



Observatório da Jurisdição
Constitucional

Observatório da Jurisdição Constitucional.
Ano 7, no. 1, jan./jun. 2014. ISSN 1982-4564.

A atuação do STF na construção do sistema tributário: estudo da jurisprudência do tribunal acerca da incidência do ICMS na importação de mercadorias

Flávio Eduardo Carvalho *

Resumo: O texto trata do papel institucional do Supremo Tribunal Federal na fixação de conceitos tributários e na conformação do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. A análise de todas as decisões do STF acerca da incidência do ICMS sobre a importação de mercadorias demonstra a inexistência de critérios fático-jurídicos seguros para a orientação social sobre o tema. Demonstrou-se que falta previsibilidade e coerência nas decisões, características consideradas imprescindíveis em qualquer sistema jurídico.

Palavras-chave: Definição de conceitos. Função institucional da Corte. Sistema Tributário. Necessidade de previsibilidade e coerência.

Abstract: The paper deals with the institutional role of the Supreme Court in setting tax concepts and conformation of the Brazilian Constitutional Tax System. The analysis of all the Supreme Court decisions regarding the levying of VAT on imported goods demonstrates the lack of secure factual and legal criteria for social guidance on that theme. The text demonstrated that lack predictability and consistency in the decisions, characteristics considered essential in any legal system.

Keywords: Definition of concepts. Institutional role of the Court. Tax System. Need for predictability and consistency.

* Advogado, Sócio da SSPLAW. Formado em Direito pela Universidade Federal de Brasília (UnB), é pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e em Planejamento Tributário pela Faculdade de Contabilidade da UnB.

1. Introdução

O presente trabalho faz uma análise crítica e pontual da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”) nos últimos 10 anos sobre a incidência do ICMS na importação de mercadorias do exterior.

O objetivo do estudo é, além de demonstrar a flutuação de entendimentos ao longo dos anos, apontar alguns argumentos que até o momento não foram levados em consideração pela Suprema Corte e que certamente poderiam trazer algumas luzes para a definição de tão tormentosa questão para os Estados brasileiros e para as empresas.

O trabalho também servirá para demonstrar que o STF, com relação ao tema analisado, não tem contribuído para a construção efetiva do sistema tributário, que deveria se caracterizar por um modelo de tributação mais coerente, harmônico, compreensível, previsível e, principalmente, mais justo. Afinal, os tributos configuram elemento crucial na formação e manutenção das sociedades modernas, tendo em vista a necessidade crescente de recursos para garantir condições mais justas e igualitárias aos cidadãos¹.

O trabalho foi desenvolvido com o estudo de casos envolvendo a aplicação de uma única norma constitucional: o inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal. Para tanto, buscou-se identificar as situações de fato apreciadas pelo STF e os argumentos que prevaleceram quando dos julgamentos. Fez-se, a partir dessa primeira análise, a identificação do histórico das conclusões do STF ao longo dos últimos 10 anos, em que foram julgados aproximadamente 17 processos por ambas as Turmas da Corte. Ao final, são trazidos alguns dos argumentos jurídicos relevantes para a solução da questão, mas que ainda não foram apreciados pelo STF. A conclusão do estudo demonstrará que as decisões da Suprema Corte

¹ Como extrai-se da inovadora obra de Liam Murphy e Thomas Nagel (O mito da propriedade. SP: Martins Fontes, 2005), nas economias capitalistas, os impostos não são apenas formas de se pagar pelos serviços públicos e governamentais, mas um importante instrumento por intermédio do qual o sistema político coloca em prática determinadas concepções de justiça.

Convém ressaltar que a referida obra, como os próprios autores advertem, tem como referência o sistema tributário e político americano, o que torna necessário que a utilização dos conceitos e ideias ali contidas seja bastante cuidadosa, evitando-se o uso deslucado de teorias, com o único objetivo de conferir credibilidade ao argumento defendido, mas com baixa credibilidade científica e acadêmica (situação muito comum nas pesquisas jurídicas).

Embora não concorde integralmente com as conclusões e teorias defendidas por Murphy e Nagel, é importante reconhecer que os autores colocaram sob holofotes o debate tributário, especialmente pela sua tentativa de empreenderem uma discussão teórica e prática que confira maior densidade filosófica e ética nas estratégias fiscais dos governos.

não têm contribuído para a formação do sistema tributário quanto ao tema julgado, tendo em vista a completa imprevisibilidade das posições da Corte.

2. Justificativa dos casos escolhidos

O estudo está focado na questão da definição do Estado brasileiro competente para exigir (sujeito ativo da obrigação) o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) incidente na importação de mercadorias do exterior.

O tema é relevante para a pesquisa, pois se identificou que nos últimos 10 anos o STF tem analisado diversos processos sobre a matéria e seu entendimento tem variado de forma inconsistente, o que tem gerado decisões com posições antagônicas das duas turmas da Corte e até mesmo de um mesmo ministro num único ano.

Como se verá, sem que haja elementos fáticos bem delineados ou razões jurídicas consistentemente fundamentadas, os julgados decidem aleatoriamente, a partir da mesma norma constitucional, que, num caso, o contribuinte deve ser o importador e, noutro, o destinatário final da mercadoria, deslocando, por óbvio, a sujeição ativa (Estado competente para receber o tributo).

Além disso, nota-se que os julgamentos realizados pelo STF pecam pela falta de definições seguras de conceitos e de elementos normativos que permitam à comunidade jurídica, aos legisladores (federal e estaduais) e à sociedade em geral uma melhor conformação ou, em outras palavras, a organização que o sistema tributário, como sistema normativo ordenado e coerente² que é, deveria propiciar. Afinal, se as decisões não garantem ordem e coerência, principalmente face às manifestações anteriores do Tribunal, tem-se, em verdade, caos tributário e não um sistema harmonizado.

Essa falta de consistência e de definição de elementos seguros na análise dos casos e das normas jurídicas aplicáveis gera dúvida e insegurança. Isso, obviamente, em nada contribui para a formação e implementação do sistema tributário brasileiro, tendo em vista que a pesquisa demonstrou que as decisões do STF são aleatórias e casuísticas, dificultando a

² O sistema jurídico é caracterizado como ordem teleológica. Ou, mais especificamente, como uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais do Direito (e não de normas, conceitos, institutos jurídicos ou valores), pois estes são os que melhor atendem às características do SJ (adequação e unidade na conformação dos fenômenos). (CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Editora Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2008).

orientação tanto dos contribuintes quanto dos Estados (na cobrança dos tributos e na criação de suas normas de incidência).

3. A legislação aplicável – ICMS importação

Para delimitação das normas aplicáveis, tem-se que as linhas mestras normativas sobre a questão que será analisada são encontradas na Constituição Federal³ e na Lei Complementar n. 87/96⁴. Nelas tem-se alguns dos elementos importantes para a definição dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária relativa ao ICMS quando da importação de mercadorias do exterior.

À guisa de ilustração, é interessante citar um exemplo de como os Estados têm tratado a questão. Optou-se pela legislação do Estado de Minas Gerais, por ser um Estado bastante ativo, atualmente, na exigência de ICMS em hipóteses como as analisadas no estudo. A legislação mineira (Lei Estadual n. 6.763/75) prevê o seguinte:

Art. 33

1º - Considera-se local da operação ou da prestação, para os efeitos de pagamento do imposto:

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

1 - importados do exterior:

1.1 - o do estabelecimento:

³ Diz a alínea “a” inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, que:

“Art. 155.

§ 2.º 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;**” ([g.n.](#))

⁴ A Lei Complementar n. 87/96, em seu artigo 11, inciso I, letra “d”, traz elementos normativos relacionados com a sujeição passiva do tributo, assentando que: Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

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

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido

A mesma Lei Complementar n. 87/96 define quando se considera ocorrido o fato gerador, afirmando que:

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

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

1.1.3 - destinatário, onde ocorrer a entrada física de mercadoria ou bem, quando a importação, promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-los àquele.

Embora as normas estaduais difiram em redação, as exigências do ICMS Importação decorrem invariavelmente de previsões semelhantes à mencionada, por isso que as diferenças são irrelevantes para os fins deste estudo.

4. Contextualização dos julgamentos analisados e conclusões do STF

Antes de se dar início à análise dos julgados, importante esclarecer que a pesquisa analisou um período de 10 anos da jurisprudência do STF sobre o tema objeto do estudo, tendo sido analisados 17 processos julgados por ambas as Turmas da Corte. Essa delimitação temporal foi feita, pois não se identificou julgados anteriores que tratassem especificamente sobre essa questão.

No período anterior a 2004, como se verificou, os precedentes do STF versavam sobre o momento da incidência do ICMS, pois os contribuintes consideraram inconstitucional a exigência do tributo no momento do despacho aduaneiro, ao fundamento de que ainda teria havido a circulação da mercadoria no território nacional. Contudo, tal tese não teve acolhida no STF, que, neste tema, seu entendimento não variou, considerando constitucionais as leis que previam a incidência do ICMS quando do despacho aduaneiro⁵.

A seguir, serão apresentados um resumo fático e as conclusões a que chegou o STF, com o que será possível identificar a falta de coerência dos julgados e a inexistência de compromisso com a definição de conceitos, o que significa grave insegurança para o sistema tributário. Para facilitar a compreensão, o presente trabalho utilizará o termo **importador** para

⁵ *ICMS sobre mercadorias importadas. Fato gerador. Elemento temporal, Art. 155' § 2º, IX, a, da Constituição Federal. O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 192.711, assim decidiu: "ICMS — incidente sobre mercadorias importadas, fato gerador. Elemento temporal, CF/88. art. 155, § 2º, IX, a. Afora o acréscimo decorrente da introdução de serviços no campo da abrangência do imposto em referência, até então circunscrito a circulação de mercadorias, duas alterações foram feitas pelo constituinte no texto primitivo (art. 23, § 11, da Carta de 1969), a primeira, na supressão das expressões: 'a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor de mercadoria importada do exterior por seu titular'; e, a segunda, em deixar expresso caber 'o imposto ao Estado onde estiver situado o destinatário da mercadoria'. Alterações que tiveram por consequência lógica a substituição da entrada da mercadoria no estabelecimento do importador para o do recebimento da mercadoria importada, como aspecto temporal do fato gerador do tributo, condicionando-se o desembarço das mercadorias ou do bem importado ao recolhimento, não apenas dos tributos federais, mas também do ICMS incidente sobre a operação" (grifos meus) (STF — 1ª. T. — REExt. Nº 218.194-5/SP — Rel. Min. Moreira Alves, Diário da Justiça, Seção 1, 17 abr. 1998, p. 21)"*

definir sempre a empresa que realizou as atividades e procedimentos necessários para internalizar a mercadoria no país e o termo **destinatário final** para definir a empresa que deu entrada da mercadoria no estabelecimento em território nacional.

1) *AI 832278 AgR, Relator Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 18/06/2013*

Fatos:

A empresa Fiat ajuizou ação rescisória buscando rescindir acórdão que a considerou sujeito passivo do ICMS incidente na importação de mercadorias.

Ela sustentou a tese de que o contribuinte seria o importador, sendo devido o imposto ao Estado onde este estiver estabelecido.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa:

O Relator afirmou que a “tese sustentada pela parte agravante [empresa] vai de encontro com a jurisprudência desta Suprema Corte, que se firmou no sentido de que o ICMS das importações será devido ao Estado onde está domiciliado o estabelecimento destinatário do bem importado. Caso assim não fosse, bastaria às empresas instalarem suas sedes em regiões onde eventualmente usufruam de benefícios fiscais para vender seus produtos em qualquer parte do país sem que sejam onerados pela totalidade do tributo devido.”⁶

2) *RE 611576 ED, Relator Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 05/02/2013*

Fatos:

As mercadorias importadas ingressaram no País na aduana de São Borja (RS), e tinham como destino direto a fábrica da General Motors, localizada na cidade de Gravataí, naquele mesmo Estado. O contribuinte pretendia que o sujeito ativo fosse o Estado do Paraná, onde estabelecida a empresa importadora.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa:

Da mesma forma que no caso anterior, o Ministro Fux assentou que a “tese sustentada pela parte agravante [empresa] vai de encontro com a jurisprudência desta Suprema Corte, que se firmou no sentido de que o ICMS das importações será devido ao Estado onde está domiciliado o estabelecimento destinatário do bem importado [RS]. Caso assim não fosse,

⁶ O processo ainda aguarda julgamento dos Embargos de Declaração da empresa.

bastaria às empresas instalarem suas sedes em regiões onde eventualmente usufruam de benefícios fiscais para vender seus produtos em qualquer parte do país sem que sejam onerados pela totalidade do tributo devido.”⁷

3) *RE 555654 AgR, Relator Min. Ayres Britto, 2ª Turma, julgado em 08/11/2011*

Fatos:

A empresa LMG Comércio Internacional, estabelecida em Minas Gerais, sustentou que o destinatário da mercadoria importada seria a empresa LOWAN, estabelecida no Espírito Santo.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa (LMG):

O Ministro Britto encampou o entendimento da Corte de Origem, contrário à defesa do contribuinte, qualificando a operação como “importação indireta”. Disse que a “autuação sustenta-se na suposta falta de recolhimento do ICMS que seria devido em face da importação de mercadorias por parte da impetrada [entenda-se impetrante] que foi adquirida através da importadora, Lowan Comercial Importadora e Exportadora Ltda e remetida para o seu estabelecimento, haja vista a desconsideração do fisco do pagamento do ICMS realizado pela importadora no local onde se encontra estabelecida, Estado do Espírito Santo.”

4) *AI 792467 AgR, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, 1ª Turma, julgado em 06/09/2011*

Fatos:

Voith Paper, sediada em São Paulo, importou mercadorias por aquele Estado, mas Minas Gerais considerou que a mercadoria tinha como destinatário a Cenibra lá estabelecida. Menciona-se que existia, previamente à importação, pedido expresso e formalizado em contrato entre Cenibra e Voith, o que demonstraria que o destino final da mercadoria seria Minas.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa (Cenibra):

⁷ O processo está sobrestado com Embargos de Declaração da empresa para aguardar o julgamento do ARE 665134 (RG).

O Ministro Lewandowski cita diversos trechos do acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais e da sentença que mencionam ser a Cenibra a destinatária final das mercadorias, conforme diversos documentos juntados à ação.

Nesse caso, o Ministro Marco Aurélio discordou do Ministro Lewandowski quanto ao julgamento monocrático do recurso, pois para ele deveria ser incluído o processo em pauta para possibilitar a sustentação oral. De forma um tanto confusa, o Ministro M. Aurélio diz que seria o importador estabelecido em São Paulo o destinatário da mercadoria, sem explicitar as razões.

O entendimento do Ministro Marco Aurélio acabou sendo seguido pelos Ministros Toffoli e Fux, mas somente quanto a esse ponto processual.⁸

5) *ARE 642416 AgR, Relator Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, julgado em 28/06/2011*

Fatos:

A mercadoria foi importada pelo Porto de Santos, por empresa importadora estabelecida no Espírito Santo, com destino final empresa estabelecida em São Paulo. Ou seja, a mercadoria entrou no país por São Paulo e lá ficou.

O Estado de São Paulo pretendia cobrar ICMS sobre a importação em seu território.

Argumentos no julgamento do recurso do Estado de São Paulo:

O Ministro Gilmar, sem contudo apontar razões jurídicas relevantes, afirma que não seria possível chegar à conclusão diversa da do acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo no sentido de que o importador estaria situado no Espírito Santo, então esse Estado seria o sujeito ativo.

Ou seja, embora o Ministro pareça argumentar em termos processuais, no sentido de não poder analisar os fatos da demanda, o que importaria em não conhecimento do recurso, acabou por fazer incursões na questão de fundo, respaldando o entendimento de que o tributo seria devido ao Estado onde localizado o importador e não o destinatário final.

6) *AI 653654 AgR, Relator Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgado em 14/09/2010*

Fatos:

⁸ Este caso foi incluído na análise, embora ainda não julgado, pois a questão de fundo começou a ser debatida, tendo o Ministro Marco Aurélio, inclusive, se manifestado pela inclusão dele em pauta para que o advogado pudesse fazer a defesa em sustentação oral.

O Estado do Rio Grande do Sul exigiu ICMS incidente na importação da empresa Comercial Sul Importadora e Exportadora Ltda. alegando que as mercadorias, embora tenham entrado no País pelo Espírito Santo, elas eram remetidas diretamente para o destinatário final localizado em Santa Rosa/RS.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa:

De acordo com o Ministro Joaquim Barbosa, ausentes indícios ou provas de fraude, simulação ou ausência de propósito comercial capazes de descaracterizar o destinatário jurídico da operação de importação, deve-se reconhecer que o importador foi quem efetivamente internalizou a mercadoria, sendo a operação subsequente uma venda interna interestadual.

Ou seja, haveria duas operações, ambas tributadas: uma de importação, e outra, de transferência da mercadoria entre filiais.

Mencionou, ainda, que questões relacionadas com benefícios fiscais devem ser resolvidas pelos “instrumentos federativos, judiciais ou extrajudiciais, sem que os entes busquem soluções individuais, circunscritas à sua autonomia e em franca divergência com os ideais de convivência harmônica e de segurança jurídica emanados da Constituição”. Assim, no entender do Ministro Joaquim, acompanhado pela Turma, o Estado do Espírito Santo seria o sujeito ativo do ICMS importação, onde estabelecido o importador.

7) *RE 600559 AgR, Relator Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010*

Fatos:

A empresa alegou que a importação foi feita pela sua filial de Ipatinga/MG, não sendo devido o ICMS importação ao Estado de SP, embora o destino final tenha sido seu estabelecimento de Taubaté/SP.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa:

O Ministro Joaquim menciona que não é tarefa simples identificar o destinatário jurídico da operação de importação, tendo em vista a complexidade da legislação do ICMS e diversas estruturas que podem ser adotadas pelas empresas. Diz que as empresas podem importar por conta-e-ordem, por encomenda ou até por filiais localizadas em Estados diversos.

Para ele, a pesquisa pelo destinatário não pode se esgotar no exame formal da estrutura, do modelo de importação ou do negócio jurídico adotado, devendo também ser analisadas a utilização dada ao bem e se as operações posteriores são tributadas.

No caso julgado, a conclusão do Ministro Joaquim foi por considerar o ICMS devido ao Estado de São Paulo ao fundamento de que o estabelecimento de Taubaté que “daria finalidade funcional e econômica aos bens”, mencionando que não haveria propósito comercial na utilização do estabelecimento de Minas para realização da importação.

8) *RE 405457, Relator Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgado em 04/12/2009*

Fatos:

A mercadoria foi importada por estabelecimento da própria empresa situado em Curitiba, desembarcado em Santos e destinado a outro estabelecimento da empresa localizado em São Paulo. Tanto a entrada no estabelecimento curitibano quanto a posterior transferência da mercadoria para SP deu-se fictamente (apenas documentalmente).

Argumentos no julgamento do recurso da empresa:

O Ministro Joaquim, favorável ao contribuinte que questionava a exigência do Estado de São Paulo, diz que o artigo da Constituição estabelece a competência para a arrecadação com base no princípio da territorialidade, o que ele define da seguinte forma: “Como a hipótese de incidência do ICMS, nessa modalidade, é a operação de circulação de bem amparada por importação, o destinatário a que alude o inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal é o **jurídico**, isto é, o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade do bem, o importador-adquirente. A noção se contrapõe à ideia do destinatário da **mera remessa física do bem**”.

Em seguida, menciona que a questão está envolta dos problemas da guerra fiscal entre os Estados. Diz que é importante a distinção entre destinatário jurídico, físico ou aparente para a salvaguarda do pacto federativo, sem apresentar, contudo, a definição desses conceitos de destinatário jurídico, físico ou aparente. Prossegue assentando que o critério de partilha das competências tributárias não serve para favorecer os Estados privilegiados geograficamente e logisticamente, por possuírem zonas alfandegárias primárias (que entende ser os locais onde ocorrem por excelência os desembarques aduaneiros). Assevera, também, não ser possível considerar válidas operações sem propósito comercial. E conclui que o critério constitucional

para a definição do sujeito ativo “tem assento na expressão econômica que grava o ato de importação do bem e a função que ele terá para o seu destinatário.

Considera irrelevante o fato de o desembarço e a circulação da mercadoria ter se dado exclusivamente em território diverso de onde situado o importador, pois, segundo entende, o importante é identificar quem é o responsável pelo negócio jurídico que subsidiou a operação e trouxe os produtos ao território nacional, não sendo decisiva, para identificação do sujeito ativo, a entrada física dos bens em estabelecimento da pessoa jurídica.

Menciona o RE 268.586 (comentado mais adiante), em que teria ficado decidido que o importador seria mero intermediário ou consignatário das mercadorias, o que não ocorria na hipótese que estava em análise. Deu ênfase ao destaque do imposto devido na operação interestadual, para confirmar sua tese de que não haveria ofensa ao pacto federativo, em especial por ter sido indicada a existência de concessão intensa de benefícios fiscais.

9) *RE 590243 AgR, Relator Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, julgado em 13/10/2009*

Fatos:

Importação de veículos pela Cisa Trading, estabelecida no Espírito Santo, que, logo após o desembarço, revendeu os bens para duas concessionárias localizadas em Minas Gerais, conforme termo de compromisso firmado com a General Motors, que tem sede em SP.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa:

O Ministro Lewandowski disse que não devem prevalecer os pactos particulares, mas sim a efetiva destinação do bem importado. Considerou irrelevante o local onde desembarçada a mercadoria ou onde situado o importador, sendo importante o local do adquirente efetivo/destinatário final da mercadoria importada, que era Minas Gerais no caso analisado.

10) *AI 733464 AgR, Relator Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, julgado em 25/08/2009*

Fatos:

Walmart Brasil Ltda. alega que seu estabelecimento localizado em Itapevi/SP importou as mercadorias posteriormente destinadas ao seu estabelecimento de Contagem/MG, Estado que lhe exigiu o pagamento do ICMS Importação.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa:

A Ministra Cármen Lúcia afirmou que estaria confirmado nos autos que as mercadorias foram importadas com o intuito de serem enviadas ao estabelecimento situado em Contagem, “vez que foram remetidos a este, em sua totalidade, incontinenti a sua chegada ao outro estabelecimento localizado no Estado de São Paulo”.

Por isso, concluiu que o sujeito ativo do ICMS Importação “é o Estado onde estiver o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria importada e não o ente da federação onde ocorreu o desembaraço aduaneiro”.

11) *AI 663936 AgR, Relator Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, julgado em 30/06/2009*

Fatos:

A decisão não traz qualquer dado do caso concreto.

Os dados de fato foram obtidos no acórdão do TJSP, em que se verificou que: a empresa DELL, com sede no Estado do Rio Grande do Sul, afirma que importava mercadorias por São Paulo, as quais transitavam por estabelecimento paulista que lhe prestava assistência técnica.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa:

O Ministro Relator apenas afirma que o “fato gerador do imposto ocorre no momento do desembaraço aduaneiro, no entanto, o Estado credor é aquele onde se localiza o estabelecimento importador”.

12) *RE 598051 AgR, Relator Min. Eros Grau, 2ª Turma, julgado em 12/05/2009*

Fatos:

A decisão não traz qualquer dado do caso concreto.

Os dados de fato foram obtidos no acórdão do TJSP, em que se verificou que o Estado de SP ajuizou execução fiscal exigindo da empresa AMBEV o ICMS Importação incidente

sobre o malte importado por sua filial estabelecida em Teresina, no Estado do Piauí, desembaraçada em Santos e posteriormente destinada a seu estabelecimento em Jaguariúna/SP.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa:

O Ministro Eros apenas citou os precedentes RE 299079 e AI 635746 para justificar sua posição contrária à empresa, sem notar que o RE 299079 seria contrário ao que estava sustentando, tal qual feito no AI 635746.

13) *AI 620448 AgR, Relator Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, julgado em 13/05/2008*

Fatos:

O Estado do Rio Grande do Sul exigia o ICMS Importação sustentado que o desembaraço aduaneiro ocorreu em seu território. Além disso, alegou que, embora a sede da empresa importadora ficasse no Estado do Espírito Santo, as mercadorias nunca saíram do RS.

Argumentos no julgamento do recurso do Estado do Rio Grande do Sul:

O Ministro Lewandowski alegou que o ICMS é devido ao Estado onde localizada a sede da importadora, sendo irrelevante “o fato de as mercadorias nunca haver transitado no referido Estado”. Citou o RE 299.079 para confirmar esse entendimento.

Mencionou, também, trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, no RE 268.586/SP (apreciado adiante), em que teria ficado consignado o fato de que a mercadoria importada nunca tinha transitado pelo Espírito Santo não modifica sua condição de credor do ICMS Importação. Se a sede da importadora fica no Espírito Santo, sendo ela a compradora da mercadoria do exterior, não se exige que a mercadoria seja levada para o Espírito Santo se o seu comprador está em São Paulo.

Assim, entendeu-se que, mesmo sendo o desembaraço em Santos e o envio da mercadoria ao comprador também no Estado de São Paulo, não haveria qualquer modificação da sujeição ativa (Espírito Santo).

14) *AI 635746 AgR-AgR, Relator Min. Eros Grau, 2ª Turma, julgado em 26/02/2008*

Fatos:

A importação ocorreu pela empresa Cisa Trading, estabelecida no Estado do Espírito Santo, lá desembaraçada e encaminhada para o armazém da *trading* no próprio Estado. Posteriormente, a mercadoria seguiu para o Estado de Minas.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa:

O Ministro Eros apenas citou os precedentes RE 299079 e AI 635746 para justificar sua posição contrária à empresa, sem notar que o RE 299079 seria contrário ao que estava sustentando. Embora a empresa tenha tentado demonstrar em dois recursos o desacerto da aplicação do RE 299079, que respaldava sua tese, o Ministro Eros manteve sua posição contrária, baseado no referido julgado.

15) *AI 531240 AgR, Relator Min. Cezar Peluso, 1ª Turma, julgado em 21/02/2006*

Fatos:

Esse caso é interessante.

O Ministro Peluso aplicou multa no julgamento do agravo regimental do Estado por entender que a questão estava pacífica quanto ao tema no STF. Contudo, como se pode observar dos precedentes do STF, a tese não está pacífica até hoje.

Além disso, o caso, segundo se depreende do acórdão do STJ (REsp 256.814), envolvia uma importação de álcool realizada por uma empresa agroindustrial estabelecida no Estado de Alagoas pelo porto do Rio de Janeiro. Realizado o desembaraço no Rio, a mercadoria foi encaminhada para a Petrobrás (não está evidente no acórdão se tal remessa deu-se por um contrato prévio à importação), em seu estabelecimento em Duque de Caxias. Ainda mais curioso é que Alagoas isentava de ICMS tal operação.

Ou seja, não houve pagamento de ICMS na operação.

Argumentos no julgamento do recurso do Estado do Rio de Janeiro:

O Ministro Peluso considerou protelatório o Agravo Regimental do Estado e passou praticamente todo o voto tecendo considerações a esse respeito, sem nada tratar do mérito, que somente foi analisado na decisão agravada que se reportava ao RE 396859 AgR e ao RE 299.079.

16) RE 268586, Relator Min. Marco Aurélio, 1ª Turma, julgado em 24/05/2005

Fatos:

A empresa Polaroid ajuizou ação anulatória de débito fiscal constituído pelo Estado de São Paulo exigindo ICMS Importação, alegando que a importação teria sido feita pela empresa Oceania, importadora sediada no ES, empresa que seria beneficiária do sistema FUNDAP, pelo qual o ES concede benefícios fiscais às importações.

As mercadorias eram desembaraçadas no Porto de Santos e de lá seguiam diretamente para o estabelecimento da Polaroid em SP.

Argumentos no julgamento do recurso da empresa:

O Ministro Marco Aurélio, no início do seu voto, após fazer o relato dos fatos, afirma:

“Poucas vezes defrontei-me com processo a revelar drible maior ao Fisco. O acordo comercial FUNDAP, (...), é pródigo na construção de ficções jurídicas para chegar-se à mitigação do ônus tributário (...) A toda evidência, tem-se quadro escancarado de simulação”.

Em seguida, abandonando essa questão do vício do negócio jurídico, o Ministro assevera que o Plenário do STF já teria decidido que a previsão contida na Constituição de 1988 teria deixado claro que o sujeito ativo do tributo é o “Estado onde aportada a mercadoria, ficando mitigada a referência a estabelecimento destinatário”.

Citou os precedentes que trataram apenas da questão do momento da ocorrência do fato gerador, considerando-se constitucional a exigência do tributo no desembaraço aduaneiro. Tais precedentes, contudo, não cuidaram da questão sob o prisma do caso que estava sendo analisado pelo Ministro Marco Aurélio, o que foi suscitado pelos Ministros Sepúlveda Pertence⁹ e Carlos Britto.

No julgamento, os Ministros Marco Aurélio, Cezar Peluso¹⁰ e Sepúlveda Pertence (este mudou de posição no final do julgamento, acompanhando os fundamentos do Ministro Peluso) entenderam que o tributo seria devido ao Estado onde estabelecido o destinatário final, ficou vencido o Ministro Carlos Britto, que pouco tempo antes tinha relatado o RE

⁹ O Ministro Pertence menciona, em suas intervenções durante o julgamento, o entendimento por ele externado no RE 396859 (comentado em seguida), em que se analisou a operação de importação envolvendo mercadoria destinada à Petrobrás.

¹⁰ Disse o Ministro em seu voto: “O decisivo é saber a quem, segundo o teor do negócio jurídico subjacente ao ato material da importação, é destinada a mercadoria que o próprio adquirente ou, por ele, terceiro traz do exterior. Isto é, quem adquire a mercadoria à importação”.

299.079 em ficou definido que o importador seria o sujeito passivo (analisado mais adiante)

11 .

17) *RE 396859 AgR, Relator Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, julgado em 26/10/2004*

Fatos:

A importação de álcool foi realizada pelo porto do Rio de Janeiro por uma empresa estabelecida nos Estados de Pernambuco, Paraíba e no Mato Grosso do Sul. Realizado o desembaraço no Rio, a mercadoria foi encaminhada para a Petrobrás (não está evidente no acórdão se tal remessa deu-se por um contrato prévio à importação), em seu estabelecimento em Duque de Caxias. Ainda mais curioso é que Alagoas isentava de ICMS tal operação.

Argumentos no julgamento do recurso do Estado do Rio de Janeiro:

O Ministro Sepúlveda, embora tenha afirmado que a matéria foi julgada pelo STJ apenas em face da LC 87/96, o que levaria ao não conhecimento do Recurso Extraordinário, tendo em vista a solução da questão no âmbito infraconstitucional, diz, citando o RE 299.079, que “quando a operação se inicia no exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o destinatário jurídico do bem, vale dizer, ao Estado onde se encontra o importador”¹².

18) *RE 299079, Relator Min. Carlos Britto, 1ª Turma, julgado em 30/06/2004*

Fatos:

O caso envolvia importação de álcool realizada por empresa agroindustrial estabelecida no Estado de Pernambuco pelo porto do Rio de Janeiro. Realizado o desembaraço no Rio, a mercadoria foi encaminhada para a Petrobrás (não está evidente no acórdão se tal remessa deu-se por um contrato prévio à importação), em seu estabelecimento em Duque de Caxias. O Rio entendia que a ele seria devido o ICMS Importação, pois a mercadoria foi destinada fisicamente ao seu território, ainda que juridicamente a importação tenha sido feita por estabelecimento de outro Estado.

¹¹ Este precedente é o que mais foi debatido entre os ministros quando do julgamento, demonstrando ter sido a questão de fundo bem compreendida por todos, embora não se tenha, também nessa oportunidade, definido conceitos que serviriam de lastro para a fixação de um entendimento coerente do Tribunal posteriormente.

¹² Este caso é muito semelhante (diferenciando-se apenas os Estados onde localizados os estabelecimentos importadores) ao AI 531240 (analisado anteriormente no item 15).

Curioso é que Pernambuco isentava de ICMS tal operação. Ou seja, não houve pagamento de ICMS na operação.

Argumentos no julgamento do recurso do Estado do Rio de Janeiro:

Nesse caso, os Ministros Carlos Britto, Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio mencionaram que estavam analisando um caso novo, pois não se discutia se o desembaraço poderia ser fato gerador do ICMS, questão que era levada até então ao STF.

Em seu voto, o Ministro Britto é textual em dizer que a discussão do processo “cinge-se à abrangência da expressão ‘cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria’”.

Disse, ainda, que na interpretação da norma e definição do sujeito ativo não é importante o local onde feito o desembaraço aduaneiro, que é apenas o fato gerador, mas sim onde se localiza o sujeito passivo que promoveu juridicamente o ingresso da mercadoria no país. Mencionou que o dispositivo constitucional, quando se refere a “estabelecimento destinatário”, não especifica o tipo de estabelecimento, se é o final ou não.

Citou Roque Antonio Carraza, na obra “ICMS”, para assentar que, quando a operação se inicia no exterior, o ICMS é devido ao Estado em que localizado o destinatário jurídico do bem.

O Ministro Marco Aurélio acresceu que se trata de “tributo sobre a importação (...). Impossível é valorizar-se o desembarque de modo a se afastar do cenário jurídico a norma constitucional definidora do Estado titular do tributo”. Ressaltou, ainda, que “a conclusão seria diversa se a recorrida [empresa estabelecida em Pernambuco] fosse proprietária de estabelecimento no destino, no Estado do Rio de Janeiro. Repito que o negócio jurídico subsequente à importação, que foi a venda à Petrobrás, não repercute na relação tributária primitiva”.

Assim, após termos explicitado os fatos e os argumentos jurídicos apreciados nos 18 casos analisados pelo STF, apresenta-se, a seguir, as conclusões dos julgados acerca de quem é o sujeito passivo do ICMS na importação de mercadorias. O quadro está dividido por ministros relatores e decisões proferidas pelas Turmas ao longo últimos 10 anos, com a identificação se a conclusão foi pela incidência sobre o importador ou sobre o destinatário final:

Legenda: Importador (IMP) Destinatário Final (DES)

Ministro	2004	2005	2006	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Carlos Britto	- IMP - RE 299.079 (1T)						- IMP - RE 555.654 (1T)		
Marco Aurélio		- DES - RE 268.856 (1T)					AI 792.467 (1T) ¹³		
Ricardo Lewandowski				- IMP - AI 620.448 (1T)	- IMP - AI 663.936 (1T) / - DES - RE 590.243 (1T)				
Cármen Lúcia					DEST - AI 733.464 (1T)				
Joaquim Barbosa					- IMP - RE 405.457 (2T)	- DES - RE 600.599 (2T) / - IMP - AI 653.654 (2T)		ARE 665.134 ¹⁴	

¹³ Nesse caso, o Ministro Lewandowski citou diversos trechos do acórdão e da sentença que mencionam ser a Cenibra a destinatária final das mercadorias, conforme documentos juntados à ação, sendo ela a contribuinte do ICMS Importação e não o importador. O importante, nesse caso, foi a manifestação do Ministro Marco Aurélio, que discordou do Ministro Lewandowski quanto ao julgamento monocrático do recurso, pois para ele deveria ser incluído o processo em pauta para possibilitar a sustentação oral. De forma um tanto confusa, o Ministro M. Aurélio diz que seria o importador estabelecido em São Paulo o destinatário da mercadoria, sem explicitar as razões. O entendimento do Ministro M. Aurélio acabou sendo seguido pelos Ministros Toffoli e Fux, mas somente quanto ao ponto processual da inclusão em pauta do Recurso Extraordinário. Hoje, o processo está sobrestado aguardando o julgamento do ARE 665134, em que se reconheceu a repercussão geral.

¹⁴ Repercussão geral.

Gilmar Mendes							- IMP - ARE 642.416 (2T)		
Luiz Fux									- DES - RE 611.576 (1T) / AI 832.278 (1T)
Cesar Peluso			- IMP - AI 531.240 (1T)						
Eros Grau				- DES - AI 635.746 (2T)	- DES - RE 598.051 (2T)				
Sepúlveda Pertence	- IMP - RE 396.859 (1T)								

5. Fundamentos não apreciados pelo STF relevantes para a solução da questão e formação do sistema tributário

Feita a análise dos fatos julgados pelo STF e apresentadas as conclusões jurídicas dos precedentes para a definição e delimitação da questão jurídico-tributária envolta da incidência do ICMS Importação e da definição do sujeito ativo do tributo, é importante trazer alguns argumentos que parecem relevantes na atuação da Suprema Corte quando aprecia tema tão caro para a organização do Estado Brasileiro, especialmente porque nele encontra-se uma das mais graves questões que ainda pende de solução: a tão falada “guerra fiscal” entre os Estados, que dificulta sobremaneira o desenvolvimento da Federação tal como concebida pela Constituição, com autonomia política e econômica dos Estados.

A pretensão desta parte da pesquisa será, portanto, apontar alguns dos argumentos que seriam úteis para que o sistema tributário ganhasse em termos de unidade e organização.

Desse modo, tem-se que um primeiro argumento seria de natureza histórica do tributo em questão (ICMS Importação).

A Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983, inseriu o § 11º no artigo 23 da Constituição de 1967/69, dispôs que:

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

Como se pode observar, antes da Constituição de 1988, a norma constitucional não deixa margem para dúvidas de que o ICMS seria devido ao Estado onde estivesse o estabelecimento em que a mercadoria importada desse entrada.

Inclusive, justamente por essa redação da Constituição pretérita que os julgamentos do STF limitaram-se a apreciar a constitucionalidade das legislações que previam que o fato gerador do ICMS Importação era o desembaraço aduaneiro e não a posterior circulação da mercadoria, como pretendiam os contribuintes potencializando o elemento circulação do referido imposto incidente sobre o consumo.

Nos debates ocorridos nas reuniões da Comissão Tributária da Assembleia Constituinte de 1987/1988, a pesquisa não identificou manifestações que levassem à mudança desse entendimento que já existia no ordenamento constitucional (de que o tributo seria devido pelo estabelecimento onde a mercadoria entrasse fisicamente, ou seja, desse sinais de que estava circulando em direção ao consumo).

Verificam-se diversos debates, quando apresentado o Anteprojeto de Constituição, no capítulo sobre o sistema tributário nacional, a respeito da divisão de receitas que estava sendo criada entre Estados da Origem (produtores) e Estado de Destino (consumidores)¹⁵, com o que os constituintes pretendiam promover divisão de receitas entre os Estados de modo a não

¹⁵ Dignas de nota as seguintes manifestações:

“O SR. CONSTITUINTE FERNANDO SANTANA: – (...) Quero simplesmente dizer ao Sr. Relator que não faz justiça ao povo brasileiro quando S. Ex.^a retém todo o imposto na fonte produtora ou industrial. A justiça seria melhor distribuída se fosse aprovada a emenda apresentada pelo Constituinte Nelson Friedrich: o Estado produtor ficaria com 12%, e o consumidor apenas com 5%. Assim se faria justiça.”

“O SR. CONSTITUINTE NELTON FRIEDRICH: – (...) A proposta, efetivamente, distribui melhor a arrecadação tributária e, ao mesmo tempo, facilita o caminho para que, na boa aplicação dos tributos, possamos melhorar, a qualidade de vida do povo brasileiro. (...)”

privilegiar os produtores, que historicamente eram (e ainda são) os Estados mais ricos da federação¹⁶.

Com relação ao ICMS Importação, a primeira versão do Anteprojeto previa:

SEÇÃO III

Dos Impostos dos Estados do Distrito Federal

Art. 14 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....

III – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, bem como prestações de serviços, inclusive fornecimento de energia elétrica;

.....

§ 6º O imposto de que trata o item III:

I – incidirá, também, sobre a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento;

¹⁶ Além disso, percebe-se que havia uma clara intenção, de alguns constituintes, de realização de justiça social prática (em contraposição com a mera retórica de justiça social sem instrumentos e recursos para tanto), como se pode perceber da seguinte passagem extraída da manifestação do Constituinte Osmundo Rebouças:

“O SR. CONSTITUINTE OSMUNDO REBOUÇAS: (...) Finalmente, quero dizer que no Brasil há uma decepção muita grande quanto ao sistema tributário, que, parece-me, vai persistir. Todas as pesquisas feitas até hoje mostram que o nosso sistema tributário é vergonhoso, injusto e anti-socialmente regressivo. Quem ganha mais paga menos percentagem de sua renda no bolo geral dos impostos. Noto que nas mudanças que estamos propondo para o sistema tributário não conseguirão avançar – isso não é culpa nossa – porque há uma resistência conservadora da Assembléia Nacional Constituinte que vai impedir a criação de um sistema tributário progressivo, que onere realmente quem tem mais e quem ganha mais. Mas, certamente continuará sendo um sistema profundamente injusto por se basear, quase 90%, só em tributos indiretos, transferidos ao comprador pela empresa. Ao agir assim, ela atinge mais diretamente os mais pobres. Isso é um defeito da sociedade brasileira, que não aceita mudanças de justiça social, pois o sistema tributário poderia incorporar muita coisa como alguns países da Europa já o fizeram. Quando tentarmos dar um caráter de poder ao sistema tributário para redistribuir a renda, possivelmente vamos encontrar grandes resistências. Creio que ainda é tempo de tentar. No caso do ICM, já deveríamos indicar no relatório, que deve ser seletivo, cobrando mais luxuosos e menos dos produtos não luxuosos; estabelecer normas de tributação do Imposto de Renda, tirando uma grande parte da massa assalariada do campo da tributação desse imposto; e outras medidas para atingir atenda ou a riqueza daqueles que mais podem pagar. Do contrário, corremos o risco de ter um sistema conservador, como é o de hoje no Brasil. As pesquisas feitas na Universidade de Silo Paulo, por exemplo – e cheguei a coordenar uma pesquisa que publicamos e está citada nos Anais da Câmara e do Senado – mostram que o sistema tributário brasileiro é simplesmente uma peça de concentração de renda. Ela contribui para concentrar renda nas classes mais abastadas, exatamente o inverso do papel que lhe é atribuído em qualquer estudo sobre o sistema tributário, porque uma das finalidades básicas do sistema tributário é contribuir para reduzir as desigualdades de renda entre as classes. O nosso sistema tributário faz exatamente o oposto: concentra a renda entre as classes, o que é uma negação do pressuposto da justiça social, que deveria estar contida aí. Mas creio que ainda há possibilidades de imaginarmos mecanismos que revertam esse quadro.”

Em seguida, a redação foi alterada para contemplar os serviços, pois não se havia percebido na primeira redação que a incidência do imposto tinha sido ampliada na incidência sobre as operações internas, o que demandava a adaptação da norma para ter essa amplitude também nas importações. O dispositivo ficou assim redigido:

§ 6º O imposto de que trata o item III:

I – incidirá, também, sobre a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, bem como sobre serviços prestados no exterior quando destinados a estabelecimento situado no País:

Como se pode observar, a norma constitucional, embora com redação mais extensa que a do ordenamento constitucional anterior, não demonstrou avanços ou modificações conceituais relevantes. Contudo, quando da versão final da Constituição surgiu o trecho que traz tanta dúvida para os intérpretes e que ainda remanesce sem um conteúdo jurídico seguro e definitivo. Na Constituição promulgada a redação do dispositivo passou a ser o seguinte:

IX - incidirá também:

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

Por não terem sido localizadas, nos debates dos constituintes, as razões e justificativas que motivaram a modificação do dispositivo, não foi possível que a pesquisa concluísse com segurança esse aspecto do elemento histórico da análise. Contudo, não há dúvidas de que o objetivo dos constituintes, com muitas das modificações que estavam sendo instituídas pela nova ordem constitucional, era a criação de um Estado Federado mais harmônico e com menos disparidades sociais e econômicas¹⁷, sendo evidente a consciência que eles tinham da importância do sistema tributário nessa nova conformação pretendida pelo Estado e

¹⁷ Tércio Sampaio Ferraz menciona que a Constituição de 1988 instituiu o federalismo solidário, que ele define como:

“O federalismo solidário exige, pois, como condição de efetividade, a cooperação entre os entes federados, tanto no sentido vertical quanto horizontal. Esta cooperação, embora à primeira vista faça pensar numa espécie de contrato federado, a presidir as relações entre as unidades, tem um outro fundamento. Na verdade, no contexto do federalismo solidário, ela não tem uma natureza contratual. Isto porque as relações interindividuais entre as entidades que compõem a federação, cujo objetivo deve ser o fomento das finalidades comuns, têm um sentido jurídico-político que as transcende”. (Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal, disponível em <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/137>, acessado dia 09/08/2013, às 17:37hs.)

Sociedade Brasileiros, especialmente no tocante a autonomia política e econômica dos demais entes federados em relação à União.

Além disso, tendo em vista a forte preocupação que os constituintes tiveram em possibilitar que as receitas desse tributo incidente sobre o consumo fosse compartilhada entre os Estados da Origem e Destino, nos parece razoável concluir que esses elementos também foram consideravelmente relevantes para a nova estrutura constitucional que estava pretendendo para esse tributo essencial para os Estados e Municípios do país¹⁸.

Por isso que o outro argumento que nos parece faltar nas análises empreendidas pelo STF até o momento diz respeito à análise da matéria partindo do que se pode denominar de Princípios da Origem e do Destino¹⁹, que são essenciais para qualquer estudo que envolva tributos sobre o consumo, como o ICMS, tanto o que incide na circulação internamente, quanto o incidente sobre a importação (nosso objeto de estudo).

Valcir Gassen em obra que dedicou à questão da tributação do consumo em processo de integração econômica entre os Países²⁰, nos traz importantes critérios de análise que demonstram a importância desses princípios na implementação da tributação sobre o consumo tanto nas relações entre os países, como em estados federados como o Brasil, configurando elemento muito importante na definição das soberanias²¹ estatais.

Para Gassen, “não há soberania sem um mínimo de independência econômica” (GASSEN, p. 149).

Segundo ele, nos tributos sobre o consumo, os elementos de conexão relevantes se expressam pela adoção dos princípios da origem e do destino. Ou seja, tais princípios são

¹⁸ Nesse sentido, menciona-se trecho da justificativa apresentada pelo Constituinte Nelton Friedrich sobre a importância dos critérios da origem e do destino para a implementação do imposto sobre o consumo de modo a repartir as receitas tributárias de forma mais justa e equânime entre os Estados:

“O SR. CONSTITUINTE NELTON FRIEDRICH: – (...) O que pretende esta emenda? Pretende que nas operações entre contribuintes se assegure ao Estado destinatário parcela do imposto, o ICM, nas operações interestaduais, quando os bens adquiridos se destinem ao uso ou ao consumo da empresa adquirente. É justo que o Estado que desembolsa o dinheiro fique com parcela do imposto. Bens, por exemplo, que se destinam ao uso, ao consumo. Imaginemos um exemplo concreto de aquisição de bens de capital. Uma indústria têxtil do Nordeste adquire uma máquina especial. Se há uma alíquota de 17% sobre a venda dessa máquina, estes 17% ficam totalmente no Estado que a produziu. Se esta emenda for acatada, 12% desse imposto ficará com o Estado onde se produziu esse bem e 5% serão repassados ao Estado sede da empresa adquirente do bem. (...)”

¹⁹ Infelizmente os estudos tributários a respeito do ICMS não dedicaram a questão dos Princípios da Origem e do Destino a importância que tais elementos têm na definição da tributação sobre o consumo.

²⁰ GASSEN, Valcir. *A Tributação do Consumo*, Florianópolis: Ed. Momento, 2004.

²¹ O termo soberania no texto refere-se ao seu uso comum e não técnico tal como utilizado pela Ciência Política. No texto, quer significar apenas o poder de que dispõe o ente de se autotutelar, organizar e administrar suas receitas e despesas.

elementos de conexão específicos para os tributos indiretos. O elemento de conexão baseado na origem põe em evidência o local em que ocorre a produção. Já o destino tem como foco o local onde se dá o consumo²².

A aplicação desses princípios está relacionado com a realização das trocas comerciais entre os Estados (sejam eles componentes de uma federação, sejam Estados Nacionais independentes) e os conflitos daí emergentes. Nessas relações, os Estados devem estabelecer seus tributos sobre o consumo tendo as seguintes diretivas:

- a) Produção e consumo do produto no mesmo Estado;
- b) Produção no Estado e consumo no outro;
- c) Produção no outro e consumo no Estado;
- d) Produção e consumo no outro.

A escolha por um ou outro princípio envolve um grande número de variáveis e possíveis problemas, tais como: evasão, dupla tributação e concorrência tributária, muitas vezes desleal. Pela pesquisa realizada, nos parece que a previsão constitucional de incidência de ICMS sobre a entrada de mercadorias importadas teve a finalidade de garantir que os produtos vindos do exterior não tivessem vantagens tributárias (além das que já poderiam ser dadas pelos seus próprios países) sobre os produzidos e comercializados internamente. A norma constitucionais buscou, evidentemente, criar um sistema harmônico de tributação sobre o consumo, seja quando tal consumo é de mercadorias nacionais, seja quando de mercadorias importadas.

Nesse contexto, embora a escolha do legislador constituinte tenha sido, nas operações interestaduais, pela aplicação dos princípios da origem e do destino concomitantemente, visto que autoriza que parte do tributo incidente sobre o consumo (quando a mercadoria é destinada a contribuinte do imposto²³) fique com o Estado da origem e parte com o Estado do destino,

²² Ricardo Lobo Torres denomina tal incidência de “Princípio do país de destino”: “O princípio do país de destino opera através dos seguintes mecanismos: na vertente da exportação, pela isenção do imposto com a anulação de todas as incidências internas anteriores ou pela cobrança do tributo com a restituição das importâncias pagas em todas as etapas do processo de circulação; na vertente da importação, pela incidência do imposto compensatório, capaz de igualar o preço da mercadoria estrangeira ao da nacional, seguido da cobrança do imposto não-discriminatório até o consumo do bem” (O princípio da não-cumulatividade, Pesquisas Tributárias – Nova Série 10, O princípio da não-cumulatividade, Ed. Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2004, p. 161).

²³ Quando o destinatário não é contribuinte, todo o ICMS ficará com o Estado de Origem. Tal realidade normativa instituída pela Constituição tem sido objeto de forte crítica ante a uma realidade comercial atual baseada fortemente no comércio eletrônico, no qual as empresas conseguem atuar em diversas localidades sem possuir qualquer vínculo tributário com os Estados onde domiciliados seus consumidores (Protocolo n. 21).

tem-se que, quando os produtos advêm do exterior, foi consagrado, com exclusividade, o princípio do destino.

Assim, tem-se que tal previsão pretendeu evitar que os produtos nacionais sofressem concorrência tributária abusiva ou desleal dos produtos importados, além de garantir todo o fluxo de receitas ao Estado do destino, tendo em vista que, na importação, o Estado da origem está localizado no exterior.

Em outras palavras, em se tratando de imposto que grava o consumo, nos parece que o legislador constituinte, tal como já havia feito na Constituição pretérita (o que sinaliza ser essa a tradição que vem sendo seguida em nosso ordenamento constitucional com relação ao ICMS Importação), deslocou toda a receita do ICMS Importação o Estado onde localizado o consumidor da mercadoria importada.

Ocorre que, na prática, outro problema teve lugar, em decorrência das vicissitudes de nosso sistema tributário. A mencionada harmonia obtida com a previsão constitucional de incidência do ICMS sobre a mercadoria importada foi prejudicada pela competição tributária (“guerra fiscal”) entre os Estados. Isso porque os Estados que dispõem de portos em seus territórios passaram a oferecer benefícios (tributários e financeiros) para que as empresas lá se instalassem.

Muitas *tradings* estabeleceram-se nos territórios desses Estados, tendo em vista os facilitários de que passaram a dispor. Em decorrência disso, diversas importações passaram a ser realizadas por empresas localizadas em Estados não portuários por intermédio dessas *tradings* (que são empresas reais e com objeto legal, que é a exportação e importação de mercadorias). Em muitos desses negócios, as mercadorias sequer entram nos estabelecimentos dessas *tradings*, indo direto dos portos, depois do desembarço, para o seu destinatário efetivo (aquele que solicitou a importação à *trading*).

Tal fato, por si só, não deveria acarretar problemas na interpretação da norma constitucional, tendo em vista que a situação será a solucionada, pela ótica do princípio do destino, reconhecendo como sujeito ativo aquele Estado em que estabelecido ou domiciliado o destinatário da mercadoria.

Por isso que, nessas situações, cuja descrição acima é muito simples apenas para compreensão do problema, alguns Estados, onde localizados tais destinatários efetivos, passaram a entender que eles seriam o sujeito ativo do ICMS importação, lavrando, com isso, autos de infração contra os contribuintes estabelecidos em seus territórios, além de glosarem

os créditos tributários oriundos da operação que tais contribuintes entabularam com as tradings.

Esse foi o contexto em que o STF apreciou diversas demandas, todas na via do controle difuso, em que estava em debate o conflito interpretativo da norma constitucional que prevê a incidência do ICMS na entrada de mercadoria importada.

Como visto no tópico precedente, o STF, contudo, ainda não deu uma solução harmônica e segura para a questão, limitando-se a julgar os casos de forma aleatória, sem contribuir para a implementação de um sistema tributário equânime, eficiente, coerente, racional e, de preferência, mais justo em termos sociais.

6. Conclusões

Os principais objetivos dos sistemas tributários modernos são atingir o máximo de equidade de sacrifícios dos seus cidadãos e eficiência tributária. Pode-se dizer que a teoria da tributação equitativa tem como base fundante o princípio da justiça. Já “a teoria da tributação ótima elege como princípio a eficiência econômica” (GASSEN, p. 145).

Tendo essas duas teorias como norte para nossa interpretação, pode se afirmar, com certo grau de certeza, que os Estados buscam para si a maior quantidade de receitas tributárias possível, o que é alcançado de forma mais justa, nas relações entre eles, quando há equidade na repartição dessas receitas. Afinal, parece evidente que nenhum Estado abrirá mão, num longo prazo, de importantes recursos para sua manutenção em prol do Estado vizinho.

Assim, a ideia da justa tributação, da tributação equitativa, que se reflete na repartição das receitas de uma forma com que os Estados não se sentam lesados nas suas relações, mais do que um ideal abstrato, é um elemento bastante concreto dessas relações, as quais somente se manterão harmonicamente por um longo tempo se tal divisão justa e equânime for alcançada²⁴.

Já a ideia de eficiência, de tributação ótima, relaciona-se com a criação sistemas tributários que buscam a neutralidade das normas tributárias. Neutralidade, nesse contexto, significa que os tributos não interferem decisivamente, de forma negativa, na organização da

²⁴ É importante mencionar que essa conclusão é fragilizada quando a relação comercial entre os Estados é muito desigual, seja pela baixa capacidade produtiva e de geração de renda de um deles, seja porque o produto envolvido é estratégico (como petróleo, por exemplo).

sociedade, o que, sem dúvida alguma, é bastante subjetivo e fluido para que possamos estabelecer, previamente, o que seria uma tributação ótima para todas as sociedades²⁵.

Dentro dessa lógica de realização de um sistema tributário equânime, justo e eficiente o STF tem importante atuação institucional, podendo conferir ao sistema tributário a racionalidade prática que ele necessita para atingir aqueles objetivos, os quais poderiam não ser atingidos apenas pelas formulações abstratas do legislador.

É, portanto, nesse contexto, que devem ser analisadas as decisões do STF que envolvem a interpretação da norma constitucional que prevê a incidência de ICMS sobre as mercadorias importadas. Parece-nos essencial que o STF pautar seu entendimento de modo a garantir coordenação e harmonização nas relações entre Estados e contribuintes, e entre os próprios Estados.

Como muito bem ressaltou Valcir Gassen:

Construir uma coordenação ou harmonização interjurisdicional no que respeita à tributação indireta – tributos sobre o consumo – implica em [sic] possuir domínio da natureza e do funcionamento orgânico dos princípios de tributação no Estado de origem e destino dos bens e serviços, pois são eles elementos centrais desta construção. (GASSEN, p. 146)

Contudo, além da oscilação de entendimento ter sido a tônica verificada no STF nos últimos 10 anos, tem-se que os julgados não demonstram, em momento algum, qualquer apreço pela fixação de premissas seguras e claras na interpretação das normas constitucionais que autorizam tal tributação, o que poderia ser atingido se o STF identificasse se determinada norma é balizada pelo princípio da origem ou do destino, ou de ambos, bem como se buscasse as razões que motivaram tanto os constituintes pretéritos, como os que deram ensejo à Constituição de 1988.

Essa orientação, certamente, traria muito mais segurança, ordem e unidade para o sistema tributário, sendo essas as balizas lógicas de um sistema jurídico que se apresente como minimamente racional em termos de ciência jurídica (Canaris, 2008). Certamente não se espera que o STF seja apenas um mero julgador de processos de forma aleatória e sem compromisso com o papel institucional que desempenha na conformação de sistema tributário brasileiro.

²⁵ Tal impossibilidade de criação teórica de modelos tributários ótimos e eficientes também foi constatada por Nagel e Murphy na obra antes citada.

Além disso, voltando para a questão da incidência do ICMS na importação, é crucial que se perceba que tais questões relacionam-se diretamente com a autonomia e soberania dos Estados, visto que envolve o volume de seus recursos financeiros, o que tem óbvio impacto sobre as políticas públicas que pretendem desenvolver. Afinal, como pontua GASSEN: “Não há soberania sem uma mínima independência econômica”. (p. 149)

Liam Murphy e Thomas Nagel²⁶ corretamente afirmam que o debate em torno do sistema tributário não tem se desenvolvido com o mesmo grau de sofisticação das discussões em torno de questões como: liberdade de expressão, aborto, igualdades sociais, não discriminação de raça e sexo, liberdade religiosa, eutanásia, entre outros. Para esses autores, é necessário que as questões tributárias sejam observadas sob uma nova ótica, colocando-as diretamente relacionada com a realização prática da justiça na sociedade. Afinal, para se fazer políticas públicas, especialmente as inclusivas, são necessários recursos²⁷.

Assim, constata-se que o STF, nos últimos 10 anos, não definiu balizas interpretativas seguras para a questão da incidência do ICMS importação (muito menos para a criação de um sistema tributário mais justo, harmônico e eficiente), o que demonstra que a sua atuação com último intérprete da Constituição não tem sido desempenhada com a seriedade e competência do órgão de se atribui tamanha importância institucional na definição da moldura do ordenamento jurídico.

Juliano Zaiden Benvindo, em recente artigo (ainda não publicado), intitulado “A ‘última palavra’, o poder e a história: o Supremo Tribunal Federal e o discurso de supremacia no constitucionalismo brasileiro”, desenvolve interessante tese no sentido de que o discurso do STF de defesa dos direitos fundamentais – enquanto princípios objetivos da ordem constitucional axiológica e mandados de otimização –, baseando-se, especialmente, num discurso técnico-estruturante de racionalidade, demonstra a busca do STF por mais poder ao se arvorar como o detentor da “última palavra” na interpretação do direito.

²⁶ Ob. cit.

²⁷ As demandas sociais pelo reconhecimento dos direitos das minorias (conceito abstrato e que permite ampla manipulação política) é cada vez mais uma realidade e isso tem levado a novas políticas públicas inclusivas. É importante perceber estamos a caminho do ápice desse modelo de proteção dos direitos humanos, em que todas as pessoas somente se reconhecem enquanto cidadãos se suas demandas são atendidas pelo Estado por intermédio de normas jurídicas e políticas de inclusão/proteção, perdendo a sociedade sua capacidade de renovar sem a intervenção do Estado por intermédio do direito. Quanto ao ponto, sugere-se a leitura da obra “O direito e os direitos humanos”, de Michel Villey e as páginas 322/341 de “Os princípios filosóficos do direito político moderno”, de Simone Goyard-Fabre.

Tal racionalidade discursiva prática do STF é especialmente relevante no âmbito das questões tributárias, em que há muito se prega a existência de um sistema de regras e princípios bem estruturados, partindo-se da Constituição (com inúmeras normas bastante minudentes), passando por diversas leis (federais, estaduais e municipais) e alcançando o ápice da sua complexidade nos decretos, portarias, instruções normativas, etc., isso sem falar nos diversos interesses fáticos conflitantes num país como o nosso, com um histórico conhecido de uma alta carga tributária e baixo retorno em serviços públicos de qualidade.

Assim, é fundamental verificar de que modo se dá a atuação do STF, em temas tributários de relevo para a União, os Estados e os Municípios (justamente uma das hipóteses apreciada pela presente pesquisa), nos desacordos políticos sobre direitos, pois como bem disse Benvindo:

é falacioso sustentar, sem maior análise crítica, que o Judiciário tem a primazia da 'última palavra' no direito, até mesmo no âmbito dos desacordos políticos sobre direitos. A tese que vai se defender é que a própria construção argumentativa de algum poder 'detentor da última palavra' é, por si só, uma afirmação que aparece como discurso por mais poder. Até porque - será assim defendido - não existe, em uma democracia constitucional, que prima pela cidadania, um órgão que possa arvorar ser ele o detentor da última palavra.

Dentro dessa perspectiva, aceitando-se, neste momento, como premissa para o estudo, o discurso do STF de que ele é o detentor da última palavra, embora a tese sustentada por Benvindo nos pareça mais realista em termos institucionais, a conclusão deste breve texto é de que, na prática²⁸, o STF, com relação à incidência do ICMS sobre a importação de mercadorias, não tem solucionado uma importante questão tributária de modo a criar um sistema jurídico-tributário (sistema enquanto ordem e unidade, nos termos de CANARIS), mas tem apenas julgado demandas de forma aleatória e casuística²⁹.

²⁸ BENVINDO: "É essa a grande questão. Porque, afinal, querer se afirmar o detentor da 'última palavra' não é tarefa que pode se resumir a uma retórica vazia. O discurso precisa ter alguma corroboração com as práticas de vida, caso contrário perde em autoridade. Ter a tão desejada 'última palavra' é custoso, porquanto lança, para um único órgão, a defesa institucional final de todo um processo democrático, de todo um diálogo que quer se manter aberto, em que a democracia e o constitucionalismo, como paradoxos necessários, se constroem e se aperfeiçoam."

²⁹ Nem se diga que essa forma de interpretação casuística encontraria sua fundamentação na tópica de Viehweg, enquanto pensamento voltado para o problema singular, o que evidentemente não é que faz o STF. Lembre-se, de forma resumida, que a tópica é uma maneira de pensar o mundo por problemas, a partir deles e em direcionamento para a solução deles. A tópica seria uma tentativa de fundamentar outros parâmetros de racionalidade, agora fundados no discurso e na discutibilidade; uma reabilitação da filosofia prática em contraposição com a filosofia lógica. Para Viehweg, a tópica seria uma doutrina do agir correto, baseando-se nos enfoques dogmáticos e zetéticos, os quais direcionam o intérprete a buscar a melhor solução para os problemas

Em outras palavras, as decisões do STF, no que respeita à incidência do ICMS Importação e o Estado competente para exigir tal tributo, não têm, de fato, conferido racionalidade prática para o ordenamento jurídico, de modo a tornar o sistema tributário mais isonômico, inteligível, compreensível, justo, eficiente, coeso, harmônico, coerente. As decisões têm sido emolduradas num modelo técnico de discurso, que apenas simulam a pretensa racionalidade³⁰ que pregam, gerando mais conflitos do que os pacificando.

Como visto nas análises feitas dos julgados do STF, muitos não esclarecem a situação fática que está sendo apreciada. Isso os torna julgamentos em tese, visto que não permitem a fixação de uma jurisprudência que pode ser observada com segurança pelos contribuintes e pelos Estados, afastando o STF do papel que deve ser desempenhado pelo poder que tem a última palavra sobre a Constituição. Devido à importância dos julgamentos do STF para a conformação do sistema tributário (e do sistema jurídico como um todo), o ideal seria que os julgamentos seguissem um padrão mínimo de descrição detalhada das questões fáticas ou jurídicas. Como tal análise demanda tempo e dedicação consideráveis, o melhor seria que se evitassem menções a inúmeros precedentes com o objetivo de convencimento, pois essa retórica deixa de ter uma função de convencimento pela força dos precedentes, passando a ser mero argumento de autoridade.

Além disso, a influência do discurso normativo no discurso político, o que é potencializado pelo STF quando se afirma detentor da “última palavra”, tornou necessário que a superação ou modificação de entendimentos demande que a nova decisão se fundamente enfrentando os argumentos da decisão anterior, e não apenas alegando “mudamos e pronto”, ou pior, arvorando-se em argumentos processuais (de impossibilidade de revolvimento de fatos ou de enfrentamento da legislação infraconstitucional), mas adentrando o mérito da questão jurídica. São necessários novos acoplamentos aos argumentos de modo a superar racionalmente o discurso anterior de forma sincera, transparente e objetiva, permitindo, com

em cada momento, mas não para decidi-los de forma aleatória e descompromissada com a realidade que lhe é subjacente e que, em momento posterior, tal decisão ajuda a criar.

³⁰ BENVINDO: “a racionalidade defendida nesse procedimento é decorrente de uma crença cartesiana de que método produz racionalidade e é coincidente, em grande medida, com a lógica discursiva do próprio parlamento, pois se torna fortemente política. Nesse último caso, tem-se um problema estrutural: se, especialmente após o giro hermenêutico, não é mais possível acreditar que um método traga racionalidade, qual é o outro argumento que o Supremo Tribunal Federal pode utilizar em benefício de sua legitimidade para esse tipo de decisão em comparação ao Parlamento? O que o torna tão especial e distinto para se afirmar como detentor da ‘última palavra’?”

isso, a renovação e revalidação constante do sistema jurídico a partir do sistema constitucional³¹.

Assim, como tem demonstrado o aumento das demandas que chegam ao STF questionando tal matéria (de 2004 a 2008, o STF apreciou 6 processos, e de 2009 a 2013, foram julgados 11 e um aguarda a análise da Repercussão Geral da matéria reconhecida em fevereiro de 2012³²) demonstra que a resposta do STF não tem sido definitiva, nem muito menos tem se mostrado satisfatória pela sociedade, seja pelos contribuintes, seja pelos Estados, sendo útil lembrar a assertiva do cientista político Louis Fischer, ao afirmar que, “como o registro histórico amplamente comprova, a Corte não é final e tampouco infalível. Decisões judiciais mantêm-se inatingidas apenas na medida em que o Congresso, o Presidente e o público em geral consideram as decisões convincentes, razoáveis e aceitáveis”³³.

Referências bibliográficas

Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado; 1988.

Brasil. *Lei Complementar nº 87*, de 13 de setembro de 1996, Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). D.O.U. de 16.9.1996.

BENVINDO, Juliano Zaiden. *A “última palavra”, o poder e a história: o Supremo Tribunal Federal e o discurso de supremacia no constitucionalismo brasileiro*. (texto em fase de pré-publicação).

CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

³¹ Uma das consequências do Liberalismo foi o aumento da influência do direito nos domínios da política. Daí porque se tornou necessária a criação de um sistema (constitucional), que traga unidade e ordem para o poder e para as leis. E o sistema constitucional pretende articular a tensão da unidade (do povo) com a pluralidade dos direitos liberais (conforme demonstrado por Chantal Mouffe, na introdução da obra *The Democratic Paradox*. Londres, New York, Ed. Verso, 2000).

³² O reconhecimento da repercussão geral da matéria impede que os Tribunais dos Estados encaminhem novos recursos sobre o tema que será apreciado, bem como aconselha que os demais ministros do STF não julguem mais a questão monocraticamente ou nas Turmas, o que justifica o aumento de demandas constatado nos últimos 4 anos não ser mais uma constante.

³³ BENVINDO citando FISHER, 1988, p. 244, tradução livre.

JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz, texto: *Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal*, disponível em <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/137>, acessado dia 09/08/2013, às 17:37hs.

GASSEN, Valcir. *A tributação do consumo: O princípio da Origem e de Destino em Processo de Integração Econômica*. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

GOYARD-FABRE, Simone. *Os princípios filosóficos do direito político moderno*. SP: Martins Fontes, 2002.

MARTINS, Yves Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6ª. Ed. SP: Saraiva, 2007.

MOUFFE, Chantal. *The Democratic Paradox*. Londres, New York: Verso, 2000.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. SP: Martins Fontes, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da não-cumulatividade*. Pesquisas Tributárias – Nova Série 10, O princípio da não-cumulatividade, Ed. Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2004.

VILLEY, Michel. *O direito e os direitos humanos*. SP: Martins Fontes, 2007.

VIEHWEG, Theodor. *Tópica e Jurisprudência*. RS: SAFE, 2007.

Artigo recebido em 16 de setembro de 2013.

Artigo aprovado para publicação em 05 de maio de 2014.

DOI: 10.11117/1982-4564.07.07