

TEXTO 4
COMPLEMENTAR
ICMS SOM?

MARCELO VIANA SALOMÃO

ICMS NA IMPORTAÇÃO

Coleção TEMAS JURÍDICOS

SÃO PAULO
EDITORA ATLAS S.A. - 2000

3

O ICM na Constituição Federal

3.1 INTRODUÇÃO DO ICM NO ORDENAMENTO JURÍDICO

O primeiro imposto que vamos examinar é o ICM, ou seja, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias.

Foi a Emenda Constitucional nº 18, de 1º-12-1965 (art. 12), o instrumento introdutório da norma que trazia o desenho inaugural do ICM e outorgava competência aos Estados e Distrito Federal para instituí-lo.

Essa norma foi mantida na Constituição de 1967 (art. 24, II) e também pela Emenda Constitucional nº 1/69 (art. 23, II) nos seguintes termos:

“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I -

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

O exame desse dispositivo evidencia-nos, de imediato, que se trata de um imposto que incide sobre operações, mas não de quaisquer operações, apenas daquelas relativas à circulação de mercadorias.

Destarte, para que se possa compreender corretamente o critério material da hipótese de incidência deste tributo, deve-se, necessariamente, dominar o significado jurídico de três palavras: operações, circulação e mercadorias.

3.2 CONCEITO JURÍDICO DO TERMO “OPERAÇÕES”

Operação, em termos de Direito, significa *negócio jurídico*, ou seja, *uma manifestação de vontades que cria, modifica ou extingue direitos*.

Tal conceituação decorre da minuciosa verificação da Constituição então vigente e de nossa melhor doutrina, sobretudo os estudos e pareceres produzidos em parceria, ou isoladamente, por Cleber Giardino, Geraldo Ataliba e Aliomar Baleeiro.¹

Assim, o fato que, se ocorrido no mundo fenomênico, gerava a obrigação de pagar ICM era a concreção de um negócio jurídico que acarretasse a circulação de mercadorias.

Mesmo sendo inerente ao termo ora analisado, face a sua relevância, devemos lembrar que para que haja negócio jurídico obrigatoriamente deverá haver duas pessoas. Tal se dá pela conhecida impossibilidade de se fazer negócio consigo mesmo.²

Percebe-se, então, aliás à evidência, que o ICM era um imposto incidente sobre operações, isto é, que o núcleo da materialidade de sua hipótese de incidência eram *negócios jurídicos* e não a *circulação de mercadorias*.

Nem por isso, todavia, deverão ser desprezados os termos *circulação* e *mercadorias*, muito pelo contrário, como dissemos, eles também são fundamentais para a correta compreensão do aspecto material desse imposto.

Tal importância consiste no fato de que qualificam quais as operações que podem ser tributadas. São os adjetivos imprescindíveis para que se delimite o sentido do termo operações. Sem eles, a concretização de qualquer operação daria nascimento a uma obrigação tributária de ICMS.

1. BALEEIRO, Aliomar. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. *Revista Forense*, nº 250, p. 138-150; ATALIBA, Geraldo, GIARDINO, Cleber. *ICM - Autonomia dos estabelecimentos: operação mercantil - impossibilidade de negócio consigo mesmo não há circulação dentro de uma pessoa jurídica*. *Revista de Direito Tributário*, nº 43, p. 222-234, 1998.
2. Não por outra razão, Geraldo Ataliba, com sua costumeira precisão, ensina que: “não há operação sem dois sujeitos” (ICMS: não incidência na ativação de bens de fabricação própria. *Revista de Direito Tributário*, nº 63, p. 194-205). E, para a sorte dos cidadãos brasileiros, nesta questão nossa jurisprudência, liderada pelo Supremo Tribunal Federal, decidiu nos mesmos termos defendidos pelos cientistas do Direito. STF: Representações de inconstitucionalidade nº 1.181-PA, 1.292-MS, 1.394-AL, 1.395-PE, RE 93.523, RE 75.026. Nesse passo, parece-nos oportuna a transcrição da ementa do acórdão prolatado no julgamento da mencionada Repr. nº 1.394-AL, pelo plenário do Excelso Pretório: “Inconstitucionalidade da Lei nº 4.418 do Estado de Alagoas, que define como fato gerador de ICM, de modo a determinar sua incidência em razão do simples deslocamento de insumos destinados à composição do produto, NA MESMA EMPRESA. Precedentes do STF.”

Ou seja, da mesma forma que se deu com a identificação do termo *operação* na seara do Direito – onde vimos que equivale a dizer *negócio jurídico* –, era imprescindível que se definisse quais destes *negócios* seriam atingidos por tal imposto.

Consciente disto, o constituinte estabeleceu que somente as operações relativas à circulação de determinado tipo de bens – *as mercadorias* – seriam tributadas.

Passemos, então, ao exame do termo *circulação*, cujo significado, conforme se demonstrará, causou muita polêmica antes da aceitação pacífica que predomina nos dias de hoje.

3.3 CONCEITO JURÍDICO DO TERMO “CIRCULAÇÕES”

- Circulação, em termos jurídicos, significa mudança de titularidade.

Para fins jurídicos, só se pode falar em *circulação* se alguém que detém os direitos de propriedade de determinado bem transfere-os para outrem.

Destarte, apenas uma *operação*, isto é, um negócio jurídico, que tivesse por objeto a transferência do direito de disposição sobre determinado tipo de bem, é que configurava um fato passível de gerar a incidência do ICM.

A relação jurídica entre dois sujeitos que não acarretasse a mudança de titularidade de determinado bem, por impedimento constitucional, obstava a exigência do ICM, já que não se teria concretizado o fato imponible.

Nesse ponto, deve-se tomar uma precaução que todos estudiosos do Direito, e em especial do Direito Tributário, devem ter no exercício de seu trabalho: a de desconsiderar os termos ou conceitos advindos de outras áreas do saber, e em especial da Economia.

Tal advertência deve ser observada com extrema acuidade, pois ignorá-la equivale, no mínimo, a desconhecer o princípio lógico da identidade que tem como consequência o fato de cada ciência ser diferente da outra e, exatamente por isso, possuir linguagem própria.

A seguinte situação pode esclarecer melhor o teor da advertência: imagine-se alguém tentando interpretar uma norma jurídica com apoio em um dicionário de medicina ou de engenharia. Pois bem, este é exatamente o mesmo disparate que comete quem estuda Direito Tributário utilizando conceitos da Economia, ou ainda preocupando-se com dados, fatos ou termos que só dizem respeito a esta ciência.

Com isso se quer ressaltar, frisar e repisar, que *circulação* é expressão que deve ser entendida juridicamente. Mesmo que se pretendesse utilizar o termo no sentido que lhe é dado pela ciência econômica, a tentativa estaria

fadada ao insucesso já que mesmo ali tal termo é vago e impreciso.³ Imprescindível, ainda assim, para assegurar a objetividade e segurança específicas do Direito.⁴

Salta aos olhos, assim, o equívoco daqueles que pretendem classificar a *circulação*, a que se refere a hipótese de incidência do ICM, como um simples fenômeno econômico ou físico.

Os doutrinadores, visando demonstrar que a circulação física é irrelevante para fins de ICM, e que só a circulação jurídica, decorrente de uma operação, é que acarreta o dever de recolhê-lo, aduzem que se a mera saída de mercadorias, ou seja, sua circulação física, fosse relevante para fins desta exação, teríamos que aceitar que haveria incidência sobre mercadorias que precisassem ser retiradas às pressas de uma loja por seus funcionários em função de um incêndio. O mesmo se daria no caso de uma enxurrada arrastar mercadorias da loja, ou de um furto ou um roubo, pois, de uma forma ou de outra, a mercadoria teria saído *fisicamente* do estabelecimento.

Concluindo: juridicamente só há circulação se ela for decorrente de uma operação, ou seja, de um negócio jurídico que transfira os direitos de propriedade de um dos negociantes para o outro.

3.4 CONCEITO JURÍDICO DO TERMO “MERCADORIA”

A *mercadoria*, por sua vez, é uma espécie do gênero *bens* ou *produtos*. Ela, e não todos os produtos ou bens, é que, quando negociada, gera a incidência daquele imposto. Só é mercadoria, portanto, o bem que é feito ou comprado para ser revendido com fito de lucro.

Aliás, o exame de nossos textos constitucionais anteriores, mais especificamente a partir da Carta de 1946, revela que os constituintes não empregaram a palavra *mercadoria* com a mesma despreocupação com que utilizaram os termos *produtos* e *bens*.

Melhor dizendo, o exame dos textos constitucionais revela o conhecimento dos constituintes acerca dos significados próprios das palavras *mercadorias*, *produtos* e *bens*.

A Emenda Constitucional nº 1/69, na parte tributária, confirma esta observação, vez que falava em *bens de qualquer natureza, bens imóveis e pro-*

3. Consultar: DINIZ, Maria Helena. Vigência e eficácia da norma constitucional. In: FERRAZ, Tércio Sampaio et al. *Constituição de 1988: legitimidade, vigência e eficácia, supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989.

4. Consultar: GIARDINO, Cleber, ATALIBA, Geraldo. ICM: autonomia dos estabelecimentos. Operação mercantil – impossibilidade de negócio consigo mesmo – não há circulação dentro de uma pessoa jurídica. *Revista de Direito Tributário*, nº 43, p. 222-234.

dutos em vários dispositivos; quando, porém, se referia ao ICM, empregava apenas o termo *mercadorias*.⁵

Para Baleeiro, *mercadoria* é o “bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender”.⁶

Com base nessa definição, que, aliás, foi o ponto de partida ou, pelo menos, leitura obrigatória de grande parte dos estudiosos do ICM, percebe-se claramente que a intenção de fabricar para vender com lucro, ou comprar para revender, também visando a um ganho econômico, é insita, inerente, inseparável do conceito de mercadoria.

Também em função da ordem constitucional, esse *alguém* que compra ou fabrica, com tais intenções, só pode ser um comerciante, um industrial ou um produtor.

Assim, é lícito afirmar que atingida a última etapa do ciclo econômico, ou seja, adquirida a mercadoria pelo consumidor final, ela deixa de ser mercadoria, pois não foi adquirida com o escopo de ser revendida.

3.4.1 Relevância fundamental da destinação e do promotor da operação

Com isso se infere que, na verdade, não é a natureza intrínseca do bem que o qualifica como mercadoria, mas sua destinação e a natureza do promotor da operação que a tem por objeto.⁷ Ou seja, o bem será considerado *mercadoria* na medida em que tenha sido adquirido ou produzido para ser comercializado com fins lucrativos e, ainda, desde que tal operação tenha como comprador um produtor, um comerciante ou um industrial.

Na doutrina encontramos exemplos elucidativos: o sapato para um armazém é *mercadoria*, o que também ocorre na venda do armazém para as lojas; quando, porém, o consumidor final o adquire nas lojas, exatamente nesse momento, ele transforma-se em um *bem de consumo*, e, portanto, já fora do comércio. O mesmo se dá com uma máquina motriz que, para seu fabricante e para seu vendedor, configura uma *mercadoria*; contudo, para o industrial que a adquire, ela se tornará um *bem de produção*, um bem instrumental, um bem de capital fixo, uma vez que não foi adquirida para ser revendida objetivando lucro.

5. A única exceção era o art. 23, § 7º, que utilizava a expressão “produtos industrializados” para conceder-lhes imunidade nas exportações.

6. BALEEIRO, Aliomar. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. *Revista Forense*, nº 250, p. 143.

7. Cf. ATALIBA, Geraldo. ICMS: não incidência ativação de bens de fabricação própria. *Revista de Direito Tributário*, nº 63, p. 198.

Esses exemplos ilustram claramente que é a destinação que identifica um bem como uma mercadoria, pois, dependendo do fim que seu proprietário lhe dê, ela sai do processo de circulação e ingressa, já como bem, no processo de produção ou de consumo.

Essa situação gerou perplexidade em alguns juristas, inclusive em Alcides Jorge Costa, sabidamente um dos mais renomados estudiosos deste imposto, que discordava veementemente de tal afirmação, sustentando que uma coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo.⁸

Geraldo Ataliba, por sua vez, afirmava que, de acordo com a *perspectiva jurídica*, uma coisa “é e não é ao mesmo tempo”.⁹ “Um remédio”, exemplificou,

“na prateleira da farmácia, para o farmacêutico é mercadoria, para mim não; não compro aquilo para revender; compro aquilo para curar minha doença. O livro na prateleira do livreiro é, para ele, mercadoria; para mim é um bem inestimável de cultura! Assim uma coisa pode, ao mesmo tempo, ser e não ser, depende da perspectiva”.¹⁰

Concordamos plenamente com esta idéia, visto que ela é decorrência necessária do entendimento supramencionado: o que qualifica um bem como *mercadoria* é sua *destinação e não suas características intrínsecas*.

Ainda sobre mercadoria é fundamental que se diga que, no Brasil, seu conceito deflui de lei, qual seja do disposto no art. 191 do Código Comercial,¹¹ que expressamente a vincula à finalidade de comprar para vender e ter lucro. No Brasil, portanto, o conceito de mercadoria é legal.

Informa-se, ainda, mas em nível de Direito Comparado, que países como a Inglaterra, os Estados Unidos, a França (neste caso também por definição legal), Portugal, a Espanha e a Argentina empregam o termo com o mesmo conteúdo semântico que o que lhe é atribuído em nosso país.¹²

8. COSTA, Alcides Jorge. ICM: sobre a importação de bens de capital para uso do importador. *Revista Forense*, nº 250, p. 131-138, maio/jun. 1975.

9. ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*, nº 57, p. 90-104, 1991.

10. Idem, *ibidem*.

11. O art. 191 do Código Comercial prescreve que: “O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (art. 127).”

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel-moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou o vendedor seja comerciante”.

12. Conferir: BALEEIRO, Aliomar. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. *Revista Forense*, nº 250, p. 138-205.

Visto que a definição legal de mercadoria está sediada no Código Comercial e que, portanto, foi estudada a fundo pelos comercialistas, nada melhor do que se conhecer a conceituação que lhe foi dada por J. X. Carvalho de Mendonça, classificado por Baleeiro como mestre inexcedido. Segundo ele, para que se esteja diante de uma mercadoria, é imprescindível a "intenção" de que a mesma seja adquirida para ser revendida com lucro por parte do comprador, ou produzida para ser vendida com um ganho por parte do industrial. Assevera, ainda, que um bem deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se encontra no poder ou propriedade do consumidor. Confirmando tal ensinamento, acrescenta que, como a compra mercantil tem por escopo a especulação, sua antítese é a "compra feita para uso pessoal do comprador, para consumo próprio".¹³

Destarte, se o Direito Comercial de forma expressa define o que é mercadoria, e se o Direito Tributário sabidamente é um *direito de superposição*, ou seja, um ramo do Direito que é aplicado sobre institutos, fatos ou situações, já definidos ou regulamentados por outras áreas dessa mesma ciência, não há como pretender que esse termo tenha significado diferente para estes dois ramos do Direito.

A propósito, sempre que se fala em "ramos do Direito", é imprescindível ter em mente que apenas para fins didáticos se pode aceitar que o Direito seja dividido em áreas isoladas. Prova disso é que o legislador municipal, ao instituir o IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, e definir que o fato imponível é "a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física", necessariamente deverá respeitar o conteúdo semântico estabelecido pelo Direito Civil para os termos "propriedade", "domínio útil" e "posse". O mesmo ocorre com o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativo a títulos ou valores mobiliários, onde o Direito Tributário incidirá em fatos já legislados, definidos pelo Direito Financeiro. Apenas para dar mais um exemplo, e com isso demonstrar que esse fenômeno é natural na interpretação do Direito Tributário em si e não apenas no âmbito dos impostos, o legislador, ao instituir taxas, deverá observar, rigorosamente, os conceitos estabelecidos pelo Direito Administrativo para "serviços públicos" e "poder de polícia".

Sem sombra de dúvidas, o melhor exemplo sobre o tema foi dado por Alfredo Augusto Becker citando Luigi Vittorio Berliri,¹⁴ qual seja o de que: "o marido em Direito Tributário não pode ser outro que o marido do Direito Civil e do Canônico, isto é, aquele que é unido à mulher pelo matrimônio".

13. MENDONÇA, J. X. Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*, Apud: BALEEIRO, Aliomar. ICM sobre a importação de bem de capital para uso do importador. *Revista Forense*, nº 250, p. 146, maio/jun. 1975.

14. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1972. p. 110.

Ensina, ainda, que Berliri há muito já recomendava "o abandono, de uma vez para sempre, do arbitrário expediente de atribuir ao legislador tributário (como se fosse um outro legislador e, ainda por cúmulo, ignorante do Direito) uma linguagem sua própria que atribuiria a palavra ou expressão que tem um preciso e conhecido significado jurídico um *esquisito* significado novo de Direito Tributário".¹⁵

Becker esclarecia, também, que

"não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de *cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico*".¹⁶

Ponderava o irreverente mestre gaúcho que parte significativa dos juristas desconhecia ou não compreendia a unicidade do Direito. Felizmente, o que se vê hoje é que ela é ampla e internacionalmente defendida como demonstrou Geraldo Ataliba aduzindo que Ruy Cirne Lima a defende sob o nome de "*unidade fundamental do Direito*"; Recaséns Siches, como "*enclausurabilidad del orden jurídico*"; e Juan Manuel Teran, como a "*plenitud del sistema jurídico*".¹⁷

Posto isto, pode-se concluir que as ditas "ramificações" do Direito são realmente apenas didáticas, já que, na verdade, o Direito é uno e incindível e que, como consequência, o conteúdo semântico de um termo utilizado em uma das áreas do Direito valerá para todas as outras, principalmente para o Direito Tributário, que notoriamente é um *direito de superposição*.

Ante o exposto, acredita-se que finalmente se possa afirmar, sem medo de errar, que quando o termo *mercadoria* for utilizado pelo legislador para criar regras tributárias, indubitavelmente ele manterá o mesmo teor semântico dado pela legislação comercial.

Michel Temer, ao ensinar sobre interpretação de normas constitucionais, e mais especificamente sobre palavras utilizadas pelo constituinte, realça que:

15. Idem, *ibidem*, p. 111.

16. Idem, *ibidem*, p. 110.

17. ATALIBA, Geraldo. ICMS: não incidência na ativação de bens de fabricação própria. *Revista de Direito Tributário*, nº 63, p. 200.

“também não se pode deixar de verificar qual o sentido que o constituinte atribuiu às palavras do Texto Constitucional, perquirição que só é possível pelo exame do todo normativo, após a correta apreensão da *principiologia* que ampara aquela palavra”¹⁸ (destaque do autor).

Conhecidos os significados jurídicos dos termos *operações, circulação e mercadorias*, conclui-se, sem maiores esforços, que só eram atingidos pelo ICM os negócios jurídicos que dessem causa a mudança de titularidade de bens que, por sua vez, eram produzidos ou comprados para serem revendidos com o fito de lucro.

3.5 CRITÉRIO MATERIAL

Diante dos dados colhidos, já é possível visualizar o *critério material* deste imposto, entendido como tal o núcleo da hipótese normativa e não toda a hipótese, pois esta engloba os critérios temporal e espacial.

O critério material é um dos componentes lógicos da hipótese tributária, e, portanto, com ela não se confunde. Ele é formado por um verbo, seguido de seu complemento.¹⁹

Destarte, apesar de se tratar de um gravame que incidia sobre operações, os termos *circulação* e *mercadorias* também eram componentes do critério material da hipótese tributária do ICM, pois eram eles que definiam quais negócios jurídicos eram alcançados. Tanto é assim que sem eles desempenhando esta função adjetiva quaisquer operações seriam tributadas.

Portanto, o critério material daquele imposto era *realizar operações relativas à circulação de mercadorias*.

3.6 CRITÉRIO ESPACIAL

Para compreender este critério da hipótese tributária, deve-se ter um cuidado em especial: ter consciência de que ele não equivale ao campo de validade da lei do ente tributante. Vale dizer, não é porque o IPTU é municipal que todo o território do município sofrerá sua incidência. Tanto é assim que a zona rural, pertencente ao município, não é atingida.

18. TEMER, Michel. *Temas de direito constitucional*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1982. p. 12.

19. Conferir: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1981.

Essa advertência faz-se necessária já que, para determinados tipos de tributos, o direito positivo nem sempre fará menção explícita quanto ao local para a concretização do fato jurídico tributário. Aliás, a minoria dos tributos possui o detalhamento do critério espacial em sua hipótese normativa, a regra é que tal critério venha implícito, generalizando, assim, a localização onde poderá se dar a ocorrência do fato tributável.

Nessas hipóteses, nas quais se inclui o ICMS (e se incluía o ICM), o critério espacial acaba por coincidir com o território do ente tributante, mas por mera opção do legislador e não por uma vinculação obrigatória.

3.7 CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal diz respeito ao momento em que a legislação considera que o fato imponible foi consumado. Pode o legislador infraconstitucional optar, discricionariamente, por uma data – como faz com os impostos que incidem sobre a propriedade –, bem como por um fato, um acontecimento determinável no tempo – como foi feito no ICM.

No entanto, como nem sempre esse critério vem descrito expressamente nas regras tributárias, a doutrina²⁰ considera, nos casos de omissão, o preciso momento em que se deu o fato jurídico tributário. Com esse posicionamento admite, então, que a previsão do aspecto temporal pode ser explícita ou implícita na norma.

Concordamos com este entendimento, exceto no que diz respeito aos impostos incidentes sobre a propriedade. Nestes casos, pensamos que a ausência de previsão do aspecto temporal torna nula a exigência do tributo.²¹

Em se tratando de ICM, a *saída das mercadorias* dos estabelecimentos vendedores foi o momento eleito como a regra para se definir o aspecto temporal; contudo nada, nem a Constituição, impedia que se optasse por outro momento como, por exemplo, a *entrada* no estabelecimento.

20. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo : Malheiros, 1995. p. 85.

21. Este posicionamento decorre da circunstância de que estes tributos recaem sobre os fatos econômicos *ser proprietário*, o que, para nós, mesmo com a interpretação sistemática, impossibilita encontrar uma regra implícita que aponte uma data. Diferente é o que ocorreu com o ICMS, o ISS, o IPI e IE, o II, enfim, com os demais impostos em que o aspecto fático pode ser facilmente identificado com a materialidade da hipótese de incidência (por exemplo: venda de mercadoria, momento da prestação do serviço, da importação, da exportação etc.).

3.8 CRITÉRIO PESSOAL

Passemos, agora, ao exame dos critérios contidos no *conseqüente* da norma. Encetaremos pelo critério pessoal e, mais especificamente, pela *sujeição passiva*, isto é, por quem ocupa a posição de *devedor* na relação tributária obrigacional.

A leitura da retrotranscrita norma constitucional evidencia que tal critério foi expressamente delineado e que *só eram contribuintes do ICM os industriais, produtores e comerciantes*.

De outro modo, para que se desse a ocorrência do fato jurídico tributário previsto no citado art. 23, inciso II, a natureza jurídica do promotor da operação deveria, obrigatoriamente, corresponder a um produtor, um comerciante ou um industrial; mais ninguém, por impedimento constitucional, poderia ser constringido a pagar este tributo.

Concordamos, pois, com Cleber Giardino em que a hipótese de incidência do ICM, definida por aquela norma, encerra-se na expressão *comerciantes*, pois o que se segue, depois deste termo, é um direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte de "abater, reduzir" o imposto que se tornou devido pela concretização da hipótese transcrita no período anterior (que vai até o termo *comerciantes*).²² Vale dizer, o direito de abatimento previsto no mesmo dispositivo constitucional não era componente do arquétipo constitucional do ICM, mas um direito relativo a esse imposto, conferido a seus contribuintes, direito este que tinha por conseqüência tornar tal tributo não cumulativo.

Quanto ao *sujeito ativo*, ou seja, aquele que ocupa a posição de credor na relação tributária, sua verificação é ainda mais fácil. Geralmente preenchem este pólo da relação tributária as pessoas políticas de direito constitucional interno, ou seja, quem tem *competência* tributária. Contudo, tal posto pode ser ocupado também por pessoas privadas que tenham *capacidade* tributária.

No caso do ICM, como cuidava-se de um dos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, eles é que ocupavam aquela posição.

3.9 CRITÉRIO QUANTITATIVO

O critério quantitativo da regra matriz é composto de dois elementos: base de cálculo e alíquota.

22. GIARDINO, Cleber. O ICM e o princípio da não cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, nº 25-26, p. 189-196, 1983.

A base de cálculo é a quantificação, a valoração econômica do critério material. Noutro dizer, é o dado mensurável financeiramente do fato que será tributado.

Segundo Aires Fernandino Barreto, ela é o "padrão", a "referência para se medir um fato tributário".²³

Exemplificando, em um imposto como o IPVA, em que se tributa a propriedade de um veículo automotor, o que há de mensurável, economicamente neste fato é o valor do veículo. No caso do IPTU: o valor do imóvel; do imposto sobre a renda: a renda, e assim por diante. Por esses exemplos, já se vê que a Constituição Federal, ao estabelecer as hipóteses de incidências dos impostos (e também dos demais tributos), já define qual a única base de cálculo possível: a que indique o valor do objeto da tributação.

Assim, sabendo-se que o critério material estará sempre grafado no texto constitucional e que é sempre mensurável, podemos afirmar que também a base de cálculo estará sempre definida na Constituição, ainda que implicitamente, e que sempre deverá confirmar aquele critério (o material).

Consciente da importância da base de cálculo e de suas duas funções, Roque Antônio Carrazza, citando Juan Ramallo Massanet, Sáinz de Bujanda, Lapatza, Amílcar de Araújo Falcão, Blumenstein e Dino Jarach, ensina que:

"a base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o fato imponible, afirma o critério material da hipótese de incidência do tributo"²⁴ (destaque do autor).

Ratificando o quanto afirmado, assevera Valdir de Oliveira Rocha que a base de cálculo deve ser sempre "apropriada", ou seja, deve estar sempre "em conformidade com o âmbito de possibilidades que decorram da Constituição".²⁵

O outro elemento que compõe este critério é a *alíquota*, cuja vinculação à base de cálculo é imprescindível para se aferir o valor da dívida tributária. E é exatamente por essa razão que também sempre deverá compor a regra matriz de qualquer tributo.

Inobstante sua importância juntamente com a base de cálculo seja indiscutível, isoladamente ela é mero elemento aritmético (geralmente uma porcentagem aplicada à base de cálculo), razão pela qual não teria sentido nenhum estudo mais aprofundado sobre ela, ao contrário do que se dá com o

23. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquotas e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 38.

24. CARRAZZA, Roque Antônio. *O ICMS na Constituição*. p. 22, nota 14.

25. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. São Paulo: IOB, 1992. p. 102-103.

elemento *base de cálculo*, uma vez que é um dos componentes do critério científico que permitem identificar a natureza dos tributos (hipótese de incidência/base de cálculo).

3.10 REGRA MATRIZ DO ICM

Agora, sim, pode-se vislumbrar por inteiro a norma-padrão de incidência do ICM.

Eis o arquétipo tributário:

- a. *critério material*: realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b. *critério quantitativo*:
 - b.1. *base de cálculo*: valor da operação;
 - b.2. *alíquota*: várias porcentagens previstas nas legislações competentes;
- c. *critério pessoal*:
 - c.1. *sujeito ativo*: Estados e Distrito Federal;
 - c.2. *sujeito passivo*: produtores, industriais e comerciantes;
- d. *critério espacial*: território dos respectivos Estados instituidores e do Distrito Federal;
- e. *critério temporal*: em geral, a saída da mercadoria do estabelecimento vendedor.

Este era o perfil constitucional do ICM, desde sua criação até o advento da Emenda Constitucional nº 23/83.

3.11 CONCLUSÃO

O ICM era um imposto que incidia sobre operações (negócios jurídicos) relativas à circulação (transferência de propriedade) de mercadorias (bens produzidos ou adquiridos para serem vendidos com lucro).

4

Emenda Constitucional nº 23/83

4.1 INTRODUÇÃO

Com a aprovação da Emenda Constitucional nº 23/83, pela primeira vez o texto constitucional, ao cuidar do ICM, fez referência à entrada de mercadorias e bens importados do exterior.

Antes dela, só existiam disposições infraconstitucionais que estabeleciam como hipótese tributária do ICM, ao arremio da Constituição, a "entrada de mercadoria no estabelecimento importador".

Nessa época, os fiscos estaduais, embasados na referida legislação infraconstitucional, cobravam ICM, na entrada no estabelecimento dos importadores, tanto de mercadorias como de qualquer bem.

Lutaram os contribuintes para demonstrar que a pretensão fiscal era absolutamente inconstitucional, pois a "entrada" configurava apenas o critério temporal da hipótese de incidência daquele imposto, uma vez que seu critério material era a realização de operações mercantis. Assim, como as operações que antecederam a importação ocorreram em outros países, jamais um Estado-membro teria competência jurídica para tributá-las (salvo existência de tratado internacional neste sentido). Além disso, evidenciaram que, ainda que fosse possível tal incidência, ela só ocorreria na entrada de mercadorias, e nunca de bens.

O Poder Judiciário, por sua vez, liderado pelo Supremo Tribunal Federal, decidiu esta *quizília* a favor dos contribuintes, mas apenas no sentido de que tal imposto só atingia mercadorias.

Eis a razão histórica da criação da referida Emenda. Vale dizer, decorreu ela de um manifesto *lobby* dos Estados que, sem o devido cuidado jurídico, fizeram aprovar a referida emenda preocupando-se apenas em aumentar suas arrecadações.

De qualquer forma, o que interessa juridicamente é que ela foi aprovada e alterou a Constituição então vigente, cujo art. 23 passou a ter também o § 11, que assim dispunha:

“§ 11. O imposto a que se refere o item II incidirá, também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.”

Deixando de lado o aspecto político e regressando ao jurídico, este dispositivo implica o pleno reconhecimento de que as exigências estaduais estavam sem amparo legal, pois o próprio dispositivo dizia que “incidirá também” sobre tais fatos. Vale dizer, até então não incidia.

A partir daí, os Estados passaram a tributar a título de ICM qualquer importação feita pelos produtores, industriais e comerciantes, quer fossem mercadorias, quer fossem bens para o ativo ou consumo próprio.

Como o teor desta Emenda foi mantido na íntegra pelo Constituinte de 1988, transformando-se exatamente no preceito constitucional que deu margem a este estudo, cumpre analisá-lo na Carta Magna atual.

4.2 CONCLUSÕES

- a. A Emenda Constitucional nº 23/83 foi o veículo introdutor do imposto de importação estadual (*ICM na importação*) no ordenamento positivo submisso ao Texto Constitucional anterior.
- b. A partir daí o ICM passou a incidir também sobre a importação de bens, desde que destinados a consumo ou ativo fixo das empresas. Aliás, a emenda explicitamente destacou que apenas os comerciantes, produtores e industriais poderiam figurar como sujeito passivo desta exação.

5

O ICMS na Constituição Federal

5.1 PREVISÃO CONSTITUCIONAL

Alcançado tal ponto, é tempo de examinar a atual previsão constitucional deste imposto, agora denominado de ICMS, e de sua incidência ou não em importações.

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

I -

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.”

5.2 MANUTENÇÃO INTEGRAL DO ICM

Mantendo a metodologia utilizada para o estudo do ICM, passa-se agora à demarcação do arquetipo tributário do ICMS.

Do exame daquele dispositivo, a primeira coisa que se nota é que se trata de um imposto sobre *operações* relativas à *circulação de mercadorias*, ou seja, o Constituinte manteve a mesma hipótese tributária do ICM.

Como a manutenção ou não da essência do ICM na constituição do ICMS é fundamental para o desfecho deste estudo, é preciso demonstrar detidamente a existência de uma relação de continuidade entre as regras constitucionais do ICM e do ICMS.

A utilização daqueles três termos é, sem dúvida, fator extremamente relevante na demonstração que queremos fazer, pois o termo *mercadoria* continua tendo aquela mesma definição legal prescrita no Código Comercial. Além disso, assim como nas Constituições anteriores, o Constituinte de 1988 utilizou, para definir o fato jurídico tributário de outros tributos, os termos *produtos e bens*, guardando a palavra *mercadoria* apenas para o ICMS.

Imperioso ressaltar que a própria letra *a* do inciso IX, do § 2º, do art. 155, revela o pleno conhecimento do significado de *mercadoria* por parte do Constituinte, pois primeiro ele falou em tributar *mercadorias* e, depois, *bens*, comprovando que conhece perfeitamente a distinção entre os termos.

O mesmo se deu com o termo *circulação*, que, para fins jurídicos, continua significando mudança de titularidade.

Quanto ao termo *operações*, assim como os outros, manteve seu significado jurídico, qual seja *negócios jurídicos*. Aliás, também com relação a esta palavra, o Constituinte de 1988 não deixa a menor dúvida aos intérpretes da Magna Carta quanto a seu significado, já que foi utilizada pelo menos em trinta e três (33) oportunidades no bojo deste diploma.¹

Logo, tudo o que já foi visto sobre estes três termos quando do estudo do ICM foi mantido pela Constituição para o ICMS.

Destarte, como são eles fundamentais na definição do critério material destes dois impostos, é inegável que a essência, a estrutura do ICM, continua sendo a mesma no atual sistema constitucional tributário.

Reitera-se: esta conclusão é uma das bases deste estudo.

5.3 INSERÇÃO DE ALGUNS SERVIÇOS NO ÂMBITO DO ICMS

Voltando à interpretação do dispositivo em tela, nota-se que também passou a ser a hipótese tributária do ICMS a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações.

Os serviços que, no texto constitucional anterior, eram tributados apenas pelos Municípios, passaram a ser, pelo menos alguns deles, de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, e o imposto que pode atingi-los foi denominado de ICMS.

A manutenção das regras do ICM na Constituição para regulamentar o ICMS confirmou que é ele, hoje, um imposto que incide sobre operações

1. Especificamos tais utilizações no Anexo A deste livro.

mercantis que tenham por consequência a mudança de titularidade da mercadoria negociada, bem como sobre a prestação de determinados serviços.

À primeira vista, portanto, a grande alteração constitucional do ICM para o ICMS foi a outorga de competência impositiva aos Estados para, por intermédio dele, também tributar a prestação de alguns serviços.

É imprescindível que se note, a fim de que não sejamos intitulados de incoerentes ou contraditórios, que a inclusão de tais serviços em nada, absolutamente nada, modificou os comandos constitucionais relacionados às operações relativas à circulação de mercadorias.

Essa inserção não alterou em nada a estrutura do antigo ICM. A única mudança foi sua própria inclusão. E isto se deu porque, na verdade, não passamos a ter dois impostos em um só, mas dois impostos diversos sob uma mesma denominação, uma vez que o aspecto material e a base de cálculo de ambos são diferentes. Prova disso é que *serviço*, segundo seus maiores estudiosos, é uma atividade humana realizada para outra pessoa, sem o caráter de subordinação, porém com valoração econômica, regulada pelo direito privado, ou seja, absolutamente diferente de realizar uma operação mercantil.

Assim, nada, nenhum dos princípios, das regras, dos institutos relativos às operações mercantis oriundos do ICM foi modificado com a criação do ICMS; todos, sem exceção, foram mantidos pelo § 2º, do art. 155. Tanto é assim que hoje tais serviços é que são disciplinados pelas regras e princípios que norteavam o ICM, e não o contrário. Prova disso é que a prestação de serviços, antes do advento da Carta Magna de 1988, nunca gerou direito de abatimento para seus contribuintes, agora, porém, os serviços abrangidos pelo ICMS geram crédito para quem os utiliza (art. 155, § 2º, inciso I, CF). Da mesma forma, não eram seletivos e agora podem sê-lo (art. 155, § 2º, III).

Vale dizer, estamos diante de dois impostos distintos, mas que se sujeitam a um mesmo conjunto de regras, que na Constituição anterior só se referiam a um deles.

Buscando uma forma de melhor elucidar esta ampliação da hipótese tributária mantenedora da estrutura antes existente, imaginemos a seguinte figura: o ICM era um prédio de três andares, com uma entrada, uma saída, portas, janelas, divisões e escadas próprias. Com o advento da Carta de 1988, os Constituintes construíram mais um andar neste prédio, sem, contudo, derubar nenhuma parede, fechar nenhuma porta ou janela, sem alterar nenhuma divisão, sem interromper nenhuma escada e, principalmente, sem alterar os alicerces já existentes. Ou seja, obviamente o prédio foi ampliado, pois se acrescentou um andar; os três andares originais, porém, foram integralmente mantidos. Vale dizer, para se chegar ao quarto andar necessariamente terá que ser utilizada a mesma entrada e a mesma escada existente antes de sua construção. Nome do prédio: ICMS. Nome dos dois primeiros andares: regras

estruturais. Nome do terceiro andar: ICM. Nome do quarto andar: Imposto sobre Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação.

Por essa razão, não nos preocuparemos com os referidos serviços em si, pois eles em nada alteraram as regras de incidência do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias.

Geraldo Ataliba, um dos maiores estudiosos do nosso sistema constitucional tributário, analisando o disposto no art. 155, inciso II, da Constituição, deixou assentado que

“o preceito constitucional fixador dessa ‘regra matriz’ impositiva é, em tudo e por tudo, igual ao da Constituição anterior, salvo o acréscimo de serviços, a este estudo impertinente”.

Dessa circunstância decorrem alguns desdobramentos hermenêuticos de importância, comentados na mesma lição, *in verbis*:

“A primeira decorrência de a dicção constitucional – no que respeita à materialidade da hipótese de incidência do ICMS, sempre com exclusão dos serviços – atual ser idêntica à do sistema anterior é a recepção de toda a legislação que disciplinava o tributo tal como anteriormente previsto.

O fenômeno da recepção da legislação anterior pela ordem jurídica nova obedece ao critério de compatibilidade material de seus preceitos com os princípios e regras do novo sistema constitucional. Sendo materialmente compatível com o novo sistema constitucional, foi recebida a legislação editada sob a égide da ordem constitucional anterior, o que inegavelmente ocorreu em matéria de imposto sobre operações mercantis (ICMS).

Hoje – alguns anos após a vigência da Constituição de 1988 – já não se questiona mais a recepção (e, pois, persistência) seja da legislação complementar, seja da ordinária referente ao ICM. O acréscimo à competência estadual, dos impostos sobre certos serviços não alterou a natureza ou a essência da competência para tributar operações mercantis.”²

Comprovadamente, estamos em ótima companhia no que pertine a uma das premissas fundamentais deste estudo: a manutenção da estrutura do ICM no atual ICMS que atinge a circulação de mercadorias.

2. ATALIBA, Geraldo. ICMS: não-incidência na ativação de bens de fabricação própria. *Revista de Direito Tributário*, nº 63, p. 194-205, set. 1993.

5.4 REGRAS MATRIZES DOS IMPOSTOS PREVISTOS NO ART. 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Em face do constatado no item anterior, já se podem identificar, mais facilmente, os critérios que compõem estas duas hipóteses tributárias que se sujeitam às regras do ICMS. São eles:

1º Operações relativas à circulação de mercadorias:

- a. *critério material*: realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b. *critério quantitativo*:
 - b.1. *base de cálculo*: valor da operação;
 - b.2. *alíquota*: porcentagens estabelecidas pela legislação competente;
- c. *critério espacial*: limites geográficos dos Estados instituidores e do Distrito Federal;
- d. *critério pessoal*:
 - d.1. *sujeito ativo*: Estados e Distrito Federal;
 - d.2. *sujeito passivo*: produtores, industriais e comerciantes;
- e. *critério temporal*: em geral, saída das mercadorias do estabelecimento vendedor.

2º Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação:

- a. *critério material*: prestar tais serviços;
- b. *critério quantitativo*:
 - b.1. *base de cálculo*: valor do serviço;
 - b.2. *alíquota*: porcentagens estabelecidas pela legislação competente;
- c. *critério espacial*: território dos Estados e do Distrito Federal;
- d. *critério pessoal*:
 - d.1. *sujeito ativo*: Estados e Distrito Federal;
 - d.2. *sujeito passivo*: pessoas físicas ou jurídicas que prestarem tais serviços;
- e. *critério temporal*:
 - e.1. momento da prestação dos serviços de comunicação;

- e.2. início da prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal;
- e.3. ato final do transporte iniciado no exterior (desde que não termine em cidade de fronteira).

Pela verificação do binômio *hipótese de incidência/base de cálculo*, chega-se ao resultado dos itens anteriores deste capítulo, ou seja, que estamos diante de dois impostos com o mesmo nome incidindo sobre fatos jurídicos tributários distintos.

Foi exatamente em decorrência da aplicação deste critério identificador das espécies tributárias que chegamos aos *critérios materiais* acima elencados.

Quanto ao critério *quantitativo*, em face da correlação obrigatória entre a base de cálculo e o critério material, também se deduz facilmente que uma só poderia ser o valor da mercadoria e a outra, o valor do serviço; só assim teríamos a confirmação dos respectivos critérios materiais.

Relativamente às alíquotas, nos dois casos decorrem de comandos veiculados em normas infraconstitucionais.

Também o *critério espacial* não causou nenhuma celeuma para ser detectado, pois ambos os impostos localizam-se entre aqueles cujo legislador não detalhou, não definiu expressamente os locais onde se consideram praticados os fatos jurídicos tributários. Assim, conforme já se viu, estamos diante de impostos em que o critério espacial coincide com a área de validade das leis que os instituem.

O *critério temporal*, conforme já se viu, é, via de regra, definido pela legislação infraconstitucional e consistindo em uma data, um espaço de tempo ou mesmo um acontecimento que revele o momento em que o fato jurídico tributário se concretizou.

No que concerne ao ICMS incidente sobre operações mercantis, o legislador competente determinou, como o momento em que considera ocorrida a operação, a *saída das mercadorias do estabelecimento do vendedor*.

Registre-se que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, I, ao definir corretamente, e como lhe competia, a saída como critério temporal deste tributo, em seguida acabou cometendo um grave equívoco ao estipular que esse tributo incidiria no envio de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo titular.

Como já nos manifestamos anteriormente sobre a impossibilidade de realização de negócio consigo mesmo, e sabendo que o ICMS incide ~~que~~ ocorre a transferência de titularidade (circulação), restringir-nos-emos apenas a chamar a atenção para mais um lamentável atropelo de nossos legisladores.

Já para o ICMS sobre serviços de comunicação, definiu-se o próprio momento de sua prestação. Com relação aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, aquela Lei Complementar definiu o momento do início da prestação de tais serviços. Para o transporte internacional, iniciado no exterior, ficou estabelecido que será o ato final do transporte.³

Roque Antônio Carrazza, mesmo antes da edição daquela lei, interpretando a Constituição, já ensinava que a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal só poderia ser tributada pelo ICMS “e pelo Estado em cujo território o ‘transporte se principiou’ (ainda que sua prestação venha a se concluir no território de outro Estado ou de outro País)”.⁴ Assim, exemplifica,

“se o serviço de transporte começa no território do Município ‘A’ e termina no território do Município ‘B’, competente para tributá-lo será o Estado em cujo território está localizado o Município ‘A’. Nem o Município ‘A’, nem o ‘B’ poderão tributar este serviço por meio de ISS; só o Estado, por meio de ICMS”.⁵

Quanto ao *critério pessoal*, e, mais especificamente no que diz respeito ao *sujeito ativo*, aplica-se a regra geral de que ocupam tal lugar na relação tributária os entes que possuem competência tributária para instituir estes impostos.

A análise da sujeição passiva, porém, deve ser feita com mais vagar.

5.4.1 Sujeição passiva do ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias

Impõe esse maior detalhamento a exclusão que houve das palavras “produtores, industriais e comerciantes” no Texto Constitucional atual. Inobstante tal extirpação, demonstrar-se-á que a dedução deste elemento do critério pessoal é matéria fácil.

É que, como vimos, a estrutura do ICM foi integralmente mantida na elaboração do ICMS, razão suficiente para se afirmar que os sujeitos passivos continuam sendo os produtores, os industriais e os comerciantes, pois a regra que estabelecia esta condição na Constituição anterior, inclusive de forma explícita, não confronta com nenhuma regra do texto constitucional vigente. Ou

3. Art. 12, V, VI e VII, da Lei Complementar nº 87/96.

4. CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo : Malheiros, 1994. p. 66-67.

5. Idem, *ibidem*.

seja, a definição do sujeito passivo deste tributo, no que concerne às operações mercantis, foi recepcionada.

É fundamental, todavia, anotar que também se chega à conclusão de quem são os sujeitos passivos fazendo uso da interpretação sistemática, pois como o constituinte de 1988 empregou novamente o termo mercadoria para definir o critério material da hipótese tributária do ICMS sobre operações mercantis, e como o que caracteriza esse termo é *“a natureza do promotor da operação que a tem por objeto e a destinação que a ela dá seu titular”*,⁶ só podem figurar no pólo passivo desta relação tributária os industriais, os produtores e os comerciantes, pois só eles produzem para vender com lucro, ou compram para revender tendo em mira ganhos financeiros.⁷

Reiteramos, em face de sua relevância, que essa exigência, explícita na Constituição anterior, não foi alterada pela atual, ou seja, foi recepcionada.

Diante disso, concluímos que, quanto às operações que geram circulação de mercadorias, os sujeitos passivos continuam sendo os produtores, os industriais e os comerciantes.

5.4.2 Sujeição passiva do ICMS incidente sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

Já com relação aos referidos serviços de transporte e de comunicação apenas os prestadores de tais serviços podem figurar como sujeitos passivos.

Há que se destacar que nesta incidência do ICMS podem figurar no pólo passivo tanto uma pessoa física que tenha prestado aqueles serviços como uma jurídica, pois para este imposto a Constituição não fez nenhuma restrição, como fez com o ICMS sobre operações mercantis ao utilizar o termo “mercadoria”.

Noutro dizer, como no caso do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, o art. 155, II, da CF, referiu-se expressa e exclusivamente ao termo “mercadorias”; a conclusão de que apenas os produtores, comerciantes e industriais são seus contribuintes é obrigatória, em face do conteúdo semântico daquela palavra.

Quanto ao ICMS sobre serviços, em função de sua própria característica, o fato jurídico tributário pode (e em grande parte das vezes é) ser pratica-

6. ATALIBA, Geraldo. ICMS: não-incidência na ativação de bens de fabricação própria. *Revista de Direito Tributário*, nº 63, p. 194-205, set. 1993.

7. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo : Dialética, 1996. p. 104.

do por pessoas físicas e, diante da previsão constitucional, ser tributado. Assim, como o conceito do termo “serviço” não foi alterado na redação do art. 155, II, da CF, sua natureza não se modificou, conseqüentemente não se alterou sua sujeição passiva.

5.5 CONJUNTO DE REGRAS CONSTITUCIONAIS DENOMINADO ICMS

Do confronto dos dois arquétipos há pouco estudados, confirma-se o que aduzimos antes de que a única alteração sofrida pelo ICM para se tornar ICMS foi a definição da prestação de alguns serviços como sendo também uma de suas hipóteses tributárias e de que esta novidade não alterou em nada, absolutamente nada, as regras basilares do antigo ICM e, muito menos, os Princípios Constitucionais Tributários que as coordenavam.

Vale dizer, mesmo com a inclusão dos referidos serviços, os princípios e regras atinentes ao ICM não foram modificados pela Constituição vigente, muito pelo contrário, foram notoriamente mantidos e, agora, também se aplicam a tais serviços.

Portanto, o que vimos até o momento é que o ICMS deve ser aplicado, quanto às operações mercantis, exatamente nos mesmos termos em que era na Constituição anterior, uma vez que sua essência e seus princípios basilares foram mantidos pelo § 2º e seus incisos (exceto o IX). Já quanto aos serviços em questão, eles mantêm sua natureza de serviços, pois é isso que nos revela o binômio hipótese de incidência/base de cálculo; agora, porém, sujeitam-se a novas regras, quais sejam, as do ICM que foram repetidas pelo já citado § 2º, vale dizer, regras do ICMS.

Essa é, para nós, a essência do ICMS, regras constitucionais previstas no § 2º, que se aplicam (até o presente) a dois impostos estaduais (operações mercantis e serviços de transporte e comunicação).

5.6 CRÍTICA À EXPRESSÃO “AINDA QUE AS OPERAÇÕES E AS PRESTAÇÕES SE INICIEM NO EXTERIOR”

Para pôr termo a este capítulo, voltado ao estudo, principalmente, da regra contida no art. 155, II, regressemos, então, a seu texto para interpretarmos seu último comando, qual seja, o que dispõe que: *“ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”*.

Vislumbramos neste período mais uma das inúmeras falhas redacionais dos nossos legisladores constitucionais, falhas estas até que admissíveis por parte deles, mas que devem ser corrigidas, sanadas pela exegese oferecida pelos estudiosos da Ciência do Direito.

Consiste a mácula no fato de que esses legisladores consideraram possível a “quase concretização” do fato jurídico tributável. E isto é inaceitável, pois um fato ou ocorre ou não ocorre. A dita “quase ocorrência”, no caso, comparada com o início de um procedimento que resultaria na realização do fato imponible, nada mais é do que a *não-ocorrência do fato jurídico tributário*.

Destarte, tal qual já ocorria quando do ICM, só podem ser tributados pelo ICMS os fatos ocorridos dentro dos limites geográficos do Estado, pois assim determina o princípio da territorialidade, decorrência direta do Princípio da Federação e da Soberania dos Estados.

Vale dizer, não interessa, em termos jurídico-tributários, onde teve início o procedimento que resultará no fato jurídico tributável do ICMS, da mesma forma que não importa para qualquer tributo; por exemplo: é indiferente para efeitos de IPTU que o proprietário do imóvel tenha conseguido um empréstimo em outro Estado para adquiri-lo; a única coisa que interessa é o fato de ele ser proprietário de um imóvel.

Aliás, qual a importância para um imposto que incide sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal que sua prestação tenha se iniciado no exterior? Resposta: *nenhuma!* E nenhuma mesmo, pois só será o fato tributável por este ICMS na hora em que o transporte ultrapassar, pelo menos, uma fronteira entre dois municípios brasileiros.

Tanto é assim que, se um serviço de transporte for iniciado no exterior e tiver como ponto final uma cidade brasileira que faça fronteira com outro país, este imposto não poderá ser exigido, uma vez que não houve transporte intermunicipal nem interestadual.

Destarte, nem para tentar atingir parte do transporte internacional esta expressão é útil, pois mesmo com sua exclusão da letra do art. 155, II, sempre que ocorrer a prestação do serviço de transporte entre dois municípios brasileiros ele poderá ser tributado pelo ICMS, independentemente de onde se tenha iniciado tal prestação.

O mesmo raciocínio se aplica às operações mercantis, pois os Estados só podem tributar fatos ocorridos dentro de seus territórios, sendo irrelevante o que tenha gerado tais fatos ou onde eles tenham começado.

Nesse sentido, parece-nos difícil defender que uma operação, isto é, determinado negócio jurídico, possa ocorrer em locais diferentes simultaneamente, *in casu*, em países distintos. É que a operação só se materializa em

certo momento; o que houve antes dela não é operação, podem até ser atos preparatórios, mas nunca um negócio jurídico.

Por isso, acreditamos não haver dúvidas sobre o fato de que quando um estabelecimento do exterior vende uma mercadoria que será exportada para o Brasil, é lá, no país vendedor, que, em termos tributários, ocorre a operação mercantil; e vice-versa, ou seja, quando um estabelecimento brasileiro vende um produto para ser exportado, tributariamente, o negócio é tido como concretizado aqui, mesmo que tenha sido fechado pelos interessados em outro país, ou mesmo que se tenha concretizado via telefone, fax ou via *Internet*. Prova disso é nossa Carta Constitucional estabelecer imunidades para operações que destinem produtos industrializados ao exterior (art. 155, § 2º, inciso X, letra *a*); isto só é possível porque realmente as operações com tal destinação ocorrem no Brasil, e aí sim pode-se, e deve-se, aplicar nosso sistema jurídico. Por outro lado, nenhuma lei de nenhum outro país poderá tributar estas operações (salvo previsão expressa em tratado internacional). Caso contrário, estaríamos desfazendo o princípio da soberania das nações.

Percebe-se, assim, o rudimentar: é impossível que o mesmo negócio jurídico ocorra em dois lugares ao mesmo tempo.

Com isso, esperamos ter demonstrado que o último período do *caput* do art. 155 da Carta Magna (“... ainda que...”) é mais um erro redacional de nossos constituintes, e que, em função deste vício, não gera nenhum efeito jurídico quanto ao ICMS incidente sobre operações relativas a circulação de mercadorias.

5.7 CONCLUSÕES

- a. A hipótese de incidência do ICM foi integralmente mantida pelo art. 155, II, da CF.
- b. Os Estados-membros e o Distrito Federal receberam do constituinte um aumento em sua competência tributária, passaram a poder exigir imposto sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Contudo, esse imposto sobre serviços também foi denominado de ICMS e seu perfil também está definido no art. 155, II, da CF.

6

O ICMS na Importação: Imposto de Importação Estadual

6.1 INTRODUÇÃO

O escopo deste capítulo é desvendar a norma jurídica contida no art. 155, § 2º, IX, *a*, elucidando a regra matriz de incidência nele contida.

Noutro dizer, é neste capítulo que se encontra o cerne deste livro.

Antes de encetarmos esta análise, no entanto, temos que registrar que deixaremos de examinar o comando contido na expressão “assim como sobre serviço prestado no exterior”. É que, inobstante ele componha aquele texto normativo, para nós ele claramente não se refere ao *imposto de importação* que nos interessa, mas a uma tentativa infeliz do legislador constituinte de atingir serviços (de comunicação e transporte) prestados fora do território nacional.

Por essa razão passemos direto ao objeto deste trabalho.

6.2 CRITÉRIOS MATERIAL E QUANTITATIVO: VERIFICAÇÃO DO BINÔMIO HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA/BASE DE CÁLCULO

No entanto, não podemos ignorar o comando contido na letra *a*, do inciso IX, do § 2º, do referido art. 155, muito pelo contrário, é o objetivo deste texto interpretá-lo sistematicamente no todo constitucional tributário, verificando, inclusive, sua hipótese de incidência e sua base de cálculo como meios de identificarmos a natureza do tributo por ele veiculado.

Passemos a sua leitura:

“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;

.....
IX – INCIDIRÁ TAMBÉM:

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

Seguindo nossa metodologia, encetaremos a interpretação pelo desmembramento do critério material da hipótese tributária desenhado no dispositivo constitucional. E o faremos, com base nas lições já mencionadas de Paulo de Barros Carvalho, procurando dentro deste critério seus elementos nucleares, que são representados por um verbo e por seu respectivo complemento.

Dessa busca se deduz que o verbo central é importar. Para se chegar a esta conclusão, basta saber o que é o critério material de um tributo, o que é seu critério temporal, bem como saber que a linguagem do legislador é frequentemente imprecisa.

A imprecisão nesse caso é notória, pois se considerou o critério temporal como material e se utilizou o verbo nuclear do critério material como um adjetivo para qualificar o termo “mercadoria”.

O verbo “entrar”, insinuado pelo constituinte como definidor do critério material do tributo, é, na verdade, o que define seu critério temporal. Assim como o verbo “sair”, ele representa o momento em que o verbo central é tido como praticado. Nesse caso, ele indica o momento em que se considera realizada a *importação*.

Descoberto o verbo, passemos a seu complemento. Diz a lei que este tributo incide “sobre a entrada de *mercadoria* importada do exterior”, ainda quando se tratar de “*bem destinado ao consumo ou ao ativo fixo* dos estabelecimentos”.

Logo, o complemento é o seguinte: mercadorias e bens do exterior, mesmo que estes se destinem ao consumo ou ao ativo fixo dos estabelecimentos.

Portanto, o critério material deste tributo é: importar mercadorias e bens do exterior, ainda que estes se destinem ao consumo ou ao ativo fixo dos estabelecimentos.

Já sua base de cálculo é *o valor da mercadoria ou do bem importado*. A alíquota deverá ser uma porcentagem definida pela legislação competente, ou a denominada "alíquota específica" prevista no art. 20, I, do Código Tributário Nacional.

Averiguado o binômio hipótese de incidência/base de cálculo, podemos concluir, sem medo de errar, que não estamos diante de um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e nem de um imposto sobre serviços, mas um verdadeiro *imposto de importação*.¹

Apesar do critério científico e constitucional de identificação da espécie tributária dispensar qualquer outro, para sermos justos com o constituinte de 1988, temos que citar que de alguma forma ele percebeu que o imposto que desenhou na citada letra *a* do inciso IX, do § 2º, do art. 155, não era o mesmo que ele desenhou no inciso II do mesmo dispositivo. Afere-se isto pela utilização da expressão: "incidirá também". Ora, se não se tratasse de algo realmente diferente do que está descrito no *caput* daquele dispositivo, esta menção seria absolutamente inócua, pois já estaria compreendida pelas regras deste imposto. De outro modo, pelo menos instintivamente, o constituinte percebeu que se tratava de impostos de naturezas diversas.

6.3 CONCEITO JURÍDICO DO TERMO "IMPORTAR"

Fiel ao encaminhamento que temos dado a este texto, passemos à conceituação jurídica do termo "importar".

Importar (do Latim *importare* = trazer para dentro), em termos jurídicos, significa introduzir produto estrangeiro no Brasil, com o objetivo de fazê-lo ingressar no mercado nacional. ?

Como o Direito Tributário é um direito de superposição e esse termo ("importar") foi e é profundamente estudado pelos comercialistas, só nos resta, uma vez mais, socorrer-nos da doutrina de J. X. Carvalho de Mendonça,

1. Alguns estudiosos do tema já haviam evidenciado a natureza deste imposto como sendo de importação. Entre eles estão: CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo : Malheiros, 1994. p. 38 (diz que na verdade a letra *a*, inciso IX, configura um "adicional do imposto de importação"); GRECO, Marco Aurélio, ZONARI, Anna Paola. *ICMS: materialidade e princípios constitucionais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 2. ed. Belém : Cejup/Centro de Extensão Universitária, 1983. v. 2, p. 147-148; BARRETO, Paulo Ayres, BRAGA, Luiz Waldir. *ICM: inconstitucionalidade nas importações*. *Revista de Direito Tributário*, nº 35, p. 240, 1986 (análise da Emenda Constitucional nº 23/83).

para identificarmos esse termo; *in verbis*: "é a colocação de produtos ou mercadorias estrangeiras no mercado brasileiro. São as mercadorias que entram para consumo".²

Hamilton Dias de Souza, autor de monografia sobre o Imposto de Importação, atestou o seguinte: "creio que o fato gerador do Imposto de Importação é a entrada de mercadoria estrangeira no país para consumo interno".³

Captam-se, diante dessas lições, duas idéias para nós valiosíssimas: a primeira é que importar não é adquirir algo do exterior, mas trazê-lo de lá.

Vale dizer, a importação é um momento posterior a uma operação mercantil ocorrida no exterior.

Confirma esta primeira lição o fato de que se adquirirmos algo no exterior e deixarmos ou consumirmos lá, jamais seremos tributados pelo imposto de importação (na verdade por nenhum tributo brasileiro).

Por outro lado, não é necessário que haja tal operação para que possa haver importação. Exemplo disso é o envio por uma multinacional, com sede fora do Brasil, de produto por ela fabricado para ser revendido aqui por uma de suas filiais. Neste caso incidirá normalmente o ICMS sobre essa importação, independentemente de não ter ocorrido circulação jurídica.

A segunda é que o produto estrangeiro, de algum modo, deve ser utilizado no mercado brasileiro, quer como mercadoria, quer como bem de consumo, quer como bem de produção. Isto é, também neste tributo a *destinação* é fundamental. Assim, se o produto alienígena não vier para ingressar na circulação econômica como mercadoria, ou no processo de consumo ou produção, ele não será tributado.

Da mesma opinião comungam Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari, frisando que o fato do ICMS passar a atingir também importações não lhe retira seu "caráter eminentemente mercantil".⁴

De outro modo, a mera entrada no Brasil ou circulação física de produtos estrangeiros em nosso território não gera obrigação tributária relativa ao Imposto de Importação. Se não fosse assim, sempre que qualquer avião estrangeiro, lotado de produtos oriundos de seu país de origem, pousasse no Brasil estaria iniciada uma relação tributária referente à importação. O mesmo ocorreria com um navio carregado de turistas estrangeiros que ancorasse, mesmo que só por dez minutos, em território brasileiro. E, mais ainda, qual-

2. MENDONÇA, J. X. Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, s. d. v. 1, p. 261.
3. SOUZA, Hamilton Dias. *A estrutura do imposto de importação no CTN*. São Paulo : Resenha Tributária, 1980. p. 22.
4. GRECO, Marco Aurélio, ZONARI, Anna Paola. Op. cit. p. 147-148.

quer estrangeiro que viesse ao Brasil teria que pagar imposto de importação pela entrada de seus pertences, tais como roupas, sapatos, canetas etc. Isto vem a ratificar o que dissemos sobre a entrada de produtos estrangeiros ser mero aspecto temporal e não material do imposto de importação.

Com isso acreditamos ter demonstrado o que caracteriza uma importação e, como corolário, a distinção entre importar e realizar negócios jurídicos que impliquem a mudança de titularidade de uma mercadoria.

Não se pode olvidar outra relevante diferença entre ambos os impostos: um incide sobre "mercadorias e bens", o outro só alcança as primeiras. Tendo essas palavras conteúdos semânticos distintos e inconfundíveis, uma vez que são partes de uma relação gênero/espécie, e sabendo que ambas são fundamentais na identificação dos aspectos materiais dos tributos, fica confirmado, também por aqui, que se trata de impostos diferentes.

Conhecendo esses conceitos, não se pode, sem incorrer em disparate jurídico, sequer cogitar da hipótese de que uma *importação* sofra incidência de um imposto que só recaia sobre *operações relativas à circulação de mercadorias e sobre alguns serviços*. Efetivamente não é isto que ocorre.

O que se dá então?

6.4 LAMENTÁVEL DESIGNAÇÃO DO MESMO NOME (ICMS) PARA HIPÓTESES TRIBUTÁRIAS DISTINTAS

Assim como ocorreu com alguns serviços, também determinadas importações passaram a ser atingidas pelo quadro impositivo dos Estados. Vale dizer, o constituinte de 1988 outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem, também, um imposto sobre importações.

Lamentavelmente, porém, designou apenas um nome para representar estas diferentes espécies tributárias: ICMS.

Estamos com isso querendo dizer que hoje o nome ICMS não corresponde apenas a um imposto que atinge operações mercantis e determinados serviços. Este nome designa também um imposto que incide sobre importações.

Dessa forma, exatamente como se dá com relação à ocorrência de operações mercantis e à prestação de certos serviços (que, embora sejam impostos de naturezas diferentes, possuem o mesmo nome e, principalmente, são regidos pelos mesmos princípios e regras), depois do advento da Carta de 1988 também algumas importações passaram a poder ser tributadas pelos Estados e pelo Distrito Federal, desde que obedecidas às regras gerais do ICMS, regras estas que, na Constituição anterior, configuravam apenas a es-

trutura do ICM, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Do mesmo modo que a Constituição não precisou alterar a natureza de certos serviços para que eles passassem a ser regulados pela estrutura oriunda do ICM, também não o fez com a natureza do fato jurídico importar, ao determinar que ele, quando instituído pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, deverá se adequar ao sistema denominado ICMS.

Merece menção o fato de que essa atitude do legislador constituinte de dar o mesmo nome a duas hipóteses tributárias não é novidade. Isto acontece há muito tempo com o Imposto sobre Produtos Industrializados. Tal foi a conclusão a que chegou Paulo de Barros Carvalho⁵ ao examinar este imposto aplicando a esquematização formal da regra matriz. Deixou claro o versado professor que se cuida de duas regras matrizes ou duas faixas autônomas de incidência que atendem pelo mesmo nome: IPI; uma atingindo o próprio fato da industrialização e outra o da importação.

Portanto, o que compreendemos ao interpretar o subsistema do ICMS na Constituição é o seguinte: seus princípios básicos, suas regras, enfim toda a sua estrutura é idêntica à do antigo ICM, contudo tais regras, atualmente previstas no § 2º do art. 155, não se aplicam apenas à circulação de mercadorias, mas também à prestação de determinados serviços e a determinadas importações.

É preciso, porém, realçar que a prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, bem como a realização de importações, não perderam suas características intrínsecas. De forma alguma. O que se deu foi que, para serem instituídos pelos Estados e pelo Distrito Federal, os legisladores competentes terão que observar as normas que antes só se referiam às operações mercantis.

Destarte, todos esses fatos juridicamente tipificados, quando concretizados, submetem-se ao princípio da não-cumulatividade, isto é, geram o direito de crédito ao contribuinte que os praticar.

De outro modo, hoje a Constituição de forma expressa (art. 155, § 2º, I) determina que os impostos *estaduais* sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre a prestação de serviços de comunicação e transportes interestaduais e intermunicipais e sobre importações *tenham efeito não cumulativo*.

Compreendido tal fenômeno, podemos continuar nossa missão de identificarmos o arquétipo tributário do referido *imposto de importação estadual*.

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 1995. p. 242-243.

6.5 CRITÉRIO PESSOAL: O EMPREGO DO TERMO “ESTABELECIMENTO”

Analisaremos agora o critério pessoal, identificando quem são os sujeitos passivos e ativos deste imposto.

Iniciamos afirmando que apenas pessoas jurídicas podem ser contribuintes deste imposto. A fundamentação desta assertiva reside no fato de que, como demonstramos, a determinação do molde, da estrutura sobre a qual devem ser examinados os impostos estaduais em questão é a do antigo ICM, que foi recepcionada pela Carta Magna e, portanto, estabelece que só serão contribuintes os produtores, os industriais e os comerciantes.

A análise sistemática desta regra dentro do contexto constitucional tributário e, especialmente a combinação dela com aquela veiculada na letra a do inciso IX – que expressamente se refere a *mercadoria e a consumo ou ativo fixo de ESTABELECIMENTOS* –, evidenciam que o sentido da norma jurídica é o de que apenas as pessoas jurídicas estão sujeitas a pagar o imposto estadual de importação.

A utilização do termo “mercadoria” já denota que apenas *os comerciantes, produtores e industriais* seriam os contribuintes deste tributo, pois seu conteúdo semântico, consoante já demonstrado, impede o elástico da sujeição passiva além dessas três possibilidades.

Ocorre que este dispositivo dispõe que também os *bens destinados a consumo ou ativo fixo de estabelecimento* estarão sujeitos a este imposto. Vale dizer, o constituinte, mantendo a letra da Emenda nº 23/83, inseriu os *bens* entre os objetos que, se importados, sofrerão incidência deste tributo.

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

Ambas afirmações decorrem da interpretação do referido art. 155, IX, a, da Constituição Federal, pois primeiro ela expressamente coloca *bens destinados a consumo e ativo fixo* entre os produtos que, ao lado das mercadorias, podem ser tributados pelo *imposto de importação estadual* e, em seguida, deixa claro que apenas para o consumo e o ativo fixo *dos estabelecimentos*.

Mais uma vez recorreremos à Semiótica e à Interpretação Sistemática para demonstrarmos nosso pensamento, agora voltado a evidenciar que o termo *estabelecimento está intrinsecamente ligado às pessoas jurídicas*.

Para ratificar o que acabamos de afirmar, indicamos mais uma vez a consulta à legislação comercial e às obras de nossos mais renomados estudio-

dos do Direito Comercial para que nelas se encontre a definição do que seja *estabelecimento*. Novamente optamos pelos ensinamentos de J. X. Carvalho de Mendonça, que, sobre o tema, não deixa a menor dúvida de que *estabelecimento* é o “organismo econômico aparelhado para o exercício do comércio”; e que se caracteriza por sua “função técnica”. E, para melhor elucidar, cita como exemplos de estabelecimentos: um banco, uma fábrica e uma agência.⁶

José Eduardo Soares de Melo confirma o acerto desta orientação: primeiro procurar o conteúdo semântico do termo “estabelecimento” na seara do Direito Comercial para, depois, aplicar as regras do Direito Tributário (que é um direito de *superposição*) sobre ele. Foi exatamente o que fez em sua mais recente obra ao citar que para Oscar Barreto Filho:

“*estabelecimento* é o complexo de bens, materiais e/ou imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo *comerciante* para a exploração de determinada atividade mercantil”;

e que, para Rubens Requião, “*estabelecimento*, ou fundo de comércio, é o instrumento de atividade do *empresário*” (grifos nossos).⁷

Exatamente com base nestas lições sobre o termo “estabelecimento”, bem como aplicando seu conhecimento sobre o termo “mercadoria”, o citado mestre concluiu que

“não se enquadram como devedores do ICMS as pessoas físicas que realizam importações, pela circunstância de que a CF-88 cogita de ‘*mercadorias*’ (vinculadas a comerciantes, produtores e industriais) e ‘bem destinado a ativo fixo ou consumo do estabelecimento’ (vinculado à empresa)”.⁸

Alcides Jorge Costa ao examinar esta questão do ICMS na importação asseverou objetivamente que, como

“a cobrança do tributo está ligada à noção de estabelecimento, parece claro que ele não pode ser exigido de particulares, ainda quando, por ocasião da entrada no país, com mercadoria que tenham comprado no exterior. Isso parece-me bem claro”.⁹

6. MENDONÇA, J. X. Carvalho de. Op. cit. p. 15.

7. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. São Paulo : Dialética, 1996. p. 22.

8. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS na importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda e ICMS: problemas jurídicos*. São Paulo : Dialética, 1995. p. 104.

9. COSTA, Alcides Jorge. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*, nº 46, 1988, p. 163-164.

Completando a lista dos renomados juristas que se debruçaram sobre a matéria, encontramos Hamilton Dias de Souza, que também não hesitou em concluir que as pessoas físicas não podem ser consideradas, em hipótese alguma, contribuintes deste imposto. Eis suas palavras:

“diversa é, entretanto, a previsão de incidência do imposto nas importações feitas por pessoas físicas que não são contribuintes do imposto. A meu ver, a Constituição Federal, no dispositivo citado, permite que, como exceção à regra geral, o imposto incida também nas operações que especifica – *com bens destinados a consumo e ao ativo fixo* – desde que praticadas por comerciantes, dada a referência a *estabelecimento* no dispositivo citado” (grifo nosso).¹⁰

Como se percebe, nossa melhor doutrina não tem dúvidas sobre a impossibilidade jurídica do ICMS incidir sobre importações feitas por pessoas físicas, uma vez que o constituinte, ao utilizar os termos “mercadoria” e “estabelecimento”, excluiu estas pessoas do tipo tributário deste imposto de importação.¹¹

E é exatamente com base nos argumentos desta doutrina que refutamos integralmente a tentativa da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 11, § 3º, de incluir as pessoas físicas como possíveis contribuintes deste tributo. A tentativa se deu com a ampliação do conteúdo semântico do termo “estabelecimento”.

Diferentemente do que entendem os comercialistas citados e transcritos, o referido dispositivo estipulou que

“estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, *onde pessoas físicas ou jurídicas* exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente...” (grifo nosso).

Nesse ponto, há que se frisar que esta conduta do Congresso Nacional não configura uma equiparação legal, mas notória inconstitucionalidade, uma vez que se está tentando alterar o sentido jurídico de um termo utilizado pela Constituição Federal. Termo este definido pelo Direito Comercial e que sempre foi aceito pelo Direito Tributário com o mesmo significado. Aliás, nem poderia ser diferente, pois se infringiria o art. 110 do Código Tributário Nacional.

10. SOUZA, Hamilton Dias de. O ICMS na Lei Complementar nº 87/96. In: *5º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*. São Paulo : IOB, 1996. p. 21.

11. Também defendem esse posicionamento Roque Antônio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho. In: *Limitações ao Poder de Tributar, Revista de Direito Tributário*, nº 46, p. 159.

Celso Antônio Bandeira de Mello, com sua marcante perspicácia, já nos advertiu que

“se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituintes”.¹²

Mais contundente ainda foi o Ministro Luiz Galloti ao proferir seu voto quando do julgamento do recurso extraordinário nº 71.758:

“se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, *de renda o que não é renda*, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” (*Revista Trimestral de Jurisprudência*, nº 66, p. 165, grifo nosso).¹³

Evidenciado o abuso da Lei Complementar em querer elastecer o significado de um termo utilizado pela Carta Magna, cumpre registrar que tal abuso já recebeu crítica frontal de José Eduardo Soares de Melo:

“considerando que a CF-88 utilizou o termo ‘estabelecimento’, para as operações de importação (art. 155, § 2º IX, *a*), não poderia norma inferior alargar seu conceito, equiparando-o a domicílio, que, por sua vez, mantém estrita atinência a regras civis, ou seja, ‘o lugar onde a pessoa natural estabelece a sua residência com ânimo definitivo’ (C. Civil, art. 31)”.¹⁴

A mesma crítica, e com a mesma propriedade, foi desferida por Hamilton Dias de Souza ao lecionar que “pessoa física não tem estabelecimento, e nem pode ser assemelhada a quem tem, mesmo que por lei complementar”,¹⁵ e concluir, exatamente por isto, que a Lei Complementar nº 87/96 é inconstitucional em sua tentativa de alargar o campo impositivo estadual de alcançar as pessoas físicas.

Em termos de jurisprudência, embora inicialmente o egrégio STJ tenha sumulado a questão,¹⁶ entendendo pela incidência do ICMS na importação feita por pessoas físicas, é imperioso que se registre que a questão já

12. Apud CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo : Malheiros, 1994. p. 36.

13. Idem, *ibidem*.

14. MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 23.

15. SOUZA, Hamilton Dias de. Op. cit. p. 21.

16. Súmula 155 – “O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio” (STJ).

Súmula 198 – “Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide ICMS.” Aprovada pela 1ª Seção do egrégio STJ, na sessão de 8-10-97.

chegou ao Supremo Tribunal Federal, que, por sua vez, decidiu pela não incidência do ICMS em tal situação, *in verbis*:

“Constitucional. Tributário. ICMS. Importação: pessoa física não comerciante e não empresário: não incidência.

I – Veículo importado por pessoa física, que não é comerciante ou empresário, destinado ao uso próprio: não incidência do ICMS. Precedente do STF: RE 203.075-DF, Ministro Maurício Corrêa, Plenário, 5-8-98.¹⁷ (Ac. Unânime da 2ª Turma do STF – RE 191.346.1-RS – Rel. Min. Carlos Mário Velloso – j. 29-9-98 – DJU-3 1, 20-11-98, p. 12 – ementa oficial).”

Concluindo: os Estados-membros e o Distrito Federal estão juridicamente, por impedimento constitucional, impossibilitados de exigir este imposto de importação estadual de pessoas físicas.

6.5.1 Definição dos contribuintes do imposto de importação estadual

Essa questão, porém, da sujeição passiva não se encerra por aqui. Resta examinar se realmente, como pretendeu a Lei Complementar nº 87/96, qualquer pessoa jurídica pode figurar no pólo passivo desta relação tributária.

Em outras palavras, visto que tal lei se equivocou ao tentar atingir as pessoas físicas com o imposto de importação estadual, cumpre examinar se também não se excedeu ao tentar atingir qualquer pessoa jurídica.

Em nosso entender, mais uma vez, o legislador complementar exorbitou de sua competência pois, pela interpretação sistemática das regras constitucionais relacionadas ao ICMS, e, especialmente pelo conteúdo do próprio art. 155, § 2º, IX, *a*, parece-nos claro que apenas os comerciantes, produtores e industriais podem ocupar a posição de sujeito passivo deste imposto.

17. STF, Plenário, RE 203.075-DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 5-8-98, *in verbis*: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DO PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

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

2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria”. (grifo nosso).

No mesmo sentido : STJ, 2ª Turma, unânime, RE 202.714-6-SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24-11-98 – DJU 5-2-99; p. 29.

Pela aplicação do referido método de interpretação se constata, sem dificuldade, que o teor do referido inciso IX, *a*, encontra-se em total harmonia com as demais regras constitucionais que formam o sistema do ICMS.

É dizer, tal dispositivo, embora tenha trazido uma nova hipótese tributária, ao utilizar o termo “mercadoria”, ou seja, ao dizer que as mercadorias importadas é que sofrerão a incidência deste imposto, evitou qualquer dúvida sobre a circunstância de que só os produtores, industriais e comerciantes podem ser seus contribuintes.

Esta conclusão se dá pelo conhecido conteúdo semântico do termo “mercadoria”.¹⁸

Mesmo atingindo esse imposto também os bens destinados ao consumo ou ativo fixo das empresas, continuamos entendendo que só aquelas três categorias profissionais podem ser alcançadas por este tributo.

Assim, a inclusão destes bens significa apenas a ampliação dos produtos que se importados podem gerar o nascimento da obrigação tributária prevista no dispositivo em questão e não dos sujeitos passivos.

De outra forma, o que pretendeu o constituinte foi que também os bens importados para o consumo ou ativo fixo das empresas, tivessem o mesmo tratamento que as mercadorias, sem alterar a sujeição passiva revelada na primeira parte do artigo.

Logo, o que concluímos deste dispositivo é o seguinte: quando a Constituição Federal diz que o ICMS “incidirá sobre a entrada de mercadoria importada do exterior”, está atestando que o imposto incide sobre importação de mercadorias e, portanto, que os contribuintes são as pessoas que em suas atividades operem com mercadorias: produtores, industriais e comerciantes.

Na seqüência, quando dispõe: “ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento”, está garantindo que também os bens com estes fins, importados por aquelas pessoas jurídicas (produtores, industriais e comerciantes), sofrerão a incidência do imposto de importação estadual.

Assim, pela interpretação sistemática, o “estabelecimento” utilizado nesta segunda parte do dispositivo só pode ser o das empresas que pagarão pela importação de mercadorias.

Mesmo a interpretação histórica confirma nosso posicionamento, pois antigamente, após o advento da Emenda nº 23/83, nosso direito positivo de forma expressa estipulava que este imposto incidiria sobre

18. Consoante detalhamos no Capítulo 3, item 3.4, deste livro.

“a entrada, em *estabelecimento comercial, industrial ou produtor*, de mercadoria importada do exterior, por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento”.

Naquela época sequer se questionou se o termo “estabelecimento” se referia só aos citados no início do dispositivo. E nem era necessário mesmo tal perquirição pois no bojo do artigo já se encontrava a resposta explicitada. Isto é, desde o nascimento deste imposto, a Constituição só permitiu que o mesmo incidisse em importações feitas por produtores, industriais e comerciantes.

Agora, exatamente pela mesma razão, tal questionamento não tem a menor razão de ser, pois a retirada das palavras “comercial, industrial ou produtor” não alterou em nada, absolutamente nada, o teor daquela regra, agora repetida na Constituição Federal:

Aliás, tal exclusão demonstra uma evolução do constituinte, realçando que ele conhece o significado jurídico do termo “mercadoria”, que, juridicamente sempre se vincula aos produtores, comerciantes e industriais.

Na verdade, em face do emprego do termo “mercadoria” sempre foi desnecessário o esclarecimento, na própria regra legal, de que só os estabelecimentos dos produtores, comerciantes e industriais seriam passíveis de tributação.

Concluindo: não existe uma palavra sequer que indique a alteração da sujeição passiva veiculada por todo o sistema constitucional do ICMS quando utiliza o termo “mercadoria”.

Há, como já salientamos, tão-somente uma ampliação dos produtos que se importados pelos comerciantes, produtores e industriais serão passíveis de tributação por via deste imposto.

Outro fator importante nesta nossa conclusão é a circunstância de que estamos diante de um imposto de importação que se sujeita a determinadas regras constitucionais, entre elas a da *não-cumulatividade*.

Diante dessa premissa, crucial em nosso estudo, fica evidente que não é qualquer pessoa jurídica que poderia realmente ser alcançada por este imposto, pois para quem não é contribuinte dos outros impostos atingidos pelo ICMS, o incidente sobre a importação seria cumulativo.

Portanto, a aplicação da regra da não-cumulatividade; por si só, impede a tentativa da Lei Complementar de colocar qualquer pessoa jurídica no pólo passivo da relação tributária nascida com tais importações.

Logo, ao contrário do que pretendeu a Lei Complementar nº 87/96, o constituinte só permitiu que os produtores, industriais e comerciantes fossem tributados por essas importações e não qualquer pessoa jurídica.

Roque Carrazza, além de confirmar o critério material da hipótese de incidência deste imposto, já especificou quais pessoas jurídicas podem preencher o papel de sujeito passivo:

“observemos que só formalmente este imposto é sobre operações mercantis, já que sua hipótese de incidência não é praticar, sendo comerciante, industrial ou produtor, um negócio jurídico com mercadoria, mas importar, sendo comerciante, industrial ou produtor, um bem móvel qualquer, ainda que para consumo ou ativo fixo do estabelecimento (o imposto, neste caso, cabe ao Estado onde estiver situado o destinatário da mercadoria)”¹⁹

Também compartilham deste entendimento Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari, *in verbis*:

“Observe-se que a materialidade do ICMS desborda as mercadorias em si (...) para alcançar, na importação, também os bens (art. 155, § 2º, IX, a). Este fato, porém não retira o caráter eminentemente mercantil do ICMS, pois mesmo nesta incidência exige-se que o bem se integre numa atividade econômica sujeita a imposto (daí mencionar-se a noção de ‘estabelecimento’). Este dispositivo corresponde à ampliação da materialidade do imposto para alcançar bens com os quais o contribuinte só se relaciona, *mas não implica ampliação do aspecto pessoal da hipótese de incidência. Ou seja, esta hipótese só alcança as importações realizadas por um contribuinte do ICMS*, o que é figura semelhante a incidência do imposto nas operações interestaduais a consumidor final, em que o Estado de destino só tem competência impositiva se o destinatário for contribuinte de ICMS (itens VII, a, e VIII).”²⁰

Hugo de Brito Machado, com sua peculiar precisão, também concluiu que “quando um bem é importado por quem não é contribuinte do imposto, não exerce atividade mercantil, inócorre a incidência”.²¹

Em termos de jurisprudência, também este ponto agora restou examinado pelo Excelso Pretório,²² consoante se colhe do v. voto do Ministro Car-

19. CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 38.

20. GRECO, Marco Aurélio, ZONARI, Ana Paola. Op. cit. p. 147-148.

21. MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e os bens de uso. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). ICMS: problemas jurídicos. São Paulo: Dialética, 1996. p. 92.

22. STF, plenário, RE 203.075-DF, Min. Mauricio Corrêa por acórdão. i. 5-8-98

los Mário Velloso, acompanhando o entendimento do Ministro Maurício Corrêa, *in verbis*:

“O que me parece que deve ser tomado em consideração é o sistema do tributo, objeto deste recurso, o ICMS.

O contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um fato econômico, que o Supremo Tribunal Federal entende que não tem relevância na relação jurídica do contribuinte-fisco. Se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria pagamento de ICMS, pelo simples motivo de o exportador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência desse tributo na importação, e expressamente explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador. Ao estabelecer a incidência, no caso o constituinte, entretanto optou pelo comerciante ou pelo industrial, é dizer, por aquele que tem um estabelecimento, certo que o particular, que não é comerciante ou industrial, tem simplesmente domicílio ou residência. E por que procedeu assim o constituinte?

Porque o importador, assim o comprador, que é comerciante ou industrial, pode, na operação seguinte, utilizar o crédito do tributo que pagou no ato do desembarço aduaneiro. O particular que não é comerciante ou industrial jamais poderia fazer isso. É dizer, caberia a ele o ônus total do tributo.”

Destarte, pode-se afirmar, com segurança, que a posição atual e segura da jurisprudência de nossa Corte Suprema, guardiã da Constituição Federal, é de que só podem figurar no pólo passivo deste tributo pessoas jurídicas que sejam contribuintes do ICMS.²³

23. Ainda em termos de jurisprudência, em face da relevância que a Carta Magna deu ao processo administrativo, e face ao respeito que o E. Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo possui no cenário nacional, como uma das cortes mais especializadas em Direito Tributário do país, merece ser frisado que mesmo antes do posicionamento do Excelso Pretório, já haviam sido proferidas algumas decisões cancelando autos de infração que cobravam ICMS de pessoa física por terem importados bens para uso próprio. Nesse sentido, cita-se a decisão prolatada no proc. DRT/1-10.648/92, pela C. 4ª Câmara Especial, na sessão de 4-12-94, em que o magistral voto que liderou a posição vencedora foi da lavra do ilustre Juiz José Augusto Sundfeld Silva. A íntegra desta decisão pode ser encontrada na *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 23, p. 139-143, ou no *Boletim TIT*, de 24-5-97, p. 1-6. No mesmo sentido, DRT/1-12312/93, 3ª Câmara Especial, sessão de 17-3-95, mesmo versado Relator, in *Boletim TIT* 300, de 5-4-97, p. 6. Em sentido contrário, inclusive reformando a primeira decisão mencionada, encontra-se o julgamento de Câmaras Reunidas, não unânime, na sessão de 22-8-96. In: *Boletim TIT*, de 28-6-97, p. 1-3.

Definida a sujeição passiva deste *imposto de importação estadual*, resta-nos, para completar o estudo do critério pessoal, acrescentar que o pólo ativo é ocupado pelos Estados e pelo Distrito Federal, exatamente pelas mesmas razões expostas neste trabalho quando do estudo do ICM.

6.6 CRITÉRIO ESPACIAL

Quanto ao critério espacial, hoje ele é precisamente definido em nosso ordenamento jurídico como sendo o limite geográfico dos Estados e, se for o caso, do Distrito Federal, onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem. Este é o teor do art. 11, I, d, da Lei Complementar nº 87/96.

Esse dispositivo veio sanar a dúvida decorrente da letra da regra constitucional que estabelece que o *imposto de importação estadual* é devido “ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria”.

A dúvida decorria da circunstância de que o “estabelecimento destinatário” nem sempre era o importador. Assim, para casos onde o importador fosse estabelecido em um Estado e seu cliente em outro, e se o desembarço fosse feito no Estado do cliente, ambos os Estados disputavam a sujeição ativa.

Ou seja, por se tratar de um imposto que incide sobre importações, os Estados que possuem em seus limites geográficos repartições aduaneiras aproveitaram-se para usufruir deste benefício e causaram uma conhecida “guerra fiscal”, pleiteando a condição de sujeito ativo, já que fisicamente os produtos entravam (e ficavam) por seus territórios.

Como se vê, realmente o advento do art. 11, I, d eliminou tal controvérsia ao definir que o Estado competente para exigir este tributo será aquele em que estiver localizado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, ou seja, no qual ocorreu a entrada destes produtos.

É imprescindível que se mencione a perfeita harmonia entre este critério (espacial) com o material. Consoante já verificamos, o critério material é *importar mercadorias e bens para que ingressem no mercado nacional*. Destacada a relevância do caráter comercial deste imposto, o critério material realmente não poderia ser outro senão o do território do Estado onde se encontrar o estabelecimento destinatário do produto importado, pois só com o recebimento do produto importado é que ele passará a entrar no círculo econômico.

Confirma isto a hipótese da mercadoria (ou bem) chegar ao porto, ou aeroporto, mas não chegar, por qualquer razão (assalto, incêndio etc.) ao estabelecimento destinatário, situação que não preenche o tipo legal previsto no art. 155, IX, a, da CF.

No entanto, antes de encerrar este tema, resta anotar mais uma crítica à redação da Lei Complementar. Cuida-se da restrição contida neste art. 11, I, *d*, de que o Estado que terá a competência tributária para os casos de importação será aquele em que estiver localizado o estabelecimento “onde ocorrer a entrada física” (grifo nosso).

Consideramos falha redacional primeiro pelo fato de que o art. 20 desta mesma lei, ao regulamentar a questão da não-cumulatividade, dispõe expressamente que a entrada que gera o crédito pode ser *real ou simbólica*. Eis seu teor:

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

Percebe-se por esse último artigo que o legislador, na verdade, conhece a possibilidade da entrada “simbólica” (ou ficta) e sabe perfeitamente que ela gera tanto crédito quanto entrada física, isto é, sabe que independe, para efeitos de crédito, da natureza da entrada. Tanto é assim que utiliza a conjunção *ou* entre as duas espécies de entradas. Como se sabe, este conectivo revela ser um caso de alternatividade, onde ambas as hipóteses geram o mesmo resultado.

Para nós, o que houve foi realmente uma falha redacional, facilmente sanável, basta trocar o termo “física” por “jurídica” (ou apenas retirar o “física”; ou ainda acrescentar a expressão “ou simbólica”).

Insiste-se neste tema porque a aceitação daquele termo implicaria dizer que a competência tributária seria apenas a do Estado onde estivesse localizado o estabelecimento que recebesse fisicamente as mercadorias, situação que traria alguns problemas desnecessários para a interpretação desta lei.

Para demonstrar algumas destas dificuldades de compreensão e aplicação da norma, imaginemos, inicialmente, uma situação onde o importador “A”, contratado pelo cliente “B”, estabelecido em Estado diferente do importador, importe uma mercadoria que chegará ao Brasil por um terceiro Estado, graças às benesses tributárias oferecidas naquele local. Acrescente-se que já no desembarço da mercadoria, “B”, com a devida documentação, providencie a remessa da mercadoria do porto (ou aeroporto) de entrada, para seu cliente “C” estabelecido em um quarto Estado, sendo que só neste estabelecimento é que ocorrerá a efetiva entrada física da mercadoria.

Pela letra fria da lei, conclui-se que “C” é quem seria o contribuinte deste *imposto de importação estadual*. Contudo, basta lembrarmos do aspecto

material deste tributo para vermos que “C” sequer realizou o fato jurídico tributário, qual seja, importar. O que ele praticou foi uma operação interna de aquisição de mercadoria, fato este atingido pelo ICMS *incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e não sobre a importação*.

De outra forma, se prevalecesse a regra apenas da entrada física, estar-se-ia dizendo que a Constituição Federal quis atingir o destinatário “final” da mercadoria ou bem importado, quando na verdade ela busca tributar quem importou, já que este é o núcleo do critério material.

Hoje, neste exemplo, o contribuinte só pode ser o importador, e, portanto, só o Estado onde ele é estabelecido tem competência para exigir tal imposto.

Para confirmar, porém, que este dispositivo contém em seu bojo uma falha de redação e que não tem condições de ser interpretado apenas literalmente, sugere-se outro raciocínio, o de que o produto importado não transitasse fisicamente por nenhum dos estabelecimentos referidos no exemplo supra e tivesse como consumidor final uma pessoa física. Diante da letra crua da lei o imposto não poderia sequer ser cobrado, pois a mercadoria ou bem não passou fisicamente por nenhum dos estabelecimentos, e pessoas físicas não podem ser alcançadas por este imposto.

Contudo, com a aplicação do método sistemático, confirma-se o descerto da redação deste dispositivo e se conclui que realmente não é só a entrada física que caracteriza a concretização do aspecto material, bem como definição da sujeição ativa deste imposto.

Ademais, é tranqüilo em Direito Tributário, tanto para fins de ICMS (e já era no ICM) como para efeito do Imposto de Importação, que a entrada física tem exatamente o mesmo valor jurídico que a entrada simbólica (ou ficta).

A regra geral acerca de importações sempre foi facilitar o trânsito dos produtos importados para que cheguem a seu destino sem custos desnecessários.

“A sistemática das importações estabelece procedimentos flexíveis para permitir uma intensa operacionalidade do comércio internacional, desde que exista amparo documental.”²⁴

Esta é a lição proferida por José Eduardo Soares de Melo, ao ressaltar que se estivesse correta a exigência da entrada física a mesma obrigaria a práticas

“onerosas, desnecessárias e incompatíveis com as dinâmicas empresariais; e, além de tudo, impertinentes para fins tributários, que de-

24. MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 43.

vem considerar a realização de 'operações jurídicas' e não meras 'circulações físicas'.²⁵

Destarte, para nós o que se deu foi realmente um equívoco formal do legislador,²⁶ mas facilmente contornado com a aplicação da interpretação sistemática, que, como demonstramos, revela que não se pode vincular o aspecto espacial e, conseqüentemente, a sujeição passiva desse imposto à mera entrada física; deve-se, obrigatoriamente, considerar a entrada jurídica.

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.

6.7 CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal, hoje, para o caso da importação de mercadorias, também vem definido expressamente: é momento do desembaraço aduaneiro (art. 12, inciso IX da Lei Complementar nº 87/96). Aparentemente tal demarcação poria fim ao antigo debate acerca desta matéria.

Contudo, em que pese o teor deste dispositivo e a competência deste referido veículo legislativo para dispor sobre tal matéria, entendemos que ele é inconstitucional, além de configurar uma antinomia com o artigo acima examinado que define o critério espacial e a sujeição ativa do *imposto de importação estadual*.

A inconstitucionalidade decorre do fato desta lei dispor que o momento em que se considerará ocorrido o fato jurídico da importação será o "desembaraço aduaneiro".

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

De outra forma, se a mercadoria não chegar ao estabelecimento do contribuinte e, portanto, não for inserida em sua atividade, quer como merca-

25. Idem, *ibidem*. p. 44.

26. Merecem registro outros erros da lei idênticos ao aqui demonstrado como, por exemplo, nos arts. 12, IX e 23, onde o legislador deixou de grafar o termo "bens", utilizando, apenas, "mercadorias", quando sabidamente deveria ter se referido a ambos.

doria ou bem para consumo ou produção, não se concretizou o fato jurídico tributário pois ela não foi englobada no mercado interno.

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

Aliás, com exceção do próprio art. 12, IX, a própria Lei Complementar nº 87/96, em outras passagens, deixa claro que o momento realmente importante para fins desse tributo é a entrada no estabelecimento do contribuinte, revelando, assim, que tem pleno conhecimento de que apenas ele, face ao caráter mercantil que estas importações exigem, pode ser o critério temporal desta hipótese tributária.

Para confirmar o alegado, cita-se o art. 11, I, *d*, que expressamente diz que o imposto de importação só poderá ser cobrado pelo Estado em que estiver situado o estabelecimento "onde ocorrer a entrada física" da mercadoria ou do bem (art. 11, I, *d*).

Como se percebe, esse dispositivo de lei complementar, esclareceu que o termo "entrada" empregado pelo constituinte no inciso IX, *a*, refere-se à *entrada no estabelecimento e não apenas no território nacional*, ou seja, este critério espacial escolhido pelo legislador complementar harmoniza-se com o critério material e ratifica integralmente a índole comercial que estas importações têm que ter para poderem ser objeto desta tributação.

Confirmando nosso raciocínio está o texto do art. 20 deste mesmo diploma legal, que firma o seguinte:

"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 à *entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento*."

Como se não bastasse, mais adiante, em seu art. 23, a estudada Lei Complementar estipula que

"o direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, *reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços...*"

Vale dizer, esta mesma lei, de forma expressa, define que os contribuintes dos impostos sujeitos às regras do ICMS só terão direito a crédito quando da entrada das mercadorias ou do recebimento dos serviços no estabelecimento.

Ainda merece ser citado que, ao estabelecer o momento da ocorrência do "fato gerador" do imposto sobre serviços que tiveram início no exterior, esta mesma lei define, em seu art. 12, X, que seria o do *recebimento pelo destinatário*.²⁷

Como se percebe a mencionada antinomia é notória e decorre do confronto entre a regra contida no art. 12, IX, da Lei Complementar nº 87/96, com os demais dispositivos desta mesma lei acima transcritos, que harmoniosamente definem que é em função da entrada das mercadorias (ou bens), ou recebimento dos serviços, no estabelecimento dos contribuintes que se define o sujeito ativo; e mais, que é só com a efetiva entrada em tais estabelecimentos que os mesmos terão direito aos respectivos créditos.

Portanto, a ordem contida no inciso IX, do art. 12 da Lei Complementar esbarra, choca-se, confronta com outros comandos contidos neste mesmo diploma legal, para os quais o real momento de incidência é a entrada da mercadoria, do bem ou do serviço no estabelecimento.

Do exame desses dispositivos, com exceção do art. 12, IX, infere-se a coerência e harmonia dessa lei no que pertine ao acontecimento escolhido para ser o critério temporal desse imposto. Por meio dele percebe-se que este acontecimento fundamental é a *entrada* da mercadoria ou do bem, ou o recebimento do serviço, *no estabelecimento*.

Por isso, afirmamos, no início deste item, que o art. 12, IX, além de afrontar a norma oriunda da Carta Magna que traça a hipótese tributária do *imposto de importação estadual*, acaba por ser contraditório com a norma que defluiu da análise sistemática da própria Lei Complementar nº 87/96, no tocante ao momento em que se deve considerar ocorrido o fato jurídico tributário.

Em termos doutrinários já há divergência de posicionamentos entre dois dos maiores estudiosos deste tributo: José Eduardo Soares de Melo e Hamilton Dias de Souza. Para José Eduardo, o aludido dispositivo é inconstitucional, pois configura cobrança de tributo antes da ocorrência do fato jurídico tributário, embasando-se para tanto na jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais que já profligavam esta exigência "*não propriamente por inexistir lei, mas basicamente porque o fato gerador ainda não teria ocorrido*".²⁸ Já Hamilton Dias de Souza aceita pacificamente o novo comando legal, em face do nível do veículo legal que o trouxe.²⁹

27. Aqui merece ser registrado mais um erro redacional do legislador, pois onde utilizou "serviço prestado no exterior" obviamente, em função do Texto Constitucional, deveria ter dito *iniciado no exterior*.

28. MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 42.

29. SOUZA, Hamilton Dias de. Op. cit. p. 21-22.

Como se percebe, pelo quilate de ambos os juristas, esta questão ainda dará margem para muita discussão.

Para nós, como o Texto Constitucional traça claramente o perfil deste imposto, expondo que seu critério material é *importar para colocar no mercado interno*, e depois define a sujeição passiva e o critério espacial pela entrada das mercadorias ou bens no estabelecimento destinatário, não restam dúvidas de que o acontecimento que defluiu da interpretação da Constituição como o adequado para ser o critério temporal é a *entrada dos produtos no estabelecimento*. Reiterando que também a interpretação sistemática da Lei Complementar nº 87/96 nos leva à mesma conclusão.

Logo, o art. 12, IX, é inconstitucional pois exige tributo antes da materialização do fato jurídico tributário previsto na hipótese tributária.³⁰

6.7.1 Critério temporal sobre a importação de bens

Outra falha do art. 12, inciso IX, da Lei Complementar nº 87/96 é que ela só se refere à entrada de "mercadorias", ou seja, nada fala sobre os bens. Contudo, incluímos os bens na conclusão do item 6.6, pelo fato já mencionado, de que quando não há legislação infraconstitucional definindo expressamente o critério temporal ele consubstancia-se no exato momento da ocorrência do fato jurídico tributário no mundo fenomênico.

Assim, como a referida Lei Complementar definiu expressamente o critério temporal para as mercadorias importadas, entendemos que implicitamente atingiu os bens.

Inobstante isto, fica nosso registro de que discordamos deste comando legal, que inclusive gera uma antinomia no bojo daquela Lei Complementar, e que entendemos que o melhor seria sua revogação por uma regra estabelecendo a entrada nos estabelecimentos dos contribuintes como o critério temporal da hipótese tributária deste imposto.

30. Também concluíram nesse sentido José Eduardo Soares de Melo: "Assim, patente a inconstitucionalidade do referido permissivo uma vez que, tanto a CF (art. 155, § 2º, IX, a), como a jurisprudência, mansa e pacífica, estipulam a 'entrada no estabelecimento do importador', como o real e efetivo fato gerador relativo à importação" (Op. cit. p. 41); e Aires Fernandino Barreto: "O Texto Constitucional - art. 155, § 2º, IX, a - autoriza a incidência do ICMS sobre essas operações (negócios mercantis) de aquisição, consistindo o aspecto temporal dessa nova hipótese de incidência a 'entrada' desses bens no estabelecimento" (*O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. São Paulo : Dialética, 1997. p. 14).

6.8 REGRA MATRIZ DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO ESTADUAL DENOMINADO ICMS

Agora que todos os critérios da regra matriz de incidência deste imposto de importação estadual foram identificados, podemos uni-los de forma resumida:

- a. critério material: importar, isto é, introduzir mercadorias e bens estrangeiros no Brasil, com o objetivo de inseri-los no mercado brasileiro, seja no círculo econômico, seja no processo de produção ou de consumo;
- b. critério quantitativo:
 - b.1. base de cálculo: valor dos produtos importados;
 - b.2. alíquota: porcentagens estabelecidas pela legislação competente;
- c. critério temporal: entrada jurídica das mercadorias ou bens no estabelecimento;
- d. critério espacial: território dos Estados (e do Distrito Federal) em que se situarem os estabelecimentos destinatários das mercadorias e bens;
- e. critério pessoal:
 - e.1. sujeito ativo: Estados e Distrito Federal;
 - e.2. sujeito passivo: comerciantes, industriais e produtores.

Decifradas as hipóteses tributárias de todos os impostos denominados de ICMS pelo constituinte de 1988, podemos afirmar, com mais convicção ainda, que efetivamente se trata de impostos diferentes submetidos a um mesmo conjunto de regras.

E, diante dos arquétipos desenhados, a comprovação do que afirmamos é extremamente tranqüila pois, mediante a confrontação deles, percebe-se que a hipótese de incidência e a base de cálculo de cada um destes impostos é diferente da dos outros. Ou seja, demonstramos seguindo o critério científico apontado por nossa melhor doutrina, que estamos diante de três impostos distintos.

Por outro lado, ainda por meio da comparação dos arquétipos, comprova-se que, inobstante configurem impostos distintos, todos eles estão sujeitos às regras básicas que antigamente (Constituições anteriores) só eram aplicadas ao ICM. Regras estas que formam hoje um "núcleo central comum"³¹ aplicado a todos estes impostos.

31. CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 22.

Aproveitando nosso exemplo do prédio chamado ICMS, diríamos que ele ganhou mais um andar – o quinto (5º) – chamado *imposto de importação*. E, assim como acontece com o terceiro e o quarto, para que se chegue ao quinto andar deve-se, necessariamente, entrar pela porta do prédio, bem como usar suas escadas, corrimões etc. Vale dizer, o quinto andar, assim como os demais, foi construído com base nos alicerces do prédio e mantendo integralmente sua estrutura.

Concluimos, então, que o nome ICMS não designa nenhum imposto em especial, mas uma estrutura tributária constitucional que deve ser aplicada quando da instituição de alguns impostos estaduais, entre os quais se encontra o que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, o que recai sobre os serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, e de comunicação, e o que tributa importações de mercadorias e bens estrangeiros.³²

De outra forma, mais do que ser o nome que o constituinte deu a vários impostos estaduais, a utilização do termo ICMS indica que os tributos assim denominados devem respeitar as regras estruturais contidas no § 2º, do art. 155, e as demais que regulavam o ICM e foram recepcionadas pela Constituição vigente.

Assim, e observando a exigência da praticabilidade do Direito,³³ acreditamos que tal regra constitucional estaria melhor redigida, se tivesse sido grafada nos seguintes termos:

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

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II – propriedade de veículos automotores;

III – operações relativas à circulação de mercadorias;

IV – serviços de transporte intermunicipais e de comunicação;

V – importação de mercadorias ou bens estrangeiros, ainda que estes se destinem ao consumo ou ao ativo fixo dos estabeleci-

32. Para Roque Carrazza, a sigla ICMS alberga ainda mais dois impostos: 1) "o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e 2) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais". A razão que aponta para tal conclusão é que tais "tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes" (CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo : Malheiros, 1994. p. 22).

33. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1988. p. 104.

mentos dos comerciantes, produtores, industriais e prestadores dos serviços de comunicação e de transporte intermunicipal;³⁴

VI – operações de fornecimento de mercadorias decorrentes de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.³⁵

.....

§ 2º Aos impostos previstos nos incisos III, IV, V e VI, aplicam-se as seguintes regras... (todas as contidas no atual § 2º, excetuados seus incisos IX, *a*; X, *b*, pois se referem a hipóteses de incidência e não a regras do núcleo central comum denominado ICMS)."

Para nós, foi exatamente isto que o constituinte estabeleceu só que com redação extremamente confusa.

6.9 CONCLUSÕES

- a. A verificação do binômio hipótese de incidência/base de cálculo revela que o art. 155, § 2º, IX, *a*, traz em seu bojo a hipótese tributária de um imposto de importação.
- b. Este imposto também é denominado ICMS e também sujeita às regras constitucionais que regulam os outros impostos que possuem este mesmo nome.
- c. As pessoas físicas não podem figurar no pólo passivo da relação tributária oriunda destas importações.
- d. Apenas os produtores, comerciantes e industriais é que podem preencher este elemento do critério pessoal.
- e. O critério espacial desta hipótese tributária consiste no território dos Estados e Distrito Federal em que estiverem situados os estabelecimentos dos destinatários da mercadoria ou do bem importado.
- f. Já o critério temporal é a entrada jurídica dos bens ou mercadorias no estabelecimento.

34. Retirou-se, conscientemente, o termo "interestadual", pois, conforme advertiu Roque Carrazza (CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 63, nota 54), o constituinte foi tautológico nesta passagem, uma vez que transporte intermunicipal é o mesmo que transporte interestadual.

35. Temos que registrar que o inciso VI de nossa sugestão se refere ao atual inciso IX, letra *b*, e que pelo mesmo raciocínio que aplicamos a letra *a* (importação), entendemos que ele configura mais um imposto.

7

Imposto de Importação Estadual Diante do Princípio da Federação

7.1 DISCUSSÃO

Concluído nosso entendimento, e consistindo ele na afirmação de que a letra *a*, do inciso IX, § 2º, do art. 155, na verdade cria um *imposto de importação estadual* sujeito a todas as regras estabelecidas no § 2º – exceto obviamente o inciso IX – e também denominado ICMS, temos por meta, agora, demonstrar que esta circunstância não agride o Princípio da Federação.

Encetando pela questão do Federalismo, acreditamos que a criação de um imposto de importação estadual em nada infringe a estrutura da Federação brasileira.

Defendemos isto com base no fato inegável de que, mesmo com a criação deste imposto, a União continua tendo sua autonomia com relação aos Estados e continua sendo a responsável pelas relações internacionais e pelas negociações que digam respeito ao comércio exterior.

Nada em nível externo (soberania) e interno (autonomia) foi alterado.

A alteração se deu numa das conseqüências do Princípio do Federalismo, qual seja a competência tributária privativa.

Consoante se colhe do estudo de nossos textos constitucionais, a distribuição da competência impositiva de forma privativa aparece como uma das buscas e evoluções do sistema tributário constitucional, ou seja, trata-se de uma situação notoriamente almejada e que, por isso mesmo, sempre foi a regra geral do sistema constitucional brasileiro. Contudo, o fato de ser geral equivale a dizer que sempre existiram exceções, isto é, que não se tratava de uma regra absoluta. E nem por isso o Brasil deixou de ser uma Federação.