

# DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DE ICMS EM CASOS DE IMPORTAÇÃO.

## *UNCONSTITUTIONALITY OF THE IMPACT OF VAT IN CASE OF IMPORTS*

**Allessandra Helena Neves<sup>1</sup>**

**Mariana Ribeiro Santiago<sup>2</sup>**

**Resumo:** O presente resumo, ainda que de forma inicial, visa analisar a constitucionalidade da cobrança de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nos casos de importação de bens. Nesse intuito, partimos da análise de normas constitucionais sobre o assunto, as alterações através de emenda constitucional, a repercussão no princípio da não-cumulatividade e bitributação. Em conclusão, verificamos que a incidência de tal imposto nos casos de importação não se coaduna com a melhor interpretação acerca das normas constitucionais.

**Palavras-Chave:** ICMS. Importação. Constitucionalidade.

*Abstract: The present resume, even initial, analyses the constitutionality of the impact of value-added sales tax – VAT in case of imports. To that end, we start from the study on the constitutional law in the area, changes by constitutional amendment, the repercussions on the principle of non-cumulative and double taxation. In conclusion, we found that the impact of the VAT in case of imports is not in line with the best interpretation about the constitutional law.*

**Key-Words:** VAT. Imports. Unconstitutionality.

## INTRODUÇÃO.

A aprovação da Emenda Constitucional nº 33/01, que alterou a redação original do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal de 1988, instituiu a cobrança de Imposto sobre

---

<sup>1</sup> Doutoranda em direito pela PUC/SP. Professora. Advogada do Neves, Barbuy e Santiago Advogados.

<sup>2</sup> Doutora em direito pela PUC/SP. Professora da Universidade Nove de Julho. Advogada do Neves, Barbuy e Santiago Advogados.

Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS no caso de importação realizada por pessoa física ou jurídica, mesmo que não seja contribuinte habitual do citado imposto.

De fato, não são poucas as dúvidas que circundam o referido preceito constitucional, na sua nova redação. Questiona-se: existe circulação de mercadorias nos casos de importação para consumo? Seria legítimo o recolhimento de ICMS em tais hipóteses? Haveria bitributação nas importações, em face da incidência cumulativa de ICMS e II (Imposto de Importação) no caso ventilado? Estaria desrespeitado o princípio da não-cumulatividade do ICMS nos casos de cobrança do referido tributo derivada de importação? A EC nº 33/2001 teria criado uma hipótese de ICMS cumulativo e monofásico, contrariando, assim, o princípio da não-cumulatividade?

A importância e atualidade já expostas do tema aventado, bem como a ausência de discussões doutrinárias e jurisprudenciais estabelecendo uma opinião consolidada sobre o assunto, justificam um estudo da questão, ora proposto.

A pesquisa em apreço visa investigar a constitucionalidade das alterações realizadas no art. 155, da Constituição Federal de 1988, pela Emenda Constitucional nº 33/2001, na tentativa de elucidar a possibilidade ou não da cobrança de ICMS nos casos de importação para uso próprio.

Como consequência, pretende-se também analisar a legitimidade dessa alteração constitucional por meio de emenda; e definir suas repercussões no terreno da segurança jurídica, da livre iniciativa e demais garantias constitucionais.

Para a obtenção dos resultados almejados pela pesquisa, o método de abordagem a ser seguido será o dialético jurídico, que abrange o fenômeno, fato concreto, e a teoria, de forma simultânea, buscando o resultado com o confronto entre os dois. Tudo isso, claro, dentro da perspectiva da lógica jurídica, da qual a dialética jurídica se desdobra, analisando a norma enquanto proposição lógica que opera com o verbo “dever ser”.

Quanto ao método de procedimento de pesquisa, será utilizada uma combinação dos métodos histórico e funcionalista. O propósito é analisar a evolução das hipóteses de incidência do ICMS no âmbito do direito constitucional, bem como verificar a forma como deve ser caracterizada a referida incidência.

Em relação ao método de investigação, que corresponde às fontes que serão usadas no decorrer do trabalho, o estudo será constituído a partir de pesquisa bibliográfica, levantamento

legislativo e jurisprudencial. A investigação bibliográfica se processará em livros, revistas e jornais, buscando-se uma interpretação doutrinária da lei e da jurisprudência.

## **A DETURPAÇÃO DA INCIDÊNCIA DE ICMS NOS CASOS DE IMPORTAÇÃO FRENTE À CONSTITUIÇÃO FEDERAL.**

Os questionamentos acerca da incidência de ICMS sobre importações funda-se na inconstitucionalidade da EC nº 33/01, que, alterando a redação original do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal de 1988<sup>3</sup>, instituiu a cobrança de ICMS no caso de importação realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

Da simples análise da nova redação do art. 155, § 2º, IX, a, da CF/88, patrocinada pela EC nº 33/01, percebe-se claramente a existência de máculas descaracterizadoras da possibilidade de incidência do ICMS a tais operações, senão vejamos.

Inicialmente, percebe-se que a Emenda Constitucional nº 33/01 não alcançou a regra-matriz de incidência do ICMS, pela qual só é possível a cobrança do referido imposto no caso de operações de circulação de mercadorias, ou seja, quando o bem é adquirido para posterior revenda, conforme se depreende da análise do art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>, a hipótese de incidência tributária “é constituída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos”.

Ao comentar a regra-matriz de incidência do ICMS, José Eduardo Soares de Melo, citando Carvalho de Mendonça<sup>5</sup>, pontifica:

As mercadorias passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores, constituem objeto de variados e sucessivos contratos. Na cadeia dessas transações dá-se uma série continuada de transferência da propriedade ou posse das mercadorias. Eis o que se diz circulação de mercadorias.

---

<sup>3</sup> 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; (...) § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) IX – incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.283.

<sup>5</sup> APUD SOARES, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p.15.

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza<sup>6</sup> defende que:

Para que um ato configure operação mercantil é mister que: a) seja regido pelo Direito Comercial; b) tenha sido praticado num contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos); e d) tenha por objeto uma mercadoria.

Alem disso, o art. 110, do CTN, é expresso em determinar que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Dessa forma, por força do citado art. 110, se a Constituição trata, por exemplo, de mercadoria ao definir a competência dos Estados para a cobrança de ICMS, o conceito de mercadoria deve ser o existente no Direito Comercial, qual seja, bem objeto de atividade mercantil, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Especula-se, ademais, se a alteração produzida no citado dispositivo da Constituição Federal por meio da EC nº 33/01 - no sentido de considerar a entrada do bem ou mercadoria importados do exterior como hipótese de incidência ou fato gerador do ICMS - seria fonte de bitributação (art. 154, I, da CF/88<sup>7</sup>), tendo em vista que o mesmo fato econômico passou a ser tributado por dois impostos, ICMS e II (Imposto de importação), este último, de competência da União, previsto no art. 153, I, da CF/88<sup>8</sup>.

Sendo a tributação sobre “a entrada de bem ou mercadoria importado do exterior” de competência exclusiva da União, em face do susomencionado art. 153, e haja vista ser a bitributação vedada no ordenamento jurídico pátrio, consoante se depreende do art. 154, I, da CF/88, torna-se patente a inconstitucionalidade da EC nº 33/01 e o descabimento da cobrança de ICMS nos casos de importação mencionados.

---

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 39.

<sup>7</sup> Art. 154. “A união poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

<sup>8</sup> Art. 153. “Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros”.

Conforme o elucidativo magistério de Clélio Chiesa<sup>9</sup>,

Como o ato de importar bens já é tributado por meio do imposto de importação (art. 153, I, da CF), tal evento não poderia ter sido eleito como hipótese de incidência do ICMS, pois a EC 33/2001 autorizou o legislador estadual a tributar um evento já contemplado como hipótese de incidência de outro imposto. A bi-tributação, salvo as exceções previstas pelo poder constituinte de 1998, é constitucionalmente vedada.

Por outro lado, ponto discutível sobre a emenda constitucional em evidência é o de confrontar o princípio da não-cumulatividade do ICMS, adotado pelos países latino-americanos e por todos os países da Unidade Europeia e disposto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988<sup>10</sup>.

Hugo de Brito Machado<sup>11</sup> entende por não-cumulatividade

A qualidade do imposto, o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos”.

Ocorre que aqueles que não são contribuintes habituais de ICMS por não repassarem as mercadorias adquiridas a outros compradores, não têm condições de compensar o valor pago a título de ICMS como crédito em operações posteriores, como é da natureza do tributo.

As operações de produção e de circulação de mercadorias envolvem diversas etapas distintas, cada uma agregando valor à operação anterior. O preço final do produto é, então, o somatório dos montantes agregados ao longo da cadeia de produção e de circulação; e, como os tributos incidem concomitantemente a cada operação, é necessário excluir a quantia paga nas operações anteriores. Do contrário, a incidência do ICMS não se daria apenas sobre o *quantum* agregado na própria operação, mas, também, sobre o das operações anteriores, num efeito cascata.

---

<sup>9</sup> CHIESA, Clélio. *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 20.

<sup>10</sup> 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; (...) § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

<sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, vol. 1, 2003. p. 495.

Mais polêmica se torna a questão pesquisada ao se perquirir sobre a sua ligação com os preceitos que estabelecem os direitos e garantias individuais, cláusulas pétreas da Constituição Federal de 1988, o que tornaria ilegítima a possibilidade de alteração da matéria por via de emenda constitucional.

É cediço que o ordenamento jurídico admite a alteração do texto constitucional, mediante atuação do Poder Constituinte Derivado, caracterizado pela atuação do Poder Legislativo, através de um procedimento específico previsto na própria Constituição, no intuito de adequação aos anseios e à dinâmica social. Entretanto, tal poder não se confunde com o Poder Constituinte Originário, estando adstrito aos parâmetros estabelecidos pela própria Carta Constitucional, a exemplo da proibição de reforma de cláusulas pétreas, contida no art. 60, § 4º, da Constituição Federal<sup>12</sup>.

Importante frisar, ainda, sobre os direitos e garantias individuais, que o rol inserido nos incisos do art. 5º, da Constituição Federal, não são taxativos, ao escólio do que preceitua o § 2º do próprio artigo<sup>13</sup>.

Oferecendo sustentação inexorável ao posicionamento ora abraçado, vale citar o elucidativo magistério de Alexandre de Moraes<sup>14</sup> a respeito do tema:

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

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

Desta forma, plenamente possível a incidência do controle de constitucionalidade difuso ou concentrado, sobre emendas constitucionais, a fim de verificar-se sua constitucionalidade ou não, a partir da análise do respeito aos parâmetros fixados no art. 60 da Constituição Federal para alteração constitucional.

---

<sup>12</sup> Art. 60. (...) § 4º. “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais”.

<sup>13</sup> Art. 5º (...) § 2º. “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

<sup>14</sup> MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 527.

No mesmo sentido, afirma Clélio Chiesa<sup>15</sup>:

No tocante à competência da União para tributar por meio de impostos, enumerou alguns eventos, listados no art. 153 da Constituição Federal, e estabeleceu no art. 154, I, que a União poderá, mediante lei complementar, instituir impostos não previstos no art. 153, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal.

Logo, a nosso ver, essa diretriz é fundamental para o sistema e não pode ser eliminada ou restringida nem mesmo por meio de Emenda à Constituição. Trata-se de uma diretriz que confere maior eficácia aos princípios da capacidade contributiva, ao que assegura o direito de propriedade e ao que veda a instituição de tributos com efeito de confisco, na medida em que não permite a instituição de impostos cumulativos e cujo "fato gerador" e base de cálculo sejam idênticos aos de outros já indicados como passíveis de serem tributados por outros impostos.

## **CONCLUSÃO.**

A atual redação do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal de 1988, que permite a cobrança de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS no caso de importação realizada por pessoa física ou jurídica, mesmo que não seja contribuinte habitual do citado imposto, é uma impropriedade que não se coaduna com os preceitos básicos sobre a matéria.

Tal dispositivo legal, subvertendo de forma inaceitável os pilares legais do ICMS, provoca, também, uma distorção do conceito de mercadorias adotado no direito comercial, para englobar os casos de produtos importados para consumo.

Uma vez que a sua hipótese de incidência gera confusões com aquelas observadas para os casos de importação, verifica-se, ainda, de maneira inaceitável, bitributação, além do desrespeito evidente ao princípio da não-cumulatividade, um dos pilares estruturais sobre a matéria do ICMS.

## **BIBLIOGRAFIA PRELIMINAR.**

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CHIESA, Clélio. *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2003.

---

<sup>15</sup> CHIESA, Célio. *O ICMS...*, cit., p. 16.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, vol. 1, 2003.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2001.

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