

A INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE BENS IMPORTADOS POR PESSOA FÍSICA

Artigo publicado no Jusnavigandi: HABLE, José. [ICMS sobre bens importados por pessoa física](#). *Revista Jus Navigandi*, Teresina, [ano 21](#), [n. 4744](#), [27 jun. 2016](#). Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/50103>>.

Indaga-se: É devido a pessoa física pagar ICMS quando vier a importar mercadorias ou bens para uso próprio, ainda que sem caráter de habitualidade e sem exercer o comércio?

Introdução

O imposto, denominado ICMS, incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), foi antecedido pelo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), criado com a CF/34, que tinha natureza cumulativa e incidência sobre as vendas de mercadorias em geral. Mais tarde, com a Emenda Constitucional (EC) 18/65, o IVC foi substituído pelo ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias); e por fim, pela CF/88, no atual ICMS.

Destaque-se que a principal e mais importante reforma normativa sobre esse imposto, de competência dos Estados e do Distrito Federal (DF), ocorreu com a CF/88, momento em que veio a ser reconhecida sua incidência, não só sobre as já alcançadas operações relativas à circulação de mercadorias, mas também sobre a energia elétrica e a produção de petróleo e seus derivados, além da prestação de serviços de telecomunicações e de transporte interestaduais e intermunicipal. É o imposto com a maior arrecadação tributária nacional, por volta de 20,80% da arrecadação tributária total, e 6,96% do PIB, no ano de 2014.

A doutrina, por sua vez, classifica os aspectos da hipótese de incidência tributária em: *material*, *temporal*, *espacial*, *pessoal* e *quantitativo*. Nesse estudo, procuramos apresentar uma breve noção geral sobre cada um desses aspectos, relacionados ao ICMS.

2. Fato gerador do ICMS (aspecto material da hipótese de incidência)¹

Dispõe a CF/88, sobre o ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:”

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Pelo conceito, disposto no art. 155, II, da CF/88, poder-se-ia afirmar quais seriam os fatos geradores do ICMS. Porém, a própria CF/88, em seu artigo 146, estabelece que cabe a lei complementar estabelecer a definição dos respectivos fatos geradores, nesses termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição** de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos **respectivos fatos geradores**, bases de cálculo e contribuintes; (grifos nossos)

E desse modo, no dia 13 de setembro de 1996, oito anos após a promulgação da CF/88, foi editada a Lei complementar (Lcp) nº 87, denominada Lei Kandir, que dispõe sobre o ICMS, para os 26 Estados e o DF.

Relevante registrar que para se evitar o vácuo legislativo, entre 1988 e 1996, o Constituinte, nos termos do § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, permitiu que os Estados e o DF, mediante Convênio, celebrado nos termos da Lcp nº 24, de 1975, fixassem normas para regular o ICMS provisoriamente. E assim foi editado no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o Convênio ICM 66/88, que foi ratificado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), como a legítima Lei Complementar do ICMS, que produziu efeitos até a edição da Lcp nº 87/96.

No que se refere aos fatos geradores, a Lcp nº 87/96 vem dispondo no seu art. 2º todas as hipóteses de incidência do ICMS.

Enfatizamos ainda que a CF/88 não institui tributos, mas tão somente desenha o seu perfil, delega a competência para cada ente político da federação instituí-los, em regra, por meio de lei ordinária, impondo-lhes ainda limites ao poder de tributar.

3. A Emenda Constitucional nº 33 de 2001

No ano de 2001, no entanto, nos termos da EC nº 33, foi inserido na CF/88 uma hipótese de incidência do ICMS, matéria que caberia à lei complementar, nesses dizeres:

Art. 155. § 2º:

(...)

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; (grifos nossos)

Como regra, o ICMS incide sobre operações mercantis, sendo que a entrada de bem ou mercadoria, do exterior, no território nacional está sujeita ao Imposto de Importação. Desse modo, pelo art. 155, § 2º, IX, “a” da Carta Maior, pode-se afirmar que haveria uma exceção constitucional a essa regra.

Buscando pacificar a discussão sobre a matéria, mesmo após a edição da EC nº 33, o STF editou a Súmula 660, aprovada na Sessão Plenária de 24/09/2003, que assim ementa: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.”

Mais tarde, na sessão de julgamento do Plenário do STF, em 26/11/2003, foi sugerido pelo Min. Sepúlveda Pertence alteração do Enunciado da mencionada Súmula 660, com os seguintes dizeres: “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.”

Porém, o Plenário do STF não concordou em alterar o seu enunciado, permanecendo vigente e válida a redação original.

Os precedentes (RE nº 203.075-9/DF e RE nº 185.789-7/SP), que motivaram o enunciado da referida Súmula, têm como ponto principal a condição do importador *ser contribuinte* para ocorrer a incidência do ICMS.

Indaga-se então: **Com a EC 33/2001, a Súmula 660 do STF continua tendo amparo na CF/88?**

Estudiosos do direito defendem que pela EC 33/2001, estar-se-ia alcançando pessoas *não-contribuintes*, e que a súmula estaria superada pela atual jurisprudência, por estar flagrantemente contrária ao texto constitucional, pela EC 33/2001, motivos que ensejaram o desejo de alterar o enunciado da Súmula 660, pelo STF, em 2004.

Para a análise, torna-se imprescindível conhecer a definição de contribuinte do ICMS.

4. Contribuinte do ICMS (*aspecto pessoal da hipótese de incidência*)²

A definição de contribuinte do imposto, nos termos do art. 146, III, “a” da CF/88, também é competência de Lcp. E assim, vem dispondo a Lcp n° 87/96:

Art. 4º **Contribuinte** é qualquer pessoa, física ou jurídica, **que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (grifos nossos)

Por esses dispositivos legais, dois são os requisitos para que a pessoa, física ou jurídica, seja considerada contribuinte do ICMS. Isto é, as operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços devem ser realizadas: (a) **com habitualidade**; ou (b) **em volume que caracterize intuito comercial**. Em outras palavras, na realização da prática de operação mercantil (circulação), deve existir pelo menos um dos dois elementos: *frequência* ou *volume*.

Analisando a expressão constante da EC 33/2001: “**ainda que não seja contribuinte habitual do imposto**”, está-se a afirmar que a pessoa, física ou jurídica, deve ser **CONTRIBUINTE**, apenas não se exigindo o requisito da habitualidade (*frequência*).

Desse modo, após a EC 33/2001, entendemos que a Súmula 660 continua tendo amparo na CF/88, porquanto continua a exigência que a pessoa, física ou jurídica, seja **CONTRIBUINTE**, dispensando-se apenas o requisito da habitualidade, e não o “*em volume que caracterize intuito comercial*.”

5. Legislação tributária para a exigência do ICMS

Não obstante a expressa previsão constitucional de incidência tributária sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, há de prevalecer a regra disposta no art. 146, III, “a” da CF/88, que exige lei complementar para definir o fato gerador do imposto, não se admitindo a auto-aplicabilidade da EC n° 33/2001.

Grandes foram as discussões, tanto na doutrina quanto na jurisprudência de nossos tribunais, sobre a existência, vigência e aplicação da legislação tributária, assim como sobre a convalidação de leis anteriores à EC 33/2001, referentes à incidência do ICMS na importação por pessoas físicas ou jurídicas.

O STF, ao julgar o RE 439.796/PR, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, julgado em 06/11/2013, entendeu que para se poder exigir o ICMS de bens e mercadorias importadas por pessoa física ou jurídica:

(...). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar.

E ainda, não se pode, com base em legislações pretéritas, exigir ICMS na importação de bens ou mercadorias, pois:

5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro.”

Por esse entendimento, não se pode, com base apenas na EC/2001, ou em legislações anteriores à mencionada Emenda 33, exigir ou cobrar ICMS na importação de bens ou mercadorias.

E foi nesse caminho que no ano de 2002, mais de um ano após à publicação da EC 33/2001, pela edição da Lcp nº 114, alterou-se o inciso I do § 1º do art. 2º da Lcp nº 87/96, assim dispondo:

Art. 2º(...)

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, **por pessoa física** ou jurídica, **ainda que não seja contribuinte habitual do imposto**, qualquer que seja a sua finalidade.

Contudo, não satisfeito ainda com a presença do requisito “*em volume que caracterize intuito comercial*”, veio o legislador complementar, e modificou a Lcp nº 87/96, com a redação dada pela já citada Lcp nº 114/2002, extirpando de vez qualquer brecha ou lacuna para a não incidência do ICMS na importação de bens ou mercadorias, ao estabelecer:

Art. 4º (...)

Parágrafo único. **É também contribuinte** a pessoa física ou jurídica que, **mesmo sem habitualidade ou intuito comercial**:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, **qualquer que seja a sua finalidade**; (grifamos)

Por esse dispositivo legal, então, restou definido e sacramentado que em qualquer hipótese de importação de mercadorias ou bens do exterior, por pessoa física ou jurídica, independente da sua finalidade, haverá a incidência do ICMS, ou seja, será devido o ICMS.

Tem-se ainda mais uma exigência definida pelo STF, no já citado RE 439.796/PR: a existência de lei local. É cediço que, em regra, a Lcp também não institui tributo, e assim, além da edição de Lcp, é necessário a previsão de lei ordinária estadual, posterior à EC 33/2001, instituindo o imposto, sem a qual o ente tributante não poderá exigir o ICMS sobre a importação de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica.

Nesse sentir, a título de exemplo, no Estado do Paraná foi editada a Lei estadual nº 14.050/2003, que deu nova redação ao art. 2º, § 1º, inciso I, da Lei 11.580/96, para introduzir a possibilidade da cobrança do imposto na importação nos termos da EC/33/2001. No Estado de Minas Gerais, por sua vez, foi publicada a Lei estadual nº 14.699/2003. E no DF, foi editada a Lei nº 3.123/2003, que deu nova redação à Lei nº 1.254/1996, que assim dispõe:

Art. 2º (...)

Parágrafo único. O imposto incide também sobre: I - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.

6. Destinatário da receita do ICMS (*aspecto espacial e temporal da hipótese de incidência*)³

Quanto ao destinatário da receita auferida de ICMS na importação de bens e mercadoria, estabelece a CF/88:

Art. 155. § 2º:

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, (...), **cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário** da mercadoria, bem ou serviço; (grifos nossos)

E nesse andar, disciplina a Lcp nº 87/96 que, no caso de pessoa física, será devido ao Estado do local do domicílio do adquirente da mercadoria ou bem:

Art. 11. O **local da operação ou da prestação**, para os efeitos da cobrança do imposto e **definição do estabelecimento responsável**, é:

- I - tratando-se de mercadoria ou bem:
(...)
d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
e) **importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido**; (grifamos)

E ainda, na importação de bens e mercadorias, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS “no momento do *desembarço aduaneiro* de mercadorias ou bens importados do exterior,” segundo o art. 12, IX, da Lcp 87/96, podendo-se exigir o pagamento do tributo nesse instante, segundo reza a Súmula 661 do STF, que enuncia: “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro”.

Por outro lado, como a CF/88 expressamente estabelece que, na importação, o ICMS é devido ao Estado do domicílio ou estabelecimento do destinatário (art. 155, § 2º, IX, “a”), não interessa se o desembarço aduaneiro ocorreu em outro ente federativo, pois, mesmo nesse caso, segundo o STF, a alíquota é a do Estado do domicílio ou estabelecimento do destinatário.

7. A alíquota aplicável na operação (*aspecto quantitativo da hipótese de incidência*)⁴

A alíquota a ser aplicada, tanto nas operações internas, quanto no desembarço aduaneiro das mercadorias importadas, são aquelas previstas na legislação interna de cada ente tributante, que são de 17%, 18% e 19%, a depender da Unidade da Federação. Assim, o contribuinte com domicílio no DF recolherá o ICMS, na importação, com base na alíquota interna distrital de 18%.

Nesse sentido, por exemplo, se uma empresa do DF importa determinada mercadoria e a deposita em seu estoque. Mais tarde essa empresa vende a mercadoria importada para um contribuinte situado no Estado do Ceará. Ocorreram nessa hipótese duas operações: importação e interestadual. Na importação utilizará a alíquota de ICMS interna de 18% determinada pelo DF. Já na operação subsequente, a interestadual, utilizará a alíquota de 4%.

Tratando-se, porém, de operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, o Senado Federal estabeleceu, por meio da Resolução nº 13, de 2012, no seu artigo 1º, a alíquota única de 4%. Cabe ressaltar que a aplicação dessa alíquota de 4% não se limita

apenas à primeira saída interestadual, mas a todas as operações subsequentes, que houverem.

8. Benefício fiscal na importação

No que se refere à concessão do benefício fiscal de isenção do ICMS na importação, relevante colocar que o Brasil é signatário do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), em que há uma cláusula que impõe equivalência de tratamento entre o produto importado e o similar nacional, quando aquele primeiro ingressar regularmente no território nacional.

Contudo, o STJ, no REsp 871.760/BA, de relatoria do Min. Luiz Fux, julgado em 11/03/09, sob regime de repetitivos, passou a entender que é necessário obedecer os convênios interestaduais do CONFAZ, sobre a existência ou não de isenção para a mercadoria similar nacional. Assim, somente haverá isenção de ICMS para o similar importado de país signatário do GATT, se houver isenção da mercadoria nacional, prevista em convênio, pelo CONFAZ.

Tratando de operações interestaduais com bens ou mercadorias importados ou com conteúdo de importação, sujeitos à alíquota de 4%, o Convênio ICMS nº 123/2012 determinou que não se aplicam os benefícios fiscais, anteriormente concedidos, com algumas ressalvas previstas no mencionado no próprio Convênio.

No que se refere às importações fundadas em *leasing* internacional, tendo em vista a nova redação dada à CF/88, pela EC 33/2001, o STF, no RE 206.069, de relatoria da Min. Ellen Gracie, julgado em 01/09/2005, entendeu que incide ICMS sobre a importação, ainda que fundada em *leasing*, exceto nas operações com *leasing* interno, com amparo na vedação constante do at. 3º, VIII, da Lcp nº 87/96, salvo quando a opção final for de compra. Porquanto, “2. O disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de *leasing*.”

Em outras palavras, no *leasing* internacional há incidência do ICMS; já no *leasing* interno não há incidência do ICMS, exceto quando houver opção final de compra.

E por fim, cabe o registro ainda de alguns casos específicos de importação por pessoa física de aeronaves e carros, para uso próprio. Na importação de aeronaves e carros por pessoa física, há duas súmulas do Superior Tribunal de Justiça (STJ), com os seguintes enunciados:

Súmula 155. “O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio”. E,

Súmula 198. “Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide ICMS”.

Conclusão

Por todo o exposto, havendo dispositivo legal, por meio de lei ordinária do Estado do domicílio ou estabelecimento do adquirente, prevendo a incidência do ICMS na importação, devida será a cobrança de ICMS de pessoa física que venha a importar mercadorias ou bens para seu uso próprio ou não, ainda que sem caráter de habitualidade e sem exercer o comércio.

Destarte, o ICMS sempre será devido nas importações de bens e mercadorias, pois o importador, pessoa física ou jurídica, é contribuinte do imposto, porquanto assim quis o legislador complementar, no art. 4º, parágrafo único, inciso I, da Lcp 87/86, não importando se: (1) o bem caracteriza-se mercadoria; (2) o destinatário seja pessoa física; e (3) a operação não tenha finalidade comercial.

¹ **Aspecto Material:** a própria hipótese de incidência, situação descrita de forma abstrata na lei (o verbo - a razão por que se paga o tributo).

² **Aspecto Pessoal:** os entes credor e devedor da obrigação tributária (sujeito ativo e sujeito passivo).

³ **Aspecto Espacial:** o local em que se considera ocorrido o fato gerador (território do ente tributante com competência impositiva). **Aspecto Temporal:** o momento do nascimento da obrigação, ou seja, momento da ocorrência do fato gerador.

⁴ **Aspecto Quantitativo:** o quanto se deve pagar (alíquota x base de cálculo).