

# CONTROVÉRSIAS ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ICMS EM IMPORTAÇÕES POR PESSOA FÍSICA DE BENS DESTINADOS AO USO PRÓPRIO

André Ramalho Tavares Marinho<sup>1</sup>  
Hugo Leonardo Vasconcelos Duarte<sup>2</sup>

**RESUMO:** A Emenda Constitucional nº 33/2001, alterou a redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, passando incidir o ICMS em importações realizadas por pessoas físicas, sem estabelecimento e como destinatários finais, mesmo que não sejam contribuintes habituais do imposto. A alteração causou uma controvérsia doutrinária e jurisprudencial, com posições sendo favoráveis, por decorrência de norma constitucional, ou não à incidência, por contrariar princípios e garantias dos contribuintes. Assim, através de pesquisa documental, analisa-se a citada controvérsia e, em especial, a constitucionalidade da referida alteração.

**PALAVRAS-CHAVE:** Aquisição. Mercadoria. Particular. Imposto.

**ABSTRACT:** The Constitutional Amendment No. 33/2001, modified the wording of art. 155, § 2, IX, “a” of the Federal Constitution, so the ICMS has to be charged on imports by individuals without establishment and as final recipients, even if they are not regular taxpayers. This change caused a doctrinal and jurisprudential controversy, with positions being favorable, due to constitutional rule, or not to the incidence, since it’s against principles and guarantees of taxpayers. Thus, through documentary research, is analyzed the said controversy, and, in particular, the constitutionality of the amendment.

**KEYWORDS:** Acquisition. Merchandise. Private. Tax.

## INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) consiste em um tributo constitucionalmente previsto, de competência estadual, o qual proporciona uma das maiores arrecadações para o Estado. Devido a sua relevância nos campos do Direito Tributário e do Direito Financeiro, é necessária a devida delimitação de sua regra matriz de incidência, a fim de que seja realizada a arrecadação de forma correta. Dentre as hipóteses de incidência encontra-se a importação de bens móveis, objeto do presente estudo, em especial sob a visão do contribuinte pessoa física.

Nas operações de circulação de mercadorias realizadas até 11 de dezembro de 2001, era pacífico na doutrina e jurisprudência que não incidiria o ICMS em importações realizadas por pessoa física que não fosse contribuinte habitual, de bem destinado a seu uso próprio,

---

<sup>1</sup> Acadêmico de Direito da Universidade Federal de Alagoas. E-mail: andrertm@hotmail.com.

<sup>2</sup> Acadêmico de Direito da Universidade Federal de Alagoas. E-mail: leoduarte94@gmail.com.

devido a determinação do texto constitucional e em conformidade com os princípios regentes deste tributo, em especial a não-cumulatividade. Tal realidade, entretanto, foi modificada com a edição da Emenda Constitucional nº 33, na citada data, a qual alterou a redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, determinando que deveria ser recolhido o imposto de contribuinte pessoa física, independente do uso do bem importado.

Assim, surgiu uma divergência, em especial na jurisprudência, conforme coleta de casos, existindo corrente que defende a incidência do imposto, pela imposição da norma constitucional, bem como corrente contrária, por ferir os princípios norteadores do ICMS, estes, garantias dos contribuintes e, portanto, cláusulas pétreas. Desta forma, com fulcro em pesquisa documental realizada, é efetuada análise da presente hipótese, sendo imprescindível, também, a discussão acerca da constitucionalidade ou não da nova redação dada ao art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/88, pela EC nº 33/2001.

## **1 LINHAS GERAIS SOBRE O ICMS**

O ICMS é um tributo estadual que, conforme a própria nomenclatura indica, incide somente sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que as prestações e operações tenham início no exterior, conforme preconiza o art. 155, II, da Constituição Federal. O referido tributo, além de conter normas na Carta Magna, é também regrado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir.

Com fulcro nesta, é possível perceber a existência de cinco tipos diferentes de ICMS, conforme lição de Roque Antonio Carrazza (2009, p. 37), sendo o fato gerador em análise somente o relativo às operações de circulação de mercadorias. Para tanto, é importante destacar que a doutrina conceitua mercadoria como o bem móvel posto à venda por aquele que pratique a mercancia com habitualidade, ou seja, consiste em objeto de operações mercantis, bem como exige que, para que reste configurada a circulação, deve ocorrer, no âmbito destas operações, a transferência da titularidade do bem.

O ICMS apresenta diversas características, dentre as quais: é um imposto indireto, uma vez que o valor deste está incluído em sua base de cálculo, que onera o consumidor final; é seletivo, já que apresenta alíquotas diferenciadas, de acordo com a necessidade ou utilidade dos serviços ou das mercadorias; lançado por homologação, ou seja, deve o sujeito passivo antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que esta, ao tomar conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, a homologa

expressamente; e, por fim, é não-cumulativo. Tal característica apresenta relevo importante, motivo pelo qual será abordada com maior profundidade.

A não-cumulatividade do ICMS apresenta-se, em verdade, como um princípio constitucional, previsto no art. 155, § 2º, I, da Carta Magna, o qual fora praticamente reproduzido no art. 19 da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Desta forma, é possível conceituar o princípio da não-cumulatividade como aquele em que, em cada operação realizada, deve o contribuinte deduzir do valor do imposto correspondente à saída da mercadoria o valor incidente na operação anterior, restando tributado, assim, somente o valor acrescido. Cabe registrar que, sendo um princípio, trazendo uma garantia ao contribuinte do ICMS, com abrangência em todo o território nacional, a não-cumulatividade é uma cláusula pétrea, conforme o art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, não podendo ser suprimido por lei ordinária, complementar, tampouco por emenda constitucional, as quais devem ser julgadas inconstitucionais.

O fato gerador, este compreendido como a situação abstrata definida em lei de forma necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária principal no plano concreto (art. 114, do CTN), do ICMS em casos de importação está previsto no art. 2º, § 1º, I, da Lei Kandir, segundo o qual incide o tributo “sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade” (redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002, em conformidade com a EC nº 33/2001). Ainda, o § 2º do referido artigo, determina que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Quanto ao momento em que ocorre o fato gerador, o art. 12, IX, da Lei Kandir, considera ocorrido aquele no momento do desembaraço aduaneiro de bens ou mercadorias importadas. Impende registrar, neste ponto, o conteúdo do § 2º, deste mesmo artigo, *ipsis litteris*:

Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de

pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

Superado o fato gerador do ICMS nas importações, deve ser tratada a base de cálculo, a qual corresponde ao critério escolhido pelo legislador como medida de materialidade da hipótese de incidência tributária, ou seja, é um atributo do aspecto material do fato gerador, apto a dimensioná-lo. De acordo com o art. 13, V, da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo do ICMS em importações corresponde à soma destas parcelas: o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de câmbio.

Integra, também, à base de cálculo o montante do próprio imposto, sendo o respectivo destaque efetuado na nota fiscal mera indicação para fins de controle e os valores correspondentes a seguros, juros e demais importâncias recebidas, pagas ou debitadas, e frete, no caso de o transporte ter sido realizado pelo próprio remetente ou por sua conta, conforme preconiza o art. 13, § 1º, da Lei Kandir. Ainda, no § 3º, deste mesmo artigo, encontra-se norma a qual determina que, no caso em tela, o imposto a pagar corresponderá ao resultante da aplicação do percentual referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

Desta forma, resta tratar sobre a sujeição passiva do ICMS relativo às importações. O art. 121, do Código Tributário Nacional, define como sujeito passivo da obrigação tributária principal aquele que está obrigado a efetuar o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser contribuinte, caso tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador (inciso I), ou responsável, caso sua obrigação decorra de disposição expressa em lei, sem revestir a condição de contribuinte (inciso II). O art. 123, também do CTN, define que o sujeito passivo da obrigação tributária acessória é aquele que está obrigado às prestações que constituem seu objeto.

Tomando por base os conceitos estabelecidos no CTN, a Lei Kandir, em seu art. 4º, estabeleceu quem seriam os contribuintes do ICMS:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Desta forma, para que fosse considerado contribuinte do ICMS nas importações, devendo recolhê-lo, era necessária habitualidade na realização de operações de circulação de mercadoria, pois, caso fosse eventual, não deveria incidir o tributo. Este entendimento, inclusive, se deu em conformidade com o art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/88, antes deste ter sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, a qual trouxe modificações, principalmente, na sujeição passiva do imposto, ampliando seu campo de incidência.

## **2 DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001 E SUAS ALTERAÇÕES NO ÂMBITO DO ICMS**

Anteriormente, o art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/88, determinava a incidência do ICMS da seguinte maneira, *in verbis*:

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

Dessa forma, era concedida a garantia ao particular de que, quando adquirisse bens para uso próprio, ou seja, sem comercialização, por meio da importação regular e lícita, sem habitualidade nem estabelecimento<sup>3</sup>, não seria tributado pelo ICMS<sup>4</sup>.

Entretanto, com o advento da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, a qual atribuiu, em seu artigo 2º, nova redação para o referido dispositivo, em desconformidade com a jurisprudência da época, determinou-se que o ICMS passaria a incidir, também:

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 (CARRAZA, p.82/83, grifos do autor).

---

3 “O vocábulo ‘Estabelecimento’ está intimamente ligado à empresa, à pessoa jurídica. A pessoa física tem domicílio.” (CARRAZA, p. 82, 2009)

4 Nesse sentido: STF, Plenário, RE 203.075-DF, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 5.8.1998; acórdão da 2ª T., RE 191.346 – RS, Rel. Min. Carlos Mário Velloso, j. 29.9.1998, DJU- 3/1 20.11.1998, p. 12. Ainda, a antiga redação do artigo 2º, § 1, I, da Lei Complementar nº 87/96: “§ 1º: O imposto incide também: I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento”.

Assim, a nova disposição alterou o fato gerador do tributo em análise, ao determinar que a importação de bens (e não só de mercadorias) pelo particular, independente da habitualidade ou da maneira que fossem utilizados, permitirá a incidência do tributo, ou seja, mesmo diante de importações não relativas à atividade mercantil (como os bens para uso próprio, por exemplo), o referido tributo será cobrado.

Com isso, a Emenda Constitucional nº 33/2001 alterou o ICMS sobre importações, descaracterizando o tributo ao ampliar sua hipótese de incidência, em desconformidade com a redação feita pelo constituinte originário e com a Lei Kandir vigente à época. Dessa forma, a nova redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/88, criou um adicional estadual de imposto sobre a importação para o ente competente, o qual é desfavorável ao contribuinte. Deve-se lembrar, conforme já citado, que a tributação realizada pelo ICMS tem por base a circulação de mercadoria e bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo, e, nesse caso, corresponde a entrada daqueles no ciclo econômico de quem a importa, não sendo suficiente a entrada dos produtos em território brasileiro, mediante regramentos aduaneiros, mas também que os produtos da importação sejam colocados em comercialização no mercado interno.

Todavia, não obstante a referida mudança, a simples importação é passível de tributação apenas pela União, através do imposto específico, ou das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, conforme os artigos 153, I, e 149, § 2º, II, da CF/88, respectivamente. Quanto ao mencionado imposto específico da União, este é regulamentado pelo Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, o qual, em seu artigo primeiro, determina: “o Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional” (grifo nosso). Portanto, fica evidenciado que, para o contribuinte importador de objeto para uso próprio, sem comercialização, habitualidade ou estabelecimento, haverá obrigação de pagar tanto o imposto de importação, quanto o ICMS.

Desse modo, é possível elencar duas consequências decorrentes da EC nº 33/2001, a qual descaracterizou o ICMS sobre as importações.

Primeiramente, conforme lição de Roque Antônio Carraza:

O que distingue um tributo de outro é seu binômio *hipótese de incidência/base de cálculo*. A base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o *fato imponible*, afirma o critério material da *hipótese de incidência* do tributo, confirmando-a (2009, p. 37).

Este raciocínio decorre da limitação constitucional ao poder de tributar, prevista no art. 154, I, da CF/88, por meio da qual os contribuintes possuem o direito de não suportar

novos impostos que possuem hipóteses de incidências e bases de cálculo diversas dos arts. 153, 155 e 156 daquela. Ainda, a mudança feita no ICMS não se encontra fundamentada pela norma decorrente do art. 154, II, da CF/88, a qual permite a União a criação de impostos extraordinários. Assim, a alteração proposta pela EC nº 33/2001 configura uma bitributação, tendo em vista que passa a contemplar a hipótese de incidência prevista no imposto de importação.

Em segundo lugar, observa-se que a Emenda Constitucional em análise permitiu a desconformidade da alteração com o princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma vez que os que não são contribuintes habituais, por não comercializarem o produto da importação, não compensam o valor pago referente àquele tributo, por meio de créditos em operações posteriores. Dessa forma, resta explicitada a descaracterização do ICMS, já que, na referida situação, o contribuinte não tem como cumprir as determinações do princípio da não-cumulatividade.

### **3 A CONTROVÉRSIA JURISPRUDENCIAL ENVOLVENDO O ICMS EM IMPORTAÇÕES**

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, surgiu uma controvérsia na jurisprudência pátria quanto à incidência ou não do ICMS no tocante à pessoa física que importa bens para uso próprio, ainda que não seja contribuinte habitual e não possua estabelecimento. Assim, passa-se à análise do atual quadro em questão, sendo apontadas ambas as correntes, bem como as posições do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

As decisões proferidas no sentido de ser devida a incidência do ICMS na hipótese supracitada, em conformidade, assim, com o novo texto constitucional, são majoritárias, devendo, portanto, a pessoa física recolher o referido imposto. Nesse sentido decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo, em dezembro de 2015, ao julgar Apelação em Mandado de Segurança nº 1025879-08.2015.8.26.0053, relatado pelo Desembargador Marcelo Theodósio, defendendo a incidência do ICMS sobre as importações de bens e mercadorias, mesmo que não seja contribuinte habitual a pessoa física ou jurídica, independentemente da finalidade da aquisição, invocando, ainda, a Súmula nº 661 do STF<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Súmula 661 do STF: Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Em consonância com o acima exposto também decidiu o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, em julho de 2013, quando julgou a Apelação no Mandado de Segurança nº 2012.044003-6, relatado pelo Desembargador Paulo Henrique Moritz Martins da Silva, alegando, também, que a cobrança do tributo não fere o princípio da não-cumulatividade por ser a pessoa física o consumidor final, inexistindo cadeia de circulação de mercadoria que gerasse sucessivos recolhimentos de tributos, bem como que a Súmula nº 660 do STF<sup>6</sup> aplica-se somente aos eventos ocorridos antes da vigência da EC nº 33/2001, devido à alteração legislativa por ela promovida.

Em sentido diverso, entretanto, posiciona-se parte minoritária da jurisprudência, entendendo que não deve incidir tal tributo na hipótese supracitada de importação, por entender que, como o contribuinte se apresenta sendo o consumidor final, não há a circulação de mercadoria, ou devido ao bem passar a integrar o ativo fixo do estabelecimento, aquele não deveria estar obrigado a recolher o ICMS. Ainda, pontuam pelo flagrante desrespeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Assim decidiu a excelentíssima magistrada da 2ª Vara do Juizado Especial da Fazenda Pública de São Paulo, Cristiane Vieira, em sentença proferida no dia 09 de janeiro de 2014 na Ação de Repetição do Indébito nº 0029103-39.2013.8.26.0053, citando, além dos argumentos acima apresentados, a decisão proferida pelo STF em 1998, a qual deu a interpretação do art. 155 no sentido de, quando se tratar de bem adquirido por pessoa física para uso próprio, consubstanciando o ativo fixo do estabelecimento ou seja destinado ao consumo, não deve incidir o ICMS.

Entendimento semelhante apresentou, também, o Tribunal de Justiça de São Paulo, ao julgar a Apelação Cível nº 691.736-5/2-00, concluindo que o ICMS somente incide em operações mercantis realizadas por aqueles que habitualmente pratiquem atos de mercancia, não devendo ser recolhido nos casos de uso próprio, *in verbis*: “Mandado de Segurança. Importação de veículo por pessoa física para uso próprio. ICMS. Não incidência do tributo. Segurança concedida” (TJ-SP – MS: 691.736-5/2-00. Relator: Escutari de Almeida. Órgão julgador: 4ª Câmara de Direito Público. Data de julgamento: 28/02/2008. Data de publicação: 11/03/2008).

Analisando a presente matéria no âmbito do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, percebe-se que inexistente, também, a pacificação do tema. O STF, conforme acima exposto, antes da edição da EC nº 33/2001, havia firmado entendimento no

---

<sup>6</sup> Súmula 660 do STF: Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

sentido de que a interpretação do art. 155, § 2º, IX, “a” se dava no sentido de não incidir o ICMS nas importações realizadas por pessoas físicas.

Entretanto, com a promulgação da referida Emenda Constitucional, nossa Corte Suprema adotou posicionamento diverso, conforme pode ser percebido no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 750132 RS, no qual se concluiu que deve ser recolhido o imposto na hipótese ora abordada. Relevante, assim, a transcrição de trecho deste julgado:

O Supremo Tribunal Federal, no RE nº 474.267/RS-RG, fixou a orientação de que a alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 33/01, alcança a pessoa natural ou física, que, naturalmente, passa a ser contribuinte do imposto, desde que importe bens do exterior, mesmo que o negócio jurídico da importação não se destine a atividade comercial ou industrial. Concluiu, ainda, a Corte que a simples operação de importação não desclassifica o bem importado como mercadoria e que inexistente ofensa ao princípio da não cumulatividade. (STF - ARE: 750132 RS. Relator: Min. Dias Toffoli. Órgão julgador: Primeira Turma. Data de julgamento: 05/08/2014. Data de publicação: 09/10/2014).

O Superior Tribunal de Justiça, por outro lado, apresentou posicionamentos diversos com o passar dos anos.

Em um primeiro momento, concluiu o Tribunal pela inexigibilidade do ICMS na hipótese de bem importado, seja por pessoa física ou jurídica, desde que esta não seja contribuinte do tributo. Nesse sentido foi proferido acórdão no Recurso Especial nº 575009 RS 2003/0122182-5, datado de setembro de 2004, ou seja, posterior à promulgação da EC nº 33/2001. Em sua fundamentação, o Ministro Relator Francisco Falcão defendeu a impossibilidade da exigência de tal tributo, na hipótese de o sujeito não ser contribuinte habitual, com fundamento no fato de que, inexistindo circulação de mercadoria, resta prejudicada a aplicação do princípio da não-cumulatividade do imposto.

No contexto contemporâneo, todavia, o STJ modificou seu posicionamento, adotando entendimento semelhante ao atual do STF, concluindo que incide o ICMS em importações de bens e mercadorias, independente se realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, mesmo que o contribuinte não seja habitual, sendo irrelevante a finalidade da aquisição, conforme julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 166.757/RS, em 21 de julho de 2012, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Desta forma, é perceptível que a matéria não se apresenta de forma unânime na jurisprudência pátria, controvérsia esta que é observada desde decisões monocráticas proferidas em julgamento em primeira instância, em acórdãos dos Tribunais de Justiça

Estaduais e, por fim, nos Tribunais Superiores. Apesar de, no contexto contemporâneo, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça apresentarem entendimento semelhantes, nem sempre o foram, uma vez que o segundo, há período não muito distante, se manifestava pela não incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na hipótese ora abordada.

#### **4 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001**

Diante dos argumentos apresentados na seção anterior pelas duas correntes, nota-se que a controvérsia jurisprudencial está longe de ser superada, bem como não são suficientes para a resolução da questão, necessitando, assim, a incidência do ICMS nas importações de uma análise em conformidade com a nossa Carta Magna, tendo em vista que envolve direitos e garantias fundamentais dos sujeitos passivos do imposto abordado. Desta maneira, passamos a discutir a constitucionalidade da referida emenda, com a finalidade de solucionar a divergência jurisprudencial apresentada.

Primeiramente, nosso ordenamento jurídico permite a possibilidade da declaração de inconstitucionalidade de normas decorrentes do processo de reformas constitucionais, conforme os ensinamentos de Dirley da Cunha Júnior:

Assim, o poder constituinte reformador, por ser um poder derivado ou constituído, está sujeito a limites circunstanciais, materiais (explícitos ou implícitos) e procedimentais. Em razão disso, tem-se admitido, sem divergências, o controle abstrato da constitucionalidade das emendas constitucionais, caso violem quaisquer dessas limitações. Seria a aplicação parcial da teoria alemã da inconstitucionalidade das normas constitucionais, quando estas resultam de emendas constitucionais lesivas àqueles limites. (2012, p. 372)

Com isso, uma vez que o poder constituinte reformador corresponde a um poder derivado de um outro, denominado originário, o qual, por sua vez, não se encontra limitado normativamente, pois provém de um exercício de um poder de fato, aquele poder, sempre que haja afronta às chamadas cláusulas pétreas (limitação de ordem material) ou ao próprio processo de reforma (limitação de ordem formal), estará sujeito ao controle de constitucionalidade. Nesse sentido, encontra-se o posicionamento da jurisprudência:

A eficácia das regras jurídicas produzidas pelo poder constituinte (redundantemente chamado de 'originário') não está sujeita a nenhuma limitação normativa, seja de ordem material, seja formal, porque provém do exercício de um poder de fato ou suprapositivo. Já as normas produzidas

pelo poder reformador, essas têm sua validade e eficácia condicionadas à legitimação que recebam da ordem constitucional. Daí a necessária obediência das emendas constitucionais às chamadas cláusulas pétreas. (ADI 2.356-MC e ADI 2.362-MC, rel. p/ o ac. min. Ayres Britto, julgamento em 25/11/2010, Plenário, *DJE* de 19-5-2011.)

Vale enfatizar, ainda, que a referida limitação encontra-se expressa no artigo 60 da Constituição Federal, o qual determina em seu § 4º: “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais”. Por fim, confirmando essa possibilidade, temos o esclarecimento de Alexandre de Moraes:

Dessa maneira, se houver respeito aos preceitos fixados pelo art. 60 da Constituição Federal, a emenda constitucional ingressará no ordenamento jurídico com status constitucional, devendo ser compatibilizada com as demais normas originárias. Porém, se qualquer das limitações impostas pelo citado artigo for desrespeitada, a emenda constitucional será inconstitucional, devendo ser retirada do ordenamento jurídico através das regras de controle de constitucionalidade, por inobservarem as limitações jurídicas estabelecidas na Carta Magna. (2014, p. 681)

Dito isso, passamos a observar a materialidade das alterações provenientes da EC nº 33/2001.

Tal emenda, ao alterar o art. 155, § 2º, IX, “a”, teve como consequências, conforme exposto na seção 3, a criação de um adicional estadual de imposto sobre a importação para o ente competente; a descaracterização do ICMS incidente nas importações, ao permitir que este contemple a hipótese de incidência do imposto sobre a importação, de competência da União; e a não observação do princípio da não-cumulatividade disposto no art. 155, § 2º, I, da CF/88. A situação traz na prática uma desvantagem à contribuinte pessoa física importadora de objeto para uso próprio, sem comercialização, habitualidade ou estabelecimento, uma vez que aquela terá obrigação de pagar tanto o imposto de importação, quanto o ICMS sobre o objeto importado.

Todavia, a norma encontrada no art. 154, I, da CF/88<sup>7</sup>, dispõe uma limitação constitucional ao poder de tributar que garante o direito ao contribuinte de não suportar novos impostos que possuam hipóteses de incidência ou bases de cálculo dos já enumerados nos art. 153 e seguintes da Constituição.

---

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

Em primeiro lugar, a emenda em análise fere a competência da União (art. 153, I, da CF/88<sup>8</sup>) ao permitir que os Estados-membros criem, por meio de lei ordinária<sup>9</sup>, um imposto camuflado de ICMS, com mesma hipótese de incidência e base de cálculo do imposto sobre a importação. Ainda, a atual redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, passou a desrespeitar a referida diretriz que veda a bitributação e não deve ser eliminada ou delimitada por um ato proveniente do poder derivado, uma vez que a disposição do art. 154, I, da CF/88, mediante equiparação, corresponde a um direito fundamental individual do contribuinte, e, portanto, cláusula pétrea, devendo o seu conteúdo não ser alcançado por emenda à constituição.

Esclarece-se o parágrafo anterior a partir da interpretação conjunta dos dispositivos constitucionais presentes no art. 5º, § 2º (“os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”), e no art. 60 § 4º, já analisado acima. Neste sentido, temos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>10</sup>, ao declarar inconstitucional EC contrária ao princípio da anterioridade, o qual foi equiparado a direito fundamental e garantia individual do contribuinte:

A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, “b” e VI, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1º - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (**art. 5º, §2º, art. 60, § 4º, inciso IV**, e art. 150, III, “b” da Constituição). (ADI 939/7 - DF, rel. min. Sydney Sanches, julgamento em 15/12/93, Tribunal Pleno, DJ 18/03/94, grifo nosso).

Portanto, conclui-se que a Emenda Constitucional nº 33/2001, em seu artigo 2º, feriu direito fundamental do contribuinte (cláusula pétrea), sendo materialmente inconstitucional.

Não obstante a permissão aos Estados-membros para invadir competência da União na criação de impostos sobre a importação, bem como o descumprimento da vedação à bitributação, por viés de eventualidade, ainda que se considere a emenda em análise válida e pertinente ao conteúdo do ICMS incidente nas importações, vale lembrar que aquela permaneceria inconstitucional, uma vez que, como já abordado na seção 3, a mesma desconsiderou o princípio da não-cumulatividade do ICMS original, prejudicando o contribuinte não habitual do tributo. A garantia individual da não-cumulatividade não teria

---

8 “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros”.

9 Art. 97 do Código Tributário Nacional.

10 Neste caso emblemático, o STF analisou a constitucionalidade da cobrança do Imposto Provisório sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - IPMF, no exercício de 1993.

como ser cumprida, e, portanto, a referida emenda continuaria limitando direito fundamental individual do contribuinte, sendo inconstitucional.

## CONCLUSÃO

Diante do apresentado, passamos a analisar a solução para divergência existente acerca da incidência do ICMS nas importações realizadas por pessoa física, tida como consumidora final, de forma não habitual e sem estabelecimento. Deve ser priorizado o adequado recolhimento do tributo, a fim de que o contribuinte não suporte encargos indevidos.

A partir do que foi abordado neste artigo, entendemos que a única posição em conformidade com a nossa Constituição Federal vigente, a qual representa a fonte de validade do nosso ordenamento jurídico, seria a declaração de inconstitucionalidade parcial da Emenda Constitucional nº 33/2001, no que tange ao seu art. 2º, o qual altera a redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/88, e, portanto, a não incidência do ICMS na hipótese em análise.

Tal solução é retirada da interpretação conjunta dos artigos 5º, § 2º e art. 60, § 4º, da CF/88, através da qual podemos entender as limitações ao poder de tributar como equiparadas aos direitos e garantias fundamentais dispostos, e, portanto, cláusulas pétreas, as quais se encontram além do que o poder constituinte derivado pode alterar por via de Emenda Constitucional. Desta forma, a vedação elencada no art. 154, I, da CF/88 foi ignorada de maneira indevida pelo legislador através da EC nº 33/2001.

Ademais, quanto ao princípio da não-cumulatividade, disposto no art. 155, § 2º, I, da CF/88, o qual representa um elemento de caracterização do tributo e de importante proteção ao consumidor, o mesmo também foi desrespeitado pelo poder constituinte derivado. Desta forma, ao descaracterizar o ICMS, o legislador feriu novamente uma garantia individual do contribuinte, e, com isso, passível de inconstitucionalidade.

Da declaração de inconstitucionalidade podem surgir três consequências.

Na primeira, sendo aquela suscitada via controle difuso (como exceção ou defesa), a decisão terá seus efeitos produzidos *inter partes*, retroagindo à data de expedição do ato normativo viciado<sup>11</sup>. Caberá a restituição do tributo conforme os termos do art. 165 e seguintes do Código Tributário Nacional.

---

<sup>11</sup> Ao Senado Federal, através de resolução, caberá suspender a execução, total ou parcialmente, de lei declarada inconstitucional pelo controle difuso-incidental nos termos do art. 52, X, da Carta Magna de 1988.

Na segunda, de acordo com as disposições da Lei nº 9.868/99, caso a inconstitucionalidade seja suscitada por via de controle abstrato, deve ser declarada parcialmente a nulidade *ab initio* da Emenda Constitucional nº 33/2001. A declaração deverá produzir seus efeitos erga omnes, *ex tunc*, e, conforme o art. 11, § 2º da citada lei, efeitos repristinatórios, ou seja, restabelecendo a antiga redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/88, alterado pela emenda. Como há a retroatividade dos efeitos, nesta hipótese também caberá a restituição do tributo, por meio de ação própria<sup>12</sup>, respeitando os termos do art. 165 e seguintes do CTN.

Por fim, no terceiro caso, não obstante ser suscitada a inconstitucionalidade por via abstrata, com seus efeitos *erga omnes* e repristinatórios, o artigo 27 da Lei nº 9.868/99 permite que seja adotada a teoria da modulação dos efeitos da decisão proferida, e, dessa forma, por questão de segurança jurídica em prol da Administração Pública, a declaração poderá produzir efeitos a partir do seu trânsito em julgado, *ex nunc*. Não estamos de acordo com esta possibilidade, vez que representa uma ofensa aos contribuintes, prejudicando os seus direitos de restituição em relação ao tributo que foi indevidamente constituído.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF**. 17. ed. São Paulo: Método, 2014.

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. 2. ed. Niterói: Impetus, 2009.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. rev. ampl. e atual. Bahia: Editora JusPODIVM, 2012.

MARTINS, Ives Grandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

---

<sup>12</sup> Na hipótese questionada neste artigo científico, o particular que importa como consumidor final suporta o encargo da tributação indevida, sendo o contribuinte de direito e de fato do ICMS. Dessa maneira, cabe a este a legitimidade ativa para a ação de repetição de indébito.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.