



EDITORA CONHECIMENTO LIVRE

LEGITIMIDADE ATIVA DO ICMS EM OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO INDIRETA

Vanessa Gomes Lopes

Vanessa Gomes Lopes

LEGITIMIDADE ATIVA DO ICMS EM OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO INDIRETA

1ª ed.

Piracanjuba-GO
Editora Conhecimento Livre
Piracanjuba-GO

1ª ed.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Lopes, Vanessa Gomes
L826L LEGITIMIDADE ATIVA DO ICMS EM OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO
INDIRETA / Vanessa Gomes Lopes. – Piracanjuba-GO

Editora Conhecimento Livre, 2022

44 f.: il

DOI: 10.37423/2022.edcl589

ISBN: 978-65-5367-175-1

Modo de acesso: World Wide Web

Incluir Bibliografia

1. direito-tributário 2. direito 3. icms 4. importação I. Lopes, Vanessa Gomes II. Título

CDU: 340

<https://doi.org/10.37423/2022.edcl589>

O conteúdo dos artigos e sua correção ortográfica são de responsabilidade exclusiva dos seus respectivos autores.

EDITORA CONHECIMENTO LIVRE

Corpo Editorial

Dr. João Luís Ribeiro Ulhôa

Dra. Eyde Cristianne Saraiva-Bonatto

MSc. Frederico Celestino Barbosa

MSc. Carlos Eduardo de Oliveira Gontijo

MSc. Plínio Ferreira Pires

Editora Conhecimento Livre

Piracanjuba-GO

2022



10.37423/2022.edcl589



Resumo: O presente trabalho analisa a legitimidade ativa para efetuar a cobrança do ICMS relativo às operações de importação indireta, ou seja, quando é promovida por empresa intermediária, que remeterá a mercadoria ao seu destinatário final. O ICMS-importação, como é comumente chamado, é novidade trazida à Constituição pela Emenda 33/2001.

Destaca-se a divergência entre a doutrina que entende ser titular desta legitimidade ativa o Estado-membro onde ocorre o desembaraço aduaneiro da mercadoria, e de outro lado aquela que afirma ser titular da referida legitimidade o Estado-membro onde está localizado o estabelecimento da empresa importadora (*trading company*).

A divergência supracitada é relevante por ser causa da existência de guerra fiscal entre os Estados-membros do local do desembaraço e da sede do estabelecimento importador.

Palavras-chave: Direito Tributário –ICMS –operações de importação –legitimidade ativa – desembaraço aduaneiro –estabelecimento destinatário –trading company.

Sumário

INTRODUÇÃO	6
1. PROBLEMA DE PESQUISA.....	7
2. OBJETIVO	7
3. METODOLOGIA	7
4. REFERENCIAL TEÓRICO.....	7
CAPÍTULO 1 – DO ICMS	9
1.1 NATUREZA JURÍDICA.....	9
1.2 FUNÇÃO	10
1.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	10
1.4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....	11
1.5 SUJEITO PASSIVO	12
1.6 BASE DE CÁLCULO	13
1.7 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	14
1.8 ALÍQUOTA.....	15
1.9 DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS	16
1.10 DO MOMENTO DO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	17
1.11 LANÇAMENTO	18
CAPÍTULO 2 – DO ICMS COBRADO A TÍTULO DE OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO.....	19
2.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....	19
2.2 SUJEITO PASSIVO	20
2.3 BASE DE CÁLCULO	22
2.4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	25
2.5 ALÍQUOTA.....	26
2.6 LANÇAMENTO.....	27
2.7 DISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS	27
CAPÍTULO 3 – DA LEGITIMIDADE ATIVA DO ICMS COBRADO NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO INDIRETA.....	29
3.1 MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO.....	29

3.2 SOBRE O SUJEITO ATIVO SER O ESTADO ONDE OCORRE O DESEMBARAÇO ADUANEIRO	30
3.2.1 DO ARTIGO 12, IX, § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996.....	30
3.2.2 SOBRE A DEFINIÇÃO DE DESTINATÁRIO FINAL	30
3.2.3 DO ARTIGO 11, I, 'D', DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996.....	31
3.2.4 DA FACILIDADE DA FISCALIZAÇÃO.....	31
3.3 SOBRE O SUJEITO ATIVO SER O ESTADO ONDE ESTÁ SITUADO O ESTABELECIMENTO DA EMPRESA IMPORTADORA.....	32
3.3.1 ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO ICMS-IMPORTAÇÃO.....	32
3.3.2 SUJEITO PASSIVO POSSÍVEL	32
3.3.3 ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO (IMPORTADOR) X ESTABELECIMENTO FINAL (CONSUMIDOR)	33
CONCLUSÃO	35
REFERÊNCIAS	36

INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe fazer um exame acurado acerca da legitimidade ativa para a cobrança do ICMS relativo às operações de importação indireta de mercadorias, buscando traçar as divergências entre a doutrina que entende ser legítimo o Estado-membro onde ocorre o desembaraço aduaneiro do produto e a que sustenta que o ente tributante competente é aquele onde está localizado o estabelecimento da empresa importadora (*trading*).

Não se trata só de uma controvérsia doutrinária, há grandes repercussões na seara jurisprudencial, como demonstra, por exemplo, o fato de que o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o AI 545.413, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, decidiu pela subida do respectivo recurso extraordinário¹ no qual é discutida esta matéria para que sua análise seja realizada pela Corte. Outrossim, há controvérsias acerca da cobrança do ICMS-importação em relação a não-contribuintes habituais do imposto no que tange ao enunciado 660 da súmula da Suprema Corte, como veremos no segundo capítulo deste trabalho. Portanto, revela-se assim a relevância na realização do estudo aprofundado, abrangendo os principais aspectos concernentes ao tema em questão.

A divergência se dá na apreciação da Lei Complementar 87/1996 em relação à Constituição Federal de 1988, especialmente porque aquela, de um lado, deixa dúvida acerca do sujeito ativo do ICMS-importação, enquanto a Constituição, por outro lado, confere competência legislativa a lei complementar nacional para dispor sobre o assunto.

Para melhor análise da matéria em debate, o primeiro capítulo informa sobre os aspectos centrais da hipótese de incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS, abordando sua natureza jurídica e função, quais sejam: sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota e hipótese de incidência. Ainda, disserta sobre o instituto da substituição tributária, da não-cumulatividade e do momento do início da obrigação tributária.

Tudo isso é posto de forma abrangente, no que toca ao ICMS como um todo, não somente sobre o ICMS-importação.

No segundo capítulo, serão abordados todos os aspectos do ICMS cobrado a título da importação de mercadorias: sua hipótese de incidência, sua base de cálculo, seus sujeitos ativo e passivo e sua alíquota. Também será disciplinada a substituição tributária no que tange ao ICMS-importação propriamente dito. Ou seja, esse capítulo será dedicado exclusivamente ao ICMS-importação.

No que tange ao ICMS cobrado na prestação de serviços iniciados no exterior, não integrará o objeto do trabalho, havendo tão-somente referências eventuais sobre o tema.

Por fim, no terceiro capítulo, será analisado o objeto central do presente trabalho, incluindo a explanação das duas correntes doutrinárias existentes em torno da matéria: a que defende ser legítimo o Estado-membro onde está localizado o estabelecimento da empresa importadora e a que entende ser titular da legitimidade ativa o Estado-membro do local do desembaraço aduaneiro.

1. PROBLEMA DE PESQUISA

Para que o tema em debate seja solucionado temos algumas problemáticas a serem dissolvidas.

A primeira delas é definir o conceito de destinatário final para que possamos interpretar a legislação existente sobre o assunto.

Em seguida temos a necessidade de estabelecer um quadro diferenciatório entre estabelecimento destinatário e estabelecimento final, a fim de saber qual deles é realmente o chamado destinatário final da mercadoria, tanto tratado na legislação.

Por fim, definidos todas essas questões, deve-se conceituar quem é o sujeito ativo do ICMS-importação, quem receberá este imposto.

2. OBJETIVO

O objetivo do presente trabalho é definir qual ente político é o sujeito ativo do ICMS cobrado a título de operações de importação indireta.

3. METODOLOGIA

A monografia constitui-se em uma pesquisa bibliográfica, doutrinária, jurisprudencial, bem como de artigos publicados.

4. REFERENCIAL TEÓRICO

Sobre o tema em debate temos duas correntes.

Parcela da doutrina entende ser sujeito ativo do ICMS-importação indireta o Estado-membro onde ocorre o desembaraço aduaneiro. Esse é o entendimento minoritário da doutrina e da jurisprudência.

Por outro lado, há quem entenda que o sujeito ativo do ICMS cobrado a título de operações de importação indireta é o Estado-membro onde está localizado o estabelecimento da empresa importadora. Esse é o entendimento majoritário da doutrina e é o entendimento do STF.

CAPÍTULO 1 – DO ICMS

A Constituição Federal é a principal norma do ordenamento jurídico brasileiro e nela encontramos grande número de artigos que dispõem sobre matéria tributária (especialmente, os artigos 145 a 162).

Os limites da tributação relativos ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS estão exaustivamente demarcados pela Carta Maior, restando ao legislador do ente federativo simplesmente dar um maior grau de concreção à norma, sob pena de ultrapassar os limites da lei e incorrer na inconstitucionalidade.

1.1 NATUREZA JURÍDICA

Dentro do Sistema Tributário da Constituição, o ICMS está disposto no art. 155, II, da seguinte forma:

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.

Como já firmado textualmente, o ICMS tem natureza jurídica de tributo. Em conformidade com o art. 3º do Código Tributário Nacional, *“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

É obrigação pecuniária por tratar-se de vínculo jurídico que dá ao sujeito ativo o direito de exigir do sujeito passivo um determinado comportamento: a entrega de dinheiro.

É *“ex lege”* visto que a obrigação nasce exclusivamente de lei, ou seja, só pode ser cobrada se o fato gerador do tributo estiver descrito legalmente (CARVALHO, 2000, p. 26/27).

Neste ponto, cabe esclarecer a diferença entre fato gerador e hipótese de incidência tributária. Conforme estabelece Hugo de Brito Machado (2008, p. 128):

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Ou seja, a ocorrência, no mundo real, da hipótese de incidência designa-se fato gerador.

Voltando ao conceito de tributo, temos que é compulsório, pois sua obrigação independe de vontade, portanto nasce da simples ocorrência do fato gerador descrito em lei (PAULSEN, 2008, p. 621 e CARVALHO, 2000, p. 25).

Deve ser expresso em moeda já que no ordenamento jurídico brasileiro a obrigação tributária é de entregar dinheiro ao Estado, mesmo que sua forma de liberação seja diversa do pagamento em pecúnia, como a compensação e a dação em pagamento, por exemplo.

Ainda, temos que este não constitui sanção de ato ilícito, pois não é multa, mas simplesmente um dever decorrente de um fato impositivo.

Por fim, o tributo é cobrado por atividade administrativa plenamente vinculada, pois *“a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei”* (MACHADO, 2008, p. 60).

1.2 FUNÇÃO

Os tributos podem ter as seguintes funções:

- a) fiscal, quando seu objetivo principal for a arrecadação de recursos financeiros para o Estado;
- b) parafiscal, *“quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas”* (CARVALHO, 2000, p. 231; MACHADO, 2008, p. 67 e VOLKWEISS, 2002, p. 19);
- c) extrafiscal, quando sua finalidade específica for a interferência no domínio econômico.

O ICMS possui função fiscal, ou seja, de trazer dinheiro para os Estados e o Distrito Federal. Possui, entretanto, função extrafiscal também, por exemplo, quando for seletivo em relação à essencialidade do produto.

1.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição utiliza um sistema de distribuição de competências tributárias extremamente rígido, pois exaure todas as áreas passíveis de tributação pelas quais os entes políticos podem exercer seu poder de tributar.

Competência tributária é a possibilidade de criar, abstratamente, tributos, estabelecendo seus elementos essenciais, - isto é, trata-se de uma competência legislativa - quais sejam: hipótese de incidência, sujeitos passivo e ativo, alíquota e base de cálculo.

De acordo com o artigo 155, *caput* e inciso II, da Constituição, a competência para legislar sobre o ICMS é dos Estados e do Distrito Federal, em sede de lei complementar (CARRAZZA, 2009, p. 30 e COELHO, 2004, p. 381), dado que, segundo o art. 146, III, *a*, da CF:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

No entanto, nem a lei complementar, nem a Constituição, instituem o ICMS propriamente dito, mas somente delimitam a atuação dos entes competentes.

Ainda, a Lei Complementar 87/1996, em seu art. 1º estabelece que:

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.

O Distrito Federal possui competência tributária cabível a Estados e a Municípios cumulativamente², podendo instituir e recolher seus respectivos tributos. Já a União possui competência correspondente à estadual no caso dos Territórios Federais, ou seja, existindo um Território, é a União que institui e recolhe os impostos estaduais do local (art. 147, da CF).

1.4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Segundo o art. 155, II, da Constituição Federal - já citado anteriormente -, a hipótese de incidência do ICMS pode se dar de diversas formas: sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre mercadorias e sobre prestações de serviços.

Nas operações relativas à circulação, o legislador preocupou-se em desvincular a hipótese de incidência de qualquer negócio jurídico, abrangendo todo tipo de circulação de mercadorias, até mesmo as iniciadas no exterior (MARTINS, 2008, p. 712/713 e COELHO, 2004, 387/388).³

No tocante ao ICMS cobrado sobre as mercadorias, é devido sobre qualquer produto cuja finalidade seja a prática de atos de mercancia⁴. Não basta, portanto, tratar-se de mero bem móvel, pois ele deve, também, possuir natureza mercantil (CARRAZZA, 2009, p. 42/43). Ainda, temos que o conceito de mercadoria vem do Direito Comercial e trata-se de um bem móvel destinado à prática de atos de mercancia (VOLKWEISS, 2002, p.19).

Cabe lembrar que o ICMS somente será cobrado com a transmissão da titularidade de determinada mercadoria de uma pessoa para outra, por meio da prática de um negócio jurídico.

Por fim, quanto ao ICMS cobrado a título de prestações de serviços, temos que são apenas as relativas a transporte - seja ele interestadual ou intermunicipal - e a comunicações que configuram o fato gerador do imposto debatido.

Segundo Roque Antônio Carrazza (2009, p. 36/37), no que tange ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços, temos que ele abriga, no mínimo, cinco impostos diferentes:

- a) o imposto sobre operações mercantis;⁵*
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;⁶*
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;⁷*
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;⁸*
- e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.⁹*

Dizemos diferentes estes impostos porque, apesar de serem todos pagos a título de ICMS, possuem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes (CARRAZZA, 2009, p. 36).

1.5 SUJEITO PASSIVO

Temos que podem ser sujeitos passivos do ICMS somente aqueles que praticam atividades mercantis, como o produtor, o industrial, o comerciante e o prestador de serviços.

Esta afirmação resulta da leitura do art. 126, III, do Código Tributário Nacional:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

(...)

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica e profissional.

Antes de 1996, e, portanto, antes da Lei Complementar 87, só poderia ser sujeito passivo deste tributo aquele que estivesse diretamente ligado com sua regra-matriz, ou seja, aquele capaz de praticar operações mercantis (CARRAZZA, 2009, p. 41).

O art. 4º da Lei Complementar 87/96 confirma a sujeição passiva do ICMS:

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.

No entanto, no parágrafo único deste artigo estão descritas as hipóteses que constituem exceção à regra exposta acima:

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

- I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
- IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Atualmente, admite-se como sujeito passivo da relação tributária relativa ao ICMS qualquer pessoa, física ou jurídica, envolvida, habitualmente, em prática de operações mercantis (CARRAZZA, 2009, p. 40).

Exploraremos a razão da divergência existente entre a regra e a exceção disposta no inciso I, do parágrafo único, do art. 4º, da LC 87/1996 e o entendimento atual acerca do assunto no próximo capítulo, em um tópico específico.

1.6 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo é, ao lado da alíquota e de outros mecanismos técnicos como a “não-cumulatividade”, um dos critérios hábeis de mensurar o valor devido ao Fisco pela ocorrência do fato gerador do tributo.

Segundo Geraldo Ataliba (2008, p. 108), base de cálculo é a *“perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur”*.

Outra vez, segundo o art. 69 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo de um tributo deve estar relacionada com sua hipótese de incidência, ou seja, com o valor da mercadoria ou do serviço. Tal relação é bem explicada por Carrazza (2009, p. 86):

Para total garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo. Por quê? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da hipótese de incidência, que confirma, afirma ou infirma (caso em que o tributo torna-se incobrável, por falta de coerência interna na norma jurídica que o instituiu).

(...)

Ademais, uma base de cálculo imprópria - é dizer, em descompasso com a hipótese de incidência - põe por terra o rígido esquema de repartição de competências tributárias, já que transforma o tributo numa entidade difusa, desajustada de seu arquétipo constitucional. E, pior: com a apuração incorreta do montante a pagar, o contribuinte vê ruir a garantia, que a Lei Maior lhe dá, de só se submeter a encargos tributários que lhe digam respeito.

Sendo o ICMS cobrado sobre circulação de mercadorias, sua base de cálculo deve ser o valor de saída da mercadoria tributável. Já no cobrado sobre prestação de serviços, a base de cálculo do tributo é o valor do serviço no local da prestação (art. 13 da Lei Complementar 87/1996) (MACHADO, 2008, p. 375).

Na Lei Complementar 87/1996, temos que também integra a base de cálculo do ICMS:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II – o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.¹⁰

Por outro lado, o mesmo artigo especifica o que:

§2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.¹¹

1.7 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária foi instituída pelo art. 150, §7º, da Constituição Federal a fim de evitar a sonegação de impostos e estabelecer o pagamento antecipado do ICMS (VOLKWEISS, 2002, p. 276 e CARRAZZA, 2009, p. 311/312).

Tal instituto também é disciplinado na LC 87/1996, em seu art. 6º, cujo teor é:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

O mesmo dispositivo, em seu parágrafo 2º, afirma que a atribuição da responsabilidade por substituição tributária se dá por lei estadual.

O substituto tributário deve estar, de alguma forma, relacionado com o fato imponible, embora não o tenha realizado. Ainda, ele é legalmente posto como sujeito passivo da relação tributária e responde integralmente pelo adimplemento da obrigação principal e das acessórias, se houverem.

Para que efetue o pagamento do tributo, a base de cálculo é presumida, de acordo com o preço praticado no mercado e, portanto, é estimada pelo valor de venda da mercadoria.

Diante desse quadro, há que se falar em possível disparidade entre o valor presumido e o valor devidamente cobrado. Ocorrendo tal fato, se o valor pago pelo contribuinte for maior que o realmente devido, o Estado não possui o dever de devolver a diferença, pois nos termos do próprio § 7º do art. 150, da CF, isto somente é devido no caso em que o fato gerador não vier a ocorrer. No entanto, no que diz respeito ao valor pago a menor, o sujeito passivo deve recolher a diferença em favor do Fisco. Este é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, proferido na ocasião do julgamento da ADI 1.851, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 13.12.2002.

Outro caso possível é do fato gerador não se realizar, o que assegura ao substituído o direito de restituição do valor do imposto pago por substituição tributária.¹²

1.8 ALÍQUOTA

Conforme antes referido, é a alíquota, juntamente com a base de cálculo, que determina o valor devido ao Fisco. É o percentual sobre o valor da operação realizada.

É necessário observar, ainda, que a alíquota deve ser firmada respeitando a natureza não-confiscatória do tributo (ou seja, o tributo deve ser suportável, pago sem sacrifício pelo contribuinte), exposta no art. 150, IV, da Constituição, e o princípio da capacidade contributiva, que assevera que *“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”* (art. 145, § 1º, da CF).

Ainda no tocante às alíquotas, temos, especificamente para o ICMS, que:

a) o Senado Federal deverá estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações de serviços interestaduais e de exportação: isso se dará por meio de resolução, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada por maioria absoluta de seus membros;¹³

b) quanto às operações internas (ocorridas em um único Estado), o Senado Federal poderá:

b.1) fixar alíquotas mínimas por meio de resolução de iniciativa de um terço de seus membros e aprovada por maioria absoluta;¹⁴

b.2) estabelecer alíquotas máximas a fim de solucionar conflito que envolva interesses estatais, através de resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por, no mínimo, dois terços;¹⁵

c) salvo para fins de incentivo fiscal, as alíquotas internas não poderão ser menores que as interestaduais;¹⁶

d) *“nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, e a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele”* (MACHADO, 2008, p. 347);¹⁷

e) no que tange às operações interestaduais nas quais o destinatário final for contribuinte do tributo, caberá ao Estado onde ele estiver localizado a cobrança da diferença relativa à alíquota interestadual e à interna.¹⁸

Por fim, temos que a CF/1988 permitiu a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS em seu art. 155, §2º, III. Segundo Ricardo Alexandre (2008, p. 572):

Caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de forma a gravar de maneira mais onerosa os bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais.

Para tanto, o legislador constituinte atribuiu competência à lei complementar de caráter nacional a celebração de convênios e o estabelecimento de condições para a concessão e revogação de benefícios e incentivos fiscais entre os entes federados.¹⁹

1.9 DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Temos que o imposto em questão é multifásico, ou seja, incide em diversas fases de comercialização de um mesmo produto. Portanto, a Constituição Federal, ao impor a não-cumulatividade ao ICMS, determina que, se uma determinada mercadoria for objeto de diversas comercializações tributáveis, não poderá haver um acúmulo no preço dos valores tributados.

De acordo com Christine Mendonça (2005, p. 92): *“quando a CF impõe que o ICMS será não-cumulativo, leva-se em conta o preço do produto: a incidência de um mesmo imposto em diversas operações relativas ao mesmo produto acaba por acumular as várias incidências desse tributo no preço do produto”*. Ou seja, *“a cada vez que o contribuinte promove uma saída de um produto tributável pelo ICMS ele inclui (entre outros valores) no preço do produto o valor recolhido a título de tributo,*

ocasionando, no caso de esse produto ser objeto de outras comercializações tributáveis, um acúmulo no preço dos valores recolhidos a título de tributo” (MENDONÇA, 2005, p. 92).

A própria Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, I, impõe a forma de se instituir o princípio da não-cumulatividade, qual seja: a compensação.

Dessa forma, na entrada tributada no estabelecimento nascerá um débito para o Fisco e um crédito para o contribuinte, e na saída tributada um crédito para o Fisco e um débito para o contribuinte. No final de um período indicado pelo ente tributante faz-se a somatória de todos os créditos e todos os débitos. Caso tenham (sic) mais créditos do que débitos para o Fisco, o contribuinte deverá recolher a diferença. Porém, caso tenha mais débito do que créditos para o Fisco, o contribuinte terá um saldo credor para aproveitar no próximo período (MENDONÇA, 2005, p. 94).

Quanto à força normativa da não-cumulatividade, há doutrinadores que afirmam tratar-se de um princípio constitucional - ou seja, possuidor de um grande poder e relevância no ordenamento jurídico brasileiro, sendo, portanto, mais expressivo que uma mera regra jurídica -, dado que, se este não fosse aplicado, causaria sensível abalo às relações de consumo, gerando um aumento fictício de custos (MELO e LIPPO, 1998, p. 92/93 e BRITO, 2000, p. 54). Outros alegam que não há que se falar em princípio se a própria Constituição não o prescreveu como tal (MENDONÇA, 2005, p. 95-99).

1.10 DO MOMENTO DO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O contribuinte desse imposto tem direito subjetivo de ser tributado somente após a ocorrência da operação mercantil.²⁰

Este momento é disciplinado pelo ente tributante por meio de lei ordinária, porém não é qualquer momento em que se pode considerar ocorrido o fato imponible.

Não é considerado como ocorrido o fato gerador:

- a) no momento anterior à ocorrência da operação mercantil;*
- b) quando o fato verificado não configurar operação mercantil;*
- c) quando a mercadoria sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele retornar; e*
- d) na consignação mercantil (CARRAZZA, 2009, p. 47).*

Ainda, temos que pode ser considerado como ocorrido o nascimento da obrigação tributária a transferência de uma mercadoria de uma filial a outra, em outro Estado, isso de acordo com a lei ordinária do ente tributante, como fato imponible, mesmo tratando-se de uma mesma pessoa jurídica (CARRAZZA, 2009, p. 56).

1.11 LANÇAMENTO

O lançamento do ICMS ocorre no regime “por homologação”, de acordo com o art. 150 do Código Tributário Nacional. Ou seja, “cada contribuinte registra suas operações, escritura seus livros de entradas e de saídas e de apuração do imposto, recolhendo o montante respectivo em cada mês, independentemente de exame de seus cálculos pela autoridade administrativa” (MACHADO, 2008, p. 380).

Ainda, cabe lembrar que, não havendo o recolhimento do imposto por parte do sujeito passivo, o Fisco poderá fazer o lançamento de ofício (CTN, art. 149), pela confissão de dívida, realizada pelo próprio sujeito passivo, ou, a partir da declaração do próprio contribuinte, diretamente empreender a sua cobrança administrativa ou judicial (art. 148, do CTN).

CAPÍTULO 2 – DO ICMS COBRADO A TÍTULO DE OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

Neste ponto cabe inicialmente lembrar que, segundo o art. 155, II, da CF, o ICMS é exigível mesmo que a operação objeto do tributo tenha início no exterior. A previsão da incidência sobre operações de importação surgiu, na Constituição, com a Emenda Constitucional 23/1983 (FUNARO, 2004, p. 93).

2.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Na Constituição atual, a hipótese de incidência em debate encontra-se fixada no art. 155, § 2º, IX, que estabelece que o ICMS também 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 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 EC 33/2001).

Primeiramente é necessária a análise do verdadeiro conceito do verbo importar.

Importar, em sua análise semântica, significa “fazer vir (mercadorias) de país estrangeiro” (SACCONI, 1996, p. 385). Já em sua análise jurídica, extrai-se do art. 153, I, da Constituição Federal, que o significado do verbo importar é “a entrada no território nacional, para incorporação à economia interna, de bem destinado ou não ao comércio, produzido, pela natureza ou pela ação humana, fora do território nacional” (PAULSEN, 2008, p. 293). Este conceito é extraído da seção que dispõe acerca dos impostos da União, ou seja, relativo ao Imposto de Importação.

Temos, portanto, que a importação, em matéria de ICMS, se dá após uma operação mercantil realizada no exterior (SALOMÃO, 2000, p. 58/59).

Contrastando com o disposto na Constituição Federal, o art. 11, I, d, da Lei Complementar 87/1996 especifica que:

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

(...)

I – tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

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

Acerca da divergência exposta na legislação, temos duas correntes sobre a ocorrência da hipótese de incidência do ICMS-importação: a que defende ser a entrada física²¹ e a que afirma ser a entrada jurídica²² do bem ou produto.

Pela estreita ligação existente entre a hipótese de incidência e o sujeito ativo de um tributo, este tópico será analisado profundamente no capítulo 3, onde será discutido o objeto do presente trabalho.

2.2 SUJEITO PASSIVO

Neste tópico cabe ressaltar que após a Emenda Constitucional 33, de 2001, houve uma importante mudança acerca do sujeito passivo do ICMS-importação.

Antes da EC 33/2001, somente poderia ser contribuinte do imposto em questão pessoa física ou jurídica que realizasse operações relativas à mercancia.

Nesse sentido, temos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: RE 185.789, rel. p/ acórdão min. Maurício Corrêa, DJ de 19.05.2000; RE 318.719 AgR-AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 03.02.2006; RE 346.856, rel. min. Moreira Alves, DJ de 31.10.2002; RE 401.552 AgR, rel. min. Eros Grau, DJ de 15.10.2004 e RE 191.346, rel. min. Carlos Velloso, DJ de 20.11.1998.

No que tange ao sujeito passivo do ICMS-importação após a emenda constitucional supracitada, ele pode ser pessoa física ou jurídica, mesmo que não envolvida habitualmente na prática de operações mercantis (ZOTELLI, 2007, p. 82).

Ainda, a Lei Complementar 87/96, em seu art. 4º, parágrafo único, determina que:

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

(...)

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade.

Diante desse quadro, temos uma visível diferenciação entre o sujeito passivo do ICMS em geral, que é, necessariamente, por força constitucional, pessoa que realize operação mercantil e o sujeito passivo do ICMS-importação no ordenamento jurídico atual. Esta novidade nos leva a refletir sobre a diferença entre o ICMS-importação e o Imposto de Importação (II).

Primeiramente, temos que “o poder constituinte originário determinou que competia aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre a entrada de mercadoria importada do exterior (...). Determinou, ainda, que competia à União instituir imposto sobre a importação de ‘produtos estrangeiros’. Ficou assentado, portanto, que as pessoas que não contassem com ‘estabelecimento’, caso importassem ‘produtos estrangeiros’, não desembolsariam nada, a título de imposto, em favor dos Estados e do Distrito Federal” CARVALHO, 2007, p. 16), mas tão-somente em razão de imposto da União, o Imposto de Importação.

O ICMS-importação é cobrado na “incorporação da mercadoria no ciclo econômico da empresa que a importa, para fins de comercialização” (CARRAZZA, 2009, p. 60), enquanto o II é exigido pela mera importação de quaisquer produtos ou bens. Porém, com o advento da EC 33/2001, a cobrança do ICMS-importação passou a incidir, também, sobre pessoas físicas sem estabelecimento ou não-contribuintes.

Ainda, a fim de confirmar o exposto acima, temos que a Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, IX, a, estabelecia, em sua redação original, caber o ICMS “ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço”, o que nos leva a inferir que o contribuinte do referido imposto deve praticar atos de mercancia, já que possui um estabelecimento.

No entanto, outra questão é se o legislador derivado poderia modificar o dispositivo supracitado a fim de ampliar o rol de contribuintes do ICMS-importação, suprimindo, portanto, o direito do não-contribuinte de ser tributado por este imposto.

Considerando que a retirada do atributo de mercancia do sujeito passivo do ICMS foi suprimido, seu contribuinte passou a ser o mesmo do II, ou seja, qualquer pessoa que realize operação de importação de bens, independentemente de sua entrada no ciclo econômico brasileiro.

Podemos concluir, portanto, que o poder constituinte derivado violou a regra da não-bitributação, determinando a incidência de dois impostos (II e ICMS-importação) sobre a mesma hipótese de incidência (importação de bens) (CHIESA, 2002, p. 16/17), assim como desrespeitou o princípio da não-cumulatividade, já que “somente o comerciante poderia compensar o que é devido na operação anterior com o montante a ser pago a título de ICMS na operação posterior” (CHIESA, 2002, p. 21).

Temos, então, dois caminhos para a solução deste embate: o da inconstitucionalidade e o da aplicação do princípio da interpretação conforme a Constituição.

Sobre a possibilidade da ocorrência de inconstitucionalidade, temos que, após a EC33/2001, o ICMS-importação e o II passaram a ser cobrados a partir da mesma hipótese de incidência: a importação de bens, violando, portanto, o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal. Eis o teor do referido artigo:

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 dos discriminados desta Constituição.

Por outro lado, no que tange à aplicação do princípio da interpretação conforme a Constituição, temos que, em face de normas plurissignificativas, deve ser preferida a interpretação normativa que esteja

mais adequada ao texto constitucional, sem haver sua declaração de inconstitucionalidade ou quaisquer modificações em seu texto (CANOTILHO, 1993, p. 229/230).

As normas plurissignificativas ou polissêmicas são aquelas que possuem mais de uma interpretação possível, o que ocorre com a Lei Complementar 87/1996 em debate, já que em seu texto podemos encontrar dispositivos que nos levam a conclusões controvertidas, objeto de análise do capítulo 3.

Quanto ao entendimento jurisprudencial sobre o tema, até mesmo no Supremo Tribunal Federal ele foi assunto de diversos debates e controvérsias.

A Suprema Corte editou, em 24.09.2003, a Súmula 660, que firma textualmente: *“não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”*, entretanto, na mesma sessão plenária, o STF deliberou acerca de possível alteração na súmula para que produzisse efeito somente até a vigência da EC 33/2001.

Posteriormente, já em 2006, o Tribunal, considerando a recusa da proposta de alteração da súmula pela sessão plenária de 26.11.2003, ordenou a republicação da Súmula 660 com seu conteúdo original.

2.3 BASE DE CÁLCULO

Da mesma forma que a EC 33/2001 modificou a sujeição passiva do ICMS-importação, alterou significativamente, também, a base de cálculo do imposto.

A emenda constitucional referida acrescentou a alínea *i*, ao inciso XII, ao §2º, do art. 155, da CF/1988.

Eis o teor deste dispositivo:

§2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte:

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Esta faculdade autoriza, indubitavelmente, a edição de normas gerais em matéria tributária. Assim, de acordo com o art. 146, III, *a*, também da CF/1988, cabe à lei complementar a *“definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”*.

A partir deste dispositivo analisaremos, primeiramente, a competência de lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS-importação.

Segundo Clélio Chiesa (2002, p. 24), existem duas correntes sobre a finalidade da lei complementar:

- a) a dicotômica, que defende que a função da lei complementar é dispor sobre normas gerais de direito tributário, sendo estas sobre conflitos de competência entre os entes tributantes e sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar; e
- b) a tricotômica, que alega que a lei complementar deve dispor sobre os conflitos de competência entre os entes tributantes, sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e sobre normas gerais de direito tributário.

Roque Carrazza, filiado à corrente dicotômica, afirma que lei complementar não pode fixar normas de exame obrigatório às pessoas políticas tributantes, sob pena de incorrer na violação aos princípios federativo e da autonomia dos entes (2009, p. 296).

Sustenta, textualmente, que *“a lei complementar prevista no art. 146 da CF só pode reforçar o perfil constitucional de cada tributo, desenhando-o mais em detalhe e circunscrevendo seus exatos contornos, tudo para que, na prática, não surjam conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas”* (2009, 297).

Assim, assevera que *“a lei complementar que vier a cuidar da base de cálculo dos ‘impostos discriminados nesta Constituição’ (art. 146, III, “a”) só poderá explicitar o que está implícito, a respeito, na Constituição. Não lhe é dado inovar, mas, apenas, declarar. Em razão de seu caráter declaratório, apenas pode tornar mais clara a base de cálculo possível dos impostos”* (CARRAZZA, 2009, p. 298).

Ainda, temos que o poder constituinte originário definiu expressamente as hipóteses de incidência e, implicitamente, as bases de cálculo dos impostos, vedando, portanto, ao poder legislativo redefinir o que já foi disciplinado (CHIESA, 2002, p. 26/27).

Do exposto, a lei complementar estaria usurpando a competência dos Estados e do Distrito Federal de disciplinar, dentro dos limites estabelecidos na Constituição, sobre os tributos por eles cobrados (CHIESA, 2002, p. 30/31).

Passemos à análise da Lei Complementar.

A base de cálculo, juntamente com a alíquota, tem o escopo de fixar o valor a ser cobrado a título de imposto, por isso, ela deve manter, sempre, uma correspondência lógica com a hipótese de incidência, sob pena de desvirtuar sua função.

No entanto, alguns juristas²³ vêm defendendo que a base de cálculo em debate é o valor de compra do bem *“acrescido dos tributos federais e demais despesas aduaneiras, convertendo-se o valor expresso em moeda estrangeira mediante a aplicação da taxa cambial em vigor na data do fato*

gerador” (BENATTI, 2002, p. 318/319)²⁴. Este entendimento provém do texto do inciso V, do art. 13, da Lei Complementar 87/1996, mas é perceptível que esta posição ensejaria tributação sobre imposto e é, portanto, inconstitucional.

Por outro lado, há aqueles que afirmam inexistir “respaldo jurídico para considerar os mencionados tributos federais [imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de câmbio] no cálculo do ICMS, uma vez que este imposto só poderia ser calculado sobre o valor da operação mercantil (...), sendo inadmissível a agregação de valores que não se contêm no pacto comercial” (MELO, 2003, p. 147).

Nesse sentido, temos que a base de cálculo possível - e legal - do ICMS-importação é o próprio valor de compra do produto, especificado no documento de importação.

Com o advento da Lei Complementar 87/1996, podemos observar, em seu art. 13, uma divergência entre a base de cálculo possível e a estabelecida:

§1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo [no desembaraço aduaneiro de produtos importados]:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Acontece que, incluir o valor do imposto em sua base de cálculo, por si só, enseja a autorização de tributar valor diverso do ICMS por parte do legislador.

Clélio Chiesa assevera, contudo, que, “o poder constituinte derivado acrescentou a alínea i, ao inciso XII, §2º, do art. 150, da Constituição Federal, estabelecendo expressamente que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS-importação, devendo o montante do imposto integrar a sua própria base de cálculo” (CHIESA, 2002, p. 32).

O constituinte originário vedou a criação de novo imposto que seja cumulativo ou que possua mesma base de cálculo ou mesmo fato gerador de outros já expressos na Constituição.

Com a alteração do art. 150, da CF/1988, o legislador violou o art. 60, §4º, da CF/1988, já que a emenda constitucional restringiu garantia fundamental pela violação dos princípios do não-confisco, da capacidade contributiva e a vedação de cobrança de tributos com bases de cálculo sobrepostas (CHIESA, 2002, p. 33) e incorreu, ainda, em *bis in idem*, “cobrando imposto sobre imposto a pagar” (CARRAZZA, 2009, p. 300).

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento do RE 212.209, entendeu que a cobrança do ICMS em sua própria base de cálculo é constitucional, já que não ofende o princípio da

não-cumulatividade. Vencido o Ministro Marco Aurélio, relator do caso, que entende da forma exposta nesse tópico.

Temos, ainda, os seguintes precedentes do STF: RE 209.393, rel. min. Moreira Alves, DJ de 09.06.2000; RE 202.923, rel. min. Marco Aurélio, DJ de 29.02.2000; RE 344.270, rel. min. Moreira Alves, DJ de 22.11.2002; RE 350.923-AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 20.10.2006 e RE 289.448, rel. min. Ilmar Galvão, DJ de 01.06.2001.

2.4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme visto no capítulo anterior, substituição tributária é a obrigação imposta à pessoa diversa daquela que pratica o fato gerador do tributo de substituí-la como se devedor principal fosse. Esta obrigação é cumprida com recursos do próprio sujeito passivo ou dele retidos (PAULSEN, 2008, p. 922).

Este instituto encontra-se disposto no art. 150, §7º, da CF/1988, onde está expresso, também, que o substituto tributário só pode ser criado por lei.

Segundo Lais Vieira Cardoso (2004, p. 31-39), este instituto possui a finalidade de facilitar a arrecadação dos impostos, tornando-a mais prática e eficaz. Leandro Paulsen segue a mesma linha de pensamento, porém aprofunda-se um pouco mais, afirmando que *“a figura da substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento ou ampliando as garantias de recebimento do crédito”* (PAULSEN, 2008, P. 922).

A substituição tributária é classificada em duas modalidades (PAULSEN, 2008, p. 923):

- a) para frente ou progressiva, ocorre quando há a antecipação da cobrança relativa a uma hipótese de incidência ainda não ocorrida, caso em que sua base de cálculo é presumida. Neste caso, o substituto tributário é a pessoa disposta após o sujeito passivo na cadeia de operações;
- b) para trás ou regressiva, se dá no recolhimento do imposto após a ocorrência de seu fato gerador, hipótese em que o substituto encontra-se posicionado antes do contribuinte na cadeia de operações.

No caso em tela, sobre o ICMS-importação, não cabe o instituto da substituição tributária. Analisaremos esta afirmação em relação a cada uma das modalidades acima apresentadas.

Quanto à substituição tributária progressiva, podemos observar que ela não cumpriria sua finalidade de praticidade e eficiência.

A fim de observarmos a veracidade desta afirmação, temos, por exemplo, uma empresa de importação que aliena produtos da França a fim de revendê-los a diversas lojas localizadas em todo o país. Para o Fisco, é muito mais fácil cobrar o ICMS da uma só pessoa – a que realiza a operação de importação e que é, portanto, o sujeito passivo do imposto – que de diversas outras situadas em diferentes pontos do Brasil.

No que tange à substituição tributária regressiva, por sua vez, não é cabível ao ICMS-importação já que a pessoa posicionada antes do contribuinte na operação possui estabelecimento em outro país e, por isso, a cobrança do crédito seria bastante dificultada, pois teria que dar-se em seu país de origem. Além desse motivo, seu não cabimento é agravado pelo fato do fornecedor não estar obrigado à legislação tributária brasileira.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo (2003, p. 130) sustenta que:

Não há condição jurídica de ser aplicada a sistemática da substituição tributária à importação, porque a operação mercantil relativa ao comércio exterior vincula o fornecedor das mercadorias (domiciliado no exterior) e o respectivo adquirente (domiciliado no Brasil). Impossível cogitar-se de diferimento, uma vez que teria que ser considerado o posterior negócio jurídico, com partes distintas, e a inviável antecipação, pelo fato do fornecedor (exterior) não estar obrigado à legislação nacional.

2.5 ALÍQUOTA

A alíquota, juntamente com a base de cálculo, é o critério legal para determinar o valor devido pelo contribuinte ao ente tributante, conforme disposto no primeiro capítulo.³³

As alíquotas relativas às operações de importação devem ser estabelecidas por cada Estado e pelo Distrito Federal por meio de lei. No entanto, essas leis devem obedecer às limitações impostas pelo Senado Federal acerca das alíquotas mínima e máxima de cada operação.²⁵

Essas alíquotas que são fixadas facultativamente pelo Senado Federal devem ter como escopo evitar a chamada guerra fiscal entre os entes tributantes, ou seja, evitar grande diferença entre eles na tributação do ICMS. Por outro lado, o Senado possui a obrigação de observar o princípio da autonomia distrital e o princípio federativo, a fim de não exceder-se e restringir a autonomia dos entes.

Segundo Roque Antônio Carrazza (2009, p. 88), *“a alíquota pode variar, inclusive num mesmo tributo (alíquota progressiva), mas não deve imprimir-lhe feições confiscatórias (art. 150, IV, da CF), aguilhotinando, assim, o direito de propriedade (arts. 5º, XXII e 170, II, da CF).*

Ainda, a alíquota deverá respeitar o princípio da capacidade contributiva, ou seja, deve estar de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo.

2.6 LANÇAMENTO

Como já foi devidamente explicitado no capítulo anterior, o lançamento do ICMS é feito por homologação, também chamado de autolancamento.

Nesta modalidade, é o próprio sujeito passivo do tributo que possui o dever de recolher o montante supostamente devido.²⁶ Diante desse quadro:

(...) no lançamento 'por homologação' o contribuinte (ou quem lhe faz juridicamente as vezes) não só calcula o montante de tributo a pagar, como antecipa seu recolhimento. A Fazenda Pública, de seu turno, afere a higidez jurídica dos atos por ele praticados e, nada tendo que objetar, homologa o pagamento.

Isto não significa que, no lançamento por homologação, o contribuinte fica sub-rogado na função administrativa de lançar, mas, simplesmente, que executa, por imposição legal, os atos materiais conducentes à realização dos efeitos próprios dessa função (CARRAZZA, 2009, P. 590).

Por fim, o contribuinte deve dar sua colaboração ao Fisco fazendo a apuração do *quantum debeatur* e no pagamento do montante supostamente devido. Quanto à Fazenda Pública, realiza o lançamento após fiscalizada a operação ou tacitamente, pelo decurso do prazo, quando a quitação do crédito se torna definitiva.²⁷

2.7 DISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS

A distribuição de receitas possui o escopo de partilhar o produto da arrecadação do ICMS nos Estados.

Neste momento, é importante ressaltar que o produto da arrecadação do ICMS do Distrito Federal não é repartido, pois a inexistência de municípios no âmbito distrital assim o torna impossível.²⁸

A matéria encontra-se disciplinada na art. 158, IV, da CF/1988, cujo teor é:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

IV – vinte e cinco por cento da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Quanto à parcela a ser distribuída aos municípios e, se criados, aos territórios federais, temos que é vedada a restrição ou retenção do montante em debate.²⁹ No entanto, existem duas exceções a este

dispositivo: o condicionamento da distribuição ao recebimento dos créditos³⁰ e à observância dos limites de aplicação dos recursos em serviços de saúde.³¹⁻³²

No que se refere à repartição do montante em questão entre os municípios de cada estado, o parágrafo único do art. 158 dispõe, textualmente, que:

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionados no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso, dos Territórios, lei federal.

Primeiramente, cabe ressaltar o conceito de valor adicionado. Sua definição foi dada pelo art. 3º, §1º, da Lei Complementar 63/1990, que afirma tratar-se da soma dos valores das mercadorias saídas e das prestações de serviços deduzido o valor das mercadorias entradas em seu território, cálculo realizado com base em cada ano civil.

De acordo com o disposto no inciso I supracitado, o legislador constituinte objetivou prestigiar os municípios cuja arrecadação do tributo foi maior (ALEXANDRE, 2008, p. 186).

Quanto à parcela restante, os Estados possuem autonomia para definir seus critérios de divisão. Tal discricionariedade, no entanto, é limitada, pois a legislação estadual não pode excluir qualquer município da repartição deste montante (ALEXANDRE, 2008, p. 187).³³

Por fim, Roque Antônio Carrazza (2009, p. 611) afirma que:

Graças ao percentual previsto neste inciso II, todos os Municípios localizados no território do Estado acabam de algum modo partilhando o produto da arrecadação do ICMS. Não fosse assim, pequenos Municípios, onde são realizadas poucas operações ou prestações tributadas por meio de ICMS, ficariam à margem do progresso do Estado e se sentiriam inclinados a encetar verdadeiras guerras fiscais dentro da região onde se localizam, o que a Carta Magna absolutamente não permite.

CAPÍTULO 3 – DA LEGITIMIDADE ATIVA DO ICMS COBRADO NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO INDIRETA

Neste terceiro e último capítulo analisaremos o tema principal do presente trabalho. Para isso, veremos as modalidades de importação.

3.1 MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO

Existem duas modalidades de importação (CARRAZZA, 2009, p. 77):

- a) direta, que ocorre quando a operação é realizada pelo próprio destinatário final do produto, sem qualquer intermediação, e a
- b) indireta, que se dá quando a importação é promovida por uma empresa intermediária especializada, comumente chamada *trading*, que por sua vez remeterá a mercadoria a seu destinatário final, previamente definido ou não.

A importação indireta é bastante utilizada, conforme palavras de Roque Antônio Carrazza:

Tendo em vista os entraves e dificuldades inerentes ao comércio internacional, de pleno conhecimento de qualquer cidadão, despachos aduaneiros podem demorar meses para serem prolatados. Preferível, assim, adquirir mercadorias por meio de empresas qualificadas (tradings), cujo objeto consista exatamente em operar no ramo, sob contratos os mais variados, com ou sem exclusividade, com vendedor certo ou não, com mercadorias qualificadas pelo gênero ou previamente definidas por tipos ou classes (CARRAZZA, 2009, p. 77).

A importação indireta também é dividida em duas modalidades (CARRAZZA, 2009, p. 77/78):

- a) “por encomenda”, ocorre quando uma empresa contrata uma *trading* para que esta, com recursos próprios, realize a alienação da mercadoria importada diretamente com o exportador. Neste caso, ao receber a mercadoria, a *trading* possui a obrigação de revendê-la à empresa encomendante, e;³⁷
- b) “por conta e ordem”, quando a *trading* não negocia ou assume obrigações diretamente com a empresa exportadora, nem efetua o pagamento da importação com recurso próprio.

Neste trabalho só analisaremos o ICMS cobrado a título de operações de importação indireta, pouco importando se “por encomenda” ou “por conta e ordem”, pois tal diferenciação não interfere na determinação de seu sujeito ativo, como veremos adiante.

Para um estudo minucioso, dividiremos este capítulo em mais duas partes: uma para cada entendimento firmado sobre o assunto.

3.2 SOBRE O SUJEITO ATIVO SER O ESTADO ONDE OCORRE O DESEMBARAÇO ADUANEIRO

A parte da doutrina que entende ser o local do desembaraço aduaneiro o sujeito ativo do ICMS-importação defende seu posicionamento com base nos seguintes aspectos:

3.2.1 DO ARTIGO 12, IX, § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996

Tal artigo, com a redação dada pela LC 114/2002, dispõe que o fato imponible do ICMS-importação ocorre na ocasião do desembaraço aduaneiro e que a entrega das mercadorias importadas somente poderá ser realizada mediante a comprovação do pagamento do imposto (ou de sua dispensa), após o desembaraço aduaneiro (CEZAROTI, 2007, p. 40). Eis o teor do dispositivo em debate:

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

(...)

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

(...)

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

3.2.2 SOBRE A DEFINIÇÃO DE DESTINATÁRIO FINAL

O Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento do RE 268.586, entendeu que:

O termo destinatário, contido no trecho final do art. 155, § 2º, IX, 'a', da Constituição, deve ser lido e interpretado em consonância com o preceito que, nesse mesmo texto, combinado com o disposto no inc. II do caput do art. 155, outorga ao Estado competência para instituir ICMS na importação. Ou seja, destinatário da mercadoria é quem figura como contraente no negócio jurídico que dá origem à operação material de importação, seja esta realizada diretamente, seja por intermédio de terceiro, como, p. ex., de prestador de serviço, trading, etc.³⁴

Ainda, o Ministro Cezar Peluso, em seu voto, afirma haver duas situações de importação:

- a) quando o importador é, também, destinatário da importação, ao comprar o produto para uso próprio, para revenda; e
- b) quando o importador é contratado, por meio de negócio jurídico diverso, tão-somente a fim de intermediar e facilitar a celebração do negócio jurídico de compra de bem importado entre o adquirente – destinatário da mercadoria – e o vendedor – estabelecido em Estado estrangeiro.

Na primeira hipótese, o sujeito passivo seria o próprio importador, já na segunda situação, o contribuinte é aquele que celebrou negócio jurídico com a importadora, ou seja, *“o ICMS é devido para o Estado onde está realizado o destinatário final da mercadoria, sendo irrelevante o local do estabelecimento do importador”* (CEZAROTI, 2007, p. 43).

Para que chegasse a este entendimento, o STF concluiu que o art. 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição Federal, não estabelece o ente tributante no ICMS-importação, mas tão-somente o momento de seu fato gerador. Eis o teor do dispositivo em debate:

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

(...)

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

(...)

IX – incidirá também:

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

3.2.3 DO ARTIGO 11, I, ‘D’, DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996

Este dispositivo estabelece que o sujeito ativo do imposto em debate é o Estado do estabelecimento da entrada física do produto. Hugo de Brito Machado (1997, p. 57) estabelece que: *“quando a mercadoria é importada do exterior, o local da operação é aquele em que tem sede o estabelecimento no qual ocorre a entrada física da mercadoria. Mesmo que esse estabelecimento seja diverso daquele que realizou a importação”*.

Nesse sentido, um produto importado por uma *trading company* estabelecida no Estado A, mas que chega no Brasil pelo porto do Estado B e que não será remetido à importadora, já que seu encomendante reside, também, no Estado B, será tributado neste Estado.

3.2.4 DA FACILIDADE DA FISCALIZAÇÃO

Por fim, temos que, após a saída da mercadoria do estabelecimento aduaneiro – porto ou aeroporto – é praticamente impossível realizar a fiscalização da cobrança de tributos até sua chegada no estabelecimento importador (DANTAS, 1994, p. 22-39), pois não há meios de se garantir que, após a mercadoria ser liberada no estabelecimento aduaneiro, seja informado ao fisco sua entrada no estabelecimento importador ou que seja transferida a outro.

3.3 SOBRE O SUJEITO ATIVO SER O ESTADO ONDE ESTÁ SITUADO O ESTABELECIMENTO DA EMPRESA IMPORTADORA

Por tratar-se de um entendimento mais complexo e elaborado, dividiremos cada ponto relevante sobre o assunto em subtópicos.

3.3.1 ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO ICMS-IMPORTAÇÃO

Conforme exposto no capítulo anterior, a Constituição Federal, em seus arts. 146 c/c 155, §2º, XII, confere à lei complementar a competência de detalhar o ICMS já definido em seu texto.

Em especial, no que tange ao aspecto espacial do ICMS-importação, a lei complementar possui liberdade bastante restrita para delimitá-lo (CARRAZZA, 2009, p. 76), já que a própria Constituição estabelece que o ente competente para cobrá-lo é aquele onde ocorre a entrada física da mercadoria no estabelecimento do importador.³⁵

A Lei Complementar 87/1996 manteve a entrada física da mercadoria no estabelecimento contribuinte como aspecto espacial do imposto, sob pena de sua inconstitucionalidade.³⁶

O destinatário da mercadoria somente pode ser o jurídico, ou seja, a pessoa que realiza contrato de compra e venda com empresa estrangeira, adquirindo, portanto, a titularidade do bem.

Ante o exposto, e confirmando a afirmação da indiferença acerca da modalidade da importação indireta realizada, temos que o importador, mesmo que não seja o destinatário final do produto, será sempre o contribuinte (CARRAZZA, 2009, p. 79) e que o fato gerador sempre ocorrerá, portanto, no estado onde ele estiver estabelecido.

Nesse sentido, é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: RE 268.586, rel. min. Marco Aurélio, DJ de 18.11.2005; RE 299.079, rel. min. Carlos Britto, DJ de 30.06.2004; RE 192.711, rel. min. Ilmar Galvão, DJ de 18.04.1997; RE 221.956, rel. min. Moreira Alves, DJ de 08.06.1998; RE 209.884, rel. min. Carlos Velloso, DJ 20.02.1998 e RE 211.166, Maurício Corrêa, DJ de 27.06.1997.

3.3.2 SUJEITO PASSIVO POSSÍVEL

Este tópico já foi explorado no segundo capítulo deste trabalho, quando é delimitado o sujeito passivo do ICMS-importação. No entanto, aqui ele será debatido com maior profundidade.

A Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, IX, *a*, determinou que o sujeito passivo do imposto em questão é “o Estado onde estiver situado o estabelecimento do destinatário da mercadoria”. Diante

dessa especificação da Carta Magna, o sujeito passivo possível do ICMS-importação, ou seja, ele está vinculado à materialidade – importação – do tributo.

João Frazão de Medeiros Lima (2002, p. 59) afirma que:

O ICMS (conforme consta da sua denominação) é um imposto sobre operação, o que nos leva a deduzir que o destinatário, no caso de operação de importação, só pode ser o importador, por ser este quem pratica a operação tributada, que é a importação, e não uma outra pessoa que, embora seja adquirente de mercadoria importada, sequer participa do fato gerador decorrente da importação; apenas participa, como adquirente, de uma outra operação (subseqüente à de importação), que é a de venda e compra da mercadoria importada.

Com base no tópico anterior, temos que o contribuinte será o destinatário jurídico da mercadoria.

Diante deste quadro, se nem o legislador ordinário pode afastar-se da materialidade do tributo, não podendo estabelecer o sujeito passivo tributário livremente, menos ainda poderá o Fisco fazer em relação a esta escolha. O Fisco não pode, de forma alguma, colocar terceira pessoa na obrigação de responder pelo débito tributário, se ela for estranha à hipótese de incidência (CARRAZZA, 2009, p. 81).

3.3.3 ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO (IMPORTADOR) X ESTABELECIMENTO FINAL (CONSUMIDOR)

Na Constituição Federal, em seu art. 155, IX, *a*, o legislador dispõe que o critério espacial do ICMS-Importação é o Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria. Porém, restava dúvida quando o “estabelecimento destinatário” é diverso daquele do importador.

Dessa forma, *“para casos onde o importador fosse estabelecido em um Estado e seu cliente em outro, e se o desembaraço fosse feito no Estado do cliente, ambos os Estados disputavam a sujeição ativa”* (SALOMÃO, 2000, p. 71).

A fim de sanar tal dúvida, a LC 87/1996, em seu art. 11, I, *d*, afirma que o ente tributante é aquele onde estiver situado o estabelecimento da entrada física da mercadoria.

Diante desse quadro, os Estados que possuem repartições aduaneiras causaram uma verdadeira guerra fiscal, objetivando a condição de sujeito ativo, já que os bens entravam fisicamente no Brasil por meio de seus territórios. Aqui cabe ressaltar que atualmente não há repartições aduaneiras somente em Estados com costa litorânea.

Segundo o art. 3º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), temos que existem repartições aduaneiras por todo o território brasileiro, inclusive de zona primária, que são:

Art. 3º A jurisdição dos serviços aduaneiros estende-se por todo o território aduaneiro e abrange:

I – a zona primária, constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local:

a) a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados;

b) a área terrestre nos aeroportos alfandegados; e,

c) a área terrestre, que compreende os pontos de fronteira alfandegados; e

II – a zona secundária, que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo.

Ainda, temos que o critério espacial do tributo deve estar em harmonia com seu critério material. Sendo o critério material do imposto em debate a importação de mercadorias a fim de ingressá-las no mercado nacional.

Do exposto, temos que o sujeito ativo só pode ser aquele onde estiver situado o estabelecimento destinatário do produto, pois é com seu recebimento que o bem passará a integrar o ciclo econômico brasileiro.

Por fim, cabe ressaltar possível erro na redação do art. 11, I, *d*, da LC 87/1996, já que o art. 20 da mesma lei dispõe que:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao Ativo Permanente, interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Do texto do artigo supracitado podemos perceber a existência da entrada “simbólica” ou ficta da mercadoria no estabelecimento importador.

Vejamos um exemplo da chamada entrada ficta. Ela ocorre quando o importador está situado no Estado A, seu cliente é domiciliado no Estado B e a mercadoria chega ao Brasil pelo Estado C. Na ocasião do desembarço aduaneiro, o importador providencia o envio da mercadoria do porto diretamente para o consumidor no Estado B, ou seja, só há entrada física da mercadoria neste Estado.

De acordo com o texto do artigo 11, I, *d*, da LC 87/1996, podemos concluir que o contribuinte do imposto é o consumidor, que sequer realizou seu fato gerador de importar, mas tão-somente praticou a operação interna de adquirir o bem importado.

Por outro lado, interpretando o art. 20 da mesma lei, temos que o sujeito passivo é o próprio importador, através da realização da entrada ficta da mercadoria em seu estabelecimento.

Este é, também, o entendimento de Marcelo Viana Salomão (2000, p. 74), que aprofunda-se no tema:

Concluindo: a previsão contida no art. 11, I, d de que só a entrada física demarcaria o aspecto espacial e, como corolário, a sujeição ativa desse imposto, fere a norma oriunda da interpretação sistemática do art. 155, IX, a e da própria Lei Complementar nº 87/96 de forma geral, pois como vimos ela acolhe a igualdade jurídica entre a entrada física e a simbólica.

CONCLUSÃO

Conforme vimos no primeiro capítulo deste trabalho, no item 1.10, acerca do momento do nascimento da obrigação tributária relativa ao ICMS, temos que o imposto em questão é essencialmente mercantil.

No item mencionado acima, determinamos que o sujeito passivo somente pode ser tributado após a ocorrência de uma operação mercantil, pois o fato imponible do referido imposto pressupõe a colocação do produto no ciclo econômico brasileiro, não podendo ser tributado, portanto, o consumidor final da mercadoria.

Ainda, se o tributo fosse cobrado na ocasião do desembaraço aduaneiro da mercadoria, teríamos a ocorrência de uma verdadeira guerra fiscal, dado que o ICMS, em sua generalidade, é a maior fonte de renda dos Estados e que, para aumentar sua arrecadação, os Estados criariam benefícios tributários competindo intensamente entre si.

Nesse sentido, podemos concluir que a sujeição ativa do ICMS cobrado a título de operações de importação deve ser do Estado-membro onde está localizado o estabelecimento da empresa importadora.

Além do exposto, tal entendimento é o mais aceitável por prestigiar o pacto federativo, pois tal solução gera maior igualdade entre os entes, tornando os Estados de difícil acesso ou com condições aduaneiras precárias – e, normalmente, mais pobres – tão aptos a receber o montante do ICMS-importação quanto aqueles com maior índice de movimentação aduaneira.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. São Paulo: Editora Método, 2ª ed., 2008.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 6ª ed., 2008.

BENATTI, Jair. ICMS – Consultoria Tributária: Tomo I. Campinas: Bookseller Editora e Distribuidora, 1ª ed., 2002.

_____. ICMS – Consultoria Tributária: Tomo II. Campinas: Bookseller Editora e Distribuidora, 1ª ed., 2002.

BOTTALLO, Eduardo. Importação de Produtos Estrangeiros e ICMS. Revista de Direito Tributário nº 67, Malheiros Editores, p. 289-291.

BRITO, Edvaldo. O ICMS: Restrições à Compensação do ICMS – Bens do Ativo e Bens Destinados a Consumo do Estabelecimento, O ICMS e a LC 102. São Paulo: Dialética, 2000, p. 54.

CANOTILHO, J. J. G.omes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Coimbra: Almedina, 6ª ed., 1993.

CARDOSO, Lais Vieira. Substituição Tributária no ICMS. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2004.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. ICMS: Questões Atuais. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros Editores, 13ª ed., 2009.

CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira de. ICMS Questões Fundamentais. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 16.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª ed., 2000.

CEZAROTI, Guilherme. A Questão da Competência para Exigir o ICMS na Importação de Bens do Exterior: Análise à Luz do RE nº 268.586-1/SP da 1ª Turma do STF. Revista Dialética de Direito Tributário nº 136, janeiro, 2007, p. 36-47.

CHIESA, Clélio. O ICMS e a EC 33. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense, 9ª ed., 2005.

_____. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Forense, 7ª ed., 2004.

DANTAS, Joaquim Adolfo Barbosa. ICMS – Importação – Momento de Incidência do Imposto. Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual nº 14, Minas Gerais, abril/maio/junho, 1994, p. 22-39.

FILHO, Luiz Alberto Pereira. ICMS: Questões Polêmicas. Curitiba: Juruá Editora, 2004.

FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. Tributação Interestadual do ICMS e Adoção do Destino. Rio de Janeiro: Revista de Administração Pública, janeiro/fevereiro, 2005, vol. 39, n° 1, p. 17-41.

FUNARO, Hugo. ICMS – a Questão da Entrada Física da Mercadoria ou Bem no Estabelecimento Importador. Revista Dialética de Direito Tributário n° 108, p. 91-104.

KOCH, Deonísio. Manual do ICMS: Comentários à Lei Complementar 87/96 Atualizada. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006.

LIMA, João Frazão de Medeiros. Os Sujeitos Passivo e Ativo do ICMS nas Operações de Importação (Quem Paga a Quem?). Revista Dialética de Direito Tributário, n° 77, fevereiro, 2002, p. 56-67.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 29ª ed., 2008.

_____. Aspectos Fundamentais do ICMS. São Paulo: Editora Dialética, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 10ª ed., 2008.

MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. ICMS Questões Fundamentais. São Paulo: MP Editora, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. A Importação no Direito Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

_____. ICMS na Importação – Local de Recolhimento em Operações Interestaduais. Repertório IOB de Jurisprudência - 2ª quinzena de novembro de 1999, n° 22/99 – caderno 1, p. 646-644.

_____. ICMS: Teoria e Prática. São Paulo: Editora Dialética, 10ª ed., 2008.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. A Não-cumulatividade Tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 92/93.

MENDONÇA, Christine. A Não-Cumulatividade do ICMS. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 10ª ed., 2008.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Editora Dialética, 5º vol., 2001.

SACCONI. Luiz Antônio. Minidicionário Sacconi da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Atual, 1996.

SALOMÃO. Marcelo Viana. ICMS na Importação. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio. Direito Tributário: Tributação Empresarial. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. Reforma Constitucional Tributária: ICMS – Origem e Destino. Revista Internacional de Direito Tributário, ABRADT, Belo Horizonte, vol. 1, n° 2, julho/dezembro, 2004, p. 114-128.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. Direito Tributário Nacional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 3ª ed., 2002.

_____. ICMS: Origem e Destino (Harmonização Legislativa Nacional). Interesse Público n° 26, 2004, p. 137-143.

ZOTELLI, Valéria. ICMS Questões Atuais. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007.

Notas

Nota 1

Este recurso extraordinário já foi distribuído no Supremo Tribunal Federal à Ministra Ellen Gracie sob o número 589.602.

Nota 2

Art. 32, § 1º, da Constituição Federal.

Nota 3

Art. 155, II, da CF.

Nota 4

Veremos no próximo capítulo que há exceções à regra aqui explícita nos casos do ICMS cobrado por operações de importação.

Nota 5

Art. 155, II, CF.

Nota 6

Art. 155, II, CF.

Nota 7

Art. 155, §2º, X, d, CF.

Nota 8

Art. 155, §3º, CF.

Nota 9

Art. 155, §3º, CF.

Nota 10

Art. 13, §1º, I, II, da LC/87 1996.

Nota 11

Art. 13, §2º, da LC 87/1996.

Nota 12

Art. 10, da Lei Complementar 87/1996.

Nota 13

Art. 155, §2º, IV, da Constituição Federal.

Nota 14

Art. 155, §2º, V, a, da Constituição Federal.

Nota 15

Art. 155, §2º, V, b, da Constituição Federal.

Nota 16

Art. 155, §2º, VI, da Constituição Federal.

Nota 17

Art. 155, VII, da Constituição Federal.

Nota 18

155, VIII, da CF/1988.

Nota 19

Art. 155, §2º, XII, g, da CF/1988.

Nota 20

Com exceção à substituição tributária, como vimos no enunciado 1.7.

Nota 21

Joaquim Adolfo Barbosa Dantas e João Frazão de Medeiros Lima.

Nota 22

José Eduardo Soares de Melo, Roque Antônio Carrazza, Fernando Aurélio Zilveti, Carlos Eduardo Costa M. A. Toro, Maurício Barros, Valéria Zotelli.

Nota 23

Antônio Carlos Vallim de Camargo, Mozart Andrade Miranda e Cássio Lopes da Silva Filho, por exemplo.

Nota 24

Art. 50, I, do Regulamento do ICMS.

Nota 25

Art. 155, §2º, V, da Constituição Federal.

Nota 26

Art. 150, caput, do Código Tributário Nacional.

Nota 27

Art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Nota 28

Art. 32, da CF/1988.

Nota 29

Art. 160, caput, da CF/1988.

Nota 30

Art. 160, parágrafo único, I, da CF/1988.

Nota 31

Art. 160, parágrafo único, II, da CF/1988.

Nota 32

ADI 1.106, rel. min, Maurício Corrêa, DJ de 13.12.2002.

Nota 33

RE 401.953, rel. min. Joaquim Barbosa, DJ de 21.09.2007. Convém ressaltar que este processo ainda não transitou em julgado e encontra-se em mesa para julgamento de dois embargos de declaração com potencial modificativo.

Nota 34

Trecho do voto do Ministro Cezar Peluso no julgamento do RE 268.586, DJ de 18.11.2005.

Nota 35

Art. 155, §2º, IX, a e XII, d, da Constituição Federal.

Nota 36

Art. 11, d, da Lei Complementar 87/1996.