

ANDRÉ LUIZ FREIRE ALLEMÃO

**ASPECTOS ACERCA DA INCIDÊNCIA DO IPI E DO ICMS NA IMPORTAÇÃO DE
BENS DO EXTERIOR POR PESSOA FÍSICA DOMICILIADA NO BRASIL: UMA
INTERPRETAÇÃO DOS ARTS. 153, § 3º, II E 155, § 2º, I DA CF/88**

**Monografia submetida à Coordenação do
Curso de Pós-Graduação em Direito
Constitucional da Escola Superior da
Magistratura do Estado do Ceará –
ESMEC, como requisito parcial para
obtenção do grau de Especialista em Direito
Constitucional.**

**Orientador: Prof. Mestre Giuliano Menezes
Campos**

FORTALEZA

2014

ANDRÉ LUIZ FREIRE ALLEMÃO

ASPECTOS ACERCA DA INCIDÊNCIA DO IPI E DO ICMS NA IMPORTAÇÃO DE
BENS DO EXTERIOR POR PESSOA FÍSICA DOMICILIADA NO BRASIL: UMA
INTERPRETAÇÃO DOS ARTS. 153, § 3º, II E 155, § 2º, I DA CF/88

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará – ESMEC, como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Direito Constitucional.

Aprovada em ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Giuliano Menezes Campos (Orientador)

Unifor - Universidade de Fortaleza

Prof. Me. Flávio José Moreira Gonçalves

Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará

Prof. Esp. Lara Coe Mota

Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará

A424a

Allemão, André Luiz Freire.

Aspectos acerca da incidência do ipi e do icms na importação de bens do exterior por pessoa física domiciliada no Brasil: uma Interpretação dos arts. 153, § 3º, ii e 155, § 2º, i da cf/88.

/ André Luiz Freire Allemão. – 2014.

49 f.

Monografia (Especialização) – Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará, Especialização em Direito Constitucional, Fortaleza, 2014.

Orientação: Prof. Me. Giuliano Menezes Campos.

1. Importação Direta de Bens. 2. Pessoa Física não Comerciante.
3. Inconstitucionalidade da EC nº 33/2001. 4. Jurisprudência do STF. I. Título.

CDDIR 341.2

Bibliotecário: Jackson Clayton dos Anjos Lima CRB-3/1686

À Flávia, esposa e companheira, por todo o apoio, sugestões, estímulo e disciplina germânica.

AGRADECIMENTOS

Aos servidores da ESMEC, sempre dispostos a solucionar quaisquer demandas dos alunos.

À Lara Coe Mota, um agradecimento especial por sua ajuda na solução de tantas pendências.

Aos professores da ESMEC, por sua dedicação e compromisso com a atividade docente.

Ao mestre Flávio José Moreira Gonçalves, pela oportunidade ímpar de partilhar seu conhecimento e sua grandeza como amigo, pensador, humanista.

Ao mestre e amigo Giuliano Menezes Campos, companheiro de trincheira de uma luta desigual, pelas discussões profícuas sobre um país que ainda está por ser construído.

RESUMO

Relata a percepção acerca das normas aplicáveis à importação de bens por pessoas físicas que não exerçam atividade comercial, realizando um juízo crítico acerca de sua incidência. Critica o tratamento uniforme estabelecido pela Administração entre contribuintes de naturezas completamente distintas. Reproduz o entendimento da jurisprudência quanto ao tema, precipuamente as posições adotadas pelo Supremo Tribunal Federal. Defende o entendimento acerca da inconstitucionalidade de alteração produzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, no art. 155, § 2º, inc. IX, alínea “a” da CF/88. Realiza uma crítica ao sistema judicial brasileiro, no tocante às forças que lhe determinam a adoção de medidas que violam o direito dos contribuintes. Reflete sobre o comportamento do STF, Corte que detém o poder de decidir as lides em última instância, retratando a percepção de que o órgão possui uma matriz conservadora. Exemplifica essa percepção ao relatar brevemente os fatos concernentes ao trâmite heterodoxo da AP 470.

Palavras-chave: Importação direta de bens. Pessoa física não comerciante. Inconstitucionalidade da EC nº 33/2001. Jurisprudência do STF.

ABSTRACT

Reports the perception about the rules applicable to the import of goods by individuals who do not engage in commercial activity, performing a critical judgment about its incidence. Criticises the Administration established uniform treatment between taxpayers of completely different natures. Renders the understanding of jurisprudence on the subject, addressed the positions adopted by the Supreme Court. Defends the understanding about the unconstitutionality of change produced by the constitutional amendment number 33/2001, at art. 155, § 2º, IX, "a" of the CF/88. Performs a critique of the Brazilian judicial system, with regard to the forces that determine the adoption of measures that violate the rights of taxpayers. Reflects on the behavior of the STF, which has the power to decide the frontbench in last instance, portraying the perception that the organ has a conservative array. Exemplifies this perception the report briefly the facts related to the unorthodox process of AP 470.

Keywords: Direct import of goods. Natural person not merchants. Unconstitutionality of EC nº 33/2001. Jurisprudence of the Supreme Federal Court.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI	11
2.1 A materialização do princípio da não-cumulatividade	11
2.2 O sujeito passivo da exação	18
2.3 A impossibilidade da escrituração contábil de créditos e débitos do IPI para o contribuinte que não exerce atividade empresarial	20
2.4 A ofensa a um princípio constitucional	22
2.5 O entendimento recente do STF acerca da matéria	23
3 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS	27
3.1 Aplicação do princípio ao ICMS	27
3.2 A nomenclatura ICMS	28
3.3 A posição do STF antes da EC nº 33/2001	30
3.4 A súmula 660 do STF	33
3.5 A possível inconstitucionalidade da EC nº 33/2001	35
4 STF: UMA CORTE CONTROVERSA	38
5 CONCLUSÃO	44
REFERÊNCIAS	47

1 INTRODUÇÃO

Ao iniciarmos a produção deste texto deparamo-nos com um dilema a ser resolvido: poderíamos apresentar um trabalho no formato acadêmico tradicional, equidistante, técnico, ou, em acréscimo, poderíamos, além de cumprir as metas formais, ilustrar as considerações e constatações com elementos mais críticos, principalmente acerca do ambiente em que inserido o sistema jurídico brasileiro.

Optamos pela segunda alternativa.

Há muito tempo identificamos tantas patologias no funcionamento do sistema jurídico que já não cremos fielmente no seu funcionamento regular.

Tantas são as influências extrajurídicas, pressões, anomalias, comportamentos irregulares dos profissionais envolvidos na solução dos litígios que nos perguntamos, com frequência, se o conteúdo eminentemente técnico do Direito ainda possui a prevalência que um dia pretendeu ou pretenderia possuir.

Após alguns longos anos de exercício profissional, percebemos que o convencimento do órgão jurisdicional, ao menos nas lides judiciais verdadeiramente importantes e emblemáticas, é quase irrelevante.

Não se trata de uma crítica injusta, mas de uma constatação.

O congestionamento do judiciário produz distorções tão frequentes que geram na sociedade a perda de confiança no sistema.

Decisões uniformes em lides com peculiaridades distintas, demora na prestação jurisdicional, atuação do poder econômico, tráfico de influência: tudo conspira para que o sistema não funcione a contento e provoque a perda de confiança da sociedade quanto a prestação jurisdicional.

Dito isso, não se pretende convencer quem quer que seja com os argumentos expostos neste trabalho. Tentaremos tão somente discutir, em breves considerações, se a importação de bens por pessoas físicas não comerciantes deve sofrer a mesma tributação, no tocante ao IPI e ao ICMS, aplicada aos contribuintes que tenham na importação a finalidade comercial.

Para isso, demonstraremos as situações distintas em que se encontram esses dois tipos de contribuintes, bem como as vantagens legais e fáticas que protegem as sociedades comerciais em detrimento do contribuinte não comerciante.

A matriz das normas aplicáveis à espécie possui natureza constitucional, do que se depreende que cabe ao STF manifestar-se, em última instância, acerca de sua validade. E essa é a raiz do problema.

Não há grande complexidade na matéria. Não há infinitas elucubrações a serem feitas. A interpretação de princípios aplicáveis ao IPI e ao ICMS resolve plenamente a questão.

Mas, sabe-se desde há muito tempo que esse tipo de matéria envolve todo o tipo de interesses.

Entes da federação, sempre ciosos de manter intacta a arrecadação, se utilizam de todos os expedientes para obter decisões favoráveis no STF em matérias tributárias.

Por sua vez, o Judiciário sempre se portou de forma servil ao Estado em matérias dessa natureza. A depender dos interesses envolvidos, o Judiciário brasileiro distorce, rasga, reinterpreta e cria suas próprias normas legais. Apenas a título de ilustração, em período recente um Ministro do STF afirmou publicamente que a Constituição Federal é aquilo que o STF diz que é.

Excluindo-se o possível conteúdo técnico e filosófico de uma afirmação como essa, sobressai o cinismo e a nossa percepção de que não existe segurança para o cidadão comum em relação à compreensão e aplicação das normas jurídicas, dentre elas as constitucionais.

Esse comportamento não se restringe às demandas tributárias. O STF já adotou decisões vexatórias nas mais diversas situações, tais como na recente reforma da previdência, na reinterpretação da lei da anistia e em processos criminais que envolviam a liberdade de cidadãos influentes e ricos.

Em dias recentes, a reputação do STF, um tribunal marcado pela sustentação jurídica dos ditadores brasileiros, vem dando sinais de que sempre algo *sui generis* poderá advir da Corte.

O comportamento de seus membros, precipuamente de seu atual Presidente, na condução da AP 470 foi alvo de crítica de juristas dos mais variados matizes, desde progressistas até conhecidos defensores da ditadura e do grande capital.

À exceção das manifestações produzidas pela mídia, atécnicas e tendentes à manipulação, os juristas questionaram em uníssono as decisões e opções do STF no trato da ação penal mencionada.

No entanto, tais constatações e críticas não parecem afetar a Suprema Corte brasileira. Ao que parece, o STF é movido por interesses que lhe são próprios.

Portanto, é bom ressaltar a advertência deste autor: mesmo que leitores concordem com os posicionamentos adotados neste texto, isso não possui nenhuma relevância para a os efeitos práticos em relação ao assunto, o qual, em razão da omissão legislativa, necessariamente requer a intervenção do judiciário.

E o judiciário, como já se disse, possui motivações que extravasam a interpretação das normas.

2 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI

2.1 A materialização do princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade do IPI nos remete, intuitivamente, à idéia de que determinada situação não pode acumular-se, ao menos com os mesmos caracteres da situação anterior.

Infere-se que reunidos os caracteres da tributação prevista na legislação, sucessivas etapas deverão possuir alguma característica, ou método, que as diferencie entre si, a fim de não se permitir a mera repetição de operações idênticas e cumulativas.

O princípio possui sede constitucional e encontra-se previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, abaixo transcrito:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[...].

(BRASIL, CF/88, *on line*)

A doutrina esclarece os caracteres do princípio de forma similar. Leandro Palsen, por exemplo, afirma ser o princípio uma técnica de tributação que tem por finalidade impedir a acumulação nos produtos de um ônus tributário excessivo, decorrente de várias tributações da mesma base econômica, evitando-se a oneração em cascata (PALSEN, 2013, p. 303).

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo definem o princípio como a autorização, conferida pela própria Constituição Federal, para que o contribuinte compense o montante devido na sua operação com o montante já recolhido em operações anteriores realizadas por outros contribuintes. (ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente, 2006, p. 167-168).

Hugo de Brito Machado (2004, p. 318) meramente reproduz texto do Código Tributário Nacional, para definir o princípio como a situação fática onde o montante devido corresponda à diferença entre impostos recolhidos em operações de entrada de produtos no estabelecimento e impostos devidos pela saída de produtos do mesmo estabelecimento.

Ricardo Alexandre afirma tratar-se de um princípio obrigatório, mediante o qual se autoriza a compensação do que for devido em cada operação com o valor cobrado nas operações anteriores. Pontua o autor o escopo do princípio, qual seja o de limitar-se a acumulação de tributos em cadeias de produção e circulação extensas (ALEXANDRE, 2007, p. 511).

Eduardo Sabbag descreve o princípio de forma parecida com a dos autores anteriores, ilustrando a situação fática com os aspectos contábeis que materializam a aplicação do princípio.

Com efeito, faz-se o registro contábil como crédito do IPI referente à entrada de uma mercadoria. Por seu turno, faz-se o registro com débito do valor do IPI dos produtos que saírem. No final do período, após a realização dos cálculos, se o débito for maior, o imposto é recolhido; se o crédito for maior, o saldo credor é transferido para uso no período seguinte ou nos períodos seguintes (SABBAG, 2009, p. 1006/1007).

Os autores citados não divergem nos conceitos fundamentais. Qualquer das ideias apresentadas é válida para que um leitor atento assimile o conteúdo do princípio.

Portanto, a essência do princípio diz respeito à impossibilidade de se tributar uma base econômica já tributada (e que possui o tributo nela embutido) sem que seja descontado o tributo anteriormente recolhido.

O texto constitucional informa que será compensado o montante devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O que se pretende com tal dispositivo? Tem-se por finalidade evitar a denominada tributação em cascata, ou seja, a tributação que ao incidir em etapas subsequentes da cadeia produtiva represente cobrança de imposto sobre imposto já cobrado.

Em não havendo a previsão constitucional de não-cumulatividade do tributo, isso poderia ocorrer e produzir uma oneração excessiva do produto final.

Um exemplo prático da incidência do princípio permite a materialização do seu conceito.

Suponhamos, por hipótese, a existência de três empresas que se encadeiam na fabricação de um certo bem: empresas A, B e C.

A empresa A adquire insumos, pagando por eles o valor de R\$ 2.000,00. Se a alíquota aplicável a essa operação de aquisição fosse, por hipótese, de 10%, disso resultaria um tributo no valor de R\$ 200,00, tributo esse que já se encontra embutido no preço de aquisição.

A empresa A, portanto, conforme a legislação aplicável ao tema (RIPI, por exemplo) registra em sua contabilidade um crédito de R\$ 200,00 de recolhimento de IPI.

O registro contábil é necessário e é um direito da empresa A, uma vez que o princípio da não-cumulatividade lhe permitirá compensar, em operações futuras, os valores de IPI já recolhidos ao fisco federal (créditos de IPI) em momentos anteriores.

A mesma empresa A, que contabilizou na sua escrita fiscal os R\$ 200,00 de IPI quando da aquisição de insumos, realiza a operação industrial decorrente de sua atividade e transforma tais insumos em algum outro produto, com a finalidade de revendê-lo.

Após a transformação, a mesma empresa A vende o seu produto para a empresa B, por R\$ 10.000,00.

Para fins de simplificação, suponhamos que a alíquota incidente de IPI nessa operação também fosse a de 10%, já embutida no preço final de venda.

Disso decorre que a empresa A, que nessa operação atuou como vendedora de um produto, deverá registrar em sua contabilidade um débito de IPI no valor de R\$ 1.000,00, o qual já se encontra embutido no preço de R\$ 10.000,00 pago pela empresa B.

Apenas o confronto entre os créditos de IPI e os débitos de IPI registrados na escrita fiscal da empresa A permitirão que esta calcule, finalmente, o valor que deverá ser recolhido ao fisco federal a título de IPI.

Portanto, a empresa A possui um crédito contábil de IPI de R\$ 200,00 decorrente da aquisição de insumos de outra empresa qualquer, mas possui um débito contábil também de IPI de R\$ 1.000,00, resultante da venda de seu produto industrial à empresa B.

No encontro de contas, percebe-se que a empresa A deverá recolher a diferença entre o crédito e o débito de IPI, que possui registrada na sua escrita fiscal, qual seja o valor de $R\$ 1.000,00 - R\$ 200,00 = R\$ 800,00$.

A empresa B, por sua vez, reproduzirá a mesma estrutura aqui exemplificada, registrando em sua escrita fiscal um crédito de IPI de R\$ 1.000,00, valor por ela pago na nota

fiscal de aquisição do produto da empresa A (o qual corresponde aos valores recolhidos nas operações anteriores: R\$ 200,00 na primeira operação e R\$ 800,00 na segunda operação).

Em síntese: o contribuinte lançará como crédito na sua escrita fiscal o valor do IPI de produtos ou insumos que ingressem no seu estabelecimento, uma vez que ao comprar tais produtos e insumos ele pagou o imposto incidente nessa aquisição de forma embutida no preço; e lançará como débito o valor do IPI de produtos ou insumos que sejam vendidos por ele a terceiros. Do encontro de contas de crédito e débito é que o contribuinte identificará o montante de imposto a ser efetivamente recolhido.

A materialização do fato econômico permite visualizar que a não aplicação do princípio da não-cumulatividade na economia produziria estragos capazes de inviabilizar a própria cobrança do tributo.

Ao se imaginar cadeias de produção muito longas, com a participação de diversos setores industriais na confecção de um único produto, teríamos uma cobrança desproporcional do imposto se a técnica de compensação não fosse utilizada.

A sociedade comercial responsável pela venda do produto no varejo teria a obrigação de recolher o IPI incidente sobre todas as etapas anteriores, mesmo que o imposto já tivesse sido incluído em cada uma das operações de compra e venda que compõem a cadeia produtiva.

Disso resultaria uma carga tributária brutal no produto acabado, inviabilizando inclusive a sua venda no varejo, ou ao menos reduzindo o mercado consumidor de forma desproporcional, haja vista que no Brasil o ônus tributário é sempre repassado ao consumidor final por meio do preço.

Constatada essa realidade, necessário se faz realizar uma breve digressão sobre a parte final do parágrafo anterior.

Isso se torna necessário em razão de uma falácia constantemente reproduzida pela mídia brasileira, a qual possui interesses econômicos que se conjugam aos do grande capital.

Aliás, algumas empresas de mídia no Brasil possuem faturamento comercial superior a grandes conglomerados industriais, sendo a questão tributária, portanto, uma questão sensível a tais grupos econômicos que misturam pretensão jornalismo e entretenimento.

É recorrente o discurso na mídia nacional de que a carga tributária é elevada e que isso prejudica as atividades empresariais.

O tema em si é vasto e comporta uma série de análises e conclusões.

Como esse não é o objeto do trabalho, gostaríamos apenas de ressaltar que na verdade o ônus tributário recai, de forma integral, sobre os consumidores, ao contrário do que afirmam vozes do grande capital e da mídia.

Como se disse anteriormente, bem como diante do exemplo matemático reproduzido linhas atrás, quem adquire um produto, bem ou insumo é quem paga o IPI ou o ICMS.

O recolhimento do tributo (quando ele ocorre, haja vista a conhecida magnitude da sonegação fiscal no Brasil) é de responsabilidade do vendedor do produto, bem ou insumo, normalmente uma sociedade comercial. Mas, o efetivo pagamento é realizado pelo consumidor final, uma vez que o tributo encontra-se embutido no preço de venda.

Ou seja, é o consumidor final quem efetivamente recolhe a carga integral de tributos incidentes em determinado produto destinado ao consumo, uma vez que a cadeia produtiva nele se extingue, não lhe sendo possível transferir o ônus da tributação para outrem ou escriturar contabilmente débitos e créditos dos tributos incidentes.

Por sua vez, as sociedades comerciais possuem mecanismos que lhes propiciam diminuir o impacto da carga tributária.

Sem adentrarmos em aspectos do planejamento tributário (o qual é largamente utilizado pelas sociedades comerciais) podemos mencionar a fixação do preço pela sociedade comercial como uma das formas de se transferir ao consumidor final todos os tributos que a sociedade tenha recolhido em fases anteriores da cadeia produtiva.

Ciente de que pagou no preço, em etapas anteriores da cadeia produtiva, determinado valor em tributos, o empresário pode calcular o preço final de venda ao consumidor de forma que lhe permita transferir, total ou parcialmente, esse custo tributário das etapas anteriores ao consumidor final.

Essa é uma prática recorrente no mercado brasileiro, o qual está longe de ser um mercado equilibrado e minimamente regulado.

Ainda que momentâneas restrições de mercado não lhe permitam executar integralmente essa operação de transferência dos tributos, as sociedades comerciais se beneficiam do sistema de não-cumulatividade em razão de não se constituírem como o último elo da cadeia produtiva.

Como, via de regra, as sociedades comerciais não são o consumidor final, o encontro de créditos e débitos de sua escrita fiscal lhes permitirá um recolhimento proporcionalmente menor de tributos (em valores relativos) se comparado ao consumidor do varejo.

Contribuem para esses comportamentos até mesmo a natureza jurídica das sociedades comerciais no Brasil, as quais são constituídas preferencialmente sob a forma de sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

No Brasil, esse tipo de sociedade comercial é livre de inúmeros regramentos aplicáveis às sociedades anônimas, das quais a legislação exige, para seu funcionamento, maior transparência de suas atividades e práticas contábeis.

Ao contrário do que a maioria das pessoas imagina, muitas empresas que no Brasil possuem faturamento comparável ao PIB de certos países não são constituídas como sociedades anônimas, mas sim como sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

Dentre tais empresas, podemos citar as montadoras estrangeiras de veículos com plantas industriais no Brasil.

As montadoras de veículos ocupam um setor sensível da economia brasileira.

Não por acaso, são tratadas com zelo excessivo por todos os governos, ciosos em atender as demandas que esse tipo de indústria propõe ao Estado brasileiro.

Dado o avançado estado de desenvolvimento tecnológico, as montadoras de veículos já não utilizam intensivamente a mão-de-obra, se comparados os dados atuais com os dados de décadas anteriores, por exemplo.

Mas, ao mesmo tempo há que se reconhecer que as montadoras exercem um efeito multiplicador na economia que determina uma geração indireta de atividades e empregos que gravitam em torno do seu negócio.

Como o próprio termo indica, as montadoras não são fabricantes de todo os itens utilizados na construção de veículos.

Tais empresas montam seus veículos com peças de fabricação própria (motores e partes estruturais dos veículos, por exemplo), mas se utilizam de componentes fabricados por outras empresas que lhes vendem autopeças, fundamentais à produção integral dos veículos.

Segundo dados do Ministério do Desenvolvimento, o total de empregos diretos e indiretos na cadeia automotiva é de 1,3 milhão (BRASIL, Ministério do Desenvolvimento, *on line*).

Considerando-se que as montadoras instaladas no Brasil empregam diretamente cerca de dez por cento do total dessa massa de trabalhadores, tem-se uma dimensão do efeito multiplicador da cadeia produtiva automobilística no Brasil. A cada emprego gerado por uma indústria de veículos, outros nove são criados nos setores que funcionam em função dessa atividade.

Outro dado importante fornecido pelo Ministério do Desenvolvimento diz respeito à participação das montadoras de veículos no resultado do PIB brasileiro: algo em torno de 5,4 por cento do PIB nacional (*ibidem*).

Esses dados nos fornecem uma dimensão da importância do setor para o país e também explicam alguns comportamentos das partes interessadas nessa indústria.

Por conta dessa constatação, os governos brasileiros são excessivamente tolerantes com as práticas comerciais dessas empresas.

As reduções e isenções tributárias concedidas às montadoras são apenas uma faceta dessa realidade.

Não se questiona a necessidade desse tipo de medida tendo-se em vista o enfrentamento de crises cíclicas do capitalismo, tais como a iniciada em 2008 e que ainda produz reflexos em diversos países.

No entanto, o fato é que em momentos de aparente normalidade econômica, as distorções inerentes a esse tipo de indústria no Brasil são postas de lado.

Uma delas, senão a principal, diz respeito aos extravagantes preços praticados no Brasil, apesar de todas as benesses e vantagens corriqueiramente oferecidas ao setor.

Como se demonstrou anteriormente, a carga tributária incidente em produtos industrializados no Brasil é efetivamente suportada pelo consumidor final.

Em se tratando do IPI e do ICMS, montadoras de veículos, assim como empresas de outros setores da indústria brasileira, pagam impostos sobre a aquisição de insumos para a produção de seus bens industriais.

Após a transformação dos insumos em produtos industrializados de valor agregado infinitamente superior, os impostos decorrentes dessa atividade serão efetivamente pagos pelo consumidor final no momento da operação de venda.

Disso decorre que a carga tributária verdadeiramente elevada é suportada pelo consumidor final, ao contrário do que afirmam falaciosamente os setores industriais no Brasil.

A pouca transparência dessas informações encontra-se intimamente relacionada à natureza jurídica dessas empresas no Brasil.

A inexistência das mesmas obrigações legais aplicáveis às sociedades anônimas (que permitem ao público ter acesso a uma série de informações da sociedade comercial, tais como demonstrações contábeis detalhadas) permite às sociedades por cotas de responsabilidade limitada tratar dos seus aspectos operacionais, dentre eles a formação dos preços de seus produtos, de forma discreta e sem o conhecimento do consumidor ou do Estado.

A omissão de informações é utilizada por essas sociedades comerciais para maximizar lucros, em prejuízo do consumidor e da regulação do mercado.

Assessorado por juristas brasileiros, o capital transnacional aprendeu rápido as regras do mercado brasileiro, beneficiando-se dos mecanismos legais orientados para favorecer a atividade empresarial.

Nesse teatro de operações, ao consumidor é relegado o papel de sujeito passivo de um mercado pouco equilibrado e pouco regulado, restando a ele um papel impotente frente aos preços e tributos incidentes nos produtos que consome.

2.2 O sujeito passivo da exação

Exposta a questão relativa à não-cumulatividade do IPI, necessário se faz identificar o sujeito passivo da exação na hipótese sob exame deste trabalho, qual seja a incidência de IPI na aquisição de bens importados do exterior.

Afinal, quem está obrigado a recolher o imposto quando da importação de bens produzidos no exterior?

O art. 24 do RIPI dispõe:

Contribuintes

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”); e

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único) (BRASIL, Planalto, on line).

Percebe-se que o inciso I do art. 24 do Regulamento do IPI prevê, genericamente, que o importador será um dos contribuintes submetidos ao recolhimento do tributo.

O inciso não faz nenhuma distinção entre o importador comerciante, que pratica atividade empresarial, e o importador não comerciante, que realiza a importação do bem para uso próprio, sem a intenção de obtenção de lucro por meio de sua revenda e circulação.

Desnecessário dizer qual a interpretação da Administração Fazendária Federal quanto a esse aspecto. Na dúvida, lance-se o tributo contra quem quer que seja.

Esse não é o melhor entendimento acerca do tema, e isso decorre da interpretação do princípio da não-cumulatividade em contraste com a aplicação das normas legais e regulamentares pertinentes ao IPI.

De início, cumpre ressaltar-se que o texto constitucional, ao definir os caracteres do IPI no art. 153, § 3º, demonstra compatibilidade indiscutivelmente relacionada ao contribuinte de natureza empresarial.

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, CF/88, *on line*).

Não nos parece que o contribuinte pessoa física que não exerce atividade empresarial esteja preocupado com exportações (inciso III) ou aquisição de bens de capital (inciso IV).

Não se afigura também tecnicamente possível que o contribuinte pessoa física que não exerce atividade empresarial tenha a possibilidade de realizar a operação contábil de compensação de créditos e débitos do IPI (inciso II). Se não exerce a atividade empresarial, não se dispõe a por em circulação bens ou serviços de forma perene, com intuito de auferir lucro, sendo inviável a operação contábil de escrituração de créditos e débitos do IPI.

Tratar-se da seletividade do IPI de forma parametrizada com a essencialidade do produto (inciso I) também não nos parece uma matéria de interesse do contribuinte pessoa física que não exerce atividade empresarial, mas sim do contribuinte comerciante, uma vez que esse tipo de definição legalmente prevista poderá afetar a rentabilidade de sua atividade de produção ou circulação de bens.

Ou seja, o elenco dos parâmetros constitucionais do IPI está intrinsecamente relacionado ao contribuinte que exerce atividade empresarial.

Esse fato reforça o nosso entendimento segundo o qual não é tecnicamente factível que o adquirente de um bem importado para uso próprio seja considerado um contribuinte do imposto.

2.3 A impossibilidade da escrituração contábil de créditos e débitos do IPI para o contribuinte que não exerce atividade empresarial

O princípio da não-cumulatividade previsto na CF impossibilita que o contribuinte que não exerce atividade empresarial sofra a exação do IPI quando da importação, para uso próprio, de bens do exterior.

Como se demonstrou anteriormente, o princípio da não-cumulatividade é de observância obrigatória na materialização dos lançamentos fiscais pertinentes ao IPI.

Ao realizar a importação de um bem do exterior, o contribuinte que não exerce atividade empresarial tem por finalidade, única e exclusiva, a utilização do bem em proveito próprio.

Não é sua intenção agregar valor ao bem importado, inseri-lo em uma cadeia produtiva ou revendê-lo no comércio com a finalidade de lucro.

Como aplicar-se o princípio da não-cumulatividade nesse tipo de operação, uma vez que o contribuinte não se creditará de valores do IPI, por absoluta impropriedade fática?

O bem proveniente do exterior teve seus impostos na origem apropriados por outro país. Dessa maneira, o contribuinte, obviamente, não se creditará dos impostos recolhidos no exterior, inviabilizando o encontro de contas de crédito e débito do tributo para fins de aplicação do princípio da não-cumulatividade.

O lançamento fiscal nessas circunstâncias atinge um contribuinte não habitual do imposto, de forma irregular e sem o respeito a um princípio constitucional que deve ser observado obrigatoriamente.

Em síntese: o contribuinte que não exerce atividade empresarial, quando adquire para uso próprio bem do exterior sem qualquer intenção de colocá-lo em circulação com a finalidade de auferir lucro, o faz para satisfazer uma necessidade pessoal, sendo incabível a cobrança de IPI na operação de importação.

Não se afigura possível equiparar esse tipo de contribuinte à pessoa jurídica que importa bens para pô-los em circulação no mercado e auferir lucros sobre essa atividade.

Segundo Fábio Ulhoa Coelho (2007, p. 11), “Empresário é definido na lei como o profissional exercente de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços” (CC, art. 966).

Merecem destaque os caracteres da atividade empresarial legalmente definidos: profissionalismo, atividade econômica organizada e produção ou circulação de bens ou serviços.

O contribuinte pessoa física que importa um bem para uso pessoal não materializa nenhum dos três requisitos básicos para a caracterização da atividade mercantil.

A importação do bem é um fato extraordinário e destinado a uma satisfação pessoal. Não se exerce a atividade de importação de forma habitual ou profissional, mas tão somente em um momento isolado e exclusivo no tempo.

Além disso, o contribuinte não organiza uma atividade econômica constante de importação de bens. Por conseguinte, não contrata funcionários para auxiliá-lo no exercício dessa atividade, não aluga ou adquire bens para constituir um fundo de comércio.

Por fim, o importador não tem a intenção de auferir lucro na importação que realiza, uma vez que o bem possuirá como destinação final o próprio importador, restando demonstrado que nenhum dos três principais caracteres da identificação do comerciante se materializa.

Portanto, consoante essa breve análise do dispositivo normativo é possível afirmar-se que o contribuinte que não exerce atividade empresarial não realiza os caracteres necessários e previstos na legislação brasileira para fins de recolhimento do IPI.

O conceito de comerciante não é original ou recente, como não é recente o exercício da atividade comercial.

Durante a Idade Média, o surgimento de uma classe de homens cuja atividade era circunscrita à circulação de bens influenciou histórica e decisivamente a transição entre feudalismo e capitalismo.

O comércio, praticamente inexistente ou restrito às pequenas aldeias nas proximidades das propriedades feudais, começa a dinamizar-se e a incrementar o surgimento e crescimento de cidades, inicialmente constituídas em torno de pequenos burgos fortificados.

Na lenta transição de modos de produção, o escambo começa a ser abandonado como a única forma de troca de bens. Pelo aumento exponencial das atividades comerciais, a moeda se torna mais e mais necessária para o exercício das atividades mercantis.

A introdução da moeda como meio de troca inicia uma substituição paulatina de paradigmas: se no período feudal a terra era sinônimo de riqueza, a moeda, nesse período

histórico de transição entre o sistema feudal e o pré-capitalismo, inicia a sua escalada rumo a se tornar também representativa da riqueza.

Começa a ser percebido por essa nova classe de pessoas o significado intrínseco da moeda, como um meio utilizado para a aquisição de bens e acumulação de capital.

Dessas transformações provêm as noções de lucro, investimento, empréstimo a juros e riqueza, apesar da resistência de forças políticas dominantes no período (dentre elas a Igreja Católica, contrária à usura).

O fato inconteste é que não se pode pretender igualar, precipuamente para fins de tributação, a figura do comerciante, historicamente vinculado a uma atividade destinada à obtenção de lucro, com o mero particular adquirente de bens de uso pessoal.

2.4 A ofensa a um princípio constitucional

É recorrente na doutrina e na jurisprudência a reprodução de conhecida tese do jurista Celso Antônio Bandeira de Mello acerca da violação a princípios constitucionais.

O citado jurista relaciona aos princípios constitucionais a importância e a eficácia que lhe são próprios, conferindo-lhes o caráter de comandos de observância obrigatória.

Por essa razão, o autor considera a violação a um princípio constitucional muito mais grave do que a violação de uma norma, conforme a seguir transcrito:

A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa subversão de seus valores fundamentais (MELLO, 2012, *on line*).

Ainda que não encampem na plenitude o entendimento exposto por Celso Antônio Bandeira de Mello, a franca maioria dos constitucionalistas considera grave a violação a princípios constitucionais, por considerá-los fundamentos, bases ou vigas mestras do sistema.

Paulo Bonavides (2006) reproduz em seu texto o entendimento de Luís-Diez Picazo, segundo o qual os princípios, derivados da linguagem da geometria, designariam as verdades primeiras, sendo portanto as premissas do sistema.

Aduz ainda, ao citar F. de Castro, que os princípios são normas jurídicas dotadas de vigência, validade e obrigatoriedade, do que se depreende que a sua transgressão impõe a correção judicial (*idem*, p. 255-256).

Utilizando-se de terminologias distintas, ou mesmo categorizando os princípios de forma ligeiramente diferenciada, nota-se que os juristas conferem eficácia aos princípios constitucionais de modo a garantir a sua observância obrigatória.

Não se questiona a necessidade de aplicarem-se os princípios constitucionais às situações fáticas reguladas por normas de maior concretude.

Considerando-se tais premissas, alcançamos a conclusão de que a impossibilidade de aplicação do princípio da não-cumulatividade inviabiliza a exação do IPI.

Se o princípio da não-cumulatividade, de observância obrigatória para determinada situação fática, deve ser considerado como a viga mestra de outras normas editadas para regular esse mesmo fato, não se pode pretender afastá-lo para, só assim, permitir-se que as normas incidam no objeto de aplicação.

Afastado o princípio, as normas são inaplicáveis. Trata-se de mera dedução lógica.

Assim, pelos fundamentos anteriormente expostos, entendemos ser inaplicável a cobrança do IPI em face de contribuintes que realizem a importação de bens para seu próprio uso, sem que se tenha a finalidade de comercialização desses mesmos bens.

2.5 O entendimento recente do STF acerca da matéria

O STF tem se manifestado quanto a essa discussão no sentido de afastar-se a incidência do IPI, conforme arestos abaixo:

RE 550170 AgR / SP - SÃO PAULO
 AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
 Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI
 Julgamento: 07/06/2011 Órgão Julgador: Primeira Turma
 Publicação
 DJe-149 DIVULG 03-08-2011 PUBLIC 04-08-2011
 EMENT VOL-02559-02 PP-00291
 Parte(s)
 AGTE.(S) : UNIÃO
 ADV.(A/S) : PFN - EDUARDO MUNIZ MACHADO CAVALCANTI
 AGDO.(A/S) : LUIZ AUGUSTO DE SOUZA QUEIROZ FERRAZ
 ADV.(A/S) : ROBERTO CARLOS KEPPLER E OUTRO(A/S)
 ADV.(A/S) : ROBERTO MOREIRA DIAS

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO PARA USO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – Não incide o IPI em importação de veículo automotor, por pessoa física, para uso próprio. Aplicabilidade do princípio da não cumulatividade. Precedentes. II - Agravo regimental improvido.

Decisão

Após os votos do Ministro Ricardo Lewandowski, Relator, e da Ministra Cármen Lúcia, que negavam provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário; e

dos votos dos Ministros Marco Aurélio e Carlos Ayres Britto, que lhe davam provimento, o julgamento foi adiado a fim de se aguardar voto de desempate de Ministro da Segunda Turma. 1ª Turma, 08.09.2009.

Decisão: Por maioria de votos, a Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator, vencidos os Senhores Ministros Marco Aurélio e Ayres Britto. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux. Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 7.6.2011.
(BRASIL. STF, *on line*)

No mesmo sentido, o RE 615595 AgR/DF, cujo ministro Relator foi Ricardo Lewandowski:

RE 615595 AgR / DF - DISTRITO FEDERAL
AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI
Julgamento: 13/04/2011 Órgão Julgador: Primeira Turma
Publicação
PROCESSO ELETRÔNICO
DJe-082 DIVULG 03-05-2011 PUBLIC 04-05-2011
LEXSTF v. 33, n. 388, 2011, p. 167-172
Parte(s)
RELATOR : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI
AGDO.(A/S) :ONCOVILLE ATENDIMENTO ODONTOLÓGICO
INTEGRAL LTDA
ADV.(A/S) : SANDRO BAUDUINO MORAIS E OUTRO(A/S)
AGTE.(S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE BEM PARA USO PRÓPRIO POR NÃO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A exigência de IPI na importação de bem para uso próprio por pessoa não contribuinte do tributo implica violação ao princípio da não cumulatividade. II – Agravo regimental improvido.

Decisão

A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Dias Toffoli. Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 13.4.2011.
(*ibidem*)

RE 255090 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL
AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. AYRES BRITTO
Julgamento: 24/08/2010 Órgão Julgador: Segunda Turma
Publicação
DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010
EMENT VOL-02418-04 PP-00904
Parte(s)
AGTE.(S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AGDO.(A/S) : MAURO CÉZAR REICHEMBACH
ADV.(A/S) : CARLOS ADEMIR MORAES E OUTRO(A/S)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICABILIDADE DO

PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. 1. Não incide o IPI sobre a importação, por pessoa física, de veículo automotor destinado ao uso próprio. Precedentes: REs 255.682-AgR, da relatoria do ministro Carlos Velloso; 412.045, da minha relatoria; e 501.773-AgR, da relatoria do ministro Eros Grau. 2. Agravo regimental desprovido.

Decisão

Negado provimento ao agravo regimental. Decisão unânime. Ausentes, licenciados, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 24.08.2010.

(*ibidem*).

No Recurso Especial 501773, oriundo de São Paulo, também foi negado provimento ao agravo regimental, decidindo pela não incidência d IPI sobre importação de veículo automotor:

RE 501773 AgR / SP - SÃO PAULO
 AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
 Relator(a): Min. EROS GRAU
 Julgamento: 24/06/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma
 Publicação
 DJe-152 DIVULG 14-08-2008 PUBLIC 15-08-2008
 EMENT VOL-02328-05 PP-01113

Parte(s)

AGTE.(S) :UNIÃO
 ADV.(A/S) : PFN - MARISA ALBUQUERQUE MENDES
 AGDO.(A/S) : FERNANDO BRAZ DE CARVALHO
 ADV.(A/S) : WALTER CARLOS CARDOSO HENRIQUE E
 OUTRO(A/S)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. 1. Não incide o IPI em importação de veículo automotor, para uso próprio, por pessoa física. Aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento.

Decisão

A Turma, a unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. Presidiu, este julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie. 2ª Turma, 24.06.2008.

(*ibidem*).

Da leitura dos acórdãos reproduzidos nota-se que o STF afastou a incidência do IPI nas situações fáticas em que restou demonstrado que o contribuinte realizou a importação de algum produto com a finalidade de uso próprio.

Em um dos acórdãos sobressai também o fundamento segundo o qual a pessoa que não seja contribuinte habitual do tributo não pode sofrer a exação, por ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

O entendimento do STF em se tratando da incidência do IPI é coincidente com o deste autor. Afastada a caracterização empresarial do contribuinte, não há que se falar na

incidência do IPI na importação de bens que não possuam finalidade comercial, ou seja, que se destinam a utilização do próprio importador.

Até o presente momento, não houve a edição de súmula que consagre o entendimento adotado pela Corte no tocante ao IPI.

Mais grave do que essa constatação é o fato de saber-se que a Fazenda Pública Nacional continua a lançar normalmente o IPI em face de contribuintes que não se enquadrem nos caracteres de exercício de atividade empresarial.

Isso significa dizer que o contribuinte irrisignado com essa atitude do Fisco necessita se utilizar do judiciário federal, com todas as agruras inerentes ao ato, para não ser obrigado a recolher aos cofres da União o IPI calculado sobre bens importados sem finalidade comercial.

Trata-se de situação penosa, que provoca todo o tipo de desgastes para o contribuinte, desde a sua decisão de realizar a importação até muito tempo depois do desembaraço aduaneiro do bem propriamente dito.

Isso se deve ao fato de saber-se que a certeza do não recolhimento está adstrita ao trânsito em julgado da demanda, fato esse que, no Brasil, costuma alcançar mais de dez anos.

Por dever funcional, a advocacia da União está obrigada a manejar recursos e incidentes processuais em todas as instâncias judiciais, sejam ordinárias ou extraordinárias.

Considerando-se tal fato, o contribuinte estará obrigado a percorrer as quatro instâncias possíveis do judiciário brasileiro, remunerando adequadamente o profissional que ofereça esse serviço.

Essa é uma situação do conhecimento do Estado brasileiro, que não modifica seus procedimentos fazendários porque tem conhecimento das dificuldades impostas aos contribuintes para o acesso ao judiciário, dentre elas o custo dos serviços advocatícios.

Por conta dos custos e das dificuldades inerentes ao processo judicial, muitos contribuintes optam por submeter-se às condutas das fazendas públicas e recolhem os tributos que lhes são exigidos, ainda que tenham ciência de que o lançamento fiscal não possui um fundamento legítimo.

Atuando dessa forma, o Estado brasileiro continua a arrecadar, de forma ilegítima, tributos de contribuintes que não se dispõem a manejar o judiciário por temer inclusive o risco de sanções administrativas passíveis de atingir o próprio bem importado.

3 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

3.1 Aplicação do princípio ao ICMS

O princípio da não-cumulatividade do ICMS possui os mesmos caracteres do princípio da não-cumulatividade do IPI.

Encontra-se previsto no art. 155, § 2º, I, da CF/88, abaixo transcrito:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

[...]

(BRASIL, CF/88, *on line*).

Leandro Palsen, reproduzindo manifestação de Ives Gandra da Silva Martins, explicita a opção da CF/88 pela técnica, em geral, da não-cumulatividade do ICMS, apesar de existirem outras três técnicas aplicáveis em situações específicas. (PALSEN, 2013, p. 350)

Ao expor em seu texto os fundamentos da técnica da não-cumulatividade, Ricardo Alexandre assevera: “como visto, o mecanismo é praticamente idêntico ao adotado para operacionalizar a não-cumulatividade do IPI” (ALEXANDRE, 2007, p. 540)

O autor explicita, de forma didática, o mecanismo de utilização pelo contribuinte dos créditos e débitos registrados na sua escrita contábil. Serão créditos do contribuinte os valores de ICMS pagos na aquisição de mercadorias de terceiros, e serão débitos os valores de

ICMS já embutidos no preço dos produtos adquiridos por seus clientes. Do encontro desses créditos e débitos o contribuinte identificará se deve recolher o imposto ou se é credor da Fazenda Estadual, de forma praticamente idêntica à sistemática do IPI.

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2006, p. 192) afirmam de maneira objetiva: “O princípio da não-cumulatividade está aqui enunciado para o ICMS da mesma forma como está para o IPI, sendo de observância obrigatória para os dois impostos”.

Conforme pode ser observado, o princípio da não-cumulatividade deve ser aplicado ao ICMS da mesma forma que aplicado ao IPI.

Apesar de possuírem fatos geradores completamente distintos, a materialização da aplicação do princípio no ICMS segue o mesmo modelo do IPI, qual seja o lançamento na escrita fiscal do contribuinte de créditos e débitos de ICMS, para futuro encontro de contas e constatação da necessidade, ou não, de recolhimento propriamente dito aos cofres públicos do ICMS de que seja porventura devedor.

O ICMS é um imposto estadual. Por conseguinte, todas as unidades da federação possuem legislações próprias que regulam o tributo, subordinadas ao previsto na lei complementar definida no art. 155, §2º, XII da CF/88.

3.2 A nomenclatura ICMS

Considerando-se que o princípio da não-cumulatividade é aplicável, de forma similar, tanto ao IPI quanto ao ICMS, a fundamentação utilizada nos tópicos pertinentes ao IPI deve ser considerada aplicável a este conteúdo.

Ou seja, também em se tratando do ICMS, é incabível o lançamento fiscal em face de contribuinte que não exerça atividade empresarial quando este importe bens do exterior para uso próprio, sem finalidade mercantil.

Mas, em se tratando do ICMS, outras questões se fazem presentes e merecem ser analisadas.

De início, cumpre-nos observar a própria denominação constitucional do ICMS: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Percebe-se, portanto, que o ICMS possui no seu próprio *nomen juris* o vernáculo mercadoria.

O termo mercadoria possui definições etimológicas e doutrinárias. É de se observar que todas elas possuem nítido caráter comercial ou mercantil.

O Dicionário Prático da Língua Portuguesa define a palavra como algo que é objeto de compra ou venda ou que se comprou e que se expôs à venda (HOUAISS, 2005, p. 586).

O dicionário Aurélio define o vernáculo como “bem resultante do processo de produção e destinado à venda; mercancia” (FERREIRA, 2008, p. 548).

Por sua vez, o dicionário Houaiss (2007, p. 586) define o termo como “1. qualquer produto (matérias-primas, gêneros, artigos manufaturados etc.) suscetível de ser comprado ou vendido; mercancia. 2. negócio, comércio realizado entre mercadores; mercancia”.

Eduardo Sabbag elabora definição racional e consentânea com o nosso entendimento ao afirmar que o signo distintivo da mercadoria é a sua destinação ou aptidão ao comércio. “Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio, mas somente aquelas adquiridas para revenda ou venda” (SABBAG, 2009, p. 942).

Fábio Ulhoa Coelho (2007, p. 14), em seu Manual de Direito Comercial, redige: “A atividade de circular bens é a do comércio, em sua manifestação originária: ir buscar o bem no produtor para trazê-lo ao consumidor. É a atividade de intermediação na cadeia de escoamento de mercadorias.”

Reproduzimos as definições anteriores de forma exaustiva por compreender que é absolutamente atécnico, por qualquer ângulo que se investigue a questão, que se pretenda tributar, por meio do ICMS, um contribuinte que não exerça atividade empresarial que importe bens do exterior com a única e exclusiva finalidade de uso pessoal.

Até mesmo o *nomen juris* do ICMS possui em sua sigla o vernáculo mercadoria, bem que possui a característica intrínseca de ser destinado à atividade comercial, ou seja, à circulação no mercado com a finalidade de auferir-se lucro.

Se uma das finalidades do ICMS é tributar um fato gerador intrinsecamente relacionado a uma atividade comercial com o escopo de atingir-se o lucro, não se afigura admissível que a aquisição de um bem do exterior, para uso próprio, sem nenhuma intenção de circulação econômica, possa vir a ser tributada.

Essa assertiva é válida para contribuintes que não possuam natureza empresarial como também para sociedades empresariais que importem bens para uso do próprio fundo de comércio, sem a intenção de pô-los em circulação na economia.

3.3 A posição do STF antes da EC nº 33/2001

Até há poucos anos, o STF possuía o entendimento anteriormente exposto acerca da não-incidência do ICMS.

Tal entendimento era o resultado da interpretação de dispositivos constitucionais originários, precipuamente aquele definido no art. 155, § 2º, inc. IX, alínea a da CF/88:

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;
(BRASIL, CF/88, *on line*)

A redação originária da alínea a do inciso IX (acima reproduzida) favorecia o entendimento do STF acerca da não-incidência do ICMS nas operações de importação de bens, para fins pessoais, por contribuintes não comerciantes.

Reproduziremos alguns excertos da época a fim de ilustrar o presente tópico:

RE 203502 / SP - SÃO PAULO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. MOREIRA ALVES
Julgamento: 18/12/2001 Órgão Julgador: Primeira Turma
Publicação
DJ 15-03-2002 PP-00048 EMENT VOL-02061-03 PP-00455
Parte(s)
RECTE. : ESTADO DE SÃO PAULO
ADVDA. : MARGARIDA MARIA PEREIRA SOARES
RECD. : LAURO TEIXEIRA DOS SANTOS
ADVDS. : VICTOR HUGO ALBERNAZ E OUTROS

EMENTA: - ICMS. Importação de bens por pessoa física para a prestação de seus serviços. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 185.789, que versava hipótese análoga à presente, assim decidiu, por entender que, tendo a incidência do ICMS na importação de mercadoria como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, é inexigível esse imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte dele: "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE." Recurso extraordinário não conhecido.
(BRASIL, STF, *on line*)

RE 185789 / SP - SÃO PAULO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO
Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA
Julgamento: 03/03/2000 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
Publicação

DJ 19-05-2000 PP-00020 EMENT VOL-01991-01 PP-00129

Parte(s)

RECTE. : ESTADO DE SÃO PAULO

ADVDO. : JOSÉ CELSO DUARTE NEVES

RECDO. : ALVI - SERVIÇOS MÉDICOS RADIOLÓGICOS S/C LTDA.

ADVDO. : NOBERTO BEZERRA MARANHÃO RIBEIRO BONAVITA E
OUTROS

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS. Recurso extraordinário não conhecido. (BRASIL, STF, *on line*).

No mesmo sentido, a decisão do RE 233935 originário de Minas Gerais:

RE 233935 AgR / MG - MINAS GERAIS

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA

Julgamento: 01/06/1999 Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação

DJ 22-10-1999 PP-00073 EMENT VOL-01968-05 PP-01048

Parte(s)

AGTE. : ESTADO DE MINAS GERAIS

ADVDA. : PGE-MG - ILMA MARIA CORREA DA SILVA

AGDO. : GIL CEZAR MOREIRA DE ABREU

ADVDS. : JANIR ADIR MOREIRA E OUTRO

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA POR PESSOA FÍSICA. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTE. O Pleno do Supremo Tribunal Federal firmou exegese segundo a qual a Carta da República, ao dispor que o ICMS incidirá também na importação de mercadoria do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, referiu-se à casa comercial e não à pessoa física que a realiza para seu gozo e fruição. Agravo regimental não provido.

Decisão

Por unanimidade, a Turma negou provimento ao agravo regimental e impôs, ao agravante, a multa de 5% sobre o valor da causa, devidamente corrigido. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Néri da Silveira e Celso de Mello. Presidiu, este julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. 2ª Turma, 01-06-1999.

(BRASIL, STF, *on line*)

RE 203075 / DF - DISTRITO FEDERAL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO

Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA

Julgamento: 05/08/1998 Órgão Julgador: Primeira Turma
Publicação
DJ 29-10-1999 PP-00018 EMENT VOL-01969-02 PP-00386
Parte(s)
RECTE. : DISTRITO FEDERAL
RECDO. : MARIO TRAMPETTI

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido.
(BRASIL, STF, *on line*)

Portanto, assim como nos dias atuais em relação ao IPI, o STF entendia que o contribuinte não comerciante que importasse bem do exterior para seu próprio uso não estaria obrigado a recolher o ICMS, uma vez que não restaria concretizado o fato gerador.

Ciente das reiteradas decisões do STF acerca da matéria, decisões que tão somente interpretavam as normas constitucionais aplicáveis ao tema, o Congresso Nacional promulgou a EC nº 33, de 2001, com o escopo de cancelar, pela introdução de nova redação constitucional, essa modalidade de arrecadação pelos Estados da federação.

O novo texto passou a ter a seguinte redação:

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(BRASIL, CF/88, *on line*)

A nova redação do dispositivo teve por finalidade sustentar a cobrança do ICMS de qualquer tipo de contribuinte, independentemente da natureza das partes envolvidas na operação, da finalidade da importação e da contrariedade a outros dispositivos e princípios da própria Constituição.

Para garantir o recolhimento do tributo nesse tipo de operação, o texto originário foi substituído por uma nova redação que, a nosso ver, encontra-se evitada pelo vício da inconstitucionalidade.

Esse não é o entendimento das fazendas públicas estaduais, as quais continuam a lançar o tributo normalmente em face dos contribuintes, consoante a nova redação constitucional.

3.4 A súmula 660 do STF

Considerando o volume de ações acerca do tema protocolizadas no tribunal, o STF editou a súmula 660:

Súmula 660

Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.”

Data de Aprovação: Sessão Plenária de 24/09/2003

Fonte de Publicação: DJ de 9/10/2003, p. 3; DJ de 10/10/2003, p. 3; DJ de 13/10/2003, p. 3.

Republicação: DJ de 5/8/2004, p. 1; DJ de 6/8/2004, p. 1; DJ de 9/8/2004, p. 1.

Republicação: DJ de 28/3/2006, p. 1; DJ de 29/3/2006, p. 1; DJ de 30/3/2006, p. 1.

Referência Legislativa: Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, IX, "a" (BRASIL, STF, *on line*).

A edição da sumula 660 poderia conferir segurança aos operadores do direito acerca do entendimento do STF sobre a controvérsia.

Ocorre que nem mesmo o STF tem convicção acerca de seu posicionamento sobre o tema.

Com efeito, a súmula foi publicada inicialmente em 09/10/2003, republicada em 05/08/2004 e novamente republicada em 28/03/2006.

Na republicação da súmula pretendeu-se modificar o seu texto para que a mesma passasse a vigorar com a seguinte redação: “Súmula 660. Até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

No entanto, o Tribunal, na sessão plenária de 26/11/2003, recusou a proposta de alteração da Súmula 660, conforme a seguir reproduzido: “Houve uma tentativa de adequar o texto do enunciado ao novo mandamento constitucional, alterando-o para “Até a vigência da Emenda Constitucional nº 33/01, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”, mas o Plenário do STF, em 26.11.2003, recusou a proposta de alteração” (ROCHA *et alli*, 2008, p. 489).

Por essa razão, o verbete foi mais uma vez republicado, com o mesmo teor aprovado na sessão plenária de 24/9/2003, reinstituindo-se a redação originária: “Súmula 660.

Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto” (BRASIL, STF, *on line*).

Poucas demandas com esse objeto foram submetidas e decididas pela Corte em período recente, o que nos faz questionar qual seria o seu entendimento atual e consolidado.

Afirma-se isso diante do fato de que tanto a primeira publicação da súmula 660 quanto as suas republicações posteriores foram realizadas após a edição da Emenda Constitucional nº 33/01.

No intervalo entre a primeira publicação da súmula 660 e suas republicações posteriores, houve a tentativa de adequar-se o texto da súmula, como se disse anteriormente, à edição da mencionada Emenda Constitucional nº 33/01.

Essa readequação do texto da súmula encerraria definitivamente qualquer especulação em torno da possibilidade ou impossibilidade de se tributar com o ICMS a operação de importação de um bem para uso particular, uma vez que seria estabelecido com a nova redação um limite meramente temporal.

A adaptação do texto não foi acatada pelo plenário do STF.

Qual a razão para essa atitude?

Poder-se-ia pensar que o Tribunal manteve o teor da súmula inalterado porque considera que a alteração produzida pela Emenda Constitucional nº 33/01 seria inconstitucional.

Dessa forma, restaria resguardado ao contribuinte a possibilidade de realizar a importação do bem para uso pessoal sem que o mesmo sofresse a incidência do ICMS, desde que acionado o judiciário mediante o fundamento da existência de uma súmula do STF ainda vigente.

Outra possibilidade seria o resguardo pelo STF de uma margem de discussão sobre o assunto na hipótese de novos casos concretos serem submetidos ao tribunal, uma vez que a Corte já se manifestou quanto à necessidade de os Estados legislarem no sentido de adequarem suas legislações de ICMS ao novo regramento constitucional.

Isso restou particularmente claro na análise dos Recursos Extraordinários nºs 439.796 e 474.267.

Roberval Rocha Ferreira Filho, Albino Carlos Martins Vieira e Mauro José Gomes da Costa entendem de forma diferente, ao considerar simplesmente que após a edição da Emenda Constitucional nº 33/01 a súmula 660 encontra-se superada (FERREIRA FILHO *et alli*, 2008, p. 489)

Não há uma resposta definitiva sobre a controvérsia.

Mas parece-nos que apesar da republicação da súmula com seu texto originário o STF submeteu-se, como de praxe, aos ditames impostos por inovações legislativas ou constitucionais, sem ater-se de forma mais profunda aos aspectos doutrinários e técnicos que impactam a questão.

O resultado obtido pelas partes nos julgamentos dos mencionados Recursos Extraordinários n^{os} 439.796 e 474.267 parece corroborar essa assertiva, uma vez que o STF utilizou a data de promulgação da EC n^o 33/01 como elemento balizador de seu posicionamento (BRASIL, STF, *on line*)

3.5 A possível inconstitucionalidade da EC n^o 33/2001

Como se disse em tópico anterior, a EC n^o 33/2001 modificou a redação originária do art. 155, § 2^o, inc. IX, alínea a da CF/88.

A nova redação autorizou a incidência do ICMS nas operações de entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, independentemente da finalidade da importação.

Abstraindo-se da técnica jurídica ou dos conceitos doutrinários e jurisprudenciais dos institutos, percebe-se que a nova redação abarca todo e qualquer tipo de contribuinte sob qualquer circunstância.

Ocorre que um determinado dispositivo constitucional não deve ser interpretado isoladamente. A Constituição Federal é um sistema, que deve ser analisado de forma sistemática para alcançar-se uma interpretação lógica e racional de seus princípios e normas.

Firme nesse posicionamento, devemos ressaltar que o princípio da não-cumulatividade aplicável ao ICMS permanece vigente, conforme o previsto no art. 155, § 2^o, I da CF/88:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n^o 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(BRASIL. DF/88, *on line*)

Não nos parece possível, portanto, compatibilizar-se a inovação constitucional com a manutenção da vigência do princípio da não-cumulatividade, preceito constitucional inserido na CF/88 pelo constituinte originário.

A inovação constitucional simplesmente despreza a existência do princípio da não-cumulatividade ao estabelecer que todo e qualquer contribuinte deve arcar com o imposto na hipótese de importação de bem do exterior.

Não se pode pretender considerar válida norma constitucional do constituinte derivado que com a única finalidade de preservar a arrecadação tributária simplesmente desconsidera a aplicação de um princípio constitucional.

Dito isso, consideramos que a Emenda Constitucional nº 33/2001 possui o vício da inconstitucionalidade no tocante à alteração do art. 155, § 2º, inc. IX, alínea a da CF/88.

De início, cumpre ressaltar a reconhecida e sedimentada possibilidade de controle de constitucionalidade de emendas à Constituição.

Pedro Lenza (2005, p. 114) comenta o assunto para afirmar que as emendas constitucionais são passíveis de controle, uma vez que são manifestações do poder constituinte derivado reformador, que deve obediência aos limites impostos e definidos pelo poder constituinte originário, dentre eles os mandamentos constantes do art. 60 da CF/88.

Superada essa questão, entendemos ser perfeitamente cabível o reconhecimento da inconstitucionalidade no tocante à alteração do art. 155, § 2º, inc. IX, alínea a, uma vez que o dispositivo alterado colide frontalmente com o princípio da não-cumulatividade insculpido no art. 155, § 2º, I da CF/88.

A nova redação do art. 155, § 2º, inc. IX, alínea a despreza por completo a técnica da não-cumulatividade prevista no texto originário da Constituição Federal, uma vez que determina a cobrança do ICMS mesmo em relação a contribuinte pessoa física que não seja contribuinte habitual do imposto.

Isso significa dizer que o contribuinte pessoa física que não seja contribuinte habitual do imposto será obrigado a suportar o recolhimento do ICMS sem ter a possibilidade de valer-se da não-cumulatividade, princípio de observância obrigatória em se tratando da cobrança do ICMS.

Essa situação, além de impedir a aplicação de um princípio constitucional de natureza obrigatória, cria uma desvantagem injustificável para o contribuinte pessoa física não comerciante em comparação com o contribuinte empresário, uma vez que ambos serão obrigados ao recolhimento do ICMS, mas apenas um deles poderá utilizar-se da técnica da não-cumulatividade.

O contribuinte pessoa física não comerciante não poderá valer-se do princípio da não-cumulatividade, ao contrário dos contribuintes empresários que importem bens do exterior com a finalidade de circulá-los na economia.

É necessário ainda ressaltar-se que ao mesmo tempo que as sociedades comerciais possuem, via de regra, uma capacidade econômica muito superior a de um contribuinte não comerciante, essas mesmas sociedades comerciais poderão usufruir de um regime tributário favorável à sua natureza mercantil e que lhes reduz a carga tributária, ao contrário do que ocorre com o contribuinte não comerciante, o qual deverá arcar com a totalidade dos impostos. Essa situação se reveste de flagrante tratamento desigual entre os contribuintes.

Tome-se como exemplo uma empresa qualquer dedicada à importação de veículos, os quais, obviamente, não fazem parte de uma cadeia produtiva no Brasil.

Como o objeto de sua atividade comercial circunscreve-se à importação de bens manufaturados do exterior, esse tipo de sociedade comercial realizará tão somente duas operações: importação do bem do exterior e revenda desse mesmo bem para o consumidor final no Brasil.

Ao realizar a importação do bem, a sociedade comercial é regular contribuinte do ICMS e também do IPI. Para materializar o desembaraço aduaneiro, deverá recolher os tributos às respectivas fazendas, creditando-se dos valores recolhidos a título de ICMS e IPI.

Na operação de revenda do bem importado a um particular, ao manipular o preço final do bem, a sociedade comercial poderá recuperar integralmente os tributos que recolheu aos fiscos estadual e federal.

Isso decorre do fato de que o bem importado será necessariamente revendido ao consumidor final por um valor muito superior ao valor de aquisição no exterior somado ao custo de internalização do mesmo (incluídos os tributos). Nessa situação, o importador comerciante transferirá todo o custo tributário para o consumidor final, por meio do preço.

Como consequência desse processo, o consumidor final sempre será o responsável pelo pagamento global da carga tributária incidente no produto importado.

Diante, portanto, dos elementos aqui colacionados, entendemos não ser admissível a alteração constitucional realizada, uma vez que a sua materialização desrespeita um princípio da própria Constituição em relação a apenas um tipo de contribuinte, qual seja o contribuinte não comerciante, produzindo uma distinção odiosa injustificável.

Diante de tal fato incontestado, consideramos inconstitucional a alteração realizada pelo constituinte derivado no art. 155, § 2º, inc. IX, alínea a da CF/88.

4 STF: UMA CORTE CONTROVERSA

Após diversos comentários nos tópicos anteriores sobre o comportamento do STF, alguns nem tanto elogiosos, parece-nos fundamental explicitar os motivos que nos levam a ter essa compreensão da Corte.

Interessantes são os entendimentos e acórdãos da Suprema Corte brasileira. Tribunal poderoso, com uma das competências mais amplas no cenário das Cortes Supremas do ocidente, o STF, letárgico na franca maioria das vezes em que atua, move-se com uma rapidez inesperada em determinados feitos judiciais.

É conhecida e comentada a pouca efetividade do STF no tocante às ações penais originárias.

No ano de dois mil e dez, a imprensa brasileira noticiou com destaque que a Corte havia produzido, desde a nova Constituição Federal de 1988, a primeira condenação definitiva de um parlamentar (VALOR ECONÔMICO, *on line*).

Fato extraordinário a merecer, ao menos, uma reflexão.

Não são poucos os processos judiciais em tramitação no STF que tenham como réus parlamentares da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal. Conforme informação fornecida pela imprensa, “tramitam no Supremo 542 inquéritos e ações contra 224 parlamentares federais” (CONGRESSO EM FOCO, *on line*).

Com tantos parlamentares investigados e denunciados, qual a razão de apenas um deles haver sido condenado definitivamente pelo STF?

Seria o foro por prerrogativa de função um privilégio? Afinal, como se percebe, as ações penais que tenham por objeto crimes praticados por parlamentares tramitam no STF mais do que vagarosamente, alcançando com vergonhosa frequência a prescrição.

Nem todas, no entanto, estão fadadas a esse resultado inócuo. Algumas recebem do STF uma atenção diferenciada.

Tem-se, como exemplo, a AP 470. O STF esmerou-se em processá-la com o escopo de alcançar um resultado definitivo, mesmo que para tal algumas medidas heterodoxas tivessem de ser adotadas.

Reservaram-se cinquenta e três sessões consecutivas para o processamento da ação, fato inédito na história do Tribunal. A jurisprudência do STF, aplicável em situações similares, foi posta de lado. Teorias penais foram vilipendiadas. Documentos fundamentais para a compreensão da natureza dos fatos e sua consequente tipificação penal foram mantidos em sigilo pela Presidência da Corte.

Fosse autorizado o desmembramento da AP 470, a franca maioria dos réus seria julgada no primeiro grau por suas condutas, exercitando o seu direito constitucional de ter o processo criminal analisado por mais de uma instância judicial.

Decidindo de forma similar a outros feitos judiciais que já tramitaram na Corte, apenas os réus que possuíssem foro por prerrogativa de função seriam julgados em única instância, no caso o próprio STF.

Mas essa não foi a decisão adotada. A AP 470 foi mantida una, permitindo que todos os réus fossem julgados pelo próprio STF.

A singularidade da decisão produziu vozes contrárias dos mais diversos setores da sociedade. Afinal, estaria o STF atuando casuisticamente, pretendendo alcançar uma finalidade diversa que extravasa o escopo dos processos penais?

Desmembrada a AP 470, o processo perderia muito de seu apelo popular.

Com efeito, apenas os réus que possuíssem mandato popular seriam julgados pelo STF, uma vez que todos os outros responderiam criminalmente perante a primeira instância judiciária.

O espetáculo dantesco seria enormemente esvaziado. Noventa por cento dos réus da AP 470 não estariam sob os holofotes das transmissões diárias das sessões do STF.

O respeitável público talvez não tivesse o mesmo interesse em acompanhar os desdobramentos de um simples processo criminal a envolver cerca de três deputados federais.

Aliás, processos criminais em trâmite no STF que envolvam deputados federais e senadores nunca despertaram a atenção constante e especial por parte da população.

Tal fato não decorre da sua quantidade, pois eles existem às centenas na Corte. Ocorre que o STF nunca realizou um esforço concentrado para a solução de processos dessa natureza, o que talvez atraísse o público em geral para o acompanhamento da solução dessas demandas.

Ao revés, no julgamento da AP 470 o STF não adotou a mesma rotina burocrática em relação a processos criminais que envolvam autoridades.

Mantida a unidade da AP 470, o STF permaneceu julgando um único processo criminal por cinquenta e três sessões consecutivas, transmitidas ao vivo pela televisão e acompanhadas diariamente pela mídia brasileira, a qual produziu todo tipo de análises, comentários, debates e opiniões.

É perceptível a singularidade do caso.

Assim como é perceptível a utilização, por parte do STF, de uma doutrina penal cujos fundamentos, segundo o próprio desenvolvedor da doutrina, foram desvirtuados.

Claus Roxin é reconhecido, a partir da publicação, em 1963, da obra *Täterschaft und Tatherrschaft*, como o autor que desenvolveu a teoria do Domínio do Fato (WIKIPEDIA, *on line*).

Segundo a própria fonte anteriormente citada, a Teoria do Domínio do Fato pode ser sintetizada como o entendimento segundo o qual “é autor, e não mero partícipe, a pessoa que, mesmo não tendo praticado diretamente a Infração penal, decidiu e ordenou sua prática a subordinado seu [...]” (*ibidem*).

A teoria foi utilizada por países como Argentina e Peru em processos criminais que investigavam o sequestro e desaparecimento de pessoas, prática comum em regimes ditatoriais.

A inovação do STF consistiu em utilizar-se a teoria para sustentar a punibilidade de determinados réus mesmo que a instrução criminal não fosse suficientemente robusta para a condenação das mais altas autoridades, presumindo-se uma vinculação entre os atos praticados por agentes subordinados e seus superiores hierárquicos.

Ocorre que o próprio desenvolvedor da teoria, o jurista Claus Roxin, de passagem pelo Brasil, questionou o uso da teoria pelo STF na situação que se apresentava na AP 470.

Em entrevista concedida a dois jornalistas, Claus Roxin considerou errônea a condenação de um réu tendo por fundamento apenas a sua posição hierárquica: “[...]A pessoa que ocupa a posição no topo de uma organização tem também que ter comandado esse fato, emitido uma ordem. Isso seria um mau uso” (CONJUR, *on line*).

Questionado se o dever de conhecer os atos do subordinado determinaria a corresponsabilidade, o jurista, mais uma vez, enfatizou:

A posição hierárquica não fundamenta, sob nenhuma circunstância, o domínio do fato. O mero ter que saber não basta. Essa construção ["dever de saber"] é do direito anglo-saxão e não a considero correta. No caso do Fujimori, por exemplo, foi importante ter provas de que ele controlou os sequestros e homicídios realizados” (*ibidem*).

Claro está, portanto, que o STF se utilizou de uma teoria importada e modificou os fundamentos basilares da mesma. Com essa conduta, o STF alcançou a condenação de réus na AP 470.

Não se imagina que o mau uso da Teoria do Domínio do Fato tenha se dado por mera ignorância dos Ministros da Corte. Seria simples demais advogar-se esse entendimento.

Ao que nos parece, o STF, ainda que percebendo a impropriedade do uso da teoria, optou por emitir um juízo político, e não técnico, na AP 470, mesmo ciente de que tratava-se de decidir acerca da liberdade dos réus.

Mas a AP 470 não foi contaminada apenas pela decisão casuística de manutenção da unidade do processo ou pela utilização indevida da teoria do Domínio do Fato.

Ainda existe um elemento obscuro, e relevante, na tramitação da AP 470, qual seja a existência quase secreta do inquérito 2474, inquérito este desmembrado do inquérito 2245.

O inquérito 2245 foi a peça que serviu de base para a produção da denúncia na AP 470, tendo sido desprezadas pelo Ministério Público Federal todas as provas produzidas e carreadas aos autos do inquérito 2474, o qual permaneceu sob injustificável sigilo até recentemente.

O estranhamento em relação à decretação do sigilo sobre o inquérito 2474 também produziu desconfiança em diversos setores da sociedade.

Se o inquérito 2474 havia sido desenvolvido para produzir provas pertinentes ao mais rumoroso processo judicial já movimentado no STF, qual a justificativa plausível para que de seus documentos ninguém obtivesse acesso, inclusive os próprios réus?

Luzes começaram a ser lançadas nessa obscura situação a partir da abertura do acesso ao inquérito 2474 a alguns réus da AP 470.

O levantamento do sigilo foi realizado pelo Ministro Ricardo Lewandowski no mês de janeiro de 2014, quando ocupante temporário da Presidência do Tribunal em substituição a Joaquim Barbosa, de férias na Europa.

O sigilo do inquérito 2474 permaneceu vigente no período compreendido entre 6 de março de 2007 e 23 de janeiro de 2014, quando o Ministro Ricardo Lewandowski permitiu que réus obtivessem acesso aos autos do inquérito. (VI O MUNDO, *on line*)

A questão que se coloca é: qual a razão para decretar-se o sigilo, durante quase sete anos, do inquérito 2474, cujo objeto seria o de produzir provas pertinentes à ação penal 470, assim como o inquérito 2245, do qual se originou o inquérito 2474?

O inquérito 2474 possui cem volumes. Nele houve a produção de uma quantidade imensa de provas documentais e periciais sob a tutela da Polícia Federal.

Qual a razão da manutenção do sigilo se o inquérito 2474, oriundo do inquérito originário 2245, possui uma infinidade de provas que sequer puderam ser analisadas pelos réus da AP 470?

O atual Presidente do STF, relator originário da AP 470, possui sua própria versão quanto ao sigilo decretado e mantido durante quase sete anos: “Nesse inquérito paralelo, não tem nada”. (O CAFEZINHO, *on line*).

No entanto, esse não parece ser o entendimento dos mais diversos jornalistas, advogados e réus da AP 470 que puderam, finalmente, ter acesso aos autos do inquérito 2474.

Tais interessados analisaram documentos e relatórios da Polícia Federal insertos no inquérito 2474 e alcançaram a conclusão de que diversas provas lá produzidas seriam fundamentais para a demonstração da inocência de réus condenados na AP 470.

Qual a razão, portanto, para a decretação do sigilo, considerada a relevância e, principalmente, a pertinência das provas lá produzidas com a AP 470?

Por que o sigilo só foi levantado após o trânsito em julgado, ainda que relativo, da AP 470?

Muitos se fizeram essas perguntas e alguns optaram por formular respostas.

Um jornalista meticoloso e observador atento ao desenrolar da AP 470 expôs o seu ponto de vista, segundo o qual houve um conluio entre o relator da AP 470 com o Procurador-Geral da República no sentido de permitir-se a publicidade apenas das provas que dessem sustentação à tese criada pela acusação, optando-se pelo sigilo das provas que desmontassem a tese escolhida antecipadamente pelo MPF e demonstrassem a inocência de diversos réus: “Deixemos Barbosa para lá. Está claro que ele mentiu deliberadamente para prejudicar os réus, e que havia um acordo obscuro com o procurador-geral, que pediu que se interrompesse, naquele momento, o fluxo de informações” (*ibidem*).

Outro jornalista interessado na mecânica da AP 470 afirma textualmente que as provas contidas no inquérito 2474 inocentam um dos condenados na ação: “Um deles é Henrique Pizzolato, que juntamente com outros 7 condenados, tentam desde 2009 o acesso legal a essas informações, mas foram barrados por Joaquim Barbosa de analisar as provas da própria Polícia Federal que comprovam ou desmentem o envolvimento de Pizzolato com o caso do mensalão” (JORNAL GGN, *on line*).

Paulo Moreira Leite, mais um jornalista acurado no trato dos fatos que embasam uma notícia, acompanhou de perto o julgamento da AP 470 nas suas cinquenta e três sessões. Redigiu um livro sobre o episódio e vaticinou: “A denúncia do “maior escândalo de corrupção da história” relatou desvios de dinheiro público mas não conseguiu encontrar dados oficiais para demonstrar a origem dos recursos. Transformou em crime eleitoral empréstimos bancários que o PT ao fim e ao cabo pagou” (VI O MUNDO, *on line*).

Ao mesmo tempo, como bem lembra Paulo Moreira Leite (*ibidem*), a compra de votos de parlamentares para a aprovação da emenda à reeleição, comprovada mediante gravações divulgadas pela imprensa, não mereceu nenhuma investigação determinada pelo STF ou por qualquer outro órgão oficial com atribuição para tal.

Esse parece ser o papel fundamental do STF na história republicana brasileira: avaliar, seletivamente, as situações que merecem a reprimenda decorrente de um processo criminal, a depender das partes e dos interesses envolvidos.

Esse é o mesmo tribunal que possui competência, em última instância, para o julgamento das questões tributárias objeto deste texto.

5 CONCLUSÃO

Após avaliarmos as questões que impactam a problemática brevemente suscitada neste trabalho, não temos dúvidas em afirmar que a pessoa física não comerciante que importe bens para seu uso pessoal não está obrigada ao recolhimento de IPI nem tampouco de ICMS.

Sustentam a nossa posição os seguintes elementos listados:

i. O princípio da não-cumulatividade é de observância obrigatória na imposição fiscal do IPI e do ICMS.

O princípio da não-cumulatividade é um princípio com sede constitucional previsto expressamente nos dispositivos que disciplinam os impostos IPI, de competência tributária da União, e ICMS, de competência tributária dos Estados.

A técnica jurídica subjacente ao princípio se impõe na materialização dos lançamentos fiscais que tenham por base o IPI e o ICMS.

ii. A não observância do princípio inviabiliza lançamentos fiscais pertinentes ao IPI ou ao ICMS.

O princípio da não-cumulatividade, além de possuir previsão constitucional e ser de observância obrigatória, constitui-se na sua aplicação em um direito do contribuinte.

A não observância do princípio deve ser compreendida como um obstáculo à materialização do lançamento fiscal do IPI ou do ICMS.

iii. Não existe solução técnica, por inviabilidade fática, para a escrituração de créditos e débitos de IPI ou ICMS para o contribuinte pessoa física não comerciante.

O contribuinte pessoa física não comerciante não tem por escopo adquirir um bem para revendê-lo a terceiros. Por isso, o ônus tributário recai integralmente sobre ele.

A escrituração contábil dos débitos e créditos de IPI e ICMS só tem aplicabilidade para o comerciante que necessariamente circule o bem importado na economia e que com essa circulação estabeleça um elo a mais na cadeia produtiva, transferindo para o último adquirente o ônus tributário da operação de venda.

iv. Os impostos IPI e ICMS visam tributar a produção e circulação de mercadorias destinadas ao comércio, atividade não exercida pela pessoa física não comerciante.

A natureza jurídica do IPI e do ICMS, a estruturação constitucional, legal e regulamentar dos tributos e a finalidade da arrecadação dos mesmos circunscrevem-se a fatos econômicos que tenham por objeto a produção ou circulação de mercadorias.

O contribuinte pessoa física não comerciante não adquire mercadoria, no sentido técnico do termo, ao realizar uma operação de importação de bem para uso próprio.

v. A imposição dos tributos IPI e ICMS em face do contribuinte pessoa física não comerciante cria uma distinção odiosa que penaliza um contribuinte em detrimento de outro, gerando uma carga tributária mais elevada para apenas um tipo de contribuinte.

O contribuinte comerciante possui mecanismos legais e materiais para transferir parcial ou totalmente o ônus tributário ao consumidor final.

A legislação de regência dos tributos autoriza a compensação de valores pagos pelo comerciante em etapas anteriores da cadeia produtiva com os valores devidos pela sua operação de venda, restando ao comerciante um recolhimento de apenas uma parte do custo tributário.

Por intermédio da formação do preço do seu produto, o contribuinte comerciante pode transferir o custo tributário de etapas anteriores da cadeia produtiva ao consumidor final.

Em se tratando do contribuinte pessoa física não comerciante, a cadeia produtiva nele se extingue, não restando alternativa que não seja arcar com o custo integral da tributação incidente sobre o bem.

Essa diferença de tratamento constitui uma diferenciação odiosa que penaliza enormemente um tipo de contribuinte em detrimento de outro.

vi. O ICMS possui em seu próprio *nomen juris* o vernáculo mercadoria, o qual, por definição, está relacionado a atividade comercial com finalidade lucrativa.

As definições etimológica e doutrinária do vocábulo mercadoria remetem a palavra necessariamente à atividade mercantil. Mercadoria é objeto da atividade comercial destinada à obtenção de lucro.

A própria nomenclatura do ICMS inviabiliza uma defesa técnica no sentido de que o contribuinte pessoa física não comerciante seja obrigado a recolher o tributo quando opte por importar bem do exterior para uso próprio.

vii. A alteração por emenda constitucional do art. 155, § 2º, inc. IX, alínea a da CF/88 é inconstitucional, pois viola a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Uma alteração constitucional produzida pelo constituinte derivado reformador não pode limitar, reduzir ou impedir a aplicação de uma norma de observância obrigatória inserta na Constituição por meio do constituinte originário.

A alteração produzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001 desnatura o princípio da não-cumulatividade incidente no ICMS e impede a aplicação do princípio para uma determinada categoria de contribuintes, erigindo injustificadamente uma distinção odiosa.

viii. O STF não se pauta, necessariamente, em critérios técnicos para a resolução das lides apresentadas ao Tribunal, abusando por vezes das conotações políticas dos temas para produzir decisões do agrado de certos grupos de interesse.

A história já comprovou o comportamento excessivamente político do STF na resolução de feitos judiciais de grande expressão para a sociedade ou para grupos que defendam interesses pontuais.

A condução da AP 470, brevemente discutida em um dos tópicos deste trabalho, chancela esse entendimento e demonstra que o Tribunal não se pauta exclusivamente por critérios técnicos.

Comentamos alguns fatos pertinentes à AP 470 em razão de tratar-se de uma situação recente e, ao mesmo tempo, caracterizadora desse perfil misto do Tribunal.

Identificado esse comportamento do STF em relação ao mencionado feito, não cremos seja possível que a Corte atenha-se exclusivamente aos elementos técnicos na análise da problemática aqui brevemente discutida.

As exações tributárias envolvem interesses econômicos e políticos de grande magnitude, restando ao contribuinte isoladamente um papel secundário e frágil na discussão.

A arrecadação tributária é um assunto permanente na mídia. O conceito de superávit primário não mais se limita aos cursos universitários de ciências econômicas, mas faz parte do discurso corriqueiro de governos e da própria mídia.

Em decorrência da obsessão pelo alcance das metas estabelecidas para o superávit primário, reformas tributárias destinadas a conferir racionalidade ao sistema são sempre postergadas, pelo pavor que os governos têm da perda de arrecadação.

Em razão da conjugação desses fatores, e apesar de defendermos a inconstitucionalidade da alteração produzida pela n° 33/2001 no art. 155, § 2º, inc. IX, alínea a da CF/88, não somos otimistas quanto a esse reconhecimento por parte do STF.

Como afirmamos na introdução, o modelo de judiciário que possuímos no Brasil produz distorções que afetam o tempo, a confiança e a qualidade da prestação jurisdicional do país.

Essa afirmação é válida não apenas para a problemática aqui brevemente discutida, mas para quaisquer outras que envolvam interesses de alguma magnitude, precipuamente financeira.

Sendo o Brasil um país de pouquíssima tradição democrática, onde o Estado age pelos interesses de seus ocupantes e dos grupos econômicos que lhes dão sustentação sem que

a cidadania possua instrumentos eficazes de controle desse processo, não nos afigura possível uma solução técnica para o problema que ora se apresenta.

Estas são nossas breves considerações acerca do tema.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

ALEXANDRINO, Marcelo. VICENTE, Paulo. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. **MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR**. Disponível em <<http://www.desenvolvimento.gov.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

BRASIL. **PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18 jan. 2014.

BRASIL. **CF/88**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 fev. 2014.

BRASIL. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 14 jan. 2014.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CONGRESSO EM FOCO. UOL. Disponível em <<http://congressoemfoco.uol.com.br>>. Acesso em: 16 fev. 2014.

CONSULTOR JURÍDICO. Disponível em <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 16 fev. 2014.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio: o minidicionário da língua portuguesa**. 7 ed. Curitiba: Ed. Positivo, 2008.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; VIEIRA, Albino Carlos Martins; COSTA, Mauro José Gomes da. **Súmulas do Supremo Tribunal Federal**. Salvador: JusPodium, 2008.

HOUAISS, Antonio. **Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2007.

_____. **Dicionário Prático da Língua Portuguesa**. 10 ed. São Paulo: Melhoramentos, 2005.

JORNAL GGN. Luis Nassif. Disponível em <<http://jornalggm.com.br>>. Acesso em: 17 fev. 2014.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 9 ed. São Paulo: Método, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

O CAFEZINHO. Miguel do Rosário. Disponível em <<http://www.ocafezinho.com>>. Acesso em: 17 fev. 2014.

PALSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 15 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

VALOR ECONÔMICO. Disponível em <<http://www.valor.com.br>>. Acesso em: 8 fev. 2014.

VI O MUNDO. Luiz Carlos Azenha. Disponível em <<http://www.viomundo.com.br>>. Acesso em: 17 fev. 2014.

WIKIPEDIA. Disponível em <<http://www.wikipedia.org>>. Acesso em: 8 fev. 2014.