A **Série GV*law*** se insere no projeto de produção de pesquisa adotado pelo Programa de Pós-Graduação Lato Sensu da DIREITO GV (GV*law*). A partir do conteúdo das aulas dos cursos, busca-se a construção de conhecimento que seja adequado a estudantes, advogados e demais profissionais interessados, os quais têm sua atuação pautada pelas novas demandas do mercado de trabalho globalizado.

O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate é o sétimo volume da série em Direito Tributário. Espera-se, assim, estimular a reflexão crítica e o debate jurídico nacional.

Indicado para:

Pós-graduação

Profissionais

ISBN 978-85-02-18801-3

SAC | 0800-0557688
saraivajur@editorasaraiva.com.br
Rivitti e Dias Advogados
LI01321

série GV*law*
O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate
Coordenadora Tathiane Piscitelli

341.39
DS635
2013

série GV*law*

O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate

Coordenadora
Tathiane Piscitelli

Autores
Daniel Monteiro Peixoto
Eurico Marcos Diniz de Santi
Francisco Secaf Alves Silveira
German Alejandro San Martín Fernández
Guilherme Lautenschlaeger Novello
Karem Jureidini Dias
Marcelo Guerra Martins
Renato Lopes Becho
Roberto Fleury de Arruda Camargo
Roberto França de Vasconcellos
Roberto Quiroga Mosquera
Tathiane Piscitelli
Vanessa Rahal Canado

Editora Saraiva

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
DIREITO GV
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

DIREITO TRIBUTÁRIO

série GV*law*

Tathiane Piscitelli
Coordenadora

Direito Tributário

O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate

Daniel Monteiro Peixoto
Eurico Marcos Diniz de Santi
Francisco Secaf Alves Silveira
German Alejandro San Martín Fernández
Guilherme Lautenschlaeger Novello
Karem Jureidini Dias
Marcelo Guerra Martins
Renato Lopes Becho
Roberto Fleury de Arruda Camargo
Roberto França de Vasconcellos
Roberto Quiroga Mosquera
Tathiane Piscitelli
Vanessa Rahal Canado

2013

Editora Saraiva

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
DIREITO GV
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

Editora Saraiva

Rua Henrique Schaumann, 270, Cerqueira César — São Paulo — SP
CEP 05413-909
PABX: (11) 3613 3000
SACJUR: 0800 055 7688
De 2º a 6º, das 8:30 às 19:30
saraivajur@editorasaraiva.com.br
Acesse: www.saraivajur.com.br

FILIAIS

AMAZONAS/RONDÔNIA/RORAIMA/ACRE
Rua Costa Azevedo, 56 – Centro
Fone: (92) 3633-4227 – Fax: (92) 3633-4782 – Manaus

BAHIA/SERGIPE
Rua Agripino Dórea, 23 – Brotas
Fone: (71) 3381-5854 / 3381-5895
Fax: (71) 3381-0959 – Salvador

BAURU (SÃO PAULO)
Rua Monsenhor Claro, 2-55/2-57 – Centro
Fone: (14) 3234-5643 – Fax: (14) 3234-7401 – Bauru

CEARÁ/PIAUÍ/MARANHÃO
Av. Filomeno Gomes, 670 – Jacarecanga
Fone: (85) 3238-2323 / 3238-1384
Fax: (85) 3238-1331 – Fortaleza

DISTRITO FEDERAL
SIA/SUL Trecho 2 Lote 850 – Setor de Indústria e Abastecimento
Fone: (61) 3344-2920 / 3344-2951
Fax: (61) 3344-1709 – Brasília

GOIÁS/TOCANTINS
Av. Independência, 5330 – Setor Aeroporto
Fone: (62) 3225-2882 / 3212-2806
Fax: (62) 3224-3016 – Goiânia

MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO
Rua 14 de Julho, 3148 – Centro
Fone: (67) 3382-3682 – Fax: (67) 3382-0112 – Campo Grande

MINAS GERAIS
Rua Além Paraíba, 449 – Lagoinha
Fone: (31) 3429-8300 – Fax: (31) 3429-8310 – Belo Horizonte

PARÁ/AMAPÁ
Travessa Apinagés, 186 – Batista Campos
Fone: (91) 3222-9034 / 3224-9038
Fax: (91) 3241-0499 – Belém

PARANÁ/SANTA CATARINA
Rua Conselheiro Laurindo, 2895 – Prado Velho
Fone/Fax: (41) 3332-4894 – Curitiba

PERNAMBUCO/PARAÍBA/R. G. DO NORTE/ALAGOAS
Rua Corredor do Bispo, 185 – Boa Vista
Fone: (81) 3421-4246 – Fax: (81) 3421-4510 – Recife

RIBEIRÃO PRETO (SÃO PAULO)
Av. Francisco Junqueira, 1255 – Centro
Fone: (16) 3610-5843 – Fax: (16) 3610-8284 – Ribeirão Preto

RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO
Rua Visconde de Santa Isabel, 113 a 119 – Vila Isabel
Fone: (21) 2577-9494 – Fax: (21) 2577-8867 / 2577-9565
Rio de Janeiro

RIO GRANDE DO SUL
Av. A. J. Renner, 231 – Farrapos
Fone/Fax: (51) 3371-4001 / 3371-1467 / 3371-1567
Porto Alegre

SÃO PAULO
Av. Antártica, 92 – Barra Funda
Fone: PABX (11) 3616-3666 – São Paulo

133.984.001.001

ISBN 978-85-02-18801-3

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Direito tributário : o direito tributário na prática dos tribunais superiores : Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate / Tathiane Piscitelli, coordenadora. – São Paulo : Saraiva, 2013. – (Série GV*law*)

Vários autores.
Bibliografia.

1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil 3. Sistema Tributário Nacional (Brasil) I. Piscitelli, Tathiane. II. Série.

13-00321 CDU-34:336.2

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito tributário 34:336.2

Diretor editorial Luiz Roberto Curia
Gerente de produção editorial Lígia Alves
Editora Thaís de Camargo Rodrigues
Assistente editorial Aline Darcy Flôr de Souza
Produtora editorial Clarissa Boraschi Maria
Preparação de originais Ana Cristina Garcia
Daniel Pavani Naveira
Madrigais Produção Editorial
Arte e diagramação Cristina Aparecida Agudo de Freitas
Madrigais Produção Editorial
Revisão de provas Rita de Cássia Queiroz Gorgati
Madrigais Produção Editorial
Serviços editoriais Maria Cecília Coutinho Martins
Vinicius Asevedo Vieira
Produção gráfica Marli Rampim
Impressão Prol Editora Gráfica
Acabamento Prol Editora Gráfica

Data de fechamento da edição: 7-2-2013

Dúvidas?
Acesse www.saraivajur.com.br

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva.
A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo artigo 184 do Código Penal.

Aos alunos do Programa de Pós-Graduação Lato Sensu da DIREITO GV (GV*law*).

8.1 Introdução: a incidência do ICMS na importação

A Constituição Federal outorgou, em seu art. 155, II, competência aos Estados e ao Distrito Federal para tributar operações relativas à circulação de mercadorias e a prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações iniciem-se no exterior. Da outorga constitucional de competência extraem-se três fatos geradores distintos, quais sejam: (i) a circulação de mercadorias; (ii) a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal; e (iii) a prestação de serviços de comunicação.

Tendo em vista o objeto do presente trabalho, ficaremos com a análise apenas do primeiro deles: operações de circulação de mercadorias. Conforme descreve Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 647), a expressão "operações de circulação de mercadoria", prevista no mencionado artigo da Constituição Federal, tem o mesmo conteúdo semântico da expressão "venda de mercadorias". Disso se conclui que, para nascer o fato jurídico tributário relativo ao ICMS, deve haver negócio jurídico por meio do qual se transmita a propriedade, para que se tenham atendidos os requisitos das *operações* (negócios jurídicos) e da *circulação* (transmissão de propriedade). Por fim, o negócio jurídico de transmissão de propriedade deve ter por objeto uma *mercadoria*.

Como bem aponta Roque Antonio Carraza (2009, p. 44), a Constituição Federal de 1988 apenas poderia se referir à concepção de mercadoria já consagrada pelo regime jurídico do Direito

Comercial. Por sua vez, o Direito Comercial define mercadoria como o bem móvel sujeito a *mercancia*, ou, ainda, o bem móvel que seja destinado ao comércio[1].

Podemos afirmar que o conceito de mercadoria é definido por sua destinação e não pelos seus "requisitos intrínsecos" (Carvalho, 2008, p. 648). Dito de outro modo, determinado bem que a princípio possa ser configurado objeto de comércio, se é objeto de doação, não mais será mercadoria, não se sujeitando à incidência do ICMS. A despeito de cumprir os requisitos de *operação* e de *circulação*, pois envolve negócio jurídico destinado à transmissão de propriedade, não satisfaz o requisito da *mercadoria*.

O conceito de mercadoria não apenas corresponde àquele definido pelo Direito Comercial, mas àquele definido à época da promulgação da Constituição Federal. Tal afirmação implica dizer que apenas a legislação comercial poderia alterar o conceito de *mercadoria*, e, ainda que o fizesse, a nova concepção só repercutiria no regime jurídico-tributário após alteração da ordem jurídica pelo constituinte.

Definidos os conceitos básicos do fato gerador do ICMS – circulação de mercadoria –, avançamos ao § 2º, IX, *a*, do art. 155 da Constituição, a fim de verificar que a própria ordem jurídica também fez equiparações para fins de incidência do referido imposto. Em sua redação original, a Constituição previa que o ICMS deveria incidir também:

> 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 (...)[2].

[1] Nesse sentido, aponta José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 17), ao escrever que "Mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente".

Trata-se do denominado "ICMS-importação", cujo fato gerador ocorre com a "entrada de mercadoria do exterior". No entanto, em uma análise mais profunda, em consonância com o *caput* do art. 155 da Constituição Federal, como ensina Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 676), "o ICMS incide sobre operações, sejam elas relativas à circulação de mercadorias ou a prestações de serviços (...) E isso se aplica integralmente ao imposto estadual que recai sobre as importações".

A incidência do ICMS sobre as mercadorias importadas justifica-se pelo ingresso destas no ciclo de circulação econômica, o que, de certa forma, vai ao encontro da competência dos Estados para tributar as demais operações subsequentes à circulação de mercadorias.

Controvérsia à época residia apenas na previsão para a tributação, pelo ICMS, na importação de bens destinados a consumo ou ativo fixo, porquanto não se enquadram no conceito de mercadoria. Essa controvérsia restou solucionada pelo Supremo Tribunal Federal, ao delimitar que a tributação pelo "ICMS-importação" poderia incidir sobre o bem importado do exterior, ainda que para o consumo ou para o ativo fixo, desde que o importador fosse pessoa jurídica contribuinte do imposto. Isso porque o bem importado, nessa hipótese, ainda que mediatamente, integra o ciclo de produção e circulação de mercadorias, possibilitando a aplicação da não cumulatividade.

Ocorre que a própria Constituição passou a prever a incidência do ICMS na importação por pessoa física ou jurídica, ainda que não contribuinte habitual do imposto, independente da finalidade, conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 33/2001[3].

[2] Redação original do art. 155, § 12, I, *a*, da Constituição Federal.

[3] Art. 155. (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte (redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993): (...) IX – incidirá também: a)

Para o inciso II do art. 155 da Constituição, o sujeito passivo do ICMS deve ser aquele que pratica com habitualidade e finalidade comercial as atividades que correspondem ao seu fato gerador. De outra parte, aquele que, mesmo sem habitualidade ou finalidade comercial, realize a operação de importação de mercadoria será contribuinte do "ICMS-importação", conforme o § 2º, IX, *a*, do mesmo dispositivo constitucional. Ou seja, por meio da Emenda Constitucional n. 33/2001, houve ampliação da hipótese de incidência do ICMS, mais especificamente do "ICMS-importação".

Diante de tal alteração, o presente artigo visa discutir os diversos aspectos da ampliação da hipótese de incidência do "ICMS-importação", dentre os quais destacamos as seguintes questões: É possível a incidência do ICMS na importação de mercadorias por pessoa física ou jurídica não contribuinte habitual do imposto? Houve alteração do conceito de mercadoria adotado pela Constituição? Há inconstitucionalidade na referida emenda? Qual o efeito no tempo da alteração constitucional? Qual o aspecto temporal e quem é o sujeito passivo do "ICMS-importação"?

8.2 Intertextualidade e a alteração do conceito de mercadoria

O sistema da realidade social é composto por vários subsistemas comunicacionais. Esses subsistemas possuem critério e forma de processar informações da realidade social. Cada sistema busca, na realidade, o objeto que deseja disciplinar e traz para dentro de

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 n. 33, de 2001).

si, com comunicação própria, atribuindo-lhe tratamento normativo específico[4].

Quando determinado fato, colhido por suporte fático, já é tratado pelo sistema jurídico, é a esse conceito, extraído a partir de um conjunto de elementos, que o texto deve se reportar. Em outras palavras, quando a norma tributária toma por materialidade conceito jurídico já definido por outro ramo do Direito, aquele conceito é o único válido, cumprindo apenas averiguar se a norma tributária alterou expressamente os efeitos que devem ser atribuídos àquele fato para fins fiscais. É o regime próprio do fato que atribui validade à prova e ao enunciado do fato tomado por um suporte fático.

Um objeto compõe uma classe quando satisfaz os critérios para tanto eleitos, conforme o direito posto. Cabe à Ciência do Direito examinar o objeto do comando prescritivo em relação a todos os subsistemas do Direito e perquirir, como ensina Paulo Ayres Barreto (2006, p. 205), sobre o suporte com base na acepção jurídica preexistente ou avaliar se ocorreu alteração na sistemática da ordem jurídica.

O mesmo raciocínio ocorre para qualquer fato colhido para materialidade tributária, a exemplo dos negócios jurídicos tratados pelo Direito Civil. É por isso que defendemos que a autonomia do Direito Tributário é somente didática: uma definição, um enunciado, uma decisão valem para todas as situações que o Direito Positivo regular.

Portanto, os fatos ou atos jurídicos, recepcionados pelo Direito Tributário como suportes fáticos, são interpretados de acordo com os signos e códigos do sistema jurídico e com as regras do subsistema a que pertencem antes de serem suportes fáticos. Assim, os efeitos que o fato jurídico surte como suporte fático, no âmbito do Direito Tributário, são definidos pela regra desse subsistema.

[4] Teoria de Niklas Luhmann, tratada por Marcelo Neves (1994, *passim*).

No caso do ICMS, temos exemplo do que pretendemos explicar: não pode haver dentro do subsistema jurídico tributário uma definição própria de mercadoria, porquanto pertence originalmente ao regime jurídico do Direito Privado. Como já ensinava Alfredo Augusto Becker (2007, p. 129), as definições se encontram no cânone hermenêutico do sistema jurídico. O brilhante jurista já lembrava que não pode existir um marido do Direito Civil e outro marido para o Direito Tributário (BECKER, 2007, p. 131).

No processo de positivação, para a concretização do fato jurídico tributário, a análise do evento concretamente ocorrido deve submeter-se ao regime jurídico ao qual está subordinado o próprio fato imponível, porquanto este é a materialidade sobre a qual incide o ônus fiscal, pouco importando a denominação que se tenha atribuído ao fato. Como elucida Roque Antonio Carrazza (2010, p. 8):

> é ponto bem averiguado que, em direito, as realidades são reveladas pelo regime jurídico a que estão submetidas, e não pela designação recebida. Ou seja, um determinado ato ou negócio jurídico colhido como suporte fático para o fato jurídico tributário deve ser qualificado tão somente pelo conjunto de princípios e normas que incidem sobre aquele determinado objeto de direito.

No caso da mercadoria, trata-se de suporte fático do Direito Tributário, mas cujo conceito é definido pelo Direito Privado. Como afirmamos introdutoriamente, mercadoria deve ser entendida como bem móvel sujeito a mercancia. A Constituição atribuiu competência aos Estados para tributar, pelo ICMS, as operações de circulação de mercadorias, tal como definidas pelo Direito Privado. Ou seja, são as regras de Direito Tributário, incidindo sobre o conceito de Direito Privado e lhe atribuindo efeito próprio, sem, contudo, alterar o conceito apreendido pela Constituição.

Diante disso, retornamos à primeira questão: é possível a incidência do ICMS na importação de mercadorias por pessoa física ou jurídica não contribuinte habitual do imposto?

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que, para os períodos anteriores à Emenda Constitucional n. 33/2001, não há que se falar em incidência do ICMS na importação de *bens* para consumo ou para o ativo fixo, por pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do imposto.

Consignou o Supremo Tribunal Federal que a expressão

> estabelecimento tem o mesmo sentido que lhe confere o Código Comercial (C.Com., artigo 1º, III, 2ª parte), de tal modo a designar o próprio local ou edifício em que a profissão é exercida, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamento necessários ao desempenho do negócio ou da profissão de negociante, componentes do fundo de comércio[5].

De acordo com o voto proferido, o que corrobora com nosso entendimento, não se pode atribuir ao legislador constituinte a inserção de termos inúteis: mencionou-se operação, então implica que o devedor do tributo deve estar ligado à mercancia e a ele se aplica o instituto da não cumulatividade[6].

Tal entendimento apresenta-se claro nos julgamentos dos Recursos Extraordinários n. 203.075/DF[7] e n. 185.789/SP[8], em que se consignou que (i) o ICMS tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada; (ii) a pessoa física ou jurídica importadora não contribuinte do ICMS sobre a circulação de mercadoria não exerce atos de comércio de forma constante; (iii)

[5] Trecho do voto do Ministro Maurício Corrêa. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 203.075/DF. Tribunal Pleno. Redator para acórdão: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, j. 5-8-1998.

[6] Conforme voto do Ministro Marco Aurélio. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 203.075/DF. Tribunal Pleno. Redator para acórdão: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, j. 5-8-1998.

[7] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 203.075/DF. Tribunal Pleno. Redator para acórdão: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, j. 5-8-1998.

[8] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 185.789 Tribunal Pleno. Redator para acórdão: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, j. 3-3-2000.

o importador, nessa hipótese, tampouco possui "estabelecimento destinatário da mercadoria"; (iv) não há como se aplicar o princípio constitucional da não cumulatividade, pois não há circulação posterior de mercadoria; e (v) não resta configurada a hipótese do art. 155, IX, *a*, da Constituição (sem as alterações da Emenda Constitucional n. 33/2001) para as pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do ICMS.

Destacamos que essa continua sendo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, porém, em julgados mais recentes, encontra-se a ressalva de que se trata de entendimento consolidado antes da promulgação da Emenda Constitucional n. 33/2001:

> 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[9].

Diante disso, não é difícil concluir que a Emenda Constitucional n. 33/2001 veio justamente como resposta à jurisprudência

[9] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no AgI 674.396/SP. 2ª Turma. Rela. Ministra Ellen Gracie. Brasília, j. 29-3-2011.

No mesmo sentido o acórdão da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal nos Embargos de Declaração no AgI 621249/RJ, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgamento:

"(...) ICMS. Estado do Rio de Janeiro. Importação de bens para ativo fixo de empresa. Operação ocorrida antes da promulgação de Emenda Constitucional n. 33/2001. Matéria pacificada na jurisprudência desta Suprema Corte.

1. A inconstitucionalidade da cobrança de ICMS em operações como essa descrita nos autos já foi reconhecida pela jurisprudência desta Corte (...)" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no AgI 621249/RJ. 1ª Turma. Rel. Ministro Dias Toffoli, j. 26-4-2011).

do Supremo Tribunal Federal, procurando, então, alterar a ordem jurídica. Nessa medida, a nova redação determinou a incidência do ICMS 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 (...)". Ora, se o entendimento era de que não se aplicava o "ICMS-importação" para a pessoa física ou jurídica não contribuinte habitual do ICMS, tratou o constituinte derivado de acrescentar ao art. 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição, como "contribuinte" na importação, a "pessoa física ou jurídica não contribuinte habitual do imposto". Com isso, criou o "ICMS-importação" sobre fatos que não necessariamente pressupõem operações com mercadorias, alargando o campo de abrangência da incidência fiscal.

Por conta da alteração da ordem jurídica, ainda não apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, essa Corte tem limitado a aplicação de sua jurisprudência ao período anterior à promulgação da Emenda Constitucional n. 33/2001.

Partindo da nova ordem jurídica, de se ressaltar o disposto nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. O art. 109 é voltado à tarefa de positivação do direito na interpretação dos suportes fáticos colhidos para materialidade de incidência fiscal, lembrando que os efeitos tributários muitas vezes dependem dos institutos, conceitos e formas naturalmente definidos pelo direito privatístico, devendo assim ser recepcionados. O art. 110 do mesmo *codex* é voltado à tarefa legislativa, definindo e delimitando competência tributária, nos moldes em que determinado pelo art. 146, III, da Constituição Federal. A lei tributária define os respectivos efeitos fiscais, mas jamais pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados pelas Constituições Federal e dos Estados ou Leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Da mesma forma, a Lei Complementar n. 95/98, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis,

em seu art. 11, assevera que a redação das disposições normativas deve ser clara, utilizando as palavras e as expressões em sentido comum, desde que não versem sobre assunto técnico, hipótese em que vale a nomenclatura própria do sistema que rege a materialidade colhida.

As nomenclaturas *operações* e *mercadoria* são de uso comum e já tratadas pelo Direito Privado quando da promulgação da Constituição e da outorga aos Estados para tributação pelo ICMS. A questão que fica é se por Emenda Constitucional pode-se alterar a ordem jurídica, alargando o campo de incidência tributária para além da definição contida no inciso II, do art. 155, da Constituição, lembrando que, como visto, não houve alteração, na mesma ordem jurídica, dos conceitos de *operações* e de *mercadoria*.

Se for possível essa ampliação da competência tributária, porquanto determinada pelo próprio constituinte derivado, então não há que se falar em inconstitucionalidade da Emenda Constitucional. De outra parte, constata-se uma antinomia real entre a competência originariamente outorgada, delimitada às operações relativas à circulação de mercadorias e a previsão posteriormente incluída para a tributação de bem importado. Ainda que não corresponda a uma operação de circulação de mercadoria, há inconstitucionalidade na referida Emenda Constitucional, do que decorre um comando para a exclusão do sistema jurídico de todas as normas daí derivadas, inclusive determinando a reparação do passado.

8.3 Da competência tributária e sua alteração por emenda constitucional

Conforme define Tácio Lacerda Gama (2009, p. 218), a competência tributária é a "aptidão jurídica, modalizada em obrigatório ou em permitido, para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos". Nesse passo, a norma de competência tributária, em seu sentido amplo, será toda proposição prescritiva

que dispõe sobre a criação de outras normas relacionadas à tributação.

O mesmo autor assevera que, para que se obtenha uma norma em sentido estrito, é necessário que a proposição jurídica, dentre outros requisitos, prescreva a modalização da conduta de criar outra norma e estabeleça a programação material da norma inferior que é feita segundo quatro variáveis – sujeito, espaço, tempo e comportamento (Gama, 2009, p. 343).

A partir da observância da competência tributária, a norma geral e abstrata alcançará positivação, com a introdução de uma norma individual e concreta. Ora, no plano das normas gerais e abstratas não se encontram fatos jurídicos, mas apenas a indicação de classes com as notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico. Na regra-matriz de incidência tributária ainda não existe o vínculo obrigacional, porquanto norma geral e abstrata. No processo de positivação, deve-se observar todo o procedimento previsto na norma de competência, para que da norma geral e abstrata da Constituição Federal, passando pela legislação complementar e ordinária, seja alcançada a norma individual e concreta.

A obrigação tributária é *ex lege*, envolvendo relação hierárquica entre Estado e particular; por isso, todos os conceitos a ela aplicáveis são determinados pela Constituição Federal, que outorga a competência. As leis decorrentes codificam signos dos fatos hipotéticos colhidos para a materialidade da incidência fiscal.

Partindo desse arcabouço teórico, com a alteração da ordem jurídica provocada pela Emenda Constitucional n. 33/2001, atribui-se competência para uma nova possibilidade de incidência fiscal. Não mais se exige o requisito de operação com mercadoria (mas apenas importação de bem) por estabelecimento contribuinte habitual do ICMS (mas por qualquer pessoa física ou jurídica que realize a operação). Assim, as normas legais que instituem o "ICMS-importação", fora do contexto da "mercancia", estão de acordo com a Constituição Federal, enquanto norma fundante.

No entanto, há que se perquirir sobre dois aspectos: (i) se a Emenda Constitucional estaria em antinomia com a Constituição por ter alargado a competência originalmente estabelecida; (ii) sobre os efeitos no tempo da Emenda Constitucional n. 33/2001, ou seja, se a alteração provocada na ordem jurídico-constitucional convalidaria as normas editadas na vigência da ordem anterior.

No que tange à constitucionalidade da Emenda Constitucional, sem pretensão de resposta, mas de suscitar debate, consignamos que o tema retornou aos Tribunais, mas ainda aguarda posicionamento do Supremo Tribunal Federal. Conforme se verifica do Informativo do STF n. 613, do mês dezembro de 2010[10]:

> (...) o Plenário retomou julgamento de dois recursos extraordinários em que se discute a constitucionalidade, ou não, da incidência do ICMS sobre operações de importação de bens realizadas, por pessoas jurídicas que não se dedicam habitualmente ao comércio, durante a vigência da EC 33/2001, a qual deu nova redação ao art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF, que prevê a incidência do aludido tributo 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" (...)[11].

A despeito de ter iniciado o julgamento no RE 439.796[12], conforme descreveu o Informativo STF n. 613, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a Repercussão Geral à matéria no RE

[10] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Informativo n. 613*. Brasília, dez. 2010.

[11] O julgamento do RE 439.796, interposto pelo contribuinte, foi novamente adiado, após os votos dos Ministros Joaquim Barbosa, que negou provimento ao recurso, e Dias Toffoli, que deu provimento ao recurso.

[12] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 439.796. Tribunal Pleno. Rel. Ministro Joaquim Barbosa. Brasília. Julgamento em andamento.

594.996/RS[13], relator Ministro Eros Grau, conforme acórdão publicado em 7 de agosto de 2009.

Se no Supremo Tribunal Federal a questão se encontra sem solução, a doutrina se diverge quanto à constitucionalidade da alteração efetuada pela Emenda Constitucional n. 33/2001.

Roque Antonio Carrazza (2009, p. 83) entende que, "por ter alterado a regra-matriz constitucional do ICMS-importação, a Emenda Constitucional n. 33/2001 feriu direito fundamental do contribuinte (cláusula pétrea), sendo, neste ponto inconstitucional". Se de cláusula pétrea se trata, não é possível a alteração por Emenda Constitucional, como prescrito no art. 60, § 4º, IV, da Constituição. Defende o autor que é direito e garantia individual do contribuinte não se submeter a quaisquer outros tributos que não aqueles originariamente prescritos na Constituição Federal, salvo na hipótese de competência residual, de prerrogativa exclusiva da União (não dos Estados), prevista no art. 154, I, da mesma Carta. Para tanto, o novo imposto – que mais se assemelha ao adicional do Imposto de Importação –, além de instituído pela União, mediante lei complementar, deveria ter hipótese de incidência e base de cálculo distinta daquelas dos tributos enumerados nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição e deveria obedecer ao princípio da não cumulatividade.

Diverso é o posicionamento de Marcelo Magalhães Peixoto (2002, p. 114), que defende a possibilidade de incidência do "ICMS-importação" em face de contribuinte não habitual, tendo em vista alteração constitucional em harmonia com o ordenamento jurídico, *verbis*:

> As aludidas alterações pode-se afirmar – sem a menor possibilidade de erro – que a Regra Matriz de Incidência Tributária relativa ao

[13] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em RE 594.996/RS. Tribunal Pleno. Rel. Ministro Eros Grau. Brasília, j. 10-6-2009.

ICMS/Importação foi alargada, vale dizer, não mais será considerado sujeito passivo apenas o comerciante, industrial, ou produtor. No consequente normativo – critério pessoal "sujeito passivo" – incluir-se-á também como contribuinte a "pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade". Destaque-se que tal alteração é válida e eficaz, uma vez que foi promovida por veículo introdutor de norma competente, em harmonia com as disposições de nosso ordenamento jurídico: Emenda Constitucional.

Levantadas as proposições para debate sobre eventuais inconstitucionalidades na Emenda Constitucional n. 33/2001, de se perquirir sobre os efeitos no tempo da alteração na ordem jurídica. Claro que os efeitos no tempo da alteração na ordem jurídica só têm valia se efetivamente considerada a constitucionalidade dessa alteração, o que é tomado como pressuposto pelo administrado e pela Administração Pública, ao menos até que haja manifestação do Poder Judiciário em cada caso ou em controle concentrado de constitucionalidade.

Os efeitos no tempo devem ser analisados, inicialmente, sobre a inegável impossibilidade de "constitucionalização" de norma inconstitucional. A lógica jurídica não permite que se cogitem efeitos retroativos para a alteração constitucional, porquanto aquela norma inconstitucionalmente expedida não foi introduzida por competência legítima. Não havia outorga de competência ao tempo da norma, não podendo o tempo presente retroagir ao tempo da norma, para validar o inválido. Assim, se uma lei é contrária à Constituição, uma Emenda Constitucional não tem o condão de alterar a ordem jurídica de modo que aquela lei promulgada antes da Emenda torne-se constitucional. Nesse ponto, ousamos nos posicionar de forma contundente, dada a manifestação praticamente uníssona da doutrina e o direito posto.

Sobre o direito posto, citamos a tentativa de "constitucionalização" da Lei n. 9.718/98 pela Emenda Constitucional n. 20/98. Naquele caso, a lei infraconstitucional (Lei n. 9.718/98), conforme restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal, ampliou o conceito de *faturamento* – base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins –, para abranger a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Como a Constituição Federal trazia apenas o termo *faturamento,* este estendido pela lei declarada inconstitucional às demais receitas, o alargamento da base de cálculo foi considerado inconstitucional, não sem antes de uma tentativa da União de sanar a inconstitucionalidade. Isso porque, logo após a promulgação da Lei n. 9.718/98, foi editada a Emenda Constitucional n. 20/98, que incluía o termo *receita,* como materialidade a ser tributada pelas referidas Contribuições. Por certo que essa tentativa de se conseguir uma constitucionalidade superveniente foi rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal, que acabou por decidir pela inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo[14].

Pelos mesmos fundamentos daquele julgado, no caso do "ICMS-importação" tampouco se pode cogitar em constitucionalidade superveniente de sua incidência sobre a importação por pessoa física ou jurídica não contribuinte habitual do imposto, antes da Emenda Constitucional n. 33/2001.

Resta saber se, após a introdução da Emenda Constitucional n. 33/2001, seria necessário que sobreviesse nova lei estadual com a previsão da incidência do "ICMS-importação" por contribuinte não habitual, concretizando o exercício da competência para tributar conforme a nova disposição constitucional. Esse foi o procedimento adotado pelo Estado de São Paulo, como se constata da edição da Lei n. 11.001/2001, que alterou a redação do art. 1º, V, da Lei n. 6.374/89, cuja alteração impôs o ajuste nas normas infralegais, a exemplo do Decreto n. 46.529/2002, que alterou o art. 1º, V, do RICMS/2000.

[14] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 346.084/PR. Tribunal Pleno. Relator para acórdão: Ministro Marco Aurélio, j. 9-11-2005.

Caso contrário, de se perquirir se lei estadual então vigente é suficiente para deflagrar a incidência do "ICMS-importação" após a Emenda Constitucional n. 33/2001, já que, a partir de sua vigência, é a ela que tal lei se reporta. Vejamos o exemplo do Estado do Rio Grande do Sul, objeto de controvérsia nos Tribunais Superiores, para melhor elucidar a questão.

A Lei Estadual n. 8.820, de 27 de janeiro de 1989, instituiu o ICMS no Rio Grande do Sul e, em seu art. 3º, VI, previu a incidência do ICMS sobre a importação. A redação original foi alterada inicialmente pela Lei Estadual n. 10.908/96 e estabelecia a incidência do ICMS sobre "VI – 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".

Conforme nos posicionamos anteriormente, a incidência do ICMS sobre a importação de bens, por contribuinte não habitual, só se tornou possível (assumindo sua validade ao menos até nova alteração da ordem jurídica) após a modificação no sistema, perpetrada pela Emenda Constitucional n. 33/2001. No entanto, no exemplo que demos, o texto legal apenas foi modificado em 2008, pela Lei Estadual n. 13.099/2008, que, seguindo a nova determinação da Constituição, estabeleceu a incidência do ICMS sobre "VI – 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".

A questão que se coloca é se, entre o início da vigência da Emenda Constitucional n. 33/2001 e o início da vigência da Lei Estadual n. 13.099/2008, poderia o fisco do Estado do Rio Grande do Sul exigir o "ICMS-importação" de contribuinte não habitual do imposto, por exemplo, na importação por pessoa física de bem destinado a seu consumo.

O Superior Tribunal de Justiça, julgando justamente a legislação gaúcha, entendeu que o tema envolve matéria estritamente

constitucional, conforme se verifica do acórdão proferido no REsp 1.230.652/RS[15]:

> TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SOCIEDADE CIVIL MÉDICA. EMENDA CONSTITUCIONAL 33/01. EXIGÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. ACÓRDÃO RECORRIDO FUNDAMENTADO EM MATÉRIA CONSTITUCIONAL E EM DIREITO LOCAL. COMPETÊNCIA DO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.
>
> 1. Controverte-se nos autos sobre a incidência de ICMS na entrada de aparelho de ressonância magnética destinado ao ativo fixo do estabelecimento. O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul entendeu que, a despeito de a importação ter ocorrido após a vigência da EC 33/2001, o tema não foi disciplinado na esfera estadual, tendo em vista que a Lei 8.820/1989 é anterior à referida emenda, sendo indevido o recolhimento do tributo.
>
> 2. Dessa forma, a análise da controvérsia demanda interpretar matéria constitucional, de competência exclusiva do STF, nos termos do art. 102 da CF.

De outra parte, o Supremo Tribunal Federal deve se manifestar sobre o tema quando do julgamento sobre a (in)constitucionalidade do "ICMS-importação", uma vez que o processo a que foi atribuída repercussão geral trata exatamente da legislação do Estado do Rio Grande do Sul. Ainda no acórdão em que restou reconhecida a repercussão geral sobre o tema, o Relator se reporta aos argumentos levantados pela Recorrente (contribuinte):

> No mérito, articula com a transgressão ao artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", tanto na redação anterior à mencionada Emenda, como na redação atual. Afirma que a lei estadual anterior à Emenda não torna válida a cobrança do tributo, por não ser admitida a "constitucionalidade superveniente". (...) o resultado do julgamen-

[15] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.230.652/RS. 2ª Turma. Rel. Ministro Herman Benjamin. Brasília, j. 13-9-2011.

to repercutirá nas controvérsias relativas à incidência do ICMS nas importações realizadas por não comerciantes não apenas do Rio Grande do Sul, mas de todos os Estados da Federação que não tenham editado leis instituindo o tributo nos moldes autorizados pela Emenda Constitucional n. 33/2001[16].

Dessa forma, inclusive pelos argumentos levantados naquele processo, parece-nos que os efeitos no tempo da alteração da Emenda Constitucional n. 33/2001 e a consequente necessidade ou não de lei nova autorizando a incidência do "ICMS-importação", de contribuintes não habituais, também serão objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, conjuntamente à sua (in) constitucionalidade.

Em nosso entender, mantendo a coerência com a *ratio decidendi* da jurisprudência firmada, bem como tomando em conta os sobreprincípios da legalidade e da segurança jurídica, o que em última instância significa o respeito aos limites da competência jurídica para introdução de norma nova, é impossível a exigência do "ICMS-importação" de pessoas físicas ou jurídicas que não sejam contribuintes habituais, antes da edição de lei estadual e respectivas regulamentações, em conformidade com a redação e outorga de competência conferida pela Emenda Constitucional n. 33/2001, assumindo-se hipoteticamente esta por válida.

8.4 Aspecto temporal do ICMS-importação e o destinatário da mercadoria

A par de eventual inconstitucionalidade da Emenda que alterou a competência do ICMS sobre importação, outro desdobramento dessa incidência que tem recentemente causado repercussão na doutrina e na jurisprudência diz respeito ao momento da

[16] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em RE 594.996/RS. Tribunal Pleno. Rel. Ministro Eros Grau. Brasília, j. 10-6-2009.

ocorrência do fato gerador desse imposto e a identificação dos sujeitos – ativo e passivo – da obrigação tributária.

Conforme previsto pela Lei Complementar n. 87/96 (art. 12, IX), o momento da ocorrência do fato gerador do "ICMS-importação" é o desembaraço aduaneiro das mercadorias ou bens. No entanto, o aspecto temporal acima descrito deve ser interpretado em consonância com a materialidade e o aspecto subjetivo do ICMS. Nesse sentido, a própria Constituição define que o ICMS será devido ao Estado em que se situa o estabelecimento ou a residência do destinatário do bem ou mercadoria (art. 155, § 2º, IX, *a*). Assim sendo, para identificar o sujeito ativo e o sujeito passivo do "ICMS-importação" não basta tomar em conta apenas o local do desembaraço aduaneiro, devendo-se aliar o aspecto temporal (desembaraço aduaneiro) com o aspecto material ("importação"), bem como com o aspecto subjetivo do ICMS.

Dessa forma, se o despacho aduaneiro ocorre em um Estado, porém a *importação* foi efetuada por pessoa cujo estabelecimento está localizado em outro Estado da Federação, temos que o ICMS será devido ao Estado em que está situado o estabelecimento do importador, independentemente do local em que se deu o desembaraço aduaneiro. Nesse sentido, consolidou o entendimento o Supremo Tribunal Federal, a exemplo do RE 299.079/RJ[17], bem como o Superior Tribunal de Justiça, conforme REsp 835.537/MG[18].

Enaltecendo a controvérsia, Roque Antonio Carrazza (2009, p. 67) defende que a verificação temporal do fato gerador do ICMS na importação é a entrada da mercadoria no estabelecimento do

[17] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 299.079/RJ. 1ª Turma. Rel. Ministro Carlos Britto. Brasília, j. 30-6-2004. No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 268.586/SP. 1ª Turma. Rel. Ministro Marco Aurélio, j. 24-5-2005.

[18] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no AgI 621.249/RJ. 1ª Seção. Rel. Ministro Dias Toffoli, j. 26-4-2011.

importador, sendo certo que a legislação infraconstitucional, para fins de exigência do tributo, antecipa-o para o momento do desembaraço aduaneiro.

O posicionamento das cortes máximas julgadoras nem sempre tem sido observado pelos fiscos estaduais, implicando muitas vezes duplicidade de exação – pelo Estado do desembaraço aduaneiro e pelo Estado do importador. Não bastasse, há situações em que não se identifica claramente quem é o importador, confundindo-se o destinatário e aquele que efetua o despacho aduaneiro. É o caso das importações por conta e ordem e por encomenda.

Na importação por conta e ordem[19], a pessoa física ou jurídica destinatária da mercadoria é distinta daquela que realiza os atos de importação. Participam, nessa medida, duas pessoas distintas: a destinatária da mercadoria e, por exemplo, uma empresa denominada *trading*. A empresa *trading* é contratada pela destinatária tão somente para realizar o desembaraço aduaneiro, atuando como mera mandatária/intermediária, prestadora de serviços para a destinatária da mercadoria.

De outro lado, na importação por encomenda[20], embora também possa haver uma *trading* ou uma empresa qualquer, o sujeito que realiza o desembaraço aduaneiro assume efetivamente o papel de importador, já que adquire a mercadoria do exterior com recursos próprios. Ocorre que, em razão de um contrato previamente estabelecido, o importador remete a mercadoria importada a outra pessoa física ou jurídica, denominada encomendante. Isso pode ocorrer sem que o bem ou mercadoria transite pelo estabelecimento do importador, o que não descaracteriza a importação por encomenda. Diz-se, portanto, que, na operação por encomenda, há *importação direta* por aquele que realiza o despacho aduaneiro, com posterior revenda da mercadoria para o encomendante.

Nessa última hipótese, há que aclarar dois momentos distintos de incidência do ICMS: primeiro, na importação da mercadoria ("ICMS-importação") e, segundo, na transferência de mercadoria da importadora ao encomendante (ICMS). Trata-se de dois negócios jurídicos distintos[21]. Já no caso da importação por conta e ordem, há apenas a incidência do "ICMS-importação", porquanto ocorre um único negócio jurídico, atuando aquele que efetua o despacho aduaneiro como mero intermediário ou mandatário do adquirente.

Apesar de os julgados no Supremo Tribunal Federal não usualmente utilizarem os termos *importação por conta e ordem* e *importação por encomenda*, vale mencionar o RE 405.457/SP[22], em que a Corte adotou, como critério para definir os sujeitos ativo e passivo, o conceito de destinatário jurídico ou legal da operação que resulta na transferência de propriedade do bem, qual seja, o "importador-adquirente" e não o destinatário da mera remessa física. Em seu voto, o Ministro Joaquim Barbosa afirma que "tanto o desembaraço aduaneiro quanto a ausência de circulação de mercadoria no território onde está localizado o importador são irrelevantes"[23] para a solução da questão, importando a pessoa que efetivamente

[19] Conforme definição do art. 1º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 225/2002.

[20] Conforme definição do art. 11 da Lei n. 11.281/2006 c/c art. 3º da Instrução Normativa SRF n. 650/2006.

[21] Conforme aponta Roque Antônio Carrazza (2009, p. 78), o ICMS incidente sobre a operação de importação é devido ao Estado-membro em que se localiza o importador. Se a mercadoria é repassada a outra pessoa, localizada em outro Estado, haveria então outra operação, decorrente de outro contrato, sobre a qual incidiria novo ICMS, que não o "ICMS-importação".

[22] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 405.457/SP. 2ª Turma. Rel. Ministro Joaquim Barbosa, j. 4-12-2009.

[23] Trecho do voto do Ministro Joaquim Barbosa. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 405.457/SP. 2ª Turma. Rel. Ministro Joaquim Barbosa, j. 4-12-2009.

"subsidiou a operação que trouxe os produtos ao território nacional". Atribuiu-se, assim, relevância ao aspecto econômico da operação[24].

Por fim, esclarecemos que se trata de conclusão não definitiva, já que o Supremo Tribunal Federal continua admitindo a discussão. Em 6-9-2011, a 1ª Turma deu provimento a Agravo Regimental interposto no AgI 792.467, a fim de levar a julgamento Recurso Extraordinário interposto por contribuinte, em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais[25], em que se discute a possibilidade de cobrança do ICMS pelo Estado destinatário, já que configurada a "importação indireta".

8.5 Considerações finais

Até o advento da Emenda Constitucional n. 33/2001, a incidência do "ICMS-importação" estava sujeita à existência de negócios jurídicos que implicassem a transmissão de propriedade de bem móvel destinado ao comércio, havendo discussão sobre eventual contradição entre o *caput*, II, e o § 2º, IX, *a*, do art. 155 da Constituição Federal, no que tange ao bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. Contudo, resolveu-se a controvérsia, firmando o direito no sentido de que o importador deveria ser um estabelecimento (pessoa jurídica) contribuinte do imposto.

[24] No mesmo sentido, também adotando um critério econômico-jurídico: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 430.372/MG. 2ª Turma. Rel. Ministro Joaquim Barbosa, j. 16-3-2010.

[25] Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Ap. 10024043688977001. 4ª Câmara Cível. Rel. Desembargador Antonio Hélio Silva, j. 23-6-2005: "ICMS – MERCADORIA DO EXTERIOR – IMPORTAÇÃO INDIRETA – COBRANÇA – ESTADO DESTINATÁRIO. Tendo restado suficientemente demonstrado nos autos que os produtos importados tinham como destino final o Estado de Minas Gerais, temos que configurada está a importação indireta, a qual legitima a Fazenda Pública do referido Estado a proceder à cobrança do ICMS não recolhido".

A partir da Emenda Constitucional n. 33/2001, houve alteração na ordem jurídica, alargando o campo de incidência do ICMS-importação também para os bens que não correspondem a operações de mercancia. Questão reside se poderia o constituinte reformador alterar a ordem jurídica para além da competência outorgada originariamente e que permanece no sistema para a tributação de ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sendo certo que não houve, antes ou depois da Emenda Constitucional n. 33/2001, alteração no Direito Privado do conceito de mercadoria.

Assumindo-se a validade da Emenda Constitucional n. 33/2001, ao menos até que nova alteração na ordem constitucional seja feita, não é possível, como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal em situações similares, que haja uma constitucionalização relativa às exações efetuadas com o alargamento de incidência antes da vigência da dita alteração constitucional. Nessa toada, para que haja incidência tributária relativa ao ICMS sobre importação por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte habitual do imposto, há que se ter lei e regulamentação infralegal, então com outorga de competência para tanto prevista.

Para que não haja dupla exação do ICMS-importação, importante ressaltar a necessária relação de coordenação entre os aspectos temporal, material e subjetivo do imposto, competindo a sua cobrança ao Estado em que estabelecido o importador. Nessa medida, é de observar as diferenças conceituais entre importação por conta e ordem e importação por encomenda.

REFERÊNCIAS

Doutrina

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições:** regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

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

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS:** teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Breves comentários sobre a nova redação do artigo 155, § 2º, IV, a, da CF introduzido pela Emenda Constitucional n. 33/2001 – relativo à importação. **Revista Tributária e Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 10, n. 44, p. 114-121, maio--jun. 2002.

Legislação

BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 2 nov. 2011.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm>. Acesso em: 20 set. 2011.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm>. Acesso em: 20 set. 2011.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 2 nov. 2011.

BRASIL. Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp95.htm>. Acesso em: 2 nov. 2011.

BRASIL. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 2 nov. 2011.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). Instrução Normativa SRF n. 225, de 18 de outubro de 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2252002.htm>. Acesso em: 2 nov. 2011.

BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 650, de 12 de maio de 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2006/in6502006.htm>. Acesso em: 2 nov. 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 8.820, de 27 de janeiro de 1989. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/Legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=19585&hTexto=&Hid_IDNorma=19585>. Acesso em: 3 nov. 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 10.908, de 30 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/Legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=9709&hTexto=&Hid_IDNorma=9709>. Acesso em: 3 nov. 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 13.099, de 18 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/Legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=52360&hTexto=&Hid_IDNorma=52360>. Acesso em: 3 nov. 2011.

SÃO PAULO (Estado). Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn= default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 3 nov. 2011.

SÃO PAULO (Estado). Lei n. 11.001, de 21 de dezembro de 2001. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 3 nov. 2011.

Jurisprudência

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.230.652/RS. 2ª Turma. Rel. Ministro Herman Benjamin. Brasília, j. 13-9-2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/revista/abreDocumento.jsp?componente=ITA&sequencial=1087699&num_registro=201002264826&data=20110916&formato=PDF>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no AgI 674.396/SP. 2ª Turma. Rela. Ministra Ellen Gracie. Brasília, j. 29-3-2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622270>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no AgI 621.249/RJ. 1ª Seção. Rel. Ministro Dias Toffoli. Brasília, j. 26-4-2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625096>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no REsp 835.537/MG. 2ª Turma. Rel. Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, j. 21-5-2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/revista/abreDocumento.jsp?componente=MON&sequencial=6127775&formato=PDF>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF n. 613, de dezembro de 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo613.htm>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 185.789. Tribunal Pleno. Redator para acórdão: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, j. 3-3-2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=228832>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 203.075/DF. Tribunal Pleno. Redator para acórdão: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, j. 5-8-1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238613>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 268.586/SP. 1ª Turma. Rel. Ministro Marco Aurélio. Brasília, j. 24-5-2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID= 259281>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 299.079/RJ. 1ª Turma. Rel. Ministro Carlos Britto. Brasília, j. 30-6-2004. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID= 260450>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 346.084/PR. Tribunal Pleno. Rel. Ministro Ilmar Galvão. Relator para acórdão: Ministro Marco Aurélio. Brasília, j. 9-11-2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 405.457/SP. 2ª Turma. Rel. Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, j. 4-12-2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607319>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 430.372/MG. 2ª Turma. Rel. Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, j. 16-3-2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610342>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 439.796. Tribunal Pleno. Rel. Ministro Joaquim Barbosa. Brasília. Julgamento em andamento. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=439796&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em RE 594.996/RS. Tribunal Pleno. Rel. Ministro Eros Grau. Brasília, j. 10-6-2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=599756>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Ap. 10024043688977001. 4ª Câmara Cível. Rel. Desembargador Antonio Hélio Silva. Belo

Horizonte, j. 23-6-2005. Disponível em: <http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=24&ano=4&txt_processo=368897&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>. Acesso em: 3 nov. 2011.

9 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS PELOS DÉBITOS DAS PESSOAS JURÍDICAS: ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Roberto Fleury de Arruda Camargo

Professor de Direito Tributário e Societário do Programa de Pós-Graduação Lato Sensu da DIREITO GV (GVlaw); mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP) e MBA em Finanças pelo INSPER-SP; advogado e sócio do Machado Associados em São Paulo.