária.

É ele o poder de reforma, pois visa a alterar aspectos da Constituição Federal, adequando-a ao tempo e aos costumes da sociedade, pois, como sabemos, o direito é dinâmico e sempre deve acompanhar a evolução da sociedade, que é objeto de aplicação do direito, uma vez que este tende a regulamentar as condutas intersubjetivas.

Adverte-se, no entanto, que o poder constituinte derivado deve ser exercido com cautela, para se evitar violações ao direito da sociedade, uma vez que este direito, a priori, foi concedido pelo constituinte originário.

Assim, este poder derivado comporta limites, pois se subordina ao poder constituinte originário. Neste mesmo sentido, temos as lições de diversos autores, tais como Luís Alberto Barroso<sup>20</sup>, Paulo Bonavides<sup>21</sup>, Pedro Lenza<sup>22</sup>, Alexandre de Moraes<sup>23</sup> e José Afonso da Silva<sup>24</sup>.

---

<sup>20</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 28

<sup>21</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 19. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 146.

<sup>22</sup> LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 12. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 86.

<sup>23</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 32.

Passemos, desta forma, a ver que o exercício do poder constituinte derivado deve ser acautelado, tendo sempre em mente os princípios resguardados pelo poder constituinte originário.

### 2.3 Limites ao poder constituinte derivado

Feitas as considerações sobre o poder constituinte originário e o derivado, vimos que as constituições surgem do poder constituinte originário, pois é este o poder que representa a vontade do povo.

No entanto, quando surge uma nova constituição, esta pode vir na forma de rígida, flexível ou mista. Neste sentido, temos os ensinamentos de Paulo Gustavo Gonet Branco<sup>25</sup> dizendo que:

[...] rígidas são as constituições que somente são alteráveis por meio de procedimentos especiais, mais complexos e difíceis do que aqueles próprios à atividade comum do Poder Legislativo. A Constituição flexível, do seu lado, equipara-se, no que tange ao rito de sua reforma, às leis comuns.

As constituições mistas, por sua vez, contêm alguns preceitos que podem ser modificados de forma mais fácil e outros preceitos que exigem uma forma mais rígida para que possam ser alterados.

A nossa Constituição Federal de 1988 é rígida, o que implica concluir que sua alteração, por meio de emendas, deve seguir certo rigor. Rigor este colocado pelo próprio poder constituinte originário.

Independentemente do tipo de constituição, esta é concebida para durar no tempo. Porém, o direito é dinâmico e deve acompanhar as mudanças da sociedade. Dado isso, o próprio poder constituinte originário permite que sejam feitas alterações no texto constitucional por meio de emendas.

---

<sup>24</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 34. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 66.

<sup>25</sup> BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, et al, op. cit., p. 289.

Isso é necessário para que o poder constituinte originário não tenha que se manifestar todas as vezes em que houver necessidade de pequenas mudanças. No entanto, como é o próprio poder constituinte originário que permite que o texto constitucional seja alterado, é também o poder constituinte originário que impõe limites a estas futuras alterações.

Este poder de reforma engloba o poder de emenda e o poder de revisão do texto, conforme se verifica pela análise do art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, senão vejamos:

Art. 3º. A revisão constitucional será realizada após cinco anos, contados da promulgação da Constituição, pelo voto da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, em sessão unicameral.

Quanto ao poder de reforma, este, evidentemente, por não ser poder constituinte originário, sofre limitações. Tais limitações são expressas nas denominadas “cláusulas pétreas”.

Ressalte-se, porém, que as cláusulas pétreas não existem para proteger os dispositivos constitucionais, mas sim para proteger os limites implícitos nestes dispositivos.

Assim, o judiciário deve ter o poder de controlar a constitucionalidade de emendas tendentes a ferir cláusulas pétreas, pois se o judiciário não puder agir dessa forma, esses limites não teriam nenhum efeito prático.

Como exemplo desse controle efetuado pelo judiciário, temos a Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº. 939, onde o Supremo Tribunal Federal entendeu que no âmbito tributário o princípio da anterioridade é uma garantia individual do contribuinte, constituindo, por isso, uma cláusula pétrea e, portanto, não sendo passível de violação.

Vejamos o entendimento esposado na ADI acima mencionada, tendo como relator o Ministro Sydney Sanches, do Tribunal Pleno:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação

ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5º, par. 2º, 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, par. 2º, art. 60, par. 4º, inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4º, inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

3. Em conseqüência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, L.C. n. 77/93).

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (ADI 939. Julgada em 15.12.1993).

E nem se diga que uma emenda constitucional, por assim o ser, não pode estar viciada de inconstitucionalidade. Ora, toda norma o que vier após a constituição pode perfeitamente estar em contradição com esta e, portanto, eivada de inconstitucionalidade.

Vejamos, sobre isso, os ensinamentos de Otto Bachof<sup>26</sup>, que, comparando a norma constitucional primária à norma constitucional secundária, lecionou que "no caso de semelhante contradição, a norma constitucional de grau inferior seria inconstitucional e inválida".

<sup>26</sup> BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** São Paulo: Almedina, 1994, p. 55.

Desse modo, entendemos que é perfeitamente possível o controle de constitucionalidade de emenda que viole cláusula pétreia, vislumbrando-se, assim, um limite ao poder constituinte derivado. Assim não fosse e enfrentaríamos graves problemas de ferimento de direitos e garantias fundamentais.

## 2.4 Competência tributária

Antes de falar efetivamente sobre a competência tributária, devemos ter em mente que o direito positivo não está desvinculado do tempo e do espaço. Encontra-se ele dentro de um ordenamento.

Ratificando esse entendimento, Tácio Lacerda Gama<sup>27</sup> define ordenamento como sendo “um conjunto de normas jurídicas válidas em certas condições de espaço e tempo”.

Quanto à competência tributária propriamente dita, cumpre, de início, estabelecer a diferença que existe entre o poder tributário e competência tributária, dado que existe distinção entre esses dois institutos, pois o poder tributário é expressão máxima do poder político, é poder originário e, para alguns, ilimitado.

Não é o caso de Roque Antonio Carrazza<sup>28</sup>, para quem, no Brasil, o poder tributário não existe. Vejamos o que nos ensina o professor:

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito).

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. (grifo do autor).

No mesmo sentido é Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>29</sup>, ao sustentar que “Toda competência implica limites”.

---

<sup>27</sup> GAMA, Tácio Lacerda, op. cit., p. 122.

<sup>28</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 531.

Importante observação fez Tácio Lacerda Gama<sup>30</sup> ao nos chamar a atenção na medida em que, se tomássemos o poder como algo ilimitado, “as ‘Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar’ seriam um caso típico de contradição em termos, pois seria a limitação do que é ilimitado”.

Assim, temos que o poder tributário nada mais é do que a competência ainda sem limites.

Quando esse poder passa a ser disciplinado por uma organização jurídica, que é o Estado, esse poder torna-se competência.

Paulo de Barros Carvalho<sup>31</sup> define competência tributária como sendo “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

Tácio Lacerda Gama<sup>32</sup>, no mesmo sentido, assim define competência tributária:

O termo “competência tributária” será aqui definido como a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Ou seja, a competência nada mais é do que o poder tributário delimitado.

No Brasil, o que limita esse poder é a Constituição da República, e, assim, temos competência tributária como sendo a aptidão para inserir no sistema normas de direito tributário.

A competência tributária, como norma que é, tem nítida estrutura normativa, pois para ser entendida precisa ser analisado o direito posto, sempre com juízo

---

<sup>29</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 414.

<sup>30</sup> GAMA, Tácio Lacerda, op. cit., p. 190.

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 235.

<sup>32</sup> GAMA, Tácio Lacerda, op. cit., p. 218.

hipotético-condicional, vislumbrando-se, assim, o seu antecedente e o seu conseqüente.

Assim, a norma de competência terá em seu antecedente o processo de criação do tributo, e no seu conseqüente a facultatividade de se criar o tributo. Portanto, tem-se uma clara norma de estrutura, pois não se destina a regular comportamentos, mas sim regular a produção de outras normas, estas últimas sim, normas de comportamento.

Salienta-se, aqui, que existe uma nítida diferença entre norma de estrutura e norma de comportamento, dado que a norma de estrutura dá sustentação à norma de comportamento. Ou seja, a norma de estrutura precede a norma de comportamento.

Assim, pode se dizer que norma de estrutura é norma geral, que define os parâmetros que a norma de comportamento deve seguir.

Por sua vez, a norma de comportamento é a norma voltada ao sujeito em si, prescrevendo o que ele deve ou não deve fazer, regulando suas condutas em proibidas, obrigatórias e permitidas. Assim, a norma de comportamento visa a regular o comportamento de seus destinatários.

Nesse sentido, não é correto dizer que a Constituição Federal cria tributos, pois ali existe apenas a competência tributária, que é passada às pessoas jurídicas de direito público e, estas sim, por meio de seus poderes legislativos, é que criam os tributos.

Assim, uma vez que a competência tributária é exercida de forma plena, ela se esgota, surgindo, então, a capacidade tributária ativa, que é a autorização para integrar uma relação jurídica tributária na posição de credor (sujeito ativo).

Ambas se diferenciam no sentido de que quem tem capacidade tributária ativa não detém a competência tributária, mas quem detém a competência tributária pode deter, também, a capacidade tributária ativa. Ou seja, a competência tributária não pode ser transferida; já a capacidade tributária ativa, sim.

Porém, em que pese o exercício da competência tributária ser livre, deve-se respeitar normas e princípios. Em outras palavras, não se deve esquecer que o princípio da legalidade deve, sempre, ser respeitado. Todo e qualquer tributo deve ser criado mediante lei (em regra, lei ordinária).

Desta forma, ao exercer a competência tributária, o legislador encontra limites jurídicos, baseados muitas vezes em princípios constitucionais, bem como em normas, também de cunho constitucional.

Há também que se falar na questão da titularidade da competência tributária, sendo ela direcionada a cada uma das pessoas políticas, e de forma individual, o que impede de uma pessoa política querer exercer a competência de outra. Se isso ocorrer, haverá um inconstitucional extrapolamento da competência, como ademais se verá.

As pessoas políticas que exercem a competência tributária devem, também, criar os chamados deveres instrumentais, que nada mais são do que a escolha da forma de arrecadação, época do pagamento, forma, lançamento, fiscalização etc, podendo inclusive cominar infrações puníveis com sanções.

Salienta-se, ainda, que a competência possui algumas características que, segundo Roque Antonio Carrazza<sup>33</sup>, são seis, a saber: I – privatividade; II – indelegabilidade; III – incaducabilidade; IV – inalterabilidade; V – irrenunciabilidade; e VI – facultatividade. Vejamos uma a uma:

A privatividade significa que cada pessoa política possui sua competência privativa. É dizer, a Constituição Federal estabelece para cada ente federado uma competência que deve ser exercida com privatividade.

A indelegabilidade se traduz na incapacidade da competência de um ente federado ser transferida a outro. Ora, se o legislador constituinte, com cautela, repartiu as competências tributárias de cada pessoa política, bem como fixou as materialidades de cada um dos tributos, é para que não haja conflito de competência tributária entre elas.

---

<sup>33</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 548.

Logo, admitir a possibilidade de delegação seria um contrassenso, que ruiria o sistema federativo adotado, porque poderiam ser mudadas as configurações dos tributos ao bel prazer das pessoas políticas, em prejuízo do sujeito passivo e do próprio sistema construído pelo legislador constituinte.

Já a incaducabilidade significa que a competência não deixa de existir, mesmo que não seja exercida. Neste caso, sabe-se que a Constituição Federal é construída para durar no tempo, o mesmo ocorrendo com as competências tributárias, porque senão o Texto Supremo ficaria sujeito à instabilidade da sociedade, criando insegurança jurídica. Portanto, a competência tributária não se exaure e continua rígida, sem qualquer interrupção ou suspensão. Exemplo disso é o imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, inciso VII, da CF/88, e que ainda não foi criado.

A inalterabilidade, por sua vez, se traduz na não-possibilidade de a competência se alterar em função do tempo.

A irrenunciabilidade denota que não pode a pessoa política renunciar a competência tributária porque ela compõe um sistema normativo constitucional complexo, não havendo como aceitar esta prerrogativa, porque atacaria a segurança jurídica que deve permear o sistema jurídico, sendo por vias transversas uma delegação de poderes sem beneficiário.

Por fim, a facultatividade significa que a pessoa política não é obrigada a exercer a competência que lhe foi dada. Ou seja, exerce se e quando achar conveniente.

Salienta-se, porém, que para Paulo de Barros Carvalho<sup>34</sup> só são três as características da competência tributária.

Este professor leciona que a privatividade não se sustenta, pois como a União, em caso de guerra externa, pode legislar sobre impostos compreendidos fora da sua competência. Neste caso poderia invadir competência de outro ente federativo, retirando, ainda que momentaneamente, sua privatividade.

---

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 240-241.

Também ataca a inalterabilidade, na medida em que, o legislador, investido do poder constituinte derivado, poderia alterar a competência tributária dos entes federados.

E, por fim, quanto à facultatividade, vê nítida proibição dos Estados e do Distrito Federal em usar desta facultatividade para deixar de instituir o ICMS, dado o caráter nacional deste tributo.

## **CAPÍTULO III – A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

### **3.1 Considerações iniciais**

Antes de se estudar a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001, importante adentrarmos na estrutura normativa da regra-matriz de incidência, dado que, conforme veremos, a inconstitucionalidade da referida emenda está intimamente ligada ao critério material da norma de incidência.

Salienta-se que a função da regra-matriz de incidência tributária é justamente permitir um estudo aprofundado sobre a norma de incidência tributária, analisando todos os seus aspectos, passo a passo, até se chegar a uma regra geral.

Ou seja, a regra-matriz de incidência esmiúça a norma jurídica, estudando o seu critério material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, dando, assim, uma visão completa da norma jurídica tributária.

Assim, passaremos em seguida a estudar a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, com seus componentes, sujeitos e objeto.

Começaremos falando do antecedente da norma, onde se situa a hipótese de incidência, que é descritiva de evento de possível ocorrência.

### **3.2 A hipótese de incidência**

Hipótese de incidência tributária – ou critério material – é a suposição que se dá a um determinado acontecimento que pode gerar obrigação tributária. É a descrição legislativa de um fato<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76.

A sua função na composição da regra-matriz de incidência tributária é justamente a de prever hipóteses nas quais poderá surgir uma relação jurídica tributária, prevendo qual o fato que gerará o tributo (critério material), onde será gerado (critério espacial) e quando será gerado esse tributo (critério temporal).

Gabriel Ivo<sup>36</sup> nos ensina que “Por meio da hipótese de incidência da norma jurídica descreve-se, sem função cognoscitiva do real, mas tipificadora, certa situação de possível ocorrência no mundo natural”.

Já Alfredo Augusto Becker<sup>37</sup> salienta que “A hipótese de incidência da regra jurídica tributária pode ser *qualquer* fato (ato, fato ou estado de fato), desde que seja *lícito*. Caso contrário, se for ilícito, o objeto da prestação não será tributo, mas *sanção*”. (grifo do autor).

Muito se discute, também, sobre a necessidade de um critério pessoal compor a hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Mas entendemos que não há essa exigência, uma vez que dentro do critério material, que é sempre composto por um verbo e por um complemento (por exemplo, circular mercadorias), esse referido verbo será sempre um verbo pessoal, importando, portanto, uma ação humana.

Sobre esse aspecto, Paulo de Barros Carvalho<sup>38</sup> ensina que “O critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo [...]”.

Assim, importa concluir que, indiretamente, dentro da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, já há um critério pessoal implícito, mas é geral, pois não especifica diretamente quem são os sujeitos, não havendo necessidade, portanto, de um critério pessoal nessa parte da regra-matriz.

---

<sup>36</sup> IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 43.

<sup>37</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 281.

<sup>38</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 149.

### 3.3 O critério espacial

O critério espacial da hipótese tributária, por sua vez, está relacionado com o local onde a hipótese de incidência se dará (por exemplo, em uma alfândega, em uma zona de um município ou em um Estado).

Importante observar que a vigência territorial da lei está relacionada com o alcance territorial em que a lei incide, ou seja, qual a delimitação do espaço onde a lei vige.

Assim, o critério espacial pode coincidir ou não com a vigência espacial, devendo ser analisado o caso concreto.

Uma lei pode valer para todo o território nacional, como a lei que instituiu o imposto de importação, e, no entanto, ter o seu critério espacial delimitado em uma zona alfandegária.

Por outro lado, uma lei pode valer para um determinado Estado, como a lei que instituiu o ICMS, e ter o seu critério espacial em todo o Estado, coincidindo, portanto, os dois institutos.

### 3.4 O critério temporal

O critério temporal indica quando ocorrerá a hipótese de incidência. Quanto a este critério, oportunos são os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho<sup>39</sup>, que escreveu o seguinte:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico

---

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 295.

que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

Dessa forma, o critério temporal está relacionado com a data em que o fato gerador se deu (ou deva se dar).

Passaremos, agora, a discorrer sobre o conseqüente da norma, que abrange os seus critérios pessoais (sujeitos passivo e ativo), bem como o seu critério quantitativo, representado pela base de cálculo e respectiva alíquota.

A função do conseqüente é a de confirmar o antecedente, mensurando o valor do tributo, indicando os sujeitos da obrigação tributária e, principalmente, identificando/confirmando a espécie de exação.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>40</sup>, “o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica”. Ou seja, se A, então deve ser B.

No conseqüente estão os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, bem como a alíquota e base de cálculo.

### **3.5 O critério pessoal – sujeito ativo**

O sujeito ativo é a pessoa, física ou jurídica, que tem o direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária.

Comumente o sujeito ativo se perfaz na pessoa de um ente público (União, Estados ou Municípios), mas nada há que impeça que o sujeito ativo possa ser um particular, nos casos de capacidade tributária ativa.

Assim, o sujeito ativo é quem exigirá o cumprimento da obrigação assumida pelo sujeito passivo.

---

<sup>40</sup> Ibid., p. 316.

### 3.6 O critério pessoal – sujeito passivo

Já o sujeito passivo é a pessoa indicada na regra-matriz de incidência tributária para estar no polo passivo da relação tributária. É ele quem deverá arcar com o ônus de pagar o tributo.

Nesse sentido, Eduardo Marcial Ferreira Jardim<sup>41</sup> leciona que o sujeito passivo “é tão somente a pessoa que realiza o fato jurídico tributário”. Ou seja, é o sujeito passivo que praticará o previsto na hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação tributária.

A teor do que dispõe o parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo tanto pode ser o contribuinte, que é quem pratica o fato gerador, como pode ser o responsável que, embora não tenha praticado o fato gerador, a lei lhe atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo com recursos próprios.

### 3.7 O critério quantitativo – a base de cálculo

Assim como os sujeitos passivo e ativo, a base de cálculo é encontrada no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, especificamente no critério quantitativo, e pode ser definida como o alicerce que dará suporte à aplicação da alíquota. Ou seja, é no exato momento em que a alíquota é aplicada sobre a base de cálculo que se extrairá da regra-matriz de incidência tributária o *quantum debeat*. Daí sua singular importância.

Pelos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho<sup>42</sup>, são três as suas funções, a saber: (i) função mensuradora, que consiste em medir as proporções reais do fato; (ii) função objetiva, que permite compor a específica

---

<sup>41</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 43.

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 368.

determinação da dívida; e (iii) função comparativa, pois permite confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Quanto à primeira das funções, esta consiste em mensurar o conteúdo econômico do dever do sujeito passivo em relação ao fato ocorrido. Ou seja, essa função permite que o legislador escolha um ou mais critérios para medir o conteúdo econômico do fato que vier a ser um fato tributário.

Já a segunda função é a de identificar o valor devido e, para isso, se utiliza da alíquota, sabendo-se, assim, o quanto de tributo deverá ser recolhido aos cofres públicos.

Por derradeiro, a terceira função da base de cálculo é a de confirmar o critério material, ou seja, a hipótese de incidência, não permitindo que surjam tributos mascarados, como a cobrança de uma taxa quando na verdade se está exigindo um imposto. Essa função é de extrema importância, pois permite até se declarar a inconstitucionalidade de certos tributos.

### **3.8 O critério quantitativo – a alíquota**

Por fim, temos a alíquota, que será aplicada sobre a base de cálculo, podendo ser fixa ou variável.

Será fixa quando o montante de tributo a ser pago for determinado, ou seja, quando o valor cobrado for fixo, independentemente do montante expressado na base de cálculo. E será variável sempre que for aplicada em percentual sobre a base de cálculo.

## CAPÍTULO IV – PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

### 4.1 Anotações preliminares

Podemos dizer que o princípio é uma norma, algumas vezes mais implícita, outras menos, que norteia e impõe limites, dotada de forte carga valorativa. O princípio pode ser visto como um valor ou como um limite objetivo.

Como valor, significa dizer que se vê, no princípio, algo subjetivo, que depende de uma maior interpretação levando-se em consideração outros valores. Ou seja, o princípio como valor é expresso de forma que, para ser notado, exige-se uma interpretação mais aprofundada.

Já como limite objetivo, significa dizer que se vê, no princípio, algo muito mais objetivo, visto de forma mais clara no enunciado da norma, de maneira que não depende de uma interpretação mais aprofundada, em que sua violação seja de fácil constatação.

A título de exemplo, são princípios vistos como valor: capacidade contributiva, não-confisco, segurança jurídica e isonomia. E isso é assim porque tais princípios não são de fácil interpretação, requerendo do intérprete uma análise mais completa sobre os valores desses princípios, análise esta que deve levar em conta a aplicação de outros princípios.

Por outro lado, são princípios vistos como limite objetivo: legalidade, anterioridade, irretroatividade das leis tributárias, tipologia tributária e indelegabilidade da competência tributária. E isso é assim porque esses princípios, para serem enxergados, não precisam de uma interpretação mais acirrada, bastando uma análise perfunctória do caso concreto para se saber se esses princípios foram ou não violados.

Exemplo disso é a instituição de um tributo sem lei, que violaria o princípio da legalidade, sendo que, para se chegar a essa conclusão, bastaria procurar no

ordenamento jurídico se houve ou não a edição de uma norma que tenha criado a exação.

Ou seja, são princípios onde se exige pouco trabalho interpretativo para se saber se estão sendo aplicados ou não.

Vejamos, detalhadamente, os princípios tributários mais importantes e que estão relacionados ao tema.

## **4.2 Princípio da estrita legalidade**

É o princípio que determina que as pessoas políticas competentes só podem instituir ou aumentar tributos mediante a expedição de lei (artigo 150, inciso I, CF/88), inclusive medida provisória desde que respeitada a exigência prevista no artigo 62, § 2º, da CF/88, devendo ainda se observar os casos em que é exigida lei complementar. Decorre também desse princípio a necessidade de que a lei descreva a regra-matriz de incidência tributária (elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional), nascendo dessa exigência o denominado princípio da tipicidade fechada ou tipologia tributária.

Para Luciano Amaro<sup>43</sup>, esse princípio “é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”.

Alerte-se, por final, que a alteração de alguns tributos está dispensada constitucionalmente do uso do veículo introdutor lei para esse fim (artigo 153, § 1º, CF/88), podendo ser alterados por mero Decreto do Poder Executivo, este editado dentro de balizas previamente estabelecidas pelo legislador.

Veremos que a emenda constitucional não é meio correto de se instituir novas competências para a criação de tributos, dado que o legislador ordinário já teve o cuidado de delimitar, com cautela, esta matéria no texto constitucional.

---

<sup>43</sup> AMARO, Luciano, op. cit., p. 111.

### 4.3 Princípio da isonomia tributária

É o princípio que determina ao legislador a necessidade de, ao construir a norma tributária, conformar a sua aplicação para considerar que os destinatários da norma que se encontrem na mesma situação tenham o mesmo tratamento pela norma impositiva (artigo 150, inciso II, CF/88), ou seja, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Como será visto, este princípio foi completamente desrespeitado com a vinda da Emenda Constitucional nº 33/2001, dado que equiparou o importador à pessoa física que não exerce atividades de comércio.

### 4.4 Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco

É o princípio que determina ao Estado a vedação da exigência de tributos que importem apossamento dos bens do sujeito passivo, comunicando a existência de limites para a carga tributária incidente sobre os fatos econômicos escolhidos pelo legislador constituinte e objeto da competência tributária (artigo 150, inciso IV, da CF/88). Na legislação pátria não há limite matemático para a definição de confisco, cabendo ao Poder Judiciário a verificação do caso concreto.

Tal princípio é de suma importância, pois, como nos ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>44</sup>, “Considerando que a tributação interfere no patrimônio dos cidadãos, subtraindo parcelas deste, é inadmissível a imposição de ônus insuportáveis [...]”.

Também para Estevão Horvath<sup>45</sup>, o princípio do não-confisco é um dos mais importantes, pois ele abrange outros tantos princípios, como o princípio da capacidade econômica e da progressividade.

---

<sup>44</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 301.

<sup>45</sup> HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 30.

Assim, caso um tributo viole esse princípio, será taxado de inconstitucional, como ocorreu no caso da Emenda Constitucional nº 33/2001, pois ao instituir um novo imposto sobre importações, como ademais será discutido, fez com que a tributação sobre produtos importados majorasse exaustivamente, ainda que de forma indireta.

#### **4.5 Princípio da segurança jurídica**

A segurança jurídica, como um dos princípios mais respeitáveis em nosso ordenamento jurídico, deve ser vista de forma muito importante, pois garante direitos fundamentais dos contribuintes, mesmo não estando positivada.

Assim sendo, é vista sob a forma de princípio implícito e inafastável, e contempla muitos outros valores, tais como o princípio da irretroatividade, a legalidade, a isonomia, a efetividade da jurisdição tributária, o não-confisco e tantos outros.

A segurança jurídica não se reduz à proibição de leis retroativas, mas bem mais que isso, como a garantia da legalidade, justiça tributária etc.

Portanto, para ser garantida a segurança jurídica, se faz necessário que o legislador não ultrapasse seus limites, pois, se assim o fizer, estará prejudicando o contribuinte e favorecendo o fisco, o que não pode ocorrer em hipótese nenhuma, por uma questão de justiça tributária.

#### **4.6 Princípio da não-cumulatividade**

Por fim, temos o princípio da não-cumulatividade, que impõe uma técnica de apuração a determinadas exações, segundo a qual o valor do tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente nas operações anteriores,

possibilitando o respeito à capacidade contributiva e o afastamento de tributos regressivos.

Foi adotado inicialmente no texto constitucional para o IPI (artigo 153, § 3º, II, CF/88) e para o ICMS (artigo 155, § 2º, I, CF/88), mas hodiernamente, após a Emenda Constitucional nº 42/2003, o princípio pôde abarcar outros tributos, como as contribuições para a seguridade social (artigo 195, § 12, CF/88).

Conforme será tratado neste trabalho, exigir o ICMS-Importação de pessoa física não-contribuinte implica, explicitamente, em ferir o princípio da não-cumulatividade, pois a pessoa física, como não irá revender o bem adquirido, não poderá utilizar do crédito gerado na operação.

## **CAPÍTULO V – ALGUMAS NOTAS SOBRE O ICMS**

### **5.1 O ICMS na Constituição Federal e nos Estados-membros**

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação está inserido no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, onde dispõe que esse imposto é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Ou seja, é na Constituição Federal que os Estados e o Distrito Federal buscarão fundamentação de validade para a criação do ICMS. Assim, por ser imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, o ICMS estará legalmente previsto nas respectivas legislações estaduais e distrital.

Porém, não podemos nos esquecer de que, em que pese cada Estado e o Distrito Federal possuírem sua competência para a instituição do ICMS, existe em nosso ordenamento jurídico a Lei Complementar de nº 87/96, denominada Lei Kandir, onde regula, de uma forma geral, como os Estados e o Distrito Federal devem legislar sobre o ICMS. E isso não viola e nem ofende a competência desses entes, dado que a Lei Complementar nº 87/96 apenas estabelece normas gerais a serem adotadas no que concerne ao ICMS.

Importante registrar que, mesmo havendo a competência para a instituição do ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal, há ainda a chamada competência da União Federal para instituir impostos extraordinários, como prevê o inciso II do art. 154 da CF e, assim, em alguma situação específica (eminência ou caso de guerra externa), a União Federal poderá, também, instituir o ICMS, ainda que provisoriamente.

## 5.2 Os cinco impostos que a sigla ICMS comporta

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS –, como acima relatado, é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, de acordo com o que dispõe o artigo 155, II, da CF.

Aplica-se também ao ICMS o disposto na Lei Complementar nº 87/96, tendo essa lei complementar um importante campo de atuação.

Cabe, porém, a cada Estado, bem como ao Distrito Federal, estabelecer sua legislação específica para o ICMS.

No entanto, fato é que o ICMS comporta várias hipóteses de incidência e, assim, podemos falar em diversas regras-matrizes para essa exação.

Segundo o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>46</sup>, no ICMS existem três regras-matrizes, a saber:

a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações estas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes; c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

Por outro lado, para Roque Antonio Carrazza<sup>47</sup>, são cinco as regras-matrizes do ICMS, assim ensinadas por ele:

A sigla “ICMS” alberga pelos menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;

---

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 645.

<sup>47</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 36-37.

e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Eis, portanto, os cinco impostos que a sigla ICMS comporta.

Veja-se, assim, que estes cinco impostos têm pura natureza comercial, o que implica em dizer que o ICMS é tributo de cunho mercantil, soando estranho pensar na pessoa física como contribuinte do ICMS-Importação.

Portanto, como veremos, ao querer-se cobrar o ICMS-Importação de pessoa física que não seja contribuinte, viola diversos princípios, tais como o da isonomia e da capacidade tributária, dado que a pessoa física não-contribuinte não pratica operações.

### **5.3 O ICMS e os princípios da seletividade e da não-cumulatividade**

O ICMS, de início, se sujeita a todos os princípios constitucionais tributários. A ressalva está no inciso IV do § 4º do artigo 155, onde dispõe que as alíquotas serão definidas por deliberação dos Estados e do Distrito Federal. Assim, neste caso, temos uma exceção ao princípio da legalidade, bem como ao princípio da anterioridade do exercício financeiro.

Dentre os princípios informadores, porém, dois se destacam: o princípio da seletividade e o princípio da não-cumulatividade.

Pelo princípio da seletividade, o imposto terá alíquotas variáveis de acordo com a essencialidade do produto. Ou seja, respeita o mesmo parâmetro utilizado em relação ao imposto sobre produtos industrializados - IPI. Assim, quanto mais essencial for o produto, menor será sua alíquota.

O que diferencia do IPI é que para o ICMS a seletividade é “facultativa”, e não obrigatória, o que faz com que, na prática, essa seletividade não seja aplicada.

Porém, esta não é a visão do professor Roque Antonio Carrazza<sup>48</sup>, que, com razão, afirma que o princípio da seletividade deve ser seguido, obrigatoriamente, também no caso do ICMS.

Vejamos mais uma vez suas preciosas lições:

Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando que este singelo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória.

Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela, *ipso facto*, está lhe impondo um “dever”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm *poderes-deveres* (ou, como mais apropriadamente proclama Celso Antônio Bandeira de Mello, *deveres-poderes*).

No mesmo sentido, Rui Barbosa Pontifica: “Claro está que em todo o poder se encerra um dever: o dever de não exercitar o poder, senão dadas as condições, que legitimem o seu uso, mas não deixar de o exercer, nas condições que o exijam”.

Portanto, a seletividade no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS *deverá* ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (grifo do autor).

Portanto, vê-se que o princípio da seletividade deve, sim, obrigatoriamente, ser aplicado ao ICMS.

Já o princípio da não-cumulatividade visa deixar a tributação menos intensa. Esse princípio dita que o ICMS calculado e aplicado a uma determinada operação será descontado da operação antecedente.

Porém, questão que será abordada, é exatamente quando quem realiza a hipótese de incidência do ICMS-Importação é a pessoa física não-contribuinte, pois nestes casos não se terá como dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, e isso ocorre pelo simples fato de que a pessoa física não adquire um bem com a intenção de revende-lo e, portanto, não poderá utilizar os créditos que tem direito.

Conforme restará demonstrado, a não-cumulatividade é um direito inafastável do contribuinte e, portanto, a Emenda Constitucional nº 33/2001 não poderia querer simplesmente exigir o ICMS-Importação de uma pessoa física sem se atentar a este princípio constitucional.

---

<sup>48</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 458.

## CAPÍTULO VI – O ICMS-IMPORTAÇÃO E SUA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

### 6.1 A hipótese de incidência

Neste capítulo abordaremos os aspectos da regra-matriz de incidência do ICMS-Importação, em si, sem, no entanto, aduzir críticas sobre seu critério material ou sobre seu critério pessoal, especificamente na questão do sujeito passivo, dado que tal assunto será discorrido oportunamente. Ou seja, a regra-matriz de incidência será elaborada de acordo com o que dispõe a Emenda Constitucional de nº 33/2001, bem como de acordo com a Lei Complementar nº 87/1996.

Temos, assim, os critérios a seguir, considerando tanto o antecedente quanto o conseqüente da norma de incidência tributária. Iniciaremos falando da hipótese de incidência.

Hipótese de incidência tributária, como salientado acima, é a presunção, descrita em lei, de que um fato importante ao direito pode vir a ocorrer. Ocorrendo esse fato, surgirá uma obrigação.

No caso, e nos limites deste trabalho, estamos falando de surgimento de uma obrigação tributária, dado que, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária, não se pode falar em nascimento de obrigação de pagar tributo se este não estiver previsto em lei.

Ao tratarmos do ICMS-Importação, a teor do que dispõe o inciso I, parágrafo 1º, do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996, temos que a hipótese de incidência será importar mercadorias ou bens. Ou seja, realizar operações de importação.

Sobre o critério material, vejamos a oportuna lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>49</sup>:

---

<sup>49</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 161.

“Importar”, em termos jurídicos, significa trazer produtos originários de outro Estado (importação interna) ou de outro país (exterior) para o território de seu Estado ou para o território brasileiro, com o objetivo de permanência. Tal situação somente se concretiza quando uma *operação jurídica* subjacente, não sendo fato jurídico tributário do ICMS a mera entrada no Brasil ou circulação física de produtos estrangeiros em nosso território. O critério material deste imposto é, portanto, *importar bens ou mercadorias do exterior*, ou seja, *realizar operações de importação de bens ou mercadorias do exterior*, sendo a entrada no território pátrio, pelo desembarço aduaneiro, a indicação de tempo em que se considera ocorrido aquele fato nuclear. (grifo do autor).

Clélio Chiesa<sup>50</sup> também nos dá sua colaboração, tecendo comentários sobre a hipótese de incidência do ICMS-Importação. Vejamos:

O art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal, contempla três situações distintas: a) a primeira consiste na tributação do evento importar bem ou mercadoria para revenda, comercialização, ou industrialização; b) a segunda, prevê a tributação de serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço; c) a terceira tem como evento tributado a aquisição de bens por pessoa física ou jurídica que não pratica atos de comércio com habitualidade.

Assim, e ao que interessa, teremos como hipótese de incidência do ICMS-Importação a operação de importação de mercadorias ou bens importados do exterior, dado que o critério material sempre deve comportar um verbo e um complemento. Note-se, a título de observação, que nesse caso temos dois complementos, a saber: mercadorias ou bens.

Este, portanto, o critério material do ICMS-Importação.

## 6.2 O critério espacial

Quanto ao critério espacial, este não exige aprofundamento da questão, dado que o ICMS-Importação se limita ao Estado onde estiver localizado o estabelecimento destinatário da mercadoria, independentemente de onde ocorrer o

---

<sup>50</sup> CHIESA, Clélio. ICMS Incidente na Aquisição de Bens ou Mercadorias Importados do Exterior e Contratação de Serviços no Exterior – Inovações Introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 12.

desembaraço aduaneiro, a teor do que dispõe a própria alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal.

### 6.3 O critério temporal

O critério temporal, por sua vez, se dá com o desembaraço aduaneiro. Ou seja, é neste momento que nascerá a obrigação de se pagar o tributo.

Quanto ao critério temporal do ICMS-Importação, Roque Antonio Carrazza<sup>51</sup> leciona que “para que haja o *fato imponible* do tributo é mister se verifique um ato de importação, identificado no momento do desembaraço aduaneiro”. (grifo do autor).

Assim, é com a entrada do produto no território brasileiro que se efetivará a hipótese de incidência. E tal entrada, a teor do que dispõe o inciso IX do artigo 12 da Lei Complementar nº 87/1996 se dá com o desembaraço aduaneiro. Vejamos o citado dispositivo legal:

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

Também é esse o posicionamento de Luiz Alberto Pereira Filho<sup>52</sup>, senão vejamos:

Com o intuito de resolver este problema, o legislador constituinte, mais uma vez, com acuidade, estabeleceu que, nas operações de circulação de mercadorias que se iniciassem no exterior, considerasse-se ocorrido o fato gerador do ICMS (critério temporal), no momento em que a mercadoria desse entrada no território nacional, mais precisamente no instante da emissão da DI (Declaração de Importação), juntamente com a emissão da devida nota fiscal relativa à entrada da mercadoria.

<sup>51</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 62.

<sup>52</sup> PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. A inconstitucionalidade do ICMS nas importações (análise da EC 33/01). In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. (Coord.). **ICMS** – questões polêmicas. 1. ed. (ano 2004), 4. reimpr. Curitiba: Juruá, 2012, p. 212.

Portanto, temos o desembaraço aduaneiro como o fator que caracteriza a entrada da mercadoria no território nacional.

#### **6.4 O critério pessoal – sujeito ativo**

O sujeito ativo do ICMS-Importação é o Estado, ou o Distrito Federal, onde estiver localizado o destinatário da mercadoria, como já salientamos ao analisar o critério espacial.

Ainda, o artigo 1º da Lei Complementar nº 87/1996 ratifica esse posicionamento, senão vejamos:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Assim, mesmo no caso de o desembaraço ocorrer em outro Estado, o ICMS-Importação será devido ao Estado onde se encontra o destinatário da mercadoria.

E isso é assim pelo fato de que, se imaginarmos que o sujeito ativo é o Estado que pratica o desembaraço aduaneiro, teremos um grande problema em relação aos Estados que não possuem portos, dado que muitas mercadorias chegam por meio de navios.

#### **6.5 O critério pessoal – sujeito passivo**

O sujeito passivo, por sua vez, como já salientado, é a pessoa indicada na regra-matriz de incidência tributária para estar no polo passivo da relação tributária.

Paulo de Barros Carvalho<sup>53</sup>, ao falar do sujeito passivo do ICMS-Importação, nos elucida de forma clara e objetiva, lecionando que

[...] contribuinte desta espécie de imposto é a pessoa cujo nome está consignado na declaração de importação, por ser este, unicamente, quem promove a introdução de mercadorias estrangeiras no país, como resultado de negócio jurídico por ele praticado.

Para fins do ICMS-Importação, vejamos o que diz o artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996:

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

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

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

[...]

Porém, e apenas como uma observação, aqui temos uma gritante contradição, tendo em vista que o *caput* diz que, para ser sujeito passivo, tem que ter habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial, enquanto que o parágrafo único diz que a habitualidade ou o intuito comercial são irrelevantes para se definir o sujeito passivo dessa exação.

Ou seja, o exegeta, ao fazer uma análise crítica do artigo ora em comento, ficará confuso em um primeiro momento, devendo, portanto, fazer uma interpretação de todo o sistema para solucionar a questão.

Há, nitidamente, um descuido do legislador, mas que não deve passar despercebido em um trabalho de interpretação.

Assim, temos que o sujeito passivo no caso do ICMS-Importação é o contribuinte que realiza operações envolvendo importações.

---

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 677.

## 6.6 O critério quantitativo – a base de cálculo

A base de cálculo, por sua vez, está prevista no inciso V do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/1996, que assim dispõe:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14<sup>54</sup>;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Veja-se, portanto, que temos uma base de cálculo bastante complexa, que envolve não apenas o valor em si da mercadoria ou bem importados, mas também vários outros tributos incidentes nas operações de importação.

## 6.7 O critério quantitativo – a alíquota

Por fim, temos a alíquota, que, no caso do ICMS-Importação, será definida pela legislação do Estado (ou do Distrito Federal) que o instituir.

Ao falar sobre a alíquota deste tributo, Samyr Naspolini<sup>55</sup> nos traz uma importante observação, senão vejamos:

<sup>54</sup> Art. 14. O preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

Parágrafo único. O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado.

<sup>55</sup> NASPOLINI, Samyr. **O ICMS dos importados e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal**. Revista de Estudos Tributários. vol. 15. n. 88. nov - dez 2012. São Paulo: Síntese / IOB, 2012, p. 35-36.

“Primeiramente é importante enfatizar que a alíquota do ICMS devida na importação é sempre a interna, pois a importação é considerada uma operação interna, nunca interestadual, mesmo que o bem seja importado por um porto de outro Estado (...). Após ser incidente a alíquota do ICMS na importação, alíquota interna, é possível que o importador, entendido este como o industrial ou fabricante, realiza venda para outro Estado do País. Nessa relação, incidirá a alíquota interestadual de ICMS, atualmente variada entre 7% e 12%, se o destinatário for contribuinte do imposto. Acaso o destinatário não seja contribuinte do imposto, aplicar-se-á alíquota interna na origem, comumente a de 18%”.

Portanto, a definição da alíquota dependerá, exclusivamente, de determinação do ente tributante.

## **CAPÍTULO VII – O ICMS-IMPORTAÇÃO E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001**

### **7.1 Anotações preliminares**

Ao longo do trabalho, vimos algumas definições e passamos por breves comentários em relação aos princípios aplicáveis ao ICMS-Importação, percorrendo um caminho necessário para induzir ao raciocínio de que a Emenda Constitucional nº 33/2001 é passível de ácidas críticas, pertinentes à sua questionável constitucionalidade.

Passaremos, agora, a elucidar mais algumas definições, ligadas diretamente ao ICMS-Importação, para, na sequência, adentrar no cerne da questão proposta neste trabalho, qual seja, a de que a Emenda Constitucional nº 33/2001 deve ser declarada inconstitucional, ratificando, dessa forma, todo o exposto.

Começaremos por definir a figura do importador.

### **7.2 Definição de importador**

A definição de importador, para fins deste trabalho, é de fundamental importância, dado que é o importador que deve ser o sujeito passivo da obrigação tributária no caso do ICMS-Importação.

Assim, temos que importador é a pessoa que realiza operações de importação.

Cumpre salientar, ainda, que o importador não possui a mesma capacidade contributiva que tem um particular, visto que importador, para fins de ICMS-Importação, deve ser a pessoa que pratica a atividade de importação como atividade mercantil e, pelo menos teoricamente, podemos supor que um comerciante,

industrial ou produtor possui maior capacidade contributiva do que uma pessoa física.

Oportunos, neste momento, os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker<sup>56</sup> a respeito da capacidade contributiva. Sustenta o professor que “A capacidade contributiva é aferida, *a priori*, mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada”.

Mais adiante, salienta este mesmo professor<sup>57</sup> que o legislador ordinário

[...] deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente, *atos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital*. A desobediência, pelo legislador ordinário a esta regra constitucional, tem como consequência a *inconstitucionalidade da lei*. (grifo do autor).

Por aí se vê que não há possibilidade de se entender como importador a pessoa física – na concepção que este trabalho visa dar –, pois fere o princípio da capacidade contributiva, garantia constitucionalmente resguardada.

Ora, o princípio da capacidade contributiva dita que o tributo deve ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, e isto porque o tributo atinge diretamente o seu patrimônio.

À medida que estamos em um estado democrático de direito, que visa o bem comum, todos devem contribuir. Porém, sempre na medida de sua capacidade, sob pena de se ferir o referido princípio.

Elizabeth Nazar Carrazza<sup>58</sup> também presta a sua preciosa colaboração, ao definir a capacidade contributiva como sendo “a aptidão que cada cidadão tem, em tese, para contribuir, mediante impostos, para o abastecimento dos cofres públicos, sem prejuízo das próprias necessidades de subsistência, bem assim das de sua família”.

---

<sup>56</sup> BECKER, Alfredo Augusto, op. cit., p. 532.

<sup>57</sup> Ibid., p. 533.

<sup>58</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1996, p. 45.

Ainda, merece destaque a observação de que no Brasil a lei deve ser genérica, não devendo regular provimentos individuais, pois, se assim o for, não se terá uma norma geral e abstrata, mas sim uma norma individual e concreta.

No Imposto de Renda, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva é bem inerente, dado que tributa diretamente a renda do contribuinte, existindo inclusive alíquotas diferenciadas.

Diferentemente é o que ocorre com o IPTU, pois nesse caso a riqueza do contribuinte se mostra não na sua própria renda, mas sim em seus bens. Ou seja, a capacidade contributiva, aparentemente, é demonstrada a partir do momento em que o contribuinte comprova que é proprietário de imóvel(eis), independentemente de sua renda.

Vê-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva está diretamente ligado ao princípio da igualdade, pois demonstra um limite constitucional à atuação do legislador.

Assim, por mais que a Constituição Federal permita à pessoa política a criação de tributos, se utilizando de sua competência tributária, a pessoa política, ao criar a exação, deve sempre observar o princípio da capacidade contributiva do futuro contribuinte, sob pena de tal lei que gerou o tributo ser tida como inconstitucional, pois o princípio da capacidade contributiva está previsto na própria Constituição Federal, em seu artigo 145, § 1º.

Oportunos também são os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho<sup>59</sup>, ao escrever que capacidade para se realizar o fato jurídico não se confunde com capacidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária.

Portanto, temos que importador deve ser apenas a pessoa que pratica a atividade de importação com finalidade mercantil, qual seja, a compra e venda de mercadorias, visando o lucro, pois assim é que se demonstra a sua capacidade contributiva.

---

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 203.

### 7.3 Definição de mercadoria

Também é de extrema importância para este trabalho se definir o termo “mercadoria”, pois esta se difere de “bem”.

Mercadoria e bem não se confundem, na medida em que a primeira se destina ao comércio, e o segundo se destina a permanecer com o adquirente, seja ele pessoa física ou jurídica.

Sobre a definição de mercadoria, vejamos o precioso ensinamento de Hugo de Brito Machado<sup>60</sup>:

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis *destinadas ao comércio*. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio. (grifo do autor).

E conclui Hugo de Brito Machado<sup>61</sup>, dizendo que “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”.

Temos, portanto, que o que distingue uma mercadoria de um bem é a destinação que será dada pelo seu adquirente. Caso a coisa adquirida seja colocada no comércio, teremos mercadoria, com a inquestionável incidência do ICMS-Importação. Caso a coisa adquirida não se destine ao comércio, teremos um bem, não passível de incidência do ICMS-Importação.

Fernando Bonfá de Jesus<sup>62</sup> concorda com o professor citado acima, ao escrever que “o produto importado (bem) não será objeto de atos de comércio, ou

---

<sup>60</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 389.

<sup>61</sup> *Ibid.*, p. 392.

<sup>62</sup> JESUS, Fernando Bonfá de. **ICMS: aspectos pontuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 91.

seja, uma mercadoria propriamente dita.” E conclui dizendo que “O bem importado não pode ser definido como uma mercadoria para fins fiscais”<sup>63</sup>.

Roque Antonio Carrazza<sup>64</sup> nos ensina que “É o caso de rememorarmos que *mercadoria*, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao *regime jurídico comercial*”. (grifo do autor).

Luiz Alberto Pereira Filho<sup>65</sup> também nos dá sua contribuição ao escrever que mercadoria “é o bem móvel adquirido com finalidade de revenda ou utilização interna na empresa, como, por exemplo, insumo”.

Por fim, e não menos importante, temos a definição dada por Paulo de Barros Carvalho<sup>66</sup>, para quem “O étimo do termo ‘mercadoria’ está no latim *mercatura*, significando tudo aquilo susceptível de ser objeto de compra e venda, isto é, o que se comprou para pôr à venda”.

Assim, bens do ativo fixo e bens para consumo próprio não se coadunam com o conceito de mercadoria, pois não são comprados para serem revendidos e, portanto, com ela não pode ser equiparado, como quis fazer o legislador ao eleger o bem importado como sujeito ao ICMS-Importação.

#### 7.4 A pessoa física como importadora

Como salientado no item 7.2, a pessoa física não pode ser confundida, em hipótese alguma, com o importador, sujeito passivo da obrigação tributária no caso do ICMS-Importação.

---

<sup>63</sup> Ibid., p. 92.

<sup>64</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42-43.

<sup>65</sup> PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. A inconstitucionalidade do ICMS nas importações (análise da EC 33/01). op. cit., p. 210.

<sup>66</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 648.

Isso porque, em que pese a atual legislação dispor que a pessoa física deva figurar no polo passivo desta obrigação tributária, isso nem sempre foi assim. Vejamos.

De início, tínhamos o artigo 58 do Código Tributário Nacional, que assim dispunha, antes de ser revogado pelo Decreto-lei nº 406/1968:

Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria.

§ 1º Equipara-se a comerciante, industrial ou produtor qualquer pessoa, natural ou jurídica, que pratique, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias.

Veja-se que o § 1º, em que pese equiparar a pessoa natural ao comerciante, industrial ou produtor, exigia que as operações envolvendo importação se dessem com habitualidade, pois assim estaria caracterizado o ato de comércio.

Posteriormente, entrou em vigor o Decreto-Lei nº 406/1968, que em seu artigo 6º dispõe:

Art 6º Contribuinte do impôsto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, o que a importa do exterior ou o que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e aprendida.

§ 1º Consideram-se também contribuintes:

I - As sociedades civis de fins econômicos, inclusive cooperativas que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias;

II - As sociedades civis de fins não econômicos que explorem estabelecimentos industriais ou que pratiquem, com habitualidade, venda de mercadorias que para êsse fim adquirirem;

III - Os órgãos da administração pública direta, as autarquias e emprêsas públicas, federais, estaduais ou municipais, que vendam, ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional ou funcional, mercadorias que, para êsse fim, adquirirem ou produzirem.

Veja-se que esse decreto não mais continha a expressão “qualquer pessoa, natural ou jurídica”, mas manteve a expressão “habitualidade”, querendo significar que, se uma pessoa pratica uma importação sem habitualidade, ainda que seja pessoa jurídica, não pode ser encarada como sujeito passivo do ICMS-Importação. Correto, a nosso ver.

Continuando, houve a promulgação da atual Constituição Federal, que apenas incluiu a pessoa física como contribuinte do ICMS-Importação, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, conforme veremos mais adiante.

Depois, tivemos, enfim, a publicação da Lei Complementar de nº 87/1996, e que possuiu alguns dispositivos alterados pela também Lei Complementar de nº 114/2002, ficando assim a sua atual redação, no que aqui nos importa:

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

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

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

[...]

Como pôde ser notado, a figura da pessoa física como contribuinte do ICMS-Importação reapareceu com a edição da Lei Complementar nº 87/1996. Porém, para que referido dispositivo legal ficasse em consonância com a Constituição Federal, surgiu a Emenda Constitucional nº 33/2001, mudando, inclusive, jurisprudência sólida de nossos tribunais, conforme será abordado mais adiante.

No entanto, com isso não concordamos, pois resta claro que o ICMS, seja ele sobre a importação ou não, visa tributar operações mercantis e que, portanto, envolvam pessoas que pratiquem atos de comércio.

Nesse sentido, oportuna a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>67</sup>, ao falar sobre a hipótese de incidência do ICMS, dizendo que “É a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transportes de natureza não estritamente municipais por produtores, extratores, industriais, comerciantes e prestadores”.

---

<sup>67</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 313.

Fernando Bonfá de Jesus<sup>68</sup>, no mesmo sentido, nos ensina o seguinte:

A importação, quando realizada por pessoa física ou pessoa jurídica não-contribuinte do ICMS não deverá ser enquadrada na hipótese de incidência do ICMS. A entrada de um **bem** no território nacional não está prevista na norma geral e abstrata do ICMS-importação disposta no art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal. (grifo do autor).

Também são oportunas as lições de Marcelo Viana Salomão<sup>69</sup>, senão vejamos:

Ora, se, por um lado, é indiscutível que também os bens destinados ao consumo e ao ativo fixo quanto importados sofrerão a tributação estadual, com supedâneo nas regras constitucionais denominadas ICMS, por outro, e com a mesma veemência, é inaceitável o entendimento de que também as pessoas físicas poderiam figurar no pólo passivo desta exigência tributária.

Em posição contrária, temos Misabel Abreu Machado Derzi, que, em comentários à obra de Aliomar Baleeiro<sup>70</sup>, escreveu ser “irrelevante que a mercadoria importada seja destinada ao uso ou consumo da pessoa jurídica ou da pessoa física ou que se destine à revenda. É irrelevante, ainda, que o importador pratique habitualmente o comércio”.

Nesse mesmo sentido é o entendimento de José Eduardo Soares de Melo<sup>71</sup>, senão vejamos:

A modificação objetivou abranger todas as espécies de importação, na medida em que o texto original era circunscrito à importação de “mercadoria e bem destinado a consumo e ativo fixo do estabelecimento”, tendo o novo preceito suprimido a referida destinação ao dispor sobre a incidência tributária independente da finalidade da mercadoria ou bem.

Portanto, o imposto deverá ser exigido sem considerar a destinação da coisa importada (mercancia, industrialização, prestação de serviço, integração no ativo fixo, consumo, uso particular, etc.).

Com todo o respeito ao posicionamento adotado pelos dois últimos autores supramencionados, com eles não podemos concordar, pois não se pode comparar

<sup>68</sup> JESUS, Fernando Bonfá de, op. cit. p. 92.

<sup>69</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 62.

<sup>70</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 308-381.

<sup>71</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 47.

um importador a um não-importador, uma vez que isso fere o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Neste momento, oportunas são as palavras de Luciano Amaro<sup>72</sup>, que, ao lecionar sobre o princípio da capacidade contributiva, presta sua ajuda no seguinte sentido:

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas as diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Também adequadas são as palavras de Amílcar de Araújo Falcão<sup>73</sup>, segundo o qual: “entende-se, porém, que, escolhido o fato gerador de um tributo, sobretudo de um impôsto, o legislador terá levado em conta a capacidade econômica dos sujeitos passivos das respectivas relações tributárias”.

Ainda, não podemos nos esquecer do fato de que, antes da alteração feita pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, a Constituição Federal dispunha que o ICMS-Importação era devido ao Estado onde estivesse situado o estabelecimento do importador.

E, como sabemos, a pessoa física não possui estabelecimento, mas sim residência ou domicílio. Neste sentido, Luiz Alberto Pereira Filho<sup>74</sup> leciona que:

[...] o conceito de “estabelecimento” está umbilicalmente ligado à natureza das operações efetuadas, isto é, tão só aqueles que efetuem atos de *comércio* de mercadorias é que podem ser considerados como “estabelecimentos”, para fins de tributação do ICMS e, assim, passíveis de se submeterem à incidência do imposto. (grifo do autor).

Na mesma linha de raciocínio é o ensinamento de Marcelo de Lima Castro Diniz<sup>75</sup>, para quem, “com efeito, o termo “operação” denota negócio jurídico (...)”.

<sup>72</sup> AMARO, Luciano, op. cit. 2007, p. 139.

<sup>73</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 68.

<sup>74</sup> PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. A inconstitucionalidade do ICMS nas importações (análise da EC 33/01). op. cit., p. 214.

Aqui, mais uma vez, vemos o caráter estritamente comercial do ICMS, como sempre o foi.

E as violações aos direitos do contribuinte não param por aí, pois admitir a pessoa física como contribuinte do ICMS-Importação viola, também, o já citado princípio da não-cumulatividade.

Para esclarecer esse ponto de vista, vejamos o que dispõe o inciso I do artigo 154, bem como o inciso I, do § 2º do artigo 155, ambos da Constituição Federal, onde se trata do referido princípio:

Art. 154. A União poderá instituir:

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

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

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

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

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

Há também o disposto no artigo 19 da Lei Complementar nº 87/1996, que abaixo transcrevemos:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Veja-se, assim, que a não-cumulatividade do referido imposto é regra, tanto constitucional quanto infraconstitucional.

---

<sup>75</sup> DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **ICMS-importação e sujeição passiva**. Revista de Direito Tributário da APET. v. 7. n. 27. set. 2010. São Paulo: APET, 2010, p. 43.

Sobre o referido princípio, vejamos o que Clélio Chiesa<sup>76</sup> nos ensina:

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.

Assim, se pensarmos na pessoa física que não pratica atos de comércio como sujeito passivo do ICMS-Importação, não conseguiremos visualizar esse direito.

E isso é simples de se compreender. Basta olhar para os dispositivos legais supramencionados para entendermos que o direito ao crédito é relativo a atividades comerciais, ou seja, à circulação de mercadorias. E a pessoa física, definitivamente, não pratica circulação de mercadorias.

Sobre isso, importante ressaltar a observação do professor Roque Antonio Carrazza<sup>77</sup> quando leciona que “Nunca é demais enfatizar que também este ICMS é sobre operações mercantis, já que sua *hipótese de incidência* é importar, sendo comerciante, industrial ou produtor, mercadorias”. (grifo do autor).

No mesmo sentido são as lições de Luiz Alberto Pereira Filho<sup>78</sup>, para quem,

[...] o sujeito passivo do ICMS, para guardar consonância com a conduta descrita como sendo a materialidade do tributo, somente poderá ser a pessoa que tiver condições de realizar operações de circulação de mercadorias, ou seja, o comerciante, produtor ou industrial.

Assim, apenas quem importa mercadorias para fins de comercialização é que pode ser tributado pelo ICMS-Importação. Daí porque nesse ponto podemos falar em não-cumulatividade e direito ao crédito.

No entanto, a doutrina não é uniforme sobre esta questão. André Mendes Moreira<sup>79</sup>, por sua vez, não concorda com o até aqui exposto a respeito da não-cumulatividade. Vejamos suas palavras:

<sup>76</sup> CHIESA, Clélio, op. cit., p. 22.

<sup>77</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 64.

<sup>78</sup> PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. A inconstitucionalidade do ICMS nas importações (análise da EC 33/01). op. cit., p. 213.

A importação de mercadorias é uma situação atípica na qual há a concentração, em uma só pessoa (natural ou jurídica), das figuras do contribuinte *de jure* e *de facto*. Afinal, sendo inviável exigir-se que o exportador situado em território estrangeiro recolha ICMS e IPI aos cofres brasileiros, tal cobrança é feita do importador (que paga o tributo que seria devido pelo exportador).

Caso o importador não seja contribuinte, ele reunirá as características de contribuinte *de jure* – por “substituição” do exportador situado além-mar – e *de facto*, suportando juridicamente o ônus econômico dos impostos não-cumulativos.

Assim, para esse autor, o fato de o importador também reunir a condição de contribuinte *de facto* possibilita à pessoa física não-contribuinte ser excluída do direito ao crédito.

Porém, não podemos nos esquecer de que o direito ao crédito é direito constitucionalmente resguardado, conforme preceitua o já citado inciso I, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal.

Analisando agora a questão jurisprudencial, importante observarmos que, dado as inúmeras modificações que o ICMS-Importação sofreu, a jurisprudência também acompanhou estas modificações, se alterando no tempo, a fim de se adequar ao disposto na Emenda Constitucional nº 33/2001.

Vejamos, por oportuno, o caminho percorrido pelo Supremo Tribunal Federal sobre a questão, como posteriores comentários a respeito.

Jurisprudências consolidadas antes da Emenda Constitucional nº 33/2001:

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

---

<sup>79</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2012, p. 208-209.

(STF. Primeira Turma. RE 203075 / DF. Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgado em 05.08.1998). (grifo nosso).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA POR PESSOA FÍSICA. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTE. O Pleno do Supremo Tribunal Federal firmou exegese segundo a qual a Carta da República, ao dispor que o ICMS incidirá também na importação de mercadoria do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, referiu-se à casa comercial e não à pessoa física que a realiza para seu gozo e fruição. Agravo regimental não provido.

(STF. Segunda Turma. RE 233935 AgR / MG. Rel. Min. Maurício Corrêa. Julgado em 01.06.1999). (grifo nosso).

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

(STF. Tribunal Pleno. RE 185789 / SP. Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgado em 03.03.2000). (grifo nosso).

Jurisprudência consolidada após a Emenda Constitucional nº 33/2001:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS – IMPORTAÇÃO – PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001 – NÃO INCIDÊNCIA – MATÉRIA SUMULADA. Nos termos do Verbete nº 660 da Súmula desta Corte, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto, em período anterior à Emenda Constitucional nº 33/01.

(STF. Primeira Turma. RE 594718 AgR / RS. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgado em 13.04.2011). (grifo nosso).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SÚMULA STF 660. FUNDAMENTO DA DECISÃO AGRAVADA INATACADO. SÚMULA STF 287. 1. O Supremo Tribunal Federal possui o entendimento consolidado no sentido de que não incide ICMS sobre importações realizadas por bens destinados ao consumo

e ao ativo fixo, realizadas por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte habitual do referido imposto, antes da promulgação da Emenda Constitucional 33/2001. Incidência da Súmula STF 660. 2. A parte agravante, nas razões do agravo regimental, não se insurgiu contra os fundamentos da decisão agravada. Incidência da Súmula STF 287. 3. Possibilidade, no caso, de se aferir a tempestividade do recurso extraordinário. Inocorrência do óbice contido na Súmula STF 288. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF. Segunda Turma. AI 674396 AgR / SP. Rel<sup>a</sup>. Min<sup>a</sup>. Ellen Gracie. Julgado em 29.03.2011). (grifo nosso).

Portanto, temos as situações a seguir:

Antes da Emenda Constitucional nº 33/2001, o Supremo Tribunal Federal tinha entendimento pacificado de que a pessoa física, por não ser comerciante, não estava sujeita à incidência do ICMS-Importação. Havia, inclusive, que ser sempre respeitado o princípio da não-cumulatividade. Posição correta a nosso ver.

Porém, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, houve uma abrupta mudança de posicionamento desse mesmo tribunal, que passou, então, a comparar a pessoa física ao comerciante, inclusive sem se importar com princípio da não-cumulatividade.

Oportunas, neste momento, as lições de Roque Antonio Carrazza<sup>80</sup>, que escreveu, com sabedoria, que “com esta marota alteração, abateu-se, em pleno vôo, jurisprudência que começava a seguir na traça da melhor doutrina”.

Já José Eduardo Soares de Melo tem posicionamento contrário, no sentido de que havendo mudança de posicionamento do Supremo Tribunal Federal, deve se considerar agora como válida a ideia de se incluir a pessoa física como sujeito passivo do ICMS-Importação.

Vejamos o posicionamento do supracitado professor:

A EC 33, de 11.12.2001, dispôs que o ICMS incidirá “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por *pessoa física ou jurídica*, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade (nova redação à alínea a do inc. IX do art. 155).

Assim, considerando que o novo texto constitucional ampliou o rol de contribuintes, deve ficar prejudicada a postura assumida pelo STF

---

<sup>80</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 83.

(“não-incidência do ICMS nas importações realizadas por pessoas físicas e sociedades civis”), relativamente aos fatos geradores que venham a ser realizados após a edição da legislação ordinária competente, observado o princípio da anterioridade.<sup>81</sup>

Com todo o respeito ao posicionamento acima esposado, não podemos com ele concordar.

Ora, o que se percebe nitidamente é que a Emenda Constitucional nº 33/2001 simplesmente equiparou os conceitos de “bem” e “mercadoria”, fazendo surgir, no entendimento de Breno Cônsoli<sup>82</sup> e Eduardo Gonzaga Oliveira de Natal<sup>83</sup>, uma nova espécie de tributo (um imposto de importação de competência dos Estados); além, ainda, de equiparar a pessoa física ao comerciante, em um imposto que deve ter por finalidade os atos de comércio.

A mudança de posicionamento do Supremo Tribunal Federal não pode significar equiparação de conceitos, pois, de acordo com as lições de Hugo de Brito Machado<sup>84</sup>, “como se trata de conceito utilizado pela Constituição para atribuir e delimitar competência tributária, o conceito de mercadoria não pode ser alterado pela lei”.

Ou seja, se os conceitos não podem ser modificados pela lei, a teor do que dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional, também não podem ser alterados por análise exegética. E é também este o entendimento de Paulo Nelson Lemos Basto Nascimento<sup>85</sup>.

Ademais, o Pretório Excelso, ao modificar seu posicionamento, passou expressamente a declarar constitucional uma nítida inconstitucionalidade. Vejamos o porquê, nas palavras de Clélio Chiesa<sup>86</sup>:

---

<sup>81</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Importação e exportação no direito tributário**. 2 ed. rev. atual. e reformulada. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 197.

<sup>82</sup> CÔNSOLI, Breno. **O aspecto subjetivo do ICMS importação**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 18. n. 93. jul - ago 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 92.

<sup>83</sup> NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. **O polêmico ICMS na importação. Outros pontos relevantes**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 18. n. 95. nov - dez 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 105.

<sup>84</sup> MACHADO, Hugo de Brito. ICMS e os bens de uso. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **ICMS: problemas jurídicos**. São Paulo: Dialética. 1996, p. 90.

<sup>85</sup> NASCIMENTO, Paulo Nelson Lemos Basto. **ICMS – importação de bens para uso próprio e a EC 33/2001**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 86. nov. 2006, p. 104.

<sup>86</sup> CHIESA, Clélio, op. cit., p. 17.

Com espeque nessa exegese, parece-nos que o legislador incorreu em inconstitucionalidade, ao modificar a alínea a, inciso IX, § 2º, do art. 155, da Constituição Federal, com a finalidade de alcançar, por meio do ICMS, o ato de importar realizado por pessoa física ou jurídica que não é contribuinte do ICMS, pois acutilou a garantia assegurada ao contribuinte de não ser tributado concomitantemente por dois impostos sobre uma mesma base econômica.

Desta feita, entendemos que a mudança de pensamento do Supremo Tribunal Federal não se sustenta, por violar a própria Constituição Federal quando acolhe Emenda Constitucional tendente a prejudicar garantias fundamentais de contribuintes. No entanto, é fato que o próprio Supremo Tribunal Federal ainda não decidiu definitivamente a questão.

Ainda, há também a súmula de nº 660, de 09 de outubro de 2003, deste mesmo tribunal, que, após duas republicações (05.08.2004 e 28.03.2006), passou a possuir o seguinte teor:

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

Portanto, nossa conclusão não é outra no sentido de que a pessoa física que não pratica atos de comércio não pode, em hipótese alguma, figurar como sujeito passivo do ICMS-Importação, sob pena de se violar direitos constitucionalmente garantidos aos contribuintes.

E esta matéria deve ser vista com urgência pelo Supremo Tribunal Federal, pois com o advento da globalização, as importações estão se tornando cada dia mais comuns.

## **7.5 A importação por conta e ordem de terceiro e importação por encomenda**

Fato que chama bastante atenção para o tema, é quando a importação se dá de forma diversa, quer seja por conta e ordem de terceiro, quer seja por encomenda.

Para efeito deste trabalho, a distinção entre estas duas modalidades de importação é de suma importância, pois só assim poderemos identificar em quais dos casos poderemos falar em incidência do ICMS-Importação.

No entanto, aqui cabe uma observação, dado que nestas espécies de importação tanto o importador como o adquirente devem estar habilitados no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX -, a teor do que dispõe a Instrução Normativa RFB nº. 1.288/2012, e o Ato Declaratório Executivo COANA nº 32/2012.

Assim, ao falarmos de importação por conta e ordem, ou importação por encomenda, há certa presunção que as pessoas que praticam estes tipos de importação o fazem com intuito comercial.

Porém, nada impede que estas pessoas também adquiram bens para uso próprio. E sobre isso cabe algumas considerações.

Vejamos estas duas espécies de importação.

Na importação por conta e ordem, uma pessoa contrata uma empresa que presta o serviço de importação e desembaraço aduaneiro, para adquirir, em seu nome, um produto do exterior. Aqui os recursos utilizados são do próprio adquirente, daí a expressão “por conta”.

Inclusive, observa Maria Cecília Paifer de Carvalho<sup>87</sup> que neste tipo de importação o importador de fato é o próprio adquirente. Também o Superior Tribunal de Justiça<sup>88</sup> já expressou entendimento de que o contribuinte é o real destinatário da mercadoria. Opinião diferente tem José Eduardo Soares de Melo<sup>89</sup>, para quem o contribuinte é a empresa importadora.

Salienta-se, ainda, que no caso de importação por conta e ordem é o próprio adquirente que interage com o vendedor no exterior sobre as condições de aquisição do produto.

---

<sup>87</sup> CARVALHO, Maria Cecília Paifer de. **Importação por conta e ordem de terceiros**. Revista Jurídica Consulex. v. 13. n. 299, p. 42.

<sup>88</sup> REsp. 1134256/ES.

<sup>89</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Direito tributário empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 434.

Na segunda modalidade a importação é feita por empresa importadora, que adquire o produto com recursos próprios e depois o revende, para pessoa já determinada, que encomendou o produto. Daí o porquê do termo “por encomenda”.

Sobre isso, vejamos o que nos ensina Heleno Taveira Torres<sup>90</sup>:

Na “importação por encomenda”, diversamente, a comercial importadora ou a *trading* não se apresentam como intermediárias ou simples prestadoras de serviços, mas sim como típico caso de “importador direto”, adquirente da mercadoria, para venda posterior aos seus encomendantes.

Temos, portanto, que na importação por conta e ordem de terceiros, a empresa que intermedia esta operação está apenas prestando um serviço. Deve, portanto, ser tributada por meio do imposto sobre serviços, pois não adquire produtos para posterior revenda.

Sob o ponto de vista do adquirente, entendemos que este somente poderá ser tributado pelo ICMS-Importação se se tratar a importação de mercadoria, ou seja, se o produto importado for adquirido para ser revendido, pois somente assim se terá uma operação.

Portanto, caso o produto importado (bem) for adquirido para permanecer com o adquirente, estaremos falando em importação de um “bem” e, portanto, este fato estará excluído da hipótese de incidência do ICMS-Importação.

De maneira diferente é o que ocorre na importação por encomenda, pois, neste caso, a empresa importadora adquire o produto para depois revender; ainda que seja para pessoa certa.

Neste caso temos a importação com previsão de venda e, portanto, estaremos tratando de uma “mercadoria”, devendo a empresa importadora ser tributada por meio do ICMS-Importação.

---

<sup>90</sup> TORRES, Heleno Taveira. Importações diretas, por encomenda e por conta e ordem: aplicação do AVA, IPI e PIS/Cofins, do ICMS e de medidas sancionatórias. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 12 vol. São Paulo: Dialética, 2008, p. 169.

Vemos, portanto, que na modalidade de importação por encomenda, sempre será devido o ICMS-Importação; já na modalidade por conta e ordem este imposto somente será devido se o adquirente adquirir o produto para posterior revenda.

## **7.6 ICMS-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados**

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - é espécie de tributo não-vinculado e está previsto no artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal, bem como nos artigos 46 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Esta exação foi criada com o nítido caráter extrafiscal, tanto que a própria Constituição Federal o excepciona de vários princípios, tais como o da anterioridade anual, da anterioridade nonagesimal, do não-confisco, e da estrita legalidade.

Em um primeiro momento seria estranho dizer que algum tributo se excepciona do princípio do não-confisco, porém, isso não ocorre com o IPI, dado que pode se cogitar de taxações altíssimas, como se observa em alguns produtos ditos supérfluos, e sem que isso se considere confisco.

O mesmo acontece com o princípio da estrita legalidade, o qual não está sujeito o IPI, pois sua alíquota pode ser alterada mediante decreto do chefe do executivo federal, e isso se dá por conta da essencialidade dos produtos, ou seja, quanto mais essencial for o produto, menor será a sua alíquota, chegando até a se ter alíquota zero.

Por tais características, reforçamos o que anteriormente foi dito sobre sua nítida função extrafiscal, ou seja, em virtude desta extrafiscalidade e seletividade, este tributo vem sendo utilizado como verdadeiro instrumento de ordenação político-econômica.

Considerações feitas sobre o IPI, vê-se que, igualmente ao ICMS-Importação, trata-se de um tributo que visa a onerar operações com mercadorias, ou seja, operações de natureza mercantil.

No entanto, o que nos chama bastante atenção é o fato de não haver a incidência do IPI quando se trata, por exemplo, de importação de veículos realizada por pessoa física para uso próprio.

Nesse sentido, vejamos recentíssimo entendimento esposado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, tendo como relator o Ministro Sérgio Kukina:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. Esta Corte firmou o entendimento no sentido de que não incide o IPI na importação de veículo por pessoa física destinado a uso próprio, uma vez que o fato gerador dessa exação seria uma operação de natureza mercantil ou assemelhada, o que não ocorre na hipótese em apreço. Precedentes: AgRg no AREsp 241.019/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/12/2012 e AgRg no AREsp 252.997/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/04/2013.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.  
(STJ. AgRg no REsp 1369578 / SC. DJe 12.06.13)

Também é o posicionamento da Segunda Turma deste Egrégio Tribunal, ao julgar um recurso especial, sendo o relatório elaborado pelo Ministro Mauro Campbell Marques:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM PARA USO PRÓPRIO. OPERAÇÃO QUE NÃO OSTENTA NATUREZA MERCANTIL OU ASSEMELHADA. NÃO INCIDÊNCIA DE IPI. PRECEDENTES DO STF E DO STJ.

1. Não incide IPI sobre a importação de bem para uso próprio haja vista que o fato gerador constitui operação de natureza mercantil ou assemelhada. Precedentes: AgRg no AREsp 172.520/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 28.8.2012; REsp 848.339/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 1.12.2008.

2. Recurso especial provido.  
(STJ. REsp 1375750 / RJ. DJe 10.06.13)

Veja-se claramente que o fundamento que justifica a não-incidência do IPI neste caso é justamente pela ausência da natureza mercantil que envolve a compra de um bem para uso próprio.

De fato, não há como se entender pela incidência desta exação, e por isso concordamos com o correto posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Porém, quando pensamos no fato deste mesmo tribunal entender pela incidência do ICMS-Importação realizada por pessoa física não-contribuinte deste imposto, vemos que não há justificativa que atende ao critério da igualdade.

Sobre isso, muito preciosas são as lições de Octavio Campos Fischer<sup>91</sup> que, ao falar sobre o IPI e o ICMS, ambos na importação, salientou que “o fato de se existir um imposto de importação (art. 153, I, da CF/1998) já seria motivo suficiente a rechaçar a imposição daqueles sobre uma mesma realidade”. Também compartilha deste entendimento Oscar Valente Cardoso<sup>92</sup>.

Ora, pelo atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, quando uma pessoa física importa um veículo (bem) para uso próprio, não se sujeita ao IPI, mas se sujeita ao ICMS-importação, sendo que tanto num caso com no outro o que se deveria levar em consideração, sempre, é se a importação tem ou não carácter mercantil.

E esse entendimento apenas é levado em conta no caso do IPI, quando deveria ser levado em conta em todos os casos de importação quando há ausência de uma operação, pois, como salientado, ambos os tributos (IPI e ICMS-Importação) comportam intrinsecamente um carácter mercantil.

Neste sentido, e abrilhantando esta afirmativa, temos o posicionamento de Maria Rita Ferragut<sup>93</sup>, ao lecionar que “o princípio da capacidade contributiva pode ser também entendido como aquele que determina que o legislador, ao criar o tributo, escolha apenas fatos de relevância econômica para se sujeitarem à tributação”.

Ora, como visualizar a relevância econômica de uma importação, por exemplo, de uma prótese ou um par de tênis por uma pessoa física?

---

<sup>91</sup> FISCHER, Octavio Campos. **IPI e ICMS na importação por pessoa física e direitos fundamentais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 19. n. 100. set - out 2011. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 268.

<sup>92</sup> CARDOSO, Oscar Valente. **A não incidência do IPI e ICMS na importação de bens para uso próprio**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 194. nov. 2011. São Paulo: Oliveira Rocha, 2011, p. 103.

<sup>93</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 95.

Desta forma, permitir a não-incidência no caso do IPI e permitir a incidência no caso do ICMS-Importação viola, sem sombra de dúvidas, o princípio da capacidade contributiva e o princípio da isonomia.

## 7.7 ICMS-Importação e o Imposto de Importação

Mais uma questão interessante para se discutir neste trabalho é sobre a coincidência encontrada quando comparamos o critério material do ICMS-Importação com o critério material do Imposto de Importação.

Veja-se que no primeiro tributo temos como hipótese tributária o fato de se realizar operações de importação de bens e mercadorias, enquanto que no segundo a hipótese de incidência é a importação de produtos estrangeiros para o território brasileiro. Ora, realizar “operações de importação” nada mais é do que importar, pois que quem pratica operações, a nosso ver, pratica com intuito comercial.

Assim, o ICMS-Importação passou a não só incidir sobre operações, mas também sobre a importação de bens e mercadorias. Ou seja, a Emenda Constitucional nº 33/2001 acabou por atribuir competência para que os Estados instituíssem um imposto sobre importações, competência esta que, sabe-se, é exclusiva da União, de acordo com o disposto no inciso I, do artigo 153, da Constituição Federal.

Interessante observar, neste ponto, as lições trazidas por João Frazão de Medeiros Lima<sup>94</sup>:

“Porque a importação de bens, por se tratar de comércio exterior, é matéria de competência legislativa privativa da União, conforme determina a Constituição no inciso VIII do seu art. 22. Nesse caso, a competência privativa é exercida pela União por meio da legislação relativa ao Imposto sobre Importação, imposto sobre o qual a União recebeu competência da Constituição para instituí-lo nos termos do inciso I do seu art. 153, competência esta dada pelo seu texto

---

<sup>94</sup> LIMA, João Frazão de Medeiros. **A inconstitucionalidade da tributação do ICMS na importação de bens por pessoa física e a Emenda Constitucional n. 33, de 2001**. IOB Repertório de Jurisprudência Tributário, Constitucional e Administrativo. n. 9. maio 2003, p. 315.

original e não por meio de uma emenda, como no caso aqui analisado”.

E as irregularidades trazidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001 não param por aí, pois, além de ferir a competência da União, ainda feriu o direito de os contribuintes não serem tributados mais de uma vez por impostos que tenham a mesma hipótese de incidência, no caso, o Imposto de Importação e o ICMS-Importação.

Sobre isso, vejamos o que nos ensina Marcelo Viana Salomão<sup>95</sup>, ao discorrer sobre a hipótese de incidência do ICMS-Importação:

Averiguando o binômio hipótese de incidência / base de cálculo, podemos concluir, sem medo de errar, que não estamos diante de um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e nem de um imposto sobre serviços, mas um verdadeiro *imposto de importação*. (grifo do autor).

Ou seja, a Emenda Constitucional nº 33/2001 acabou por criar, de forma clara, mais um imposto de importação, gerando assim uma bitributação. E com isso não podemos concordar.

Ora, exigir do contribuinte dois tributos pelo mesmo fato gerador é ferir de morte o princípio da capacidade contributiva e também o princípio da proibição de tributo com efeito confiscatório.

Portanto, a Emenda Constitucional nº 33/2001 veio viciada com uma nítida inconstitucionalidade, como abaixo se verá com detalhes, e que nosso poder judiciário deve reconhecer, em defesa da Constituição Federal.

## **7.8 A inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001**

De início, cumpre salientar que o ICMS, inicialmente chamado de ICM, vinha disposto no artigo 52 do Código Tributário Nacional, que continha a seguinte redação:

---

<sup>95</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana, op. cit., p. 58.

Art. 52. O impôsto, de competência dos Estados, sôbre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador a saída destas de estabelecimentos comercial, industrial ou produtor.

§ 1º Equipara-se à saída a transmissão da propriedade de mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente.

§ 2º Quando a mercadoria seja transferida para armazém-geral, no mesmo Estado, a saída considera-se ocorrida no lugar do estabelecimento remetente:

I - no momento da retirada da mercadoria do armazém, salvo se para retornar ao estabelecimento da origem;

II - no momento da transmissão da propriedade da mercadoria.

§ 3º O impôsto não incide:

I - sôbre a saída decorrente da venda a varejo, diretamente a consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo estadual;

II - sôbre a alienação fiduciária, em garantia;

§ 4º Vetado.

Posteriormente, tal dispositivo foi alterado pelo Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, passando a ter o seguinte conteúdo, e surgindo, aí, com o inciso II do artigo 52, o ICMS-Importação:

Art. 52 O impôsto, de competência dos Estados, sôbre operações relativas a circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

II - a entrada de mercadoria estrangeira em estabelecimento da empresa que houver realizado a importação, observado o disposto nos §§ 6º e 7º, do art. 58;

III - o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, nos restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

§ 1º Equipara-se à saída a transmissão da propriedade de mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente.

§ 2º Quando a mercadoria seja transferida para armazém-geral, no mesmo Estado, a saída considera-se ocorrida no lugar do estabelecimento remetente:

I - no momento da retirada da mercadoria do armazém, salvo se para retornar ao estabelecimento da origem;

II - no momento da transmissão da propriedade da mercadoria.

§ 3º O impôsto não incide:

I - sobre a saída decorrente da venda a varejo, diretamente a consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo estadual;

II - sobre a alienação fiduciária, em garantia;

III - Sobre a saída de vasilhame utilizado no transporte da mercadoria, desde que tenha de retornar a estabelecimento do remetente.

IV – sobre o fornecimento de materiais pelos empreiteiros de obras hidráulicas ou de construção civil, quando adquiridos de terceiros.

4º Vetado.

E, em seguida, todo o conteúdo foi revogado expressamente pelo Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 1969. Vejamos o artigo 1º do referido decreto:

Art 1º O impôsto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

II - a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;

III - o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

§ 1º Equipara-se à saída a transmissão da propriedade de mercadoria quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente.

§ 2º Quando a mercadoria fôr remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado a saída considera-se ocorrida no lugar do estabelecimento remetente:

I - no momento da saída da mercadoria do armazém geral ou do depósito fechado, salvo se para retornar ao estabelecimento de origem;

II - no momento da transmissão de propriedade da mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado.

§ 3º O imposto não incide:

I - Sobre a saída de produtos industrializados destinados ao exterior;

II - Sobre a alienação fiduciária em garantia; (Vide Lei nº 5.589, de 1970)

III - Sobre a saída, de estabelecimento prestador dos serviços a que se refere o artigo 8º, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, ressalvados os casos de incidência previstos na lista de serviços tributados. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, 1969)

IV - A saída de estabelecimento de empresa de transporte ou de depósito por conta e ordem desta, de mercadorias de terceiros.

§ 4º São isentas do impôsto:

I - As saídas de vasilhame, recipientes e embalagens, inclusive sacaria quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionem e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular;

II - As saídas do vasilhame, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retôrno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome;

III - A saída de mercadorias destinadas ao mercado interno e produzidas em estabelecimentos industriais como resultado de concorrência internacional, com participação de indústrias do país contra pagamento com recursos oriundos de divisas conversíveis provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras;

IV - As entradas de mercadorias em estabelecimento do importador, quando importadas do exterior e destinadas à fabricação de peças, máquinas e equipamentos para o mercado interno como resultado de concorrência internacional com participação da indústria do país, contra pagamento com recursos provenientes de divisas conversíveis provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras;

V - A entrada de mercadorias importadas do exterior quando destinadas à utilização como matéria-prima em processos de industrialização, em estabelecimento do importador, desde que a saída dos produtos industrializados resultantes fique efetivamente sujeita ao pagamento do impôsto;

VI - A entrada de mercadorias cuja importação estiver isenta do impôsto, de competência da União, sôbre a importação de produtos estrangeiros;

VII - A entrada, em estabelecimento do importador, de mercadorias importadas do exterior sob o regime de "draw back";

VIII - A saída, de estabelecimento de empreiteiro de construção civil, obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares, de mercadorias adquiridas de terceiras e destinadas às construções, obras ou serviços referidos a cargo do remetente. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)

IX - As saídas de mercadorias de estabelecimento de produtor para estabelecimento de cooperativa de que faça parte, situado no mesmo Estados;

X - As saídas de mercadorias de estabelecimento de cooperativa de produtores para estabelecimento no mesmo Estado, da própria cooperativa, de cooperativas central, ou de federação de cooperativas de que a cooperativa remetente faça parte.

§ 5º O disposto no § 3º, inciso I, aplica-se também à saída de mercadorias de estabelecimentos industriais ou de seus depósitos com destino:

I - A emprêsas comerciais que operem exclusivamente no comércio de exportação;

II - A armazéns alfandegados e entrepostos aduaneiros.

§ 6º No caso do parágrafo 5º, a reintrodução da mercadoria no mercado interno tornará exigível o imposto devido pela saída com destino aos estabelecimentos ali referidos.

§ 7º Os Estados isentarão do imposto de circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada.

Posteriormente, tivemos a Constituição Federal de 1988, que na alínea “a”, inciso IX, do § 2º do artigo 155, dispunha sobre o ICMS-Importação. Vejamos sua redação original:

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

I - impostos sobre:

[...];

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

[...]

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

[...]

IX - incidirá também:

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

Essa redação sofreu alteração com a edição da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, conforme se verá.

Porém, antes disso, houve a edição da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a chamada Lei Kandir. Tal dispositivo legal tinha a seguinte redação, no que nos interessa:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

[...]

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

[...].

A redação do inciso I do § 1º do artigo 2º veio a sofrer alteração pela Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002, passando a ter o seguinte conteúdo:

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

[...].

Veja que tal alteração criou a desnecessidade da habitualidade, bem como deixou claro que para a incidência do imposto não implicava mais a sua destinação. Adicionou, também, a figura do “bem”, querendo equiparar este à mercadoria.

A referida alteração se deu pelo fato da edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, por uma questão de adequação da referida lei complementar à Constituição Federal.

Assim, e por fim, e também considerando as alterações feitas pela Emenda Constitucional nº 3/1993, a redação da Constituição Federal, no que concerne ao ICMS-Importação, ficou expressa da seguinte forma:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 1993)

[...];

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 1993)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, 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)

Pois bem.

Veja-se que a materialidade do ICMS-Importação veio se modificando no decorrer do tempo, chegando a alterar a própria Constituição Federal que, como fora visto, em sua redação original não previa a pessoa física como sujeito passivo dessa exação.

De fato, temos que nos atentar para o verdadeiro escopo do ICMS, cuja própria sigla contém apenas a possibilidade de circulação de mercadoria, e não de um bem.

Assim, o objetivo do ICMS é e sempre foi tributar as operações que envolvam a circulação de mercadorias, seja essa circulação iniciada dentro do território nacional ou fora deste, como no caso do ICMS-Importação.

Ademais, conforme se verifica nos diversos dispositivos legais acima citados, de início, o ICMS tinha como sujeitos passivos apenas o comerciante, industrial ou produtor, e o termo “mercadoria” sempre esteve presente.

Ou seja, o ICMS-Importação é tributo que interessa apenas a quem pratica atividade de comércio, que envolva mercadorias, não podendo, jamais, a pessoa física que não pratica esse tipo de atividade se submeter à sua incidência.

Também defendem este posicionamento João Luis de Souza Pereira<sup>96</sup> e Marcelo Magalhães Peixoto<sup>97</sup>, pois, de acordo com estes doutrinadores, o ICMS só

---

<sup>96</sup> PEREIRA, João Luis de Souza. **ICMS na importação e na exportação: questões atuais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 11. n. 53. nov - dez 2003, p. 56.

poderá ser devido na importação se quem a praticar for um comerciante, industrial ou produtor.

Dito de outra forma, a importação de um “bem” por pessoa física não-contribuinte não pode ser hipótese de incidência do ICMS-Importação.

E com isso concorda Fernando Bonfá de Jesus<sup>98</sup>, ao sustentar que “A importação de um **bem** preenche o critério material de um outro imposto de competência estadual, diferentemente do ICMS, e que, a nosso ver, poderia ser denominado de Imposto de Impostação (sic) de Bens”. (grifo do autor).

Assim, a Emenda Constitucional nº 33/2001 não poderia ter incluído a palavra “bem” em sua redação, querendo equiparar essa palavra à mercadoria. Ora, o imposto é sobre a circulação de mercadorias, e não sobre a importação de bens.

Nesse sentido, escreveu Hugo de Brito Machado<sup>99</sup>, que a Emenda Constitucional nº 33/2001 “Deu mais um passo na descaracterização da natureza desse imposto, admitindo hipótese de incidência fora da atividade mercantil”.

E o citado professor<sup>100</sup> aduz ádua crítica a essa emenda constitucional, ao dizer que houve, na verdade, a criação de um novo imposto.

Roque Antonio Carrazza<sup>101</sup> também traz sua colaboração, escrevendo o seguinte:

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

E neste mesmo sentido, oportunas são as palavras de Luiz Alberto Pereira Filho<sup>102</sup>, senão vejamos:

<sup>97</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Breves comentários sobre a nova redação do artigo 155, parágrafo 2., IX, A, da Constituição Federal introduzido pela Emenda Constitucional 33 de 2001: relativo a importação.** Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 10. n. 47. nov - dez 2002, p. 117.

<sup>98</sup> JESUS, Fernando Bonfá de, op. cit., p. 92.

<sup>99</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2010, p. 390.

<sup>100</sup> Ibid., p. 393.

<sup>101</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 83-84.

As alterações levadas a cabo pela EC 33/01 foram, indubitavelmente, significativas, comprometendo a matriz constitucional do ICMS. Isso porque a EC 33/01 *atingiu, frontalmente, diversos critérios da regra matriz da mencionada exação, acabando por criar um imposto sobre importações de bens, de competência estadual.* (grifo do autor).

Ora, nenhuma lei, nem mesmo uma emenda constitucional, pode criar um tributo que não esteja previsto na Constituição Federal, sob pena de se desrespeitar direitos e garantias individuais dos contribuintes. E a Emenda Constitucional nº 33/2001 fez isso de forma clara, violando frontalmente a Constituição Federal.

Por certo que a emenda constitucional desenvolve um papel importantíssimo, como instrumento que visa a adequar a Constituição Federal à constante mudança da sociedade, tendo em vista que o direito deve ser dinâmico e acompanhar estas mudanças.

No entanto, como se trata de poder constituinte derivado, não pode criar dispositivos que violem a própria constituição, mas apenas fazer com que a constituição esteja sempre adequada à sociedade.

Quanto a isso, vejamos o que nos ensina o professor Tácio Lacerda Gama<sup>103</sup>:

A possibilidade de modificar a Constituição por emenda é autorizada pelo próprio texto constitucional. Cumpridas as formalidades necessárias, é possível inserir modificações no sistema constitucional tributário. Conquanto não estejam sujeitas às mesmas vedações prescritas para toda modificação legislativa do capítulo relativo ao Sistema Tributário, estão sujeitas aos condicionantes matérias das chamadas cláusulas pétreas. Neste sentido, é vedado alterar a Constituição para restringir princípios, imunidades e enunciados de autorização que possuam natureza de direitos e garantias do contribuinte. Da mesma forma, importam violações ao que dispõe o art. 60, § 4º, as propostas de emenda tendentes a modificar a forma federativa de Estado.

Assim, a Emenda Constitucional nº 33/2001, por ferir cláusula pétrea, é de todo inconstitucional, não devendo prevalecer em nosso ordenamento jurídico, a bem do princípio da segurança jurídica.

---

<sup>102</sup> PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. A inconstitucionalidade do ICMS nas importações (análise da EC 33/01), op. cit., p. 217.

<sup>103</sup> GAMA, Tácio Lacerda, op. cit., p. 273.

Na mesma linha de raciocínio caminha o professor Roque Antonio Carrazza<sup>104</sup>, dizendo explicitamente que “Sustentável, no entanto, que, por ter alterado a regra-matriz constitucional do ICMS-Importação, a Emenda Constitucional nº 33/2001 feriu *direito fundamental do contribuinte* (cláusula pétrea), sendo, neste ponto, inconstitucional”. (grifo do autor).

E Fernando Bonfá de Jesus<sup>105</sup> completa o entendimento acima exposto, dizendo que a Emenda Constitucional nº 33/2001 atribuiu competência para que os Estados e o Distrito Federal para criar um imposto de importação.

Também esse é o posicionamento de Clélio Chiesa<sup>106</sup> que, ao falar sobre a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001, teceu os seguintes comentários:

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 supridos ou restringidos nem mesmo por meio de emenda à Constituição. Logo, neste particular, a EC nº. 33/2001 é inconstitucional.

E como temos visto até agora, o professor acima citado não está sozinho neste raciocínio. E contribuindo com a doutrina até agora citada, temos também o posicionamento de Maria do Rosário Esteves<sup>107</sup>.

Há que se observar, ainda, que em se admitindo a incidência do ICMS na importação, por pessoa física, de bens que não se destinam ao comércio, fica prejudicado o princípio da não-cumulatividade, previsto na Constituição Federal.

E isso porque, de acordo com Eduardo Bottallo<sup>108</sup>, “o imposto, nestas operações, passa a ser *potencialmente cumulativo*, o que ocorrerá sempre quando

<sup>104</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 83.

<sup>105</sup> JESUS, Fernando Bonfá de, op. cit., p. 90-91.

<sup>106</sup> CHIESA, Clélio, op. cit., p. 20.

<sup>107</sup> ESTEVES, Maria do Rosário. **ICMS na importação de mercadorias e bens: alterações introduzidas pela Emenda Constitucional 33/01**. IOB Repertório de Jurisprudência Tributária, Constitucional e Administrativo. n. 16. ago. 2002. p. 624.

<sup>108</sup> BOTTALLO, Eduardo. **ICMS: a importação de bens e a EC n. 33, 2001**. IOB Repertório de Jurisprudência Tributária, Constitucional e Administrativo. v. 1. n. 11. jun. 2003. p. 394.

elas forem protagonizadas por quem não tenha condições de *compensar* o montante pago em operações anteriores”. Tal posicionamento também é adotado por Luiz Alberto Pereira Filho e Vicente Brasil Junior<sup>109</sup>.

Sobre o referido princípio, vejamos as sempre preciosas lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>110</sup>:

O princípio da não-cumulatividade, posto na Constituição no art. 155, § 2º, I, assenta-se no método da *diferença* ou *subtração*, segundo o qual o valor do imposto a ser recolhido, em cada etapa, corresponderá à diferença entre o débito do imposto gerado pela promoção da operação de circulação de mercadorias-venda e o crédito fiscal oriundo do imposto incidente nas aquisições-compras no mesmo período. (grifo do autor).

Assim, se entendermos possível a incidência do ICMS-Importação nas importações realizadas por pessoa física não-contribuinte do imposto, o princípio da não-cumulatividade restará mortalmente prejudicado, pois não é possível a pessoa física não-importadora se beneficiar desse princípio, que, salienta-se, não impõe limites.

Ademais, como já salientado, a Emenda Constitucional nº 33/2001, ao equiparar a palavra “bem”, constante na redação original do artigo 155 da Constituição Federal, com a palavra “mercadoria”, assim como prescrever que para a incidência do ICMS-Importação não se faz necessária a questão da habitualidade, e de eleger a pessoa física não-contribuinte como sujeito passivo, acabou por desconsiderar a natureza mercantil das operações.

Vislumbra-se, portanto, que a polêmica Emenda Constitucional nº 33/2001, ao fazer alterações no artigo 155 da Constituição Federal, criou os seguintes problemas: (i) alterou a hipótese de incidência do ICMS, que deve ter incidência apenas sobre operações, e não sobre importações; (ii) criou um imposto de importação de competência dos Estados e do Distrito Federal, violando o princípio da privatividade; (iii) autorizou expressamente a bitributação; (iv) violou o princípio da não-cumulatividade, ao impossibilitar o aproveitamento de crédito quando a

<sup>109</sup> PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. BRASIL JUNIOR, Vicente. **A inconstitucionalidade do ICMS nas importações: análise da EC 33, 2001**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 18. n. 95. nov-dez 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 152.

<sup>110</sup> COÊLHO, Sacha Calmon, op. cit., p. 318.

importação for feita por pessoa física não-contribuinte; (v) violou o princípio da proibição de tributos com efeito de confisco; e (vi) violou os princípios da igualdade e da capacidade contributiva ao comparar a pessoa física não-contribuinte ao importador.

Assim sendo, e por todo o exposto, é fato que a Emenda Constitucional nº 33/2001, por violar a Constituição Federal, extrapolando os limites concedidos ao poder constituinte derivado, deve, sem sombra de dúvidas, ser entendida como inconstitucional.

Cabe, portanto, ao Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal que é, declarar esta clara inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001, pertinente as modificações introduzidas no artigo 155 do texto constitucional, e garantir que a expressão “Estado Democrático de Direito”, insculpida no artigo 1º do texto constitucional, e base dos direitos fundamentais, não sejam apenas palavras sem nenhuma significação jurídica, mas verdadeiro sentido de um Estado que pretende ser justo.

## CONCLUSÃO

A instituição e cobrança de tributos é e sempre foi atividade típica de qualquer Estado. E isso porque o Estado necessita de recursos advindos dos contribuintes para poder cumprir com seu papel de administrador, pois que estes recursos são a maior fonte de renda do Estado.

No entanto, antes de se tributar, é de fundamental importância que princípios constitucionais tributários, bem como a própria Constituição Federal, sejam respeitados.

Porém, não é o que se vê na Emenda Constitucional nº 33/2001, pois, ao permitir que os Estados-membros tributem, por meio do ICMS-Importação, situações que fogem ao alcance da materialidade desse tributo, como o caso de se tributar a importação de bens por pessoas físicas não-contribuintes dessa exação, acaba por violar, explicitamente, a Constituição Federal.

Ademais, conforme demonstramos, a Emenda Constitucional nº 33/2001 também causou outros problemas, tais como o ferimento de diversos princípios, dentre eles o da privatividade, não-cumulatividade, proibição de tributo com efeito de confisco, princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

E nem podemos cogitar de aceitar essa clara inconstitucionalidade simplesmente pelo fato de ter sido veiculada por meio de emenda à Constituição, como, infelizmente, tem entendido o Supremo Tribunal Federal.

E isso é assim porque, como sabemos, não pode ser objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, tais como o direito à não-cumulatividade e o direito de não sofrer bitributação, dado que já existe em nosso ordenamento um imposto de importação, de competência da União Federal.

Ora, a proibição de bitributação é garantia constitucional e, portanto, cláusula pétrea. E isso não foi observado ao se criar um imposto que tem a mesma hipótese de incidência do Imposto de Importação.

Note-se, assim, que no caso da Emenda Constitucional nº 33/2001, houve nítido extrapolamento dos limites que devem demarcar o poder constituinte derivado, pois este sempre deve buscar seu fundamento de validade no poder originário.

Assim, nossa conclusão não pode ser outra a não ser entender pela inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** Tradução e nota prévia de José Manuel M. Cardoso da Costa. São Paulo: Almedina, 1994.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BÖCKENFÖRD, Ernst-Wolfgang. **Escritos sobre derechos fundamentales**. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1993.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 19. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BOTTALLO, Eduardo. **ICMS: a importação de bens e a EC n. 33, 2001**. IOB Repertório de Jurisprudência Tributário, Constitucional e Administrativo. v. 1. n. 11. jun. 2003.
- BRASIL JUNIOR, Vicente. PEREIRA FILHO, Luiz Alberto.. **A inconstitucionalidade do ICMS nas importações: análise da EC 33, 2001**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 18. n. 95. nov - dez 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- CARDOSO, Oscar Valente. **A não incidência do IPI e ICMS na importação de bens para uso próprio**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 194. nov. 2011. São Paulo: Oliveira Rocha, 2011.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- \_\_\_\_\_. **ICMS**. 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4 ed. Corrigida y aumentada. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Maria Cecília Paifer de. **Importação por conta e ordem de terceiros**. Revista Jurídica Consulex. v. 13. n. 299.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013. v. II.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CHIESA, Clélio. ICMS Incidente na Aquisição de Bens ou Mercadorias Importados do Exterior e Contratação de Serviços no Exterior – Inovações Introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 12, 17, 20, 22.

COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CÔNSOLI, Breno. **O aspecto subjetivo do ICMS importação**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 18. n. 93. jul - ago 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **ICMS-importação e sujeição passiva**. Revista de Direito Tributário da APET. v. 7. n. 27. set. 2010. São Paulo: APET, 2010.

ESTEVES, Maria do Rosário. **ICMS na importação de mercadorias e bens: alterações introduzidas pela Emenda Constitucional 33/01**. IOB Repertório de Jurisprudência Tributário, Constitucional e Administrativo. n. 16. ago. 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FISCHER, Octavio Campos. **IPi e ICMS na importação por pessoa física e direitos fundamentais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 19. n. 100. set - out 2011. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

JESUS, Fernando Bonfá de. **ICMS: aspectos pontuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 12. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.

LIMA, João Frazão de Medeiros. **A inconstitucionalidade da tributação do ICMS na importação de bens por pessoa física e a Emenda Constitucional n. 33, de 2001**. IOB Repertório de Jurisprudência Tributário, Constitucional e Administrativo. n. 9. maio 2003.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **ICMS e os bens de uso**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **ICMS: problemas jurídicos**. São Paulo: Dialética. 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. **Importação e exportação no direito tributário**. 2 ed. rev. atual. e reformulada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MORCHÓN, Gregorio Robles. **As regras do direito e as regras dos jogos: ensaio sobre a teoria analítica do direito**. São Paulo: Noeses, 2011.

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

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NASCIMENTO, Paulo Nelson Lemos Basto. **ICMS – importação de bens para uso próprio e a EC 33/2001**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 86. nov. 2006.

NASPOLINI, Samyr. **O ICMS dos importados e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal**. Revista de Estudos Tributários. vol. 15. n. 88. nov - dez 2012. São Paulo: Síntese / IOB, 2012.

NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. **O polêmico ICMS na importação. Outros pontos relevantes**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 18. n. 95. nov - dez 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Breves comentários sobre a nova redação do artigo 155, parágrafo 2º, IX, a, da Constituição Federal introduzido pela Emenda Constitucional 33 de 2001: relativo a importação**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 10. n. 47. nov - dez 2002.

PEREIRA, João Luis de Souza. **ICMS na importação e na exportação: questões atuais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 11. n. 53. nov - dez 2003.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Coord.). **ICMS – questões polêmicas**. 1. ed. (ano 2004), 4. reimpr. Curitiba: Juruá, 2012.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 34. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. Importações diretas, por encomenda e por conta e ordem: aplicação do AVA, IPI e PIS / COFINS, do ICMS e de medidas sancionatórias. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 12 vol. São Paulo: Dialética, 2008.