

## A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS IMPORTAÇÃO

Paulo José Zanellato Filho<sup>1</sup>

### Resumo

Este artigo pretende estudo hermenêutico-analítico da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação – ICMS, incidente exclusivamente sobre as operações de importação. Adotando a visão Kelseniana de enunciação do direito, constataremos a estrutura da regra-matriz de incidência que julgamos mais adequada para a análise do ICMS importação. A aplicação da regra-matriz de incidência do tributo em questão permitirá revelar quando que a norma jurídica tributária incide e qual será a obrigação tributária que surgirá pela realização do fato jurídico tributário. Assim, a partir da estrutura de regra-matriz sugerida por Marçal Justen Filho, examinaremos cada um dos critérios do ICMS-Importação, com base não apenas na posição doutrinária, mas também jurisprudencial pátria.

Palavras Chave: Norma Jurídica, Regra-Matriz de Incidência, ICMS-Importação,

### Abstract

The present work has as objective the construction of the legal norm of the Tax on Circulation of Goods and provision of services Intercity and Interstate Transportation and Communication), levied exclusively on import operations. Adopting the Kelsen idea of normativity, we will note all the normative structure we deem appropriate for the analysis of this tax. The application of rule-array of tax incidence in question will reveal the real nucleus of legal incidence which may be submitted to taxing. Therefore, under Marçal Justen Filho vision for rule-array of tax incidence, we'll examine each one of the criteria of the ICMS incidence on import, not only on the bases in doctrine, but also on jurisprudence.

Key-words: Legal Norm, rule-array of tax incidence, ICMS incidence on import.

## 1. INTRODUÇÃO

O conhecimento de toda a realidade é epistemologicamente impossível. Dada tal limitação, a produção do conhecimento científico pressupõe, portanto, um recorte metodológico para desenvolvimento do estudo pretendido. Do mesmo modo que um médico, se quiser observar o seu objeto de estudo, deverá selecionar a parte do corpo humano que pretende estudar: o sistema respiratório, sistema circulatório, sistema nervoso, etc; um jurista deve optar pelo método que julga mais adequado para o estudo das normas jurídicas.

---

<sup>1</sup>Advogado. Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná - UFPR. Pós-Graduado em Direito e Processo Tributário pela Academia Brasileira de Direito Constitucional - ABDConst. Formado em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba. Aperfeiçoou-se como Despachante Aduaneiro pela Associação Brasileira de Comércio Exterior. Professor de Planejamento Tributário na Universidade Federal do Paraná. Professor de Direito Tributário na OPET. Ex-professor de Direito Constitucional e Tributário na Universidade Tuiuti do Paraná. Ex-Procurador do Município de Matinhos. Membro da Comissão de Direito Marítimo, Portuário e Aduaneiro da Ordem dos Advogados do Brasil/PR; Membro do Instituto Paranaense de Direito e Economia. paulo@zanellatoadvogados.com.br

O presente trabalho busca realizar um estudo hermenêutico-analítico sobre a norma jurídica tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação – ICMS, incidente sobre a importação.

Para análise da norma jurídica tributária, tomaremos como premissa a visão Kelseniana da enunciação do direito a partir da norma complexa, composta por uma norma primária, que determina a conduta desejada, e uma norma secundária, que prevê uma sanção pelo descumprimento da primeira.

A partir da análise estrutural da norma jurídica, desvelaremos a composição da regra-matriz de incidência que entendemos mais adequada ao estudo do imposto em questão, para, em seguida, aplicá-la ao ICMS importação, demonstrando, nessa linha, como o tributo caracteriza-se como verdadeiro imposto estadual sobre a importação.

Em seguida, passaremos ao exame de cada um dos critérios que compõe a regra-matriz de incidência do tributo em questão. Para tanto, iniciaremos com uma visão histórica do tributo, desvelando sua origem para, então, determinar a estrutura atual do critério material do ICMS – Importação. Posteriormente, apreciaremos cada um dos critérios da norma jurídica tributária. No antecedente os critérios: material, espacial, temporal e pessoal; e, no conseqüente os critérios: pessoal, o qual, por sua vez, subdivide-se em sujeito ativo e passivo; e, quantitativo, o qual é desmembrado em base de cálculo e alíquota.

## **2. A VISÃO KELSENIANA ACERCA DA ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA**

Poucos são os autores que se dedicaram ao estudo da Norma Jurídica de maneira rigorosa. Talvez o teórico que mais tenha estudado a fundo norma jurídica tenha sido o filósofo vienense Hans Kelsen. Em sua obra ‘Teoria Pura do Direito’, Hans Kelsen afirma que os comportamentos humanos só são reconhecidos mediatamente pelo cientista do direito, isto é, enquanto regulados por normas<sup>2</sup>. Nesse sentido, podemos

---

<sup>2</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. Dr. João Baptista Machado, 4ª Ed., Coimbra: Armênio Amado Editores, 1976. p. 109

afirmar que as normas são objeto e o princípio delimitador das ocupações teóricas do jurista.<sup>3</sup>

Segundo Kelsen, na medida em que a ciência do direito apreende a conduta humana somente enquanto esta constitui conteúdo das normas jurídicas, ou seja, apenas enquanto é determinada por normas jurídicas, há que se distinguirem as proposições jurídicas – enunciados nos quais a ciência do direito descreve as relações entre as normas jurídicas e os fatos por elas determinados -, das normas jurídicas, textos normativos que constituem o direito positivo.<sup>4</sup>

Quanto a separação Kelseniana entre normas jurídicas (textos normativos) e proposições jurídicas, Paulo de Barros Carvalho adverte que o autor vienense utilizou restritamente da expressão ‘proposição’, para mencionar apenas o conteúdo dos enunciados descritivos da ciência do direito. Muitos filósofos do direito, porém, acompanhando as modernas teorias da linguagem, abandonaram essa dualidade, referindo-se agora a ‘proposições prescritivas’ e ‘proposições descritivas’.

Prefere Paulo de Barros Carvalho falar em ‘enunciados prescritivos’ (equivalente à norma jurídica de Kelsen), usados na função pragmática de prescrever condutas; e, em ‘normas jurídicas’ (proposições jurídicas de Kelsen), significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, composto pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.<sup>5</sup>

De acordo com o autor, a derradeira síntese das articulações que se processam entre as peças do juízo que produz o Cientista do Direito, ao descrever o direito positivo, postulando uma mensagem deôntica portadora de sentido completo, pressupõe, desse modo, uma proposição antecedente, descritiva de um possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição tese, de caráter relacional, no tópico do consequente.<sup>6</sup> A “hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica

---

<sup>3</sup> Cf. FERRAZ. **Introdução ao Estudo do Direito**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas. 2007. p. 98

<sup>4</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. op cit. p. 111

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 6ª Ed., São Paulo: Saraiva. 2008. p. 22-24

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 26

(obrigação tributária) que vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto”<sup>7</sup>.

A norma jurídica, tanto norma primária, quanto norma secundária, apresentam a mesma estrutura lógica: um termo precedente, que descreve hipoteticamente (juízo hipotético) uma possível situação fática (descriptor), a qual se vincula certa consequência à realização condicional do acontecimento previsto (prescritor).

A respeito da estrutura das normas jurídicas primárias e secundárias, o emérito professor José Roberto Vieira esclarece:

Uma norma primária ou endonorma teria esta configuração. Dado o fato A, deve ser a conduta B. Enquanto a feição de uma norma secundária ou perinorma seria esta: Dado o descumprimento B, deve ser a sanção C. Em outras palavras, a ocorrência do fato A, cuja descrição é a hipótese da norma primária ou endonorma, dá margem à imputação do dever B, consequência da mesma; e por sua vez, o inadimplemento deste dever B constitui hipótese da norma secundária ou perinorma, à qual imputa consequência secundária ou perinorma da sanção C.<sup>8</sup>

A vinculação entre o antecedente e o conseqüente da norma jurídica, diferentemente do que ocorre no mundo natural, em que as relações são promovidas pelo princípio da casualidade (se A então B. Ex. Se jogar uma pedra no lago, ela afundará), no mundo jurídico ela se dá pelo princípio da imputação, segundo a fórmula: se ‘A’, então deve-ser ‘B’, em que ‘A’ é a conduta hipotética e ‘B’ é a prestação que segue a ocorrência da hipótese (se realizada a venda de mercadoria, pague o ICMS correspondente); o ‘dever-ser’ será o operador deôntico, o elemento de caráter intraproposicional que aproxima dois ou mais sujeitos, em torno de uma previsão de conduta que deve ser cumprida por um e pode ser exigida por outro.<sup>9</sup>

Exposta a estrutura lógica da norma jurídica em sua acepção estática, mostra-se necessário, agora, vislumbrar a norma na sua atuação dinâmica, mais especificamente examinar a fenomenologia da sua incidência<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª Ed., São Paulo: Saraiva. 2007. p. 252

<sup>8</sup> VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá. 1993. p. 58

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. op cit. p. 29

<sup>10</sup> Ao realizar um exame acerca da produção e aplicação das normas jurídicas, Hans Kelsen distingue uma teoria estática e uma teoria dinâmica do direito. A primeira tem por objeto o Direito como um sistema de normas em vigor, o Direito no seu momento estático; a outra tem por objeto o processo jurídico em que o

Para Geraldo Ataliba, ‘costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática da comunicação ao fato das virtudes jurídicas’.<sup>11</sup>

O fenômeno da subsunção é aquele que segue as regras do silogismo jurídico, do qual o exemplo clássico é o seguinte: todo o homem é mortal (premissa maior); Sócrates é homem (premissa menor); logo, Sócrates é mortal (conclusão). Assim, o fato gerador abstrato é a premissa maior, o fato concreto, a premissa menor e a conclusão resulta da subsunção do fato individual na situação abstrata’.<sup>12</sup>

Haverá subsunção, portanto, sempre que “o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)”<sup>13</sup>. Ocorrida a conduta descrita na hipótese normativa, instaura-se automática e infalivelmente<sup>14</sup>, a relação jurídica prevista no tópico do consequente normativo.

Quanto ao fenômeno da subsunção, Paulo de Barros Carvalho sustentava que este somente se operava entre iguais, razão pela qual passou a discorrer que a subsunção somente se operava entre o conceito do fato e o conceito da norma. Verificando, contudo, que a subsunção não se opera apenas entre iguais, mas entre linguagens de níveis diferentes, o autor reviu seu posicionamento anterior, afirmando que o fenômeno da subsunção também se opera entre o fato e a norma, pois ambos configuram-se linguagem.<sup>15</sup>

Nesta esteira, podemos afirmar que “a norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do

---

Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu desenvolvimento. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. op cit. p. 110

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed., 8ª Tiragem, São Paulo: Malheiros. 2006. p. 45

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar. 2000. p. 428

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. op cit. p. 260

<sup>14</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Noeses. 2010. p. 330

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. op cit. p. 259

mandamento”<sup>16</sup>. Verificada a incidência, faz-se surgir a relação jurídica tributária, isto é, o dever tributário de natureza obrigacional, o laço abstrato através do qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.<sup>17</sup>

### **3. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Das lições até aqui colhidas, percebe-se claramente que a Ciência do Direito tem por objeto de estudo o direito positivo, pois a missão da Ciência Jurídica é sem dúvidas, conhecer o Direito e descrevê-lo com base no seu conhecimento.

Nesse contexto, vale dizer que Ciência do Direito é o produto do labor do cientista jurídico, que utilizando de uma linguagem apta a transmitir conhecimento jurídico, debruça-se sobre o direito positivo descrevendo “este enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significações”.<sup>18</sup>

Da síntese das articulações que se processam entre as peças do juízo que produz o Cientista do Direito, ao descrever o direito positivo, origina-se a norma jurídica *stricto sensu*, a qual irradiará seus efeitos sempre que ocorrer o fenômeno da subsunção.<sup>19</sup>

Já afirmamos em outras linhas que o fenômeno da subsunção é aquele pelo qual o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guarda absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Em outras palavras, na sempre precisa lição de Geraldo Ataliba, a configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei:

---

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. op cit. p. 46

<sup>17</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos do Dever Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey. 2003. p. 143

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 18ª Ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 2.

<sup>19</sup> Idem. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. op cit. p. 26

criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso<sup>20</sup>.

Apesar da norma jurídica ser una e indivisível<sup>21</sup>, ela pode ser dissecada em aspectos (na terminologia de Geraldo Ataliba) ou critérios (para Paulo de Barros Carvalho) que compõem a estrutura global da norma jurídica, a regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária.

Seguimos agora no estudo da regra-matriz de incidência tributária, que nas palavras de José Roberto Vieira, é o caminho mais adequado para o estudo de qualquer tributo, pois, esse “é o único meio capaz de nos conduzir às mais íntimas regiões de uma figura tributária, autorizando-nos a penetrar sua arquitetura estrutural”.<sup>22</sup>

#### **4. ESTRUTURA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA**

A doutrina tributária diverge quanto a estrutura da regra-matriz de incidência que se julga mais adequada para o estudo de determinado tributo. A juspublicística tributária brasileira tem assinalado Alfredo Augusto Becker como um dos primeiros juristas a se aventurar no estudo da regra-matriz.

Para o autor, a regra-matriz é composta de uma hipótese de incidência, na qual encontraremos: a) um núcleo, formado pela base de cálculo; b) elementos adjetivos, constituído por ‘um ou mais elementos das mais diversas naturezas que adjetivam o núcleo, determinando-lhe menor ou maior especificação’<sup>23</sup>. Segundo Becker, o gênero jurídico do tributo é resultante da natureza do núcleo e as espécies jurídicas daquele gênero jurídico de tributo são conferidas pelos elementos adjetivos. Encontraremos ainda na hipótese de incidência: c) uma coordenada de espaço; e, d) uma coordenada de tempo. O consequente é denominado por Becker como ‘regra jurídica’, consistente numa relação jurídica. ‘A irradiação da relação jurídica é um efeito (consequência)

---

<sup>20</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. op cit. p. 69. Para o autor a hipótese normativa comporta ainda a conexão do critério material com o critério pessoal. Assim, para o autor, o critério pessoa encontra-se na hipótese e não na consequência da norma.

<sup>21</sup> Ibidem. p. 65

<sup>22</sup> VIEIRA, José Roberto. **Importo Sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos**, in: Tributação das empresas - Curso de Especialização, Coord. Eurico Marco Diniz Santi et al, São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 173

<sup>23</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. op. cit. p. 351

jurídico da incidência da regra jurídica<sup>24</sup>. Toda relação jurídica tem dois pólos: o positivo (sujeito ativo) e o negativo (sujeito passivo); e um conteúdo: ‘direito e correlativo dever, pretensão e correlativa obrigação, coação e correlativa sujeição’<sup>25</sup>.

Já Geraldo Ataliba atribui à ‘hipótese de incidência’ as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como o seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí porque designa os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial<sup>26</sup>; relegando ao “mandamento” (consequente) tão somente a alíquota.

Diversamente, Paulo de Barros Carvalho, com supedâneo na Teoria Geral do Direito, detectou o vício lógico e ontológico de que era impregnada na doutrina que lhe antecederam.<sup>27</sup> Respeitando a integridade da norma jurídica, elucidou que a norma jurídica conterà no descritor da norma (hipótese ou antecedente) tão somente diretrizes para identificação de um fato portador de expressão econômica, enquanto o consequente prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que será instaurada onde e quando ocorrer o fato descrito na hipótese.<sup>28</sup>

Entende Paulo de Barros Carvalho, portanto, que na ‘hipótese tributária’ haveremos de encontrar apenas: a) o critério material; b) o critério espacial; e, c) o critério temporal; ao passo que no ‘consequente tributário’ toparemos com: a) um critério pessoal, composto por um sujeito ativo e outro passivo; e, b) um critério quantitativo, constituído pela conjugação da base de cálculo e alíquota.<sup>29</sup>

Criticando a posição do emérito professor da USP, Marçal Justen Filho suscita que a insubordinação de Paulo de Barros para inserção de um critério pessoal no antecedente da norma jurídica “é procedente à medida que repele a pretensão de

---

<sup>24</sup> *Ibidem*. p. 360-361

<sup>25</sup> *Ibidem*. p. 365

<sup>26</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. op cit. p. 78

<sup>27</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1985. p. 44

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. op cit. p. 95

<sup>29</sup> *Ibidem*. p. 95



localizar na hipótese critério para identificação de sujeitos da relação jurídica”<sup>30</sup>. Contudo, ao defender a existência de um critério material na hipótese normativa, Justen Filho sustenta que este critério não se dirige à identificar as pessoas envolvidas na relação jurídica subjacente ao fato, mas sim ao próprio sujeito que praticou a conduta que desencadeou tal relação.

De acordo com Marçal Justen Filho, se considerarmos o núcleo da hipótese (critério material) como sendo o comportamento de alguém, comprova-se que o modelo sugerido por Paulo de Barros Carvalho está incompleto, haja vista que a hipótese haverá de conter também critério para determinação deste sujeito. Não se trata, como alerta o autor, de indicação dos sujeitos da relação jurídica, mas tão somente “da completa e integral previsão teórica consistente em uma conduta humana”<sup>31</sup>.

Das propostas para estruturação da regra-matriz de incidência, entendemos que a posição de Marçal Justen Filho é a mais adequada, haja vista que apesar técnica legislativa dispensar na maioria dos casos a previsão de um critério pessoal exposto, em outros é inegável ser essencial sua presença para a incidência da norma tributária, a exemplo do próprio ICMS, que demanda certas qualidades<sup>32</sup> do sujeito que pratica o fato, para que possa surgir a obrigação tributária.

#### **4.1 A Hipótese da Regra-Matriz**

No antecedente da norma tributária, encontraremos primeiramente um **critério material**, que segundo Geraldo Ataliba, é o aspecto mais complexo da hipótese de incidência. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que a hipótese de incidência consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência.<sup>33</sup>

---

<sup>30</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1985. p. 46

<sup>31</sup> *Ibidem*. p. 47

<sup>32</sup> Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza adverte que no caso do ICMS, somente o Produtor, o industrial e o comerciante podem promover a realização das operações que desencadeiam a incidência do tributo. O particular que vende um objeto seu não realiza uma operação relativa à circulação de mercadorias, apenas vende um bem móvel qualquer. Embora a Constituição não tenha indicado expressamente quem poderia realizar tais operações, por exclusão facilmente se identificam e confirmam os agentes capazes de fazes nascer a obrigação tributária: o comerciante, o industrial e o produtor. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª Ed. Rev. e Atual. São Paulo: Malheiros. 2011.p. 40-41

<sup>33</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. op cit. p. 106

Neste ponto, discorda Paulo de Barros Carvalho, pois para ele a descrição objetiva do fato é o que se obtém da compostura integral da hipótese tributária, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos.<sup>34</sup>

Para que seja possível identificar e isolar o critério material da hipótese de incidência tributária, é necessário que se faça uma abstração das circunstâncias de espaço e tempo, uma vez que estes critérios dedicam-se apenas a condicioná-lo. Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designadas de comportamentos de pessoas. E, esse núcleo que exprime esses comportamentos (critério material), deve ser expresso por um verbo pessoal transitivo, seguido do seu complemento, devendo ser afastados, por conseguinte, os verbos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeitos (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando o seu alcance.<sup>35</sup>

Acompanhando a posição de Marçal Justen Filho, encontraremos ainda um **critério pessoal**, que tem por finalidade identificar o sujeito ou as qualidades inerentes àquele que praticou a conduta humana descrita no critério material.

Visto o critério material isoladamente, se faz necessário, agora, vislumbrar suas circunstâncias condicionantes (critério especial e temporal), pois, no que pertine à identificação de um evento jurídico tributário, é impossível conceber-se a realização *in concreto* de um determinado comportamento humano, sem posicioná-lo em certo lugar e num dado momento.

Atualmente, são poucos os cientistas que se dedicam ao estudo do critério espacial, o que demonstra porque a doutrina brasileira, por vezes, esbarra em confusões elementares, como equiparar o critério especial ao campo de validade das Leis. A inconsistência de considerações como esta foi apropriadamente afastada por Paulo de Barros Carvalho, ao realizar um exame da classificação dos tributos segundo o grau de elaboração do critério especial na respectiva hipótese de incidência.

De acordo com o autor, os elementos indicadores da condição e espaço nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas: a)

---

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. op cit.. p. 267

<sup>35</sup> *Ibidem* p. 268

hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese em que o critério espacial é bem genérico, onde todo e qualquer fato que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.<sup>36</sup>

Diante deste quadro, verifica-se que o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade das leis. As coincidências, que conforme sublinha Paulo de Barros Carvalho, “são até certo ponto frequentes, devem ser creditadas à opção do legislador”.<sup>37</sup>

Já o **critério temporal**, de acordo com José Roberto Vieira, é aquele que permite a identificação da coordenada que limita no tempo, a ocorrência factual. É a partir dele que é possível estabelecer o momento exato em que se instala um específico laço obrigacional, ou seja, o momento em que nasce para o sujeito ativo o direito subjetivo de poder exigir (coercitivamente) de quem tem o dever jurídico de certa prestação pecuniária. Somente a partir daí é que se pode efetivamente falar de direitos e deveres.<sup>38</sup>

Há que se ressaltar, no entanto, a respeito do critério em questão, que muito comum é o legislador referir-se ao critério temporal como sendo o próprio fato gerador do tributo, como nos casos do IPI e do ICMS. Paulo de Barros Carvalho assevera inexistirem obstáculos de lógica jurídica para compelir as autoridades legislativas a abandonar esta técnica. Não se pode admitir, entretanto, que os doutrinadores endossem a técnica legislativa, incorporando-as ao seu magistério, pois isso seria transigir com graves erros que prejudicam, visivelmente, a compreensão da matéria.<sup>39</sup>

## 4.2 O Consequente da Regra-Matriz

---

<sup>36</sup> Ibidem. p. 272

<sup>37</sup> Ibidem. p. 272-273

<sup>38</sup> VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá. 1993. p. 64

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. op cit. p. 278

O conseqüente da regra-matriz de incidência é aquela peça do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário.

Por conseguinte, no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária serão encontrados os elementos que permitam a identificação da relação jurídica que se instalará, facultando-nos saber quem é o sujeito que detém o direito subjetivo; a quem foi imposto o dever jurídico de cumprir determinada obrigação e seu objeto.

É também pela análise deste componente que é possível identificar-se quando se estará diante de uma relação jurídica propriamente tributária, ou diante de relações que tem por objeto deveres instrumentais e formais. No escólio de José Roberto Vieira, adotando-se a classificação das relações jurídicas em obrigacionais (prestação de natureza patrimonial) e não obrigacionais (prestação de cunho diverso), estar-se-á apto a discriminar as relações jurídicas tributárias em obrigações tributárias (presente o caráter patrimonial) e relações que tem por objeto deveres instrumentais e formais (ausente o caráter patrimonial), sendo estas últimas inadequadamente designadas de obrigações acessórias pela legislação, já que não são obrigações (porque não patrimoniais) e muitas vezes não são acessórias (porque independentes de relações obrigacionais).<sup>40</sup>

São dois os critérios que compõem o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária: o critério pessoal e o critério quantitativo.

O **critério pessoal** é aquele que determina os sujeitos, os pólos da relação jurídica tributária, ou seja, o sujeito titular do direito subjetivo de exigir a obrigação (sujeito ativo) e o que possui o dever jurídico de cumpri-la (sujeito passivo).

A determinação do sujeito ativo, como explica Marçal Justen Filho, é individualizada, sendo sempre particularizado e indicado normativamente, seja implícita ou explicitamente<sup>41</sup>. Como regra geral, o sujeito ativo estará implicitamente indicado no texto legislativo, sendo identificado como a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. No entanto, nos casos

---

<sup>40</sup> VIEIRA, A **Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. op. cit. p. 66

<sup>41</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. op. cit. p. 53

em que a capacidade tributária ativa é transferida, como no caso dos tributos parafiscais, o sujeito ativo será indicado expressamente pela norma.

Por outro lado, o sujeito passivo é apenas determinável, significando que sua identificação depende de uma análise ‘normativo-fática’<sup>42</sup>, isto é, o sujeito passivo só pode ser verificado posteriormente à ocorrência do fato jurídico tributária, mediante conjugação do estudo da norma com o levantamento da situação de fato.

Quanto ao **critério quantitativo**, este é composto dos dados que possibilitam a definição do objeto da prestação pecuniária, mediante o concurso da base de cálculo e da alíquota.

Paulo de Barros Carvalho define a base de cálculo como sendo a grandeza destinada “a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.”<sup>43</sup>

Com relação à base de cálculo a doutrina aponta suas três funções típicas: a) a mensuradora, que se dá na medida em que a base de cálculo se presta a medir as proporções reais do fato típico, dimensionando-o economicamente; b) a objetiva, que consiste em compor a determinação da dívida. É a perspectiva mensurável que estipulará a importância correspondente à incidência do tributo; e, por fim, c) a função comparativa, que se configura pela comparação com o critério material da hipótese, afirmando-o (quando ele for obscuro), confirmando-o (quando forem compatíveis) ou infirmando-o (quando forem inconciliáveis).<sup>44</sup>

José Roberto Vieira admite ainda uma quarta função da base de cálculo, qual seja, a de permitir determinar a capacidade contributiva.<sup>45</sup>

Por fim, a alíquota, segundo a doutrina nacional, é considerada um componente meramente aritmético para determinação do *quantum* que será objeto da prestação tributária. Conjugada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida,

---

<sup>42</sup> VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. op. cit. p. 66

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. op. cit. p. 342

<sup>44</sup> VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. op. cit. p. 66

<sup>45</sup> *Ibidem*. p. 68

produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento à obrigação que nascerá pela realização do fato jurídico tributário.

## **5. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS – IMPORTAÇÃO**

### **5.1 Icms Importação – Histórico**

Iniciamos este tópico dando vênias às sábias palavras de José Roberto Vieira, o qual, apesar de tratar sobre IPI, eloquentemente faz uma análise que certamente se aplica ao ICMS.

O IPI de hoje é fruto de décadas de paciente construção legislativa, doutrinária e jurisprudencial; minuciosamente testada pelas vicissitudes de um longo e sofrido cotidiano. As iterativas cogitações sobre sua substituição por um imposto novo, tal como sempre, conduzidas, constituem uma leviandade, porque desprezam açodadamente a fecundidade científica de sua lenta e segura elaboração, lançam precipitadamente no limbo do esquecimento a opulência jurídica da sua serena e amadurecida edificação. Substituí-lo com a imprudência do menosprezo pela sua estrutura, tão prolongada e vigorosamente constituída, equivaleria a fazer ouvidos moucos à sábia recomendação do evangelista: “Não...atireis as vossas pérolas aos porcos”(Mt 7,6)<sup>46</sup>

Tal como o IPI, o ICMS também é imposto cuja legislação foi amadurecendo ao longo dos anos, sofrendo diversas alterações na sua regra-matriz. Nesta vereda, o estudo da norma jurídica de incidência do ICMS importação demanda seja traçado um breve histórico sobre o tributo, para que possamos compreender os conceitos e o alcance da norma tributária em análise.

O atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação – ICMS tem origem no antigo Imposto de Vendas Mercantis, tributo instituído pela Lei Federal nº. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, de competência da União Federal.

Com a promulgação da Constituição de 1934, estendeu-se a incidência do ‘Imposto sobre Vendas Mercantis’ às operações de consignações mercantis, ficando criado, então, o “Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC”, que passou a ser exigido a partir de 1936, quando entrou em execução a discriminação de rendas da Lei Maior de 1934.

---

<sup>46</sup> VIEIRA, José Roberto. **Importo Sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos**. op. cit. p. 171

O novo arquétipo dado ao imposto, agora intitulado de IVC, detinha uma característica evidentemente maléfica para o sistema produtivo, qual seja: sua incidência em cascata. A incidência do imposto nestes moldes resultava em uma tributação injusta, pois quanto maior a cadeia de produção de determinado bem, maior seria a carga tributária suportada.

Aliás, assevera André Renato Miranda de Andrade que a cumulatividade e o efeito cascata do IVC “levaram ao surgimento de verdadeiros monopólios econômicos, em que grupos empresariais poderiam concentrar a produção, a distribuição atacadista e o comércio no varejo em uma pessoa jurídica apenas”.<sup>47</sup>

Para sanar tal deficiência, foi editada a Emenda Constitucional nº. 18, de 1º de dezembro de 1965; instrumento introdutório da norma que trazia o desenho inaugural do ICM e outorgava competência aos Estados e Distrito Federal para instituí-lo.<sup>48</sup> Este desenho normativo foi mantido na Constituição de 1967 e pela Emenda Constitucional nº 1/69, que trouxe diversas modificações no âmbito do ICM, vigorando o Texto Constitucional nos seguinte termos:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto 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.

A incidência do imposto estadual sobre a importação se deu primeiramente com a edição do Ato Complementar 34/67 (art. 3º), que logo depois foi revogado pelo Ato Complementar 36/67 (Art. 8º), vindo a ser restaurada sua incidência sobre as importações com a promulgação do Decreto-Lei nº. 406/68. Com base nessas disposições infraconstitucionais (que passaram a estabelecer essa nova hipótese de incidência tributária para o ICMS), os Estados, com o ímpeto de aumentar a sua arrecadação, tentaram, em vão, tributar as importações efetuadas por produtores, industriais e comerciantes.

---

<sup>47</sup> ANDRADE, André Renato Miranda. **ICMS: Constituição, Direito Comparado, Regra-Matriz de Incidência**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2001. p. 87

<sup>48</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**, 2ª Ed., São Paulo: Atlas. 2001. p. 30

Contudo, foi somente com a aprovação da Emenda Constitucional nº. 23/83 (Emenda Passos Porto), que a Constituição Federal viabilizou a pretensão dos Estados, fazendo referência, ao cuidar de ICM, à incidência do imposto nas entradas de mercadorias e bens importados do exterior.<sup>49</sup>

Com a promulgação da Carta Magna de 1988, o ICM sofreu mais alterações substanciais, dentre elas, uma ampliação significativa do seu critério material, passando a incidir também sobre transportes interestaduais e intermunicipais, comunicações, minerais, combustíveis, lubrificantes e sobre energia elétrica. Assim, estava criado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação – ICMS.

Seu regulamento, contudo, restou veiculado por quase dez anos pelo Convênio ICMS nº 66/88, em atenção ao §8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que dispunha que se no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição não fosse editada Lei Complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio, fixariam normas para regular provisoriamente a matéria.

Somente em 1996 foi editada a Lei Complementar nº. 87/96, que regulou as matérias concernentes ao ICMS. Posteriormente, as Leis Complementares nº. 92, de 23 de dezembro de 1997; 99, de 20 de dezembro de 1999; 102, de 11 de agosto de 2000; 114, de 16 de dezembro de 2002; 116, de 31 de agosto de 2003; e, 120, de 29 de dezembro de 2005, introduziram diversas modificações no âmbito deste tributo.

Com a edição da Emenda Constitucional nº. 33/01, houve ainda o alargamento a competência dos Estados para tributar não apenas os produtores, os industriais e os comerciantes, mas também, agora, as pessoas físicas que realizem importação, mesmo que não sejam contribuintes habituais do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.

Verifica-se, portanto, que diante dessas diversas modificações e das várias ampliações que a materialidade deste tributo sofre ao longo do tempo, os vários elementos integrantes da regra-matriz de incidência do ICMS (na mesma diretriz do antigo ICM) devem ser analisados e aplicados de modo coerente e harmônico, para que

---

<sup>49</sup> *Ibidem*. p. 43



possamos encontrar a essência tributária, isto é, a materialidade de sua hipótese de incidência.<sup>50</sup>

Partindo-se de uma análise histórica do ICMS, verifica-se que o atual ICMS edifica suas bases a partir do arquétipo do antigo ICM. Tal consideração foi inclusive o que levou Marcelo Viana Salomão a concluir que o atual ICMS nada mais é do que o velho ICM, alargado na sua regra-matriz para fazer incluir o Imposto sobre serviços de Transporte Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação<sup>51</sup>, sendo este também o sentir de André Renato Miranda de Andrade<sup>52</sup>.

## 5.2 Critério Material

Seguindo as premissas até aqui levantadas, se buscará neste tópico a análise do critério material, o qual se refere à uma conduta humana vista isoladamente, isto é, abstraindo-se as circunstâncias de espaço e tempo, uma vez que estes critérios dedicam-se apenas a condicioná-lo, resultando das sínteses conclusivas um núcleo que será formado sempre por um verbo pessoal transitivo, seguido do seu complemento.<sup>53</sup>

O artigo 155, §2º, inciso IX, alínea ‘a’, da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional 33/2001, enuncia a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, incidindo o tributo também sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja

---

<sup>50</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 9ª Ed., São Paulo: Dialética. 2006. p. 11

<sup>51</sup> Narra Marcelo Viana Salomão: “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, derrubar 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 Transporte Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação. SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. op. cit. p. 47-48.

<sup>52</sup> Para André Renato, o atual ICMS é o antigo ICM com uma nova roupagem constitucional, com novos contornos de suas hipóteses de incidência e suas materialidades diversas. ANDRADE, André Renato Miranda. **ICMS: Constituição, Direito Comparado e Regra-Matriz de Incidência**. op. cit. p. 95

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. op. cit. p. 268

sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde tiver situado o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Da simples análise do artigo supra citado, podem ser observadas profundas impropriedades na elaboração do texto legal, que poderiam justificar inúmeras discussões travadas no âmbito deste tributo.

Já assinalamos anteriormente que o legislador comumente utiliza-se de uma técnica consistente em adotar o critério temporal para designar o núcleo da hipótese de incidência do tributo. E com o ICMS importação, o procedimento certamente não foi diferente.

O artigo acima transcrito faz transparecer que o ICMS importação teria como núcleo do fato gerador a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior. Entretanto, o verbo ‘entrar’, insinuado pelo constituinte como definidor do critério material do tributo, nada mais é do que aquilo que define seu critério temporal. Assim como o verbo ‘sair’, ele representa o momento em que o verbo central é tido como praticado.<sup>54</sup>

Partindo dessa premissa, Marcelo Viana Salomão, sem medo de errar, é categórico ao afirmar que aquilo que compõe o núcleo da hipótese de incidência do ICMS – importação, é o verbo ‘importar’.<sup>55</sup> Essa também é a posição de Hamilton Dias de Souza<sup>56</sup>, Miguel Hilú Neto<sup>57</sup>, André Parmo Folloni<sup>58</sup> e André Renato Miranda Andrade<sup>59</sup>, que vinculam o conceito de importação ao ato de entrada de produto vindo do exterior em território nacional, para aqui ser usado ou consumido.

O verbo importar tem origem do latim ‘*importare*’, que significa trazer para dentro, em termos jurídicos, introduzir produto estrangeiro no Brasil, com o objetivo de

---

<sup>54</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. op. cit. p. 57

<sup>55</sup> Ibidem. p. 57. No mesmo sentido: FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética. 2005. p. 138

<sup>56</sup> DIAS DE SOUZA, Hamilton, **Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980. p. 22 et seq.;

<sup>57</sup> HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 15 et seq

<sup>58</sup> FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. op. cit. p. 138

<sup>59</sup> ANDRADE, André Renato Miranda. **ICMS: Constituição, Direito Comparado, Regra-Matriz de Incidência**. op. cit. p. 130

fazê-lo ingressar no território nacional. Importar não é simplesmente adquirir algo do exterior, mas sim trazê-lo para nacionalizá-lo.

Atrelar o conceito de ‘importação’ à noção de ‘nacionalização de produtos estrangeiros’, para fins de incidência do imposto em questão, não é algo inédito. Revisando posicionamento anteriormente adotado, André Parmo Folloni demonstra que se um produto estrangeiro não houver sido nacionalizado, mas estiver em território nacional, será um produto ainda estrangeiro, mas em território nacional (em admissão temporária, e.g.). Segundo o autor, neste caso, ‘sua posterior nacionalização, com despacho para consumo, será, na hipótese, tributada via imposto de importação’.<sup>60</sup>

Apesar de tratar do imposto de importação, a hipótese em questão se adequa perfeitamente ao ICMS importação. É que balizada doutrina assinala que a mera entrada no Brasil ou circulação física de produtos estrangeiros em nosso território não gera obrigação tributária<sup>61</sup>. 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’<sup>62</sup>. Segundo essa doutrina, para a incidência do ICMS na importação é fundamental que o bem importado ingresse na circulação econômica, ou no processo de produção ou de consumo, não incidindo o imposto sobre a mera entrada, no País, de produtos estrangeiros<sup>63</sup>. Acrescenta Marcelo Viana Salomão, neste ponto, que a importação é um momento posterior a uma operação mercantil ocorrida no exterior<sup>64</sup>.

---

<sup>60</sup> FOLLONI, André Parmo. **Tributos sobre importações e exportações: novas reflexões em homenagem a José Roberto Vieira**. Raízes Jurídica. v. 5, nº. 1 (jan/jun 2009). Universidade Positivo. 2009. p. 188

<sup>61</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**, op. cit. p. 59

<sup>62</sup> Ibidemp. 59

<sup>63</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9a Ed Ver e Atual. De acordo com a emenda complementar 87/96 e suas ulteriores modificações, São Paulo: Malheiros, 2003. p. 67

<sup>64</sup> O entendimento de que o ICMS não incide sobre a simples entrada da mercadoria na Unidade Federada, ou seja, sobre a mera ‘importação’; sendo que, o que se tributa é a incorporação da mercadoria no ciclo econômico da empresa que a importa, para fins de comercialização é seguida por autores como Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. op. cit. p. 62); José Eduardo Soares de Melo (MELO, José Eduardo Soares de. **A importação no Direito Tributário: Impostos, taxas, contribuições**. Op. cit. p. 130); André Renato Miranda de Andrade (ANDRADE, André Renato Miranda. **ICMS: Constituição, Direito Comparado, Regra-Matriz de Incidência**. op. cit. p. 185) Marcelo Viana Salomão (SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. op. cit. p. 59)

Apesar desta postura, admite Salomão não ser estritamente necessário haver uma operação mercantil para que possa haver a incidência do ICMS sobre a importação. Exemplo dado pelo autor é o envio de uma multinacional, com sede fora do Brasil, de produto por ela fabricado para ser revendido no Brasil por uma de suas filiais. Neste caso, incidirá normalmente o ICMS sobre essa importação, independentemente de não ter ocorrida a circulação jurídica.<sup>65</sup>

Realmente, desde a edição da Emenda Constitucional 33/2001, não vislumbramos a necessidade de se atrelar a importação à realização de uma operação mercantil. Isso porque, na atual redação do artigo 155, §2º, inciso IX, alínea ‘a’, da Constituição Federal, o legislador fez incluir o vocábulo ‘bem’ ao campo de incidência do tributo, significando que não apenas ‘mercadorias’ (cujo conceito pode ser definido como produto destinado a comércio, seja ele natural ou industrial<sup>66</sup>) advindas de um negócio jurídico oneroso poderão ser tributadas, mas também os ‘bens’ importados, independentemente da sua finalidade, serão passíveis de tributação.

Isso não significa dizer, entretanto, que concordamos com a atual redação do texto Constitucional. Seguindo o entendimento de outros autores, consideramos inconstitucional a alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº. 33/2001.<sup>67</sup>

Em casos como estes, a incidência do tributo em questão não ocorre porque não houve circulação<sup>68</sup> de mercadorias. O tributo não incide porque não houve a importação do bem ou mercadoria com sua posterior nacionalização. Sem que o produto estrangeiro importado seja nacionalizado, não há imposto devido.

---

<sup>65</sup> FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. op. cit.. p. 59

<sup>66</sup> VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. op. cit. p. 81

<sup>67</sup> Para Roque Antonio Carrazza a emenda Constitucional 33/2001 abriu espaço a um adicional estadual do imposto sobre a importação, o que leva a uma bitributação, desautorizada pelo Poder Constituinte Originário. Não bastasse isso, a mesma Emenda Constitucional feriu a cláusula pétrea posta no art. 154, I, da CF, pela qual os contribuintes só podem ser compelidos a suportar novos impostos se tiverem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes das dos enumerados nos arts. 153, 155 e 156 do mesmo diploma e forem criados por meio de lei complementar e obedecerem ao princípio da não cumulatividade. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. op. cit. p. 86-87

<sup>68</sup> A acepção de ‘circulação’ utilizada é a mesma apropriada por Roque Antonio Carrazza para a incidência do ICMS sobre a circulação de mercadorias, assim entendida, não como simples circulação de mercadorias, mas como a operação que causa a circulação. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. op. cit. p. 43

Caso vigorasse entre nós a tese que advoga no sentido de considerar fundamental que o bem importado ingresse na circulação econômica, ou no processo de produção ou de consumo, sem levar em consideração que o imposto somente incide sobre a importação de produto estrangeiro nacionalizado, poderíamos afirmar que uma mercadoria que ingressa em nosso país sob o regime a trânsito aduaneiro, com destino à outro país integrante do Mercosul (Paraguai, e.g), estaria sujeita ao imposto em questão, pois trata-se de mercadoria que foi trazida para dentro do território nacional mediante operação mercantil ocorrida no exterior. Pelo contrário, não há incidência do imposto porque apesar de ter sido portado para dentro do território nacional, em decorrência de operação mercantil ocorrida no exterior, não ocorrerá neste caso a nacionalização do bem ou mercadoria.

Já no que atine ao complemento do verbo que compõe o núcleo da hipótese de incidência do tributo, André Parmo Folloni, visualizando a composição atual do art. 155, §2º, IX, alínea 'a', da Constituição Federal (após a Emenda Constitucional 33/01), observou que o termo 'mercadoria' é uma espécie do gênero 'bem'. Portanto, o complemento do núcleo da hipótese de incidência do ICMS importação, seria a expressão 'bem do exterior'.<sup>69</sup> Nesse sentido também se posicionam Liziane Angelotti Meira<sup>70</sup>, André Renato Miranda Andrade<sup>71</sup>, Luiz Henrique Guimarães Hohmann<sup>72</sup> e outros.

### 5.3 Critério Pessoal

Como já mencionamos anteriormente, o critério pessoal no antecedente da norma jurídica *stricto sensu* não reflete os sujeitos da relação jurídica que irá surgir face a prática do fato jurídico tributário. Tem sim a função de indicar o sujeito ou as qualidades inerentes àquele que praticou a conduta humana descrita no critério material.

---

<sup>69</sup> FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. op. cit. p. 132-138

<sup>70</sup> MEIRA, Liziane Angelotti. Imposto sobre a Importação. *In*: TREVISAN, Rolsaldo (org.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex Editora. 2008. p. 103 et. seq.

<sup>71</sup> ANDRADE, André Renato Miranda. **ICMS: Constituição, Direito Comparado, Regra-Matriz de Incidência**. op. cit. p. 190

<sup>72</sup> HOHMANN, Luiz Guilherme Guimarães. **A Regra-Matriz de Incidência do ICMS sobre as Importações**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009. p. 109. O autor entende a expressão 'mercadorias ou bens destinados ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento comercial' como sendo o complemento do verbo, no critério material do tributo.

Analisando a atual redação do artigo 155, §2º, IX, 'a', da Constituição Federal, com as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, resta claro e evidente que o Legislador Constituinte estendeu o campo de abrangência da norma de incidência do imposto.

Inicialmente, o artigo 155, §2º, IX, 'a', da Constituição Federal fazia referência à expressão 'estabelecimento'. Estabelecimento, na dicção de José Eduardo Soares de Melo, é o local onde 'são efetuadas operações mercantis, negócios com mercadorias'.<sup>73</sup> Nesse sentido decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo: "o estabelecimento comercial, em sua ampla conceituação jurídica, compõe o fato gerador do ICMS, incorrendo a incidência deste se ele não existir"<sup>74</sup>. Assim, somente a pessoa jurídica contribuinte do ICMS poderia realizar o fato jurídico tributário do ICMS importação<sup>75</sup>.

Contudo, a partir da entrada em vigor da Emenda Constitucional 33/2001, não apenas as jurídicas comerciantes, industriais ou produtoras – contribuintes do imposto -, mas também qualquer pessoa física, ainda que não contribuinte habitual do imposto, independentemente da finalidade pretendida com a importação realizada, são capazes de realizar o fato jurídico tributário ensejador da obrigação de pagar o ICMS importação<sup>76</sup>.

Das considerações até aqui expostas, vislumbramos o ICMS importação como um verdadeiro imposto estadual sobre a importação, haja vista que a atual arquitetura

---

<sup>73</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. op. cit. p. 23

<sup>74</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - TJSP. Apelação Cível nº. 220.517-2 – 19ª Câmara Cível – Rel. Des. Célio Filócomo. Julgamento: 30.05.94.

<sup>75</sup> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido. (Brasil. Supremo Tribunal Federal - STF – Recurso Extraordinário nº. 203.075/DF, Relator: Ilmar Galvão, Julgamento: 05/08/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 29-10-1999)

<sup>76</sup> ICMS: aplicação da Súmula 660-STF ("Até a vigência da EC 33/2001, não incide o ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto"). 2. Recurso extraordinário: fundamento infraconstitucional, relativo à legalidade de certidão de dívida ativa, insuficiente à manutenção do acórdão recorrido que, à luz de dispositivo constitucional, decidiu sobre a incidência do ICMS: inaplicabilidade, no caso, da Súmula 283. (Brasil. Supremo Tribunal Federal - STF, Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº. 455.387/ BA, Primeira Turma, Min. Sepúlveda Pertence, j. 30.03.2004)

normativa do tributo não mais faz distinção das condições inerentes ao importador para sua incidência. Acrescente-se a isso o fato do critério material do tributo ser praticamente idêntico ao critério material do imposto de importação, sendo a sua base de cálculo, do mesmo modo, similar, pois ao valor aduaneiro (base de cálculo do imposto de importação) apenas se acrescenta o valor de outros tributos e taxas envolvidas na operação.<sup>77</sup>

#### 5.4 O Critério Temporal

Assinala parte da doutrina que o critério temporal do ICMS importação somente poderia ser o momento da entrada física do bem no estabelecimento destinatário. Este é o sentir de Roque Antonio Carraza<sup>78</sup> e Marcelo Viana Salomão<sup>79</sup>. André Renato Miranda Andrade<sup>80</sup> e José Eduardo Soares de Melo<sup>81</sup> entendem do mesmo modo; acrescentam, contudo, que há a antecipação do recolhimento do imposto no momento do desembaraço aduaneiro, em razão do disposto no artigo 12, inciso IX, da Lei Complementar 87/96, o qual considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior.

Roque Antonio Carraza, lembrando que para a incidência do ICMS na importação é fundamental que o bem importado ingresse na circulação econômica, ou no processo de produção ou de consumo, ao analisar o artigo em questão, afirma que a expressão ‘desembaraço aduaneiro’ é de todo imprópria para definir a incidência de qualquer tributo. De acordo como o eminente professor, o desembaraço aduaneiro é ato posterior à conferência aduaneira dos bens e imediatamente anterior à entrega destas ao importador. O ‘desembaraço aduaneiro’ é ato que ultima o despacho aduaneiro, não tem o sentido de entrega, nem sequer de transferência de propriedade de mercadoria ao

---

<sup>77</sup> Outros autores também entendem o ICMS importação como um adicional ao imposto de importação. Nesse sentido, vide: SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. op. cit. p. 58; CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. op. cit. p. 86-87;

<sup>78</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. op. cit. p. 61-62

<sup>79</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. op. cit. p. 77 et. seq.

<sup>80</sup> ANDRADE, André Renato Miranda. **ICMS: Constituição, Direito Comparado, Regra-Matriz de Incidência**. op. cit. p. 201

<sup>81</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **A importação no Direito Tributário: Impostos, taxas, contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003. p. 157-158

sujeito passivo. Assim, a legislação infraconstitucional jamais lhe poderia atribuir feições de negócio jurídico, para fins de incidência do tributo.<sup>82</sup>

Com todo respeito aos doutrinadores citados supra, entendemos diversamente. À guisa do exposto por André Parmo Folloni, uma breve leitura do artigo 12, §3º, da Lei Complementar 87/96, demonstra que ‘para que se possa haver desembaraço aduaneiro é necessária a comprovação do recolhimento do imposto, o que compromete qualquer possibilidade de se entender o momento do desembaraço como o momento da incidência da norma jurídica. ‘Não pode a norma *stricto sensu* incidir em momento posterior ao pagamento’.<sup>83</sup>

Assim, em consonância com o exposto, arremata Folloni, apontando qual seria o verdadeiro critério temporal do ICMS importação: “Cremos mais adequado, como critério temporal da hipótese de incidência do ICMS na importação, o momento do registro da declaração de importação. Feito o registro, isto é, realizada juridicamente a importação, incide a norma.”<sup>84</sup>

Deverás, o posicionamento adotado pelo autor está em consonância com o disposto no artigo 23 do Decreto-Lei 37/66, o qual enuncia que quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração de importação.

Eis aí o critério temporal da regra-matriz de incidência do ICMS importação, qual seja, o momento do registro na repartição aduaneira da declaração de importação - DI ou declaração simplificada de importação – DSI, devendo tal registro ser processado no ambiente virtual do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

## 5.5 Critério Espacial

Nos termos do artigo 155, §2º, inciso IX, alínea ‘a’, da Constituição Federal, o critério espacial do Imposto Estadual de importação seria o limite geográfico do Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

---

<sup>82</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. op. cit. p. 75-76.

<sup>83</sup> FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. op. cit. p. 139

<sup>84</sup> *Ibidem*. p. 139



Contudo, a redação do artigo em questão gerava muitas discussões, visto que o estabelecimento destinatário da mercadoria nem sempre era o seu importador. Assim, para casos que o importador fosse estabelecido em um Estado e seu cliente (real adquirente) em outro, realizando-se o desembaraço no domicílio ou sede de um deles, ambos os Estados disputavam o tributo. É a conhecida ‘guerra fiscal’ entre os Estados.

Com a edição da Lei Complementar nº. 87/96, essa controvérsia foi eliminada, pois, o artigo 11, inciso I, alínea ‘d’, desta Lei, estabeleceu o critério espacial do ICMS importação como o limite geográfico dos Estados ou Distrito Federal, onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física do bem ou mercadoria importada.

Marcelo Viana Salomão registra, no entanto, que o artigo acima mencionado apresenta uma falha redacional ao estabelecer que o Estado competente para tributar os casos de importação será aquele em que estiver localizado o estabelecimento ‘onde ocorrer a entrada física’. Alude o autor, que essa falha se dá na medida em que o artigo 20, da Lei Complementar 87/96, ao regulamentar a questão da não-cumulatividade, dispõe expressamente que a entrada que gera o crédito pode ser tanto a entrada real ou simbólica (ficta), ou seja, ambas as hipóteses geram direito ao crédito<sup>85</sup>.

Afirma Salomão que tal falha poderia ser facilmente corrigida com a troca do termo física (utilizado no art. 12, I, “d”, da LC 87/96) pelo termo jurídica, ou apenas retirar o termo física; ou ainda acrescentar a expressão ‘ou simbólica’<sup>86</sup>. Todavia, é perfeitamente possível ao cientista do direito resolver essa falha – quando da edificação da regra-matriz de incidência do ICMS – importação -, através da aplicação do método de interpretação sistemática dos textos legais concernentes ao tributo. É que a aplicação dessa técnica interpretativa permite concluir, que não é só a entrada física que caracteriza a concretização do aspecto material do tributo, bem como definição da sujeição ativa deste imposto, mas também, a entrada simbólica ou ficta.<sup>87</sup>

Discordamos, porém, do raciocínio acima exposto. Partindo da premissa adotada por Américo Masset Lacombe, da necessária relação lógica entre os critérios da

---

<sup>85</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**, op. cit. p. 74

<sup>86</sup> *Ibidem*. p. 75

<sup>87</sup> *Ibidem*. p. 75

hipótese de incidência tributária<sup>88</sup>, temos que o critério material não pode ser considerado o limite geográfico dos Estados ou Distrito Federal, onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física do bem ou mercadoria importada. Julgamos mais adequada a percepção de André Parmo Folloni<sup>89</sup> e Liziane Angelotti Meira<sup>90</sup>, os quais afirmam que o critério espacial do Imposto de Importação seria os locais alfandegados de zona primária, onde ocorrem as importações lícitas.

Para Folloni, se a incidência da norma do imposto de importação se dá com a importação de produto estrangeiro, o critério espacial deve ser a indicação do local onde se dá a importação. Mas nem toda importação de produto estrangeiro, com entrada no território aduaneiro será hipótese de incidência do Imposto de Importação. Para sofrer a incidência da norma tributária a importação deve ocorrer em certos locais específicos, ‘eleitos pelo direito aduaneiro como os únicos nos quais uma importação pode se dar para que seja lícita’<sup>91</sup>. Assim, segundo o autor, ‘só incide a regra-matriz do imposto de importação se a entrada do produto em território nacional se der em um local alfandegado de zona primária. Em outros locais, incidirá a norma sancionadora’<sup>92</sup>.

Avançando um pouco, entendemos possível ainda que o critério espacial possa ser estendido para abarcar também aos Portos Secos e Estações Aduaneiras Interior (EADI), os quais estão localizados na zona secundária de alfandegamento. Em que pese o produto estrangeiro importado ter necessariamente que adentrar no território nacional por meio da zona primária de alfandegamento, para que a importação seja considerada lícita, eventualmente ela poderá posteriormente seguir para o Porto Seco ou Estação Aduaneira Interior para ser nacionalizada. Nestes casos, a importação ocorrerá não na zona primária de alfandegamento, mas sim na zona secundária, estando a mercadoria ou no interior de um Porto Seco ou de uma Estação Aduaneira Interior - EADI, quando do registro da Declaração de Importação.

---

<sup>88</sup> LACOMBE, Maérico Masset. Imposto de Importação, *apud*: FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. op. cit. p. 117

<sup>89</sup> FOLLONI, André Parmo. **Tributos sobre importações e exportações: novas reflexões em homenagem a José Roberto Vieira**. op. cit. p. 197

<sup>90</sup> MEIRA, Liziane Angelotti. **Imposto sobre a Importação**. *In*: TREVISAN, Rolsaldo (org.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. op. cit. p. 116

<sup>91</sup> FOLLONI, André Parmo. **Tributos sobre importações e exportações: novas reflexões em homenagem a José Roberto Vieira**. op. cit. p. 195

<sup>92</sup> *Ibidem* p. 196

Em razão do exposto, tomando como premissa a lição de Américo Masset Lacombe, acima mencionada, entendemos que a hipótese de incidência do ICMS importação se dá com a importação de bens estrangeiros, pelos locais alfandegados de zona primária, ou locais alfandegados de zona secundária autorizados por lei para realizar o despacho aduaneiro (Porto Seco e EADI), considerando-se ocorrida a importação no momento do registro da declaração de importação (momento em que se pretende a nacionalização do produto estrangeiro) no Siscomex.

### **5.6 Critério Pessoal – Sujeito Ativo e Passivo**

Já assinalamos nas linhas anteriores que o sujeito ativo da relação tributária, via de regra, está implícito nas malhas do texto legal, sendo bastante as considerações atinentes à competência tributária para reconhecê-lo.<sup>93</sup> No caso do ICMS importação, no entanto, o sujeito ativo da obrigação tributária consta expressamente do texto Constitucional, *ex vi* do artigo 155, §2º, IX, ‘a’, o qual dispõem que o imposto cabe ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Reforça o dispositivo constitucional o artigo 11, inciso I, alínea ‘d’, da Lei Complementar 87/96, o qual prevê que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, é o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física do bem.

A entrada física do bem, de acordo com o artigo 20 da mesma Lei Complementar, pode ser real ou simbólica, sendo que o momento em que o contribuinte faz o registro da declaração de importação, é justamente o momento em que a lei elege para considerar ocorrida a entrada ficta (simbólica) do bem ou mercadoria no domicílio ou estabelecimento do contribuinte.

Apontar o sujeito passivo da relação tributária pode parecer tarefa fácil, mas revela, de fato, uma celeuma no âmbito do ICMS importação. A questão está diretamente ligada aos próprios partícipes da operação de importação, que pode se dar por ‘conta própria’, ou ‘por encomenda’ ou ‘por conta e ordem de terceiros’.

---

<sup>93</sup> VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. op. cit. p. 66

Dependendo da operação de importação que se realizar, o sujeito ativo da obrigação dependerá da análise do caso concreto.

A importação ‘direta’ ou ‘por conta própria’ consiste na operação em que a própria pessoa física ou jurídica adquire mercadorias do exterior, fazendo-a em seu nome e sendo responsável pelo financiamento e pagamento das mercadorias com recursos próprios.

Já a importação ‘por encomenda’, nos termos do artigo 1º, da Instrução Normativa SRF nº 634/2006, é aquela em que a pessoa jurídica importadora adquire mercadorias no exterior com recursos próprios para revenda a encomendante predeterminado, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante.

Seja a importação realizada ‘por conta própria’ do adquirente da mercadoria ou por ‘encomenda’, não restam dúvidas que o imposto é devido no Estado em que o importador se situar. No caso de importação ‘por encomenda’, pouco importa a localização do encomendante para fins de fixação da sujeição ativa tributária. Assim, mesmo que o importador realize o registro da declaração de importação e o conseqüente desembaraço aduaneiro da mercadoria no Porto de Santos (e.g), mas estando localizado o importador em Minas Gerais, o imposto caberá ao Estado de Minas Gerais, sujeito ativo da obrigação tributária.

Nesse sentido se posiciona atualmente o Supremo Tribunal Federal, o qual em voto proferido pelo eminente Relator Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 405.457/SP, consignou que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso.<sup>94</sup>

---

<sup>94</sup> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO JURÍDICO OU ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO FINAL DA OPERAÇÃO (ESTABELECIMENTO ONDE HAVERÁ A ENTRADA DO BEM). ART. 155, § 2º, IX, A, DA CONSTITUIÇÃO. Nas operações das quais resultem a importação de bem do exterior, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS é devido ao estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico do bem, pouco importando se o desembaraço ocorreu por meio

Por outro lado, o que caracteriza a importação 'por conta e ordem de terceiro' é a realização de operação de comércio exterior com recursos de terceiro. De acordo com o artigo 1º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº. 225/2002 entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial. Na importação por conta e ordem, a pessoa jurídica importadora é mera mandatária do adquirente e encomendante da importação.

Com relação à sujeição ativa, assevera Roque Antonio Carrazza que o fato da importação se dar 'por conta e ordem', em nada interfere no local da ocorrência do fato impositivo do ICMS-importação e na determinação de seu sujeito passivo. Este local sempre será o Estado onde estiver localizado o estabelecimento da trading e ela figurará no pólo passivo da obrigação tributária. Assim, para o autor, equivoca-se a Administração Fazendária quando imputa ao estabelecimento do destinatário final da mercadoria a condição de contribuinte do ICMS-importação, amparada, apenas, na circunstância de a operação ter-se dado 'por conta e ordem'.<sup>95</sup>

A opinião do jurista vai de encontro ao que decidiu o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 396.859/RJ, que na entrada de bem ou mercadoria realizada em decorrência de operações iniciadas no exterior, o ICMS incidente é devido ao Estado onde está localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o importador. Aquele que promoveu juridicamente o ingresso do produto, sendo que o dispositivo constitucional, ao se referir a 'estabelecimento destinatário', não especifica o tipo de estabelecimento: se é o final, ou se não é.<sup>96</sup>

---

de ente federativo diverso. Recurso extraordinário conhecido e provido (Brasil. Supremo Tribunal Federal – STF. Recurso Extraordinário nº 405457/SP – Segunda Turma – Relator: Ministro Joaquim Barbosa – julgamento. 04/12/2009).

<sup>95</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. op. cit. p. 81

<sup>96</sup> TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE ÁLCOOL CARBURANTE. ENTRADA DA MERCADORIA EM ESTADO DIVERSO DAQUELE DO ESTABELECIMENTO DO IMPORTADOR. SUJEITO ATIVO. ESTADO EM QUE LOCALIZADO O ADQUIRENTE IMPORTADOR. LEI COMPLEMENTAR 87/96, ART. 11, INC. I, ALÍNEAS 'D' E 'E'. - O sujeito ativo do ICMS é o Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, sendo irrelevante se o produto ingressou em Estado diverso ou se a empresa do destino final do produto esteja localizada no Estado em

Com todo o respeito às reflexões do professor Carraza e a atual jurisprudência do STF, não concordamos com tal posição. É que no caso da importação ‘por conta e ordem’, o destinatário da mercadoria é o real adquirente do bem importado, e não o importador (*trading company, e.g*), mandatário do real adquirente. Destarte, o sujeito ativo para exigir o tributo é o Estado que estiver localizado o real adquirente da mercadoria, pouco importando a localização do importador que promove a operação ‘por conta e ordem de terceiro’.

Neste ponto, importante anotar que o Supremo Tribunal Federal reconheceu recentemente a repercussão geral da questão tratada no Agravo em Recurso Extraordinário (ARE 665.134/MG) interposto por empresa da área química contra o Estado de Minas Gerais, em que se discute qual deve ser o sujeito ativo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) incidente em operação de importação de matéria-prima que será industrializada por estabelecimento localizado em um Estado (no caso, Minas Gerais), mas com desembaraço aduaneiro por estabelecimento sediado em outro (no caso, São Paulo), que é o destinatário do produto acabado para posterior comercialização.<sup>97</sup>

---

que houve o desembaraço aduaneiro.- Mesmo sem que tenha a mercadoria ingressado em estabelecimento do adquirente, tendo sua circulação ocorrido inteiramente no Estado onde ocorreu sua chegada do exterior, ainda sim, por imposição legal, o Estado importador é que tem direito ao ICMS, pois, apesar de fisicamente interna, a operação deve ser considerada, por ficção, como interestadual. Nesse diapasão o ICMS incidente sobre a saída do produto em razão da venda subsequente feita para a Petrobrás é igualmente devido àqueles mesmos Estados importadores.- Precedente (RESP 256.814/RJ, Relatora MINISTRA NANCY ADRIGHI, DJ de 11.09.2000, pg. 248).- Recurso especial provido. "Alega-se violação aos arts. 5º, XXXV, LIV e LV e 155, § 2º, IX, a, da Constituição. O acórdão limitou-se a aplicar a legislação infraconstitucional pertinente (LC 87/96): incide a Súmula 282. Ainda que não fosse a ausência de prequestionamento de matéria constitucional, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal julgou, recentemente, o RE 299079 DJ da Decisão em 03.08.2004), no qual se confirmou a orientação - contrária à pretensão do recorrente - no sentido de que quando a operação se inicia no exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o importador. Nego seguimento ao recurso extraordinário. (Brasil. Supremo Tribunal Federal – STF. Recurso Extraordinário n.º. 396.859/RJ, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 16/08/2004, Data de Publicação: DJ 21/09/2004 PP-00038)

<sup>97</sup> TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. DESTINATÁRIO JURÍDICO. PROPRIEDADES. IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. ESTABELECIMENTO COMERCIAL VAREJISTA LOCALIZADO EM SP. DESEMBARAÇO ADUANEIRO EM SÃO PAULO. POSTERIOR REMESSA PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL LOCALIZADO EM MG PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. RETORNO AO ESTABELECIMENTO PAULISTA. ART. 155, §2º, IX, A DA CONSTITUIÇÃO. PROPOSTA PELO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA. Tem repercussão geral a discussão sobre qual é o sujeito ativo constitucional do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, incidente sobre operação de importação de matéria-prima que será industrializada por estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais, mas, porém, é desembaraçada

Certamente este será um ‘*leading case*’ que colocará fim na discussão acerca da sujeição ativa do ICMS importação. Acreditamos que o posicionamento do STF poderá ser alterado para seguir com a fixação do Estado competente para cobrança do imposto com base na localização do estabelecimento do adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, conforme expusemos acima, por entendermos que esta posição preserva o pacto federativo, permitindo que Estados não portuários mantenham a arrecadação do ICMS sobre as importações realizadas em seu território.

Quanto à sujeição passiva, as considerações até aqui expostas em relação ao sujeito ativo da obrigação também servirão para identificação do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Desde a edição da Emenda Constitucional nº. 33/01, o ICMS importação passou a ser exigido não apenas das pessoas jurídicas comerciantes, industriais ou produtoras, mas também das pessoas físicas que realizam operações de importação, ainda que não sejam contribuintes habituais do imposto, qualquer que fosse a finalidade pretendida com a importação.

Deste modo, nos casos de importação ‘por conta própria’ ou ‘por encomenda’, a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária não gera grandes discussões. O sujeito passivo da obrigação tributária será, nestas circunstâncias, sempre o próprio importador, a pessoa que promoveu a operação a operações de importação com recursos próprios, mesmo que a venda seja destinada, posteriormente, para adquirente previamente determinado.

Nas operações realizadas ‘por conta e ordem de terceiros’, seguindo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o contribuinte do ICMS também será o importador que promoveu juridicamente o ingresso do produto importado. Isso porque, a legislação tributária, ao prever a importação ‘por conta e ordem de terceiros’, estabeleceu que o importador é o responsável pelo pagamento de todos os tributos devidos na operação de importação.

---

por estabelecimento sediado no Estado de São Paulo e que é o destinatário do produto acabado, para posterior comercialização. (Brasil. Supremo Tribunal Federal – STF. Agravo em Recurso Extraordinário nº. 665.134/MG – Plenário – Relator: Ministro Joaquim Barbosa – Julgamento: 10.02.2012)

Assim, à guisa do entendimento por nos exposto até o momento, consideramos que no caso da importação realizada ‘por conta e ordem’, o importador estará na condição de substituto tributário do real adquirente do bem importado.

### **5.7 O Critério Quantitativo – Base de Cálculo e Alíquota**

Extrai-se do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea ‘i’, da Constituição Federal que o legislador constituinte delegou à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS incidente sobre a importação, de modo que o montante do imposto a integre.

Atualmente, a Lei Complementar 87/96, alterada pela Lei Complementar 114/2002, prescreve que a base de cálculo do ICMS incidente na importação é o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, acrescido do imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de câmbio e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras, bem como do montante do próprio imposto e os valores correspondentes: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Podemos concluir, então, que o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação é o valor aduaneiro da mercadoria importada, pois o valor informado na declaração de importação será sempre o valor aduaneiro da mercadoria, o qual será apurado na forma prevista no artigo VII do GATT e no Acordo sobre a Implementação do artigo VII (Acordo de Valoração Aduaneira).

O Acordo de Valoração Aduaneira estabelece seis métodos para o procedimento de valoração aduaneira, cuja utilização deve ser sequencial e subsidiária, de modo que a utilização de um método subsequente só pode se dar na medida da impossibilidade de utilização do método anterior.

No método primeiro, o valor aduaneiro é definido como o valor de transação da mercadoria importada. O método segundo determina que o valor aduaneiro corresponda ao valor de transação de produtos idênticos ao importado. O método terceiro estipula que o valor aduaneiro será o valor de transação de produto importado similar. Já o método quarto consiste em atribuir como valor aduaneiro o valor de revenda no



mercado interno do país importador, excluídos os valores acrescentados após a entrada do produto no país. O método quinto consiste no cálculo do valor aduaneiro computando-se a soma do custo ou do valor dos insumos e da operação de produção dos bens importados, acrescidos de um montante relativos a lucros e despesas gerais encontrados em produções semelhantes, e outros custos ou despesas necessárias para a operação. Por fim, o método sexto é aquele em que o valor aduaneiro é arbitrado pela Secretaria da Receita Federal, de acordo com critérios razoáveis não previamente definidos, mas que sejam capazes de alcançar resultados satisfatórios e não arbitrários, aproximando-se do valor que poderia ser alcançado se aplicado algum dos métodos anteriores.<sup>98</sup>

Não cabe aos Estados definirem o valor aduaneiro das mercadorias, mas sim à União Federal. *A priori*, o valor aduaneiro sempre será o valor de transação da mercadoria importada. Somente quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com o método primeiro, é que estará autorizada a autoridade competente (União Federal) à determinar o valor aduaneiro através dos demais métodos cabíveis.

Em razão do imposto integrar sua própria base de cálculo, diz-se que sua base de cálculo é calculada por dentro do preço de venda da mercadoria. Esta regra, segundo Ricardo Lobo Torres, ‘vem desde o início do sistema do ICMS e visa compatibilizar a incidência estadual com o IPI, que incide ‘por fora’. Alguns doutrinadores consideram-na inconstitucional, mas inexistente registro de declaração judicial de ilegitimidade constitucional’.<sup>99</sup>

Com relação às alíquotas do ICMS importação, algumas considerações merecem destaque. Primeiramente, a alíquota deve tornar efetivos os princípios da Capacidade Contributiva e da Vedação ao Efeito de Confisco.

A alíquota deve observar ainda o princípio da Seletividade, o qual determina que a alíquota do ICMS deva ser graduada conforme o grau de essencialidade do bem objeto da tributação, onerando de forma mínima possível os bens de primeira necessidade

---

<sup>98</sup> FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. op. cit. p. 88-91

<sup>99</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume IV – Os Tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar. 2007. p. 261

como feijão, arroz, pão francês, água, etc., e, por sua vez, atingindo com mais intensidade os considerados supérfluos, como joias, relógios de luxo, etc.

Por força do artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, o ICMS é imposto não-cumulativo, significando que o contribuinte do imposto poderá compensar 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, observando o disposto no artigo 155, §2º, inciso II, da Constituição.

As alíquotas do ICMS importação serão aquelas definidas pela lei ordinária dos Estados (leia-se ainda o Distrito Federal), que observarão o disposto no artigo 155, §2º, inciso V, da CF, o qual estabelece a faculdade ao Senado Federal de estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; e, ainda, fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Vigora atualmente a resolução 13, de 25 de abril de 2012, a qual fixa em 4% as alíquotas mínimas para as operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, devendo ser observada esta alíquota sempre que o produto importado não tenha se submetido à processo de industrialização ou, mesmo que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40%.

## **6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:**

ANDRADE, André Renato Miranda. **ICMS: Constituição, Direito Comparado, Regra-Matriz de Incidência**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2001.

ZANELATO FILHO, P. J. *A regra-matriz de incidência do ICMS importação*. **ÂNIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**. Curitiba PR - Brasil. Ano VIII, nº. 15, jul/dez 2016. ISSN 2175-7119.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed., 8ª Tiragem, São Paulo: Malheiros. 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª Ed. Rev. e Atual. São Paulo: Malheiros. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª Ed., São Paulo: Saraiva. 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 6ª Ed., São Paulo: Saraiva. 2008.

DIAS DE SOUZA, Hamilton, **Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

FERRAZ. **Introdução ao Estudo do Direito**. 5ª Ed., São Paulo: Atlas, 2007.

FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética. 2005.

\_\_\_\_\_. **Tributos sobre importações e exportações: novas reflexões em homenagem a José Roberto Vieira**. Raízes Jurídica. v. 5, nº. 1 (jan/jun 2009). Universidade Positivo. 2009.

HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HOHMANN, Luiz Guilherme Guimarães. **A Regra-Matriz de Incidência do ICMS sobre as Importações**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1985.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. Dr. João Baptista Machado, 4ª Ed., Coimbra: Armênio Amado Editores, 1976.

ZANELATO FILHO, P. J. *A regra-matriz de incidência do ICMS importação*. **ÂNIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**. Curitiba PR - Brasil. Ano VIII, nº. 15, jul/dez 2016. ISSN 2175-7119.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 2ª Ed., São Paulo: Dialética. 1996.

\_\_\_\_\_. **A importação no Direito Tributário: Impostos, taxas, contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos do Dever Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey. 2003.

TREVISAN, Rolsaldo (org.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex Editora. 2008.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**, 2ª Ed., São Paulo: Atlas. 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar. 2000.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá. 1993.

\_\_\_\_\_. **Importo Sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos**, in: *Tributação das empresas - Curso de Especialização*, Coord. Eurico Marco Diniz Santi et al, São Paulo: Quartier Latin, 2006.