

06/11/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.267 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : **MIN. JOAQUIM BARBOSA**
RECTE.(S) : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
RECDO.(A/S) : **CONSULTÓRIO RADIOLÓGICO DR CARLOS OSÓRIO LOPES LTDA**
ADV.(A/S) : **ROSELI CACHOEIRA SESTREM**

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. “NÃO CONTRIBUINTE”. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2002. POSSIBILIDADE.

REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001.

2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado.

3. Divergência entre as expressões “bem” e “mercadoria” (arts. 155, II e 155, §2, IX, a da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descaracteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte

RE 474267 / RS

habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência.

CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO

4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, *i* da Constituição). 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.

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. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual.

6. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002.

Recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata de julgamento e das

RE 474267 / RS

notas taquigráficas, por unanimidade de votos e nos termos do voto do Relator, em conhecer e negar provimento ao recurso extraordinário.

Brasília, 06 de novembro de 2013.

Ministro JOAQUIM BARBOSA

Presidente

Documento assinado digitalmente

25/11/2009

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.267 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : **MIN. JOAQUIM BARBOSA**
RECTE.(S) : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
RECDO.(A/S) : **CONSULTÓRIO RADIOLÓGICO DR CARLOS OSÓRIO LOPES LTDA**
ADV.(A/S) : **ROSELI CACHOEIRA SESTREM**

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (Relator):

Trata-se de dois recursos extraordinários em que se discute a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS sobre operações de importação, realizadas por pessoas jurídicas que não se dedicam habitualmente ao comércio. Tais operações foram realizadas durante a vigência da Emenda Constitucional 33/2001.

Por uma questão de economia processual, trago ao Colegiado o julgamento conjunto de ambos os recursos.

O RE 474.267 foi interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça estadual que considerou indevida a incidência do ICMS sobre operação de importação de bem que não se caracterizasse como mercadoria (art. 102, III, *a* da Constituição). Segundo entendeu o Tribunal de origem, a superveniência da EC 33/2001 não alterou a competência prevista no art. 155, II da Constituição, de modo que a instituição do ICMS continua a pressupor que o critério material da regra-matriz de incidência faça referência à operação de circulação de mercadoria, isto é, **típico ato de comércio**.

O estado-recorrente sustenta, em síntese, violação do art. 155, § 2º, IX, *a* da Constituição, na redação dada pela EC 33/2001, na medida em que, com o exercício do poder constitucional derivado, a dúvida acerca da competência para instituição do ICMS sobre operações de importação de

RE 474267 / RS

bens por entidades que não se dediquem ao comércio foi resolvida. Sustenta, também, violação do princípio da isonomia (art. 150, II da Constituição), pois a distinção realizada pelo acórdão recorrido levaria à tributação de similares operações internas, ao mesmo tempo em que desoneraria, sem previsão legal, as operações de importação.

Transcrevo, apenas para fins de registro, a ementa do acórdão recorrido:

“EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO E FISCAL. ICMS. IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. A pessoa física ou jurídica não comerciante que importa do exterior bens para uso próprio, sem caráter de habitualidade, não se submete ao ICMS. Apelo provido.” (Apelação Cível Nº 70006482889, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Genaro José Baroni Borges, Julgado em 07/12/2004).

O RE 439.796 versa matéria complementar. FF Claudino & Companhia Ltda. interpôs recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná que entendeu válida a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na importação de bem por sujeito de direito alheio à exploração econômica de relações comerciais.

O recorrente articula dois fundamentos para considerar inválida a incidência do ICMS sobre a operação de importação, a saber: (a) ausência de norma geral em matéria tributária e de legislação local que, no exercício da nova competência tributária, estabeleçam os critérios da regra-matriz necessários à extensão da incidência do tributo sobre operações de importação de bens (ofensa aos arts. 146, II e 155, § 2º, XII, *i* da Constituição) e (b) ofensa ao princípio da anterioridade.

Novamente, transcrevo o teor do acórdão recorrido apenas para fins de registro:

“MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS -

RE 474267 / RS

EQUIPAMENTO MÉDICO - IMPORTAÇÃO POR SOCIEDADE CIVIL - OPERAÇÃO POSTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001 - EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO - LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E LEI ESTADUAL Nº 11.580/96 - REGULAMENTAÇÃO E INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO - VALIDADE - SENTENÇA MANTIDA - APELAÇÃO IMPROVIDA.

A Emenda Constitucional nº 33/2001 autorizou a incidência de ICMS nas operações de importação de equipamentos não destinados ao comércio, ainda que feita por quem não seja contribuinte habitual do imposto. A Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Estadual nº 11.580/96 suprem a exigência constitucional de regulamentação do imposto, não obstante o fato de serem anteriores à inovação constitucional.”

Opina o Ministério Público Federal pelo desprovimento do RE 474.267 (fls. 292-299 dos respectivos autos) e pelo provimento do RE 439.796 (fls. 292 dos respectivos autos).

Registro, por fim, que o julgamento do RE 439.796 foi afetado ao Pleno por decisão da Segunda Turma desta Corte.

É o relatório.

25/11/2009

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.267 RIO GRANDE DO SUL

V O T O

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (Relator): Há duas questões relevantes ao desate da matéria posta sob o crivo da Corte.

A primeira, prejudicial da segunda em caso de resposta negativa, consiste em saber se, após a modificação do art. 155, § 2º, IX, *a* da Constituição pela EC 33/2001, é constitucional a incidência do ICMS sobre operações de importação, irrelevante a caracterização do bem como mercadoria ou do sujeito ativo como comerciante. A segunda consiste em se decidir se, à luz dos arts. 146, II e 155, § 2º, XII, *i* da Constituição, a ausência do exercício de competência para especificar os aspectos da regra-matriz do tributo ou para estabelecer normas gerais permissivas em matéria tributária, como a base de cálculo, também invalida a tributação.

Examino inicialmente o art. 155, § 2º, IX, *a* da Constituição.

Em primeiro lugar, abordo o exame da possibilidade, ou não, de incidência do ICMS sobre operações de importação de bens, realizadas por pessoas que não se dediquem ao comércio.

Anteriormente à vigência da EC 33/2001, esta Corte firmou precedentes quanto à inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre operações de importação de bens por não-comerciantes.

Consolidada na Súmula 660 do Supremo Tribunal Federal, a orientação fundava-se em três argumentos. Como se extrai de diversos precedentes (RE nº 203.075/DF, rel. p/ acórdão min. Maurício Corrêa, DJU 29.10.1999, RE nº 191.346-1/RS, rel. min. Carlos Velloso, DJU 20.11.1998, e do AI 455.387-AgR/BA, rel. min. Sepúlveda Pertence, DJU 30.04.2004), o importador que não fosse “contribuinte” do imposto não teria meios para fazer valer a regra da vedação à cumulatividade. Consequentemente, a tributação implicaria contrariedade ao art. 155, § 2º, I da Constituição. O juízo da Corte também se amparava na circunstância de a tessitura

RE 474267 / RS

constitucional do ICMS pressupor a realização de operação de circulação de mercadoria. Se o bem importado não se destinasse à inclusão no contexto de atividade comercial (comercialização direta ou processo produtivo tendente a por o bem no mercado – incorporação ao ativo fixo ou permanente), o ICMS também não poderia incidir. Por fim, o contribuinte que fosse pessoa natural não teria *estabelecimento*, de modo que o critério para repartição da competência tributária aos estados federados e ao Distrito Federal ficaria prejudicado.

Em resposta à orientação firmada por esta Corte sobreveio a Emenda Constitucional 33/2001, que deu a seguinte redação ao art. 155, § 2º, IX, *a* da Constituição:

“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;**”

Assim, entendo que os obstáculos à tributação identificados pela Corte nos precedentes que deram origem à Súmula 660/STF foram superados.

Examino a violação do art. 155, § 2º, I da Constituição.

De início, examino a alegada violação da regra da vedação à cumulatividade.

O ICMS é um imposto multifásico, isto é, potencialmente incidente sobre todas as etapas de um dado ciclo produtivo, da elaboração mais primária à distribuição do bem acabado ao consumidor. Em termos gerais, o valor cobrado a título de tributo é um custo para o

RE 474267 / RS

empreendimento e, portanto, tende a se incorporar no preço da operação. Como *preço* faz parte do valor da operação, a quantia paga também passa a fazer parte da base de cálculo da operação subsequente. No caso do ICMS, vale lembrar que a inclusão do valor do tributo na sua própria base de cálculo é obrigatória. Trata-se do efeito **translativo** ou da **repercussão do ônus da tributação**.

A repetição do efeito translativo ao longo dos processos de produção e de distribuição de bens e serviços leva à acumulação da carga tributária. Para controlar as diversas desvantagens do modelo de tributação em cascata, a Constituição determina que a apuração do valor devido será **não cumulativa**, *“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”* (art. 155, § 2º, I da Constituição).

A aplicação do art. 155, § 2º, I da Constituição pressupõe a reiterada incidência do ICMS sobre as diversas fases do ciclo econômico (produtivo e comercial), de modo que a carga tributária se acumule e seja transferida a cada elo subsequente, até chegar ao consumidor final.

Se houver uma única etapa tributada pelo ICMS, que corresponde à operação de importação, não ocorrerá acúmulo de carga tributária.

É o que ocorre na importação de bem por pessoa que não se dedique ao comércio ou à prestação de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual. Nas operações de importação por empresas ou pessoas naturais que não sejam comerciantes ou industriais não haverá ciclo produtivo subsequente, tributável pelo ICMS. Sem novo débito em hipotética operação de saída o de prestação econômica, destinado a receber o influxo do efeito translativo, não há acúmulo de carga tributária.

Em relação às operações precedentes ao ato de importação, não há como considerar os efeitos de tributos cobrados por outras entidades soberanas sem apelo às normas internacionais destinadas a harmonizar o tratamento tributário. Ainda que gravadas por exações sobre o consumo ou sobre a produção, tais operações certamente não são submetidas ao

RE 474267 / RS

ICMS.

Se houver mais de uma etapa sujeita à incidência do tributo, devido às peculiares características da logística própria ao formato de negócio jurídico escolhido (importação por encomenda ou importação por conta-ordem de terceiros, por exemplo), a aplicação da regra tomará por base as operações realizadas pelas entidades comerciais e industriais ou a elas equiparadas. Hipotética violação ocorreria se não se permitisse ao importador comercial ou equiparado, como as comerciais-importadoras (*trading companies*), compensar o que pago na importação com o valor cobrado na operação subsequente.

Em síntese, seja por ausência de débito em operação de entrada ou por ausência de débito na operação de saída, sem o fenômeno da acumulação da carga tributária não há pressuposto para aplicação da regra da não cumulatividade.

Examinando agora a ausência de critério constitucional para partilha da competência nas operações com entidades que não possuem *estabelecimentos*.

Também está superado o problema relativo ao critério para repartição da competência tributária (sujeição ativa). A nova redação dada ao art. 155, § 2º, IX, *a* da Constituição não mais se ampara exclusivamente no *estabelecimento*. A expressão *domicílio* também se aplica às pessoas naturais e às entidades empresariais que não se dedicam ao comércio ou à indústria.

Em aparência, um pouco mais complexa se afigura a ampliação do critério material da regra-matriz para também fazer referência a **bens**. Afinal, o ICMS é um imposto incidente sobre circulação de **mercadorias**.

Contudo, a meu sentir, a divergência semântica é um falso problema. A categorização de objetos como bens, pertencentes à classe ampla de *todos os objetos corpóreos que podem ser exprimidos em valor monetário*, ou como mercadorias, pertencentes à classe relativamente mais restrita de *todos os bens postos em comércio*, não é ontológica. A classificação depende do contexto lingüístico jurídico, que artificialmente colhe fatos e conceitos para lhes atribuir adjetivação própria.

RE 474267 / RS

A operação de importação envolve circulação jurídica de relevância econômica e a internação em território nacional é irrelevante para se determinar a categoria do produto no ordenamento jurídico, no que se refere à classificação como **bem** ou como **mercadoria**. Também não se descaracteriza a classificação do bem a circunstância de o adquirente não ter por objetivo dar nova saída ao material na condição de mercadoria. A qualidade do importador-adquirente é irrelevante, pois o bem comprado não deixa de ser mercadoria na transação precedente e que serve de fato gerador ao ICMS. **A conceituação é relacional.** Por exemplo, para o vendedor, um tomógrafo não deixa de ser mercadoria na operação da qual resulta a entrada e a incorporação do bem ao ativo fixo em função de o adquirente ser um prestador de serviços na área de saúde. A constatação vale para as operações no mercado interno e no mercado externo.

Vale dizer, importa à caracterização do objeto da operação a própria atividade tributada e a relação jurídica que enlaça as partes por intermédio do bem importado.

A tributação das operações de importação de bens pela incidência do ICMS também atende a postulado de isonomia e adequada concorrência. O ICMS é tributo que deve gravar o consumo, atendidos os postulados da capacidade contributiva e da seletividade. Distinções baseadas na origem ou no destino dos bens necessitam de **firme** autorização constitucional.

O imposto incide sobre as operações **domésticas** ou **internas** de circulação de mercadorias, independentemente da qualidade do adquirente, isto é, do destinatário da operação. Não há razão apriorística para distinguir entre fornecedores estrangeiros e nacionais. Uma pessoa natural que deseja adquirir um veículo de uma concessionária verá a operação ser onerada pelo ICMS sem que isso cause qualquer perplexidade no campo do direito. A empresa que tem por ramo de atividade vender computadores também não se surpreenderá diante da exigência do recolhimento do ICMS devido no negócio fechado com um consultório médico.

A exoneração das operações de importação pode impor relevante

RE 474267 / RS

vantagem competitiva aos produtos estrangeiros, especialmente se houver similar nacional.

Transcrevo, nesse sentido, as bem lançadas linhas de Misabel Derzi:

“Entretanto, a incidência de tributos como o imposto sobre produtos industrializado (IPI) e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços (ICMS) na importação não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade. O ICMS deve ser neutro, não distorcendo as regras de concorrência. É que, como se sabe, a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços importados chegam ao país livres de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais por em posição desfavorável a produção nacional, que, internamente, sofre a incidência do IPI e do ICMS. Daí a necessidade de se fazer incidir o ICMS sobre a importação das mercadorias em geral, além da incidência do IPI, quando se tratar de produto industrializado.” (Nota em BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 381)

O mesmo problema aparece na tributação das operações de importação amparadas por arrendamento mercantil, como registrado pela eminente Ministra Ellen Gracie nos seguintes termos:

“Entendimento contrário (ou seja, o de que a operação externa de leasing não autoriza a cobrança de ICMS) levaria ao estímulo de que as aquisições de bens de capital passassem a ser feitas por essa via de ajuste, para assim evitar a incidência tributária.” (RE 206069, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 01/09/2005, DJ 01-09-2006)

A meu sentir, a caracterização da pessoa que não se dedica ao comércio ou à prestação de serviços de transporte e de comunicação como “não contribuinte do ICMS” somente é válida se tomada por

RE 474267 / RS

parâmetro a regra-matriz do tributo que se refere às operações domésticas. Admitida a “importação de bem” como critério material de nova modalidade de regra-matriz para o tributo, o importador pode ser considerado sujeito passivo da exação.

Assim, considero que a qualidade do importador ou do adquirente do bem é irrelevante para fins de incidência do ICMS, de modo que é constitucional a cobrança do tributo em operações realizadas por pessoas naturais ou pessoas jurídicas que prestem outros serviços que não os de comunicação e transporte, isto é, que não pratiquem com habitualidade operações de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços de comunicação ou transporte intermunicipal e interestadual.

Ainda que se considerasse que a condição do importador ou do adquirente fosse relevante para caracterização da operação precedente como mercantil ou não, também não observo qualquer violação constitucional na alteração da competência tributária para abarcar no espectro do ICMS a entrada de bens, isoladamente considerados.

Não há direito à pura e simples imutabilidade do regime jurídico de tributação. O contribuinte não tem assegurada expectativa de que a partilha da competência tributária não seja modificada pelo poder constituinte originário ou pelo derivado, se respeitadas as regras da irretroatividade e da anterioridade. Conceitos jurídicos relativos aos critérios materiais admissíveis pelo texto constitucional não se transferem ontologicamente para as reformas.

Vale lembrar que, por ocasião do julgamento da sujeição passiva dos servidores públicos inativos à contribuição previdenciária, a Corte concluiu que:

“No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento,

RE 474267 / RS

nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.” (ADI 3105, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005)

Em sentido semelhante, não há direito adquirido contrário à modificação dos critérios materiais possíveis previstos na Constituição. Se, para manter a isonomia e proteger interesses jurídicos igualmente relevantes (livre concorrência), se faz necessária a tributação das operações de importação de bens, o contribuinte não pode opor à mudança a circunstância de o tributo, com base no texto anterior, se limitar à incidência sobre operações com circulação de mercadorias. Vale dizer, não há limitação constitucional que vincule indefinidamente a tributação a cargo dos estados e do Distrito Federal somente às operações de circulação interna de mercadorias.

Examino, por fim, a alegada violação da reserva de lei de normas gerais em matéria tributária para dispor sobre a nova modalidade de tributação, causada pela ausência ou insuficiência da legislação federal ou da legislação local para dar concreção à ampliada competência tributária.

Nos termos da orientação firmada por esta Corte, a mera existência de competência tributária é insuficiente para validar a cobrança de tributo. Faz-se necessário o **exercício** dessa competência, para instituição da regra-matriz de incidência tributária (cf. Súmula 574/STF).

Portanto, os órgãos jurisdicionais e administrativos não podem, pura e simplesmente, postular a suficiência do texto constitucional, em detrimento da legislação de normas gerais e de instituição do tributo, para confirmar a cobrança da exação.

Contudo, se a decisão recorrida não houver se baseado na singela refutação da necessidade da existência de norma geral ou de norma local para validar a tributação, ou seja, o juízo de conformidade à Constituição depender do exame da legislação infraconstitucional, aplica-se, com a

RE 474267 / RS

devida ponderação, a orientação consolidada na Súmula 636/STF:

“NÃO CABE RECURSO EXTRAORDINÁRIO POR CONTRARIEDADE AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE, QUANDO A SUA VERIFICAÇÃO PRESSUPONHA REVER A INTERPRETAÇÃO DADA A NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS PELA DECISÃO RECORRIDA.”

O acórdão recorrido nos autos do RE 439.796 (fls. 199-203) examinou o teor das Leis Complementares 87/1996 e 114/2002, bem como da Lei estadual 11.580/1996, para concluir pela ausência do vício alegado.

Ante o exposto, **conheço e dou provimento ao RE 474.267 e conheço e nego provimento ao RE 439.796.**

É como voto.

25/11/2009

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.267 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : **MIN. JOAQUIM BARBOSA**
RECTE.(S) : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO
GRANDE DO SUL**
RECDO.(A/S) : **CONSULTÓRIO RADIOLÓGICO DR CARLOS
OSÓRIO LOPES LTDA**
ADV.(A/S) : **ROSELI CACHOEIRA SESTREM**

VISTA

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente, trata-se de questão extremamente relevante para a história desta Suprema Corte.

Há discussão sobre a incidência do ICMS nessa matéria, há vários precedentes citados. É da história do Parlamento brasileiro haver várias alterações legislativas, muitas delas decorrentes de decisões proferidas por essa Suprema Corte. Tendo em vista isto e o brilhante voto elaborado pelo Ministro **Joaquim Barbosa**, eu pediria vista para melhor analisar o tema, Senhor Presidente.



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.267

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RECDO.(A/S) : CONSULTÓRIO RADIOLÓGICO DR CARLOS OSÓRIO LOPES LTDA

ADV.(A/S) : ROSELI CACHOEIRA SESTREM

Decisão: Depois do voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator), **conhecendo** e **dando provimento** ao recurso extraordinário, o julgamento foi **suspenso** em virtude do pedido de **vista** do Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausentes, porque em representação do Tribunal no exterior, os Senhores Ministros Gilmar Mendes (Presidente) e Cezar Peluso (Vice-Presidente). Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello (art. 37, I, RI). **Plenário**, 25.11.2009.

Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello (art. 37, I, RI). Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Ellen Gracie, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Dias Toffoli.

Vice-Procuradora-Geral da República, Dra. Deborah Macedo Duprat de Brito Pereira.

Luiz Tomimatsu
Secretário

16/12/2010

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.267 RIO GRANDE DO SUL

VOTO - VISTA

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Trata-se da apreciação conjunta dos Recursos Extraordinários nºs 439.796/PR e 474.267/RS, interpostos, respectivamente, por FF Claudino & Companhia Ltda. e Estado do Rio Grande do Sul, com idêntico objeto, qual seja, analisar a constitucionalidade da incidência de ICMS sobre a importação, por empresas prestadoras de serviços médicos, de aparelhos destinados a integrar seu ativo fixo.

Ambos os casos se referem a fatos geradores ocorridos depois da vigência da Emenda Constitucional nº 33/2001, que veio a conferir à norma contida na letra a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal a sua atual redação.

Anoto, ainda, a existência de pedido de adiamento do julgamento destes recursos - fundado no reconhecimento da repercussão geral do tema ora em discussão nos autos do RE nº 594.996/RS, de relatoria do Ministro **Eros Grau**, o qual cuida efetivamente de matéria idêntica à destes recursos -, pleito esse que acabou por ser indeferido pelo eminente Relator.

Após regular tramitação do feito, na sessão plenária de 25/11/09, o Ministro **Joaquim Barbosa** (Relator) votou pelo conhecimento dos recursos extraordinários e pelo provimento apenas daquele do Estado do Rio Grande do Sul. Dada a relevância da questão para a história desta Corte, solicitei vista dos autos para melhor analisar o tema.

Desde logo, ressalto minha concordância com o posicionamento assumido por Sua Excelência, quanto à perfeita constitucionalidade, em tese, da cobrança de ICMS nos casos concretos ora submetidos a exame deste Plenário, em razão do vigente texto da alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda nº 33, de 11/12/01, **in verbis**:

RE 474267 / RS

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

Na redação da referida alínea anterior à EC 33/01, era inquestionável a não inclusão das pessoas físicas e mesmo das sociedades civis, como é o caso da recorrente, no âmbito de incidência do ICMS. Aliás, a nova redação foi concebida exatamente para alcançar hipóteses como essas ora em análise, pois, até então, a jurisprudência desta Corte era pacífica no sentido da impossibilidade de uma tal tributação em importações de bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo de sociedades civis, tendo sido editada até mesmo uma súmula nesse sentido, a de nº 660, que assim dispunha: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

Por representativa dessa tranquila posição jurisprudencial, cito a ementa do seguinte precedente:

“ICMS: não incidência, anteriormente à EC 33/01, sobre a importação de bens que se destinem ao consumo e ao ativo fixo de sociedade civil prestadora de serviços médico-hospitalares. Precedente: RE 185.789, Pl., Maurício Correa, DJ 19.05.00” (RE nº 318.719/RJ-AgR-AgR, Relator o Ministro **Sepúlveda Pertence**, 1ª Turma, DJ 3/2/06).

Diante da nova redação da alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Magna Carta, em que foram inseridas as expressões “*bem*”, “*por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade*” e “*domicílio*”, não tenho dúvidas de

RE 474267 / RS

que a aludida norma alcança a pessoa natural ou física, bem como a sociedade ou a associação civil de fins não econômicos, que, naturalmente, passam a ser contribuintes do imposto, desde que realizem o fato imponible, ou seja, que importem bens do exterior, mesmo que o negócio jurídico da importação não se destine a atividade comercial ou industrial.

Portanto, no que se refere ao sujeito passivo, pela nova expressão constitucional, trata-se de contribuinte (ainda que não habitual), em oposição, portanto, ao não contribuinte. Trata-se, assim, do importador eventual, ou seja, daquele que não é comerciante e nem importa com intuito comercial.

Eduardo Soares de Melo (**ICMS: Teoria e Prática**; 10. ed. Dialética. p. 172), ao tratar da sujeição passiva do ICMS, pontifica:

“O aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária contempla os sujeitos da relação jurídica, inserindo-se no pólo passivo a figura do contribuinte e que, voluntariamente, realiza o fato imponible.

Geraldo Ataliba assinala que ‘o sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo’

Normalmente, a Constituição não indica a pessoa que deve ser caracterizada como devedora do tributo, mas apenas contempla as materialidades suscetíveis de incidência, outorgando as respectivas competências às pessoas públicas. Nessa situação, competiria à lei complementar (art. 146) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, no que disporia sobre os contribuintes (inciso III).”

Ademais, entendo que, na operação de importação, o bem importado não deixa de ser uma mercadoria, posto que objeto de circulação econômica. A qualificação do bem como mercadoria deve ser vista sob a óptica do promotor da operação, como bem assinala a

RE 474267 / RS

Professora Mizabel Derzi em nota de atualização ao **Direito Tributário Brasileiro** (BALEEIRO, Aliomar. 11^a ed. Forense, 2009. p. 380/381):

“Como já foi visto, o fato gerador do ICMS é toda operação jurídica (ato ou negócio) de circulação de mercadorias que configura transferência do domínio ou da posse da mercadoria, assim como a prestação de serviços de transporte e de comunicação, sendo irrelevante que a operação ou a prestação se inicie no exterior; conforme dispõe, expressamente, a Constituição Federal, no art. 155, II. Esse o aspecto material do imposto no caso das importações.

É irrelevante que a mercadoria importada seja destinada a uso ou consumo da pessoa jurídica ou da pessoa física ou que se destine à revenda. É irrelevante, ainda, que o importador pratique habitualmente o comércio. O conceito de mercadoria deve ser sempre apreendido do ponto de vista de quem promove a operação de circulação, não do ponto de vista do adquirente. Se assim não fosse, inexistiria incidência nas operações de circulação no varejo em que se dá a aquisição para o consumo. A única peculiaridade da incidência do ICMS nas importações está o fato de que o sujeito passivo, em lugar de ser a pessoa que promove a exportação (sediada no exterior), é o adquirente-importador”.

Assim, inafastável a incidência, em tese, do ICMS nas importações efetuadas por pessoas físicas ou por sociedades civis prestadoras de serviços médicos, independentemente da destinação ou da finalidade da importação.

Quanto à materialidade do tributo, dada a relevância do tema, teço breves reflexões sobre o alcance do preceito veiculado na alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Magna Carta. Entendo que o novo texto constitucional não pode ser interpretado desvinculado do elemento “circulação”, ou seja, não é todo e qualquer bem importado que pode ser objeto de tributação pelo ICMS.

Circular, no dizer de Ataliba e Cleber Giardino, citados por José

RE 474267 / RS

Eduardo Soares de Melo (ICMS: Teoria e Prática. 10. ed. Dialética, p. 14),

“significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por titularidade de uma mercadoria à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica)”.

Assim, a materialidade do tributo deve envolver operações de circulação de bens e mercadorias, ou seja, a prática de um negócio jurídico que configure transferência de domínio, como já decidiu este Tribunal no RE Nº 461.968-7/SP, Relator o Ministro **Eros Grau**. Na oportunidade, diante da análise do preceito veiculado na alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, o eminente Ministro Relator deixou assentado que.

“8. no mínimo duas leituras poderiam ser feitas desse texto, a primeira delas conduzindo à equivocada suposição de que:

‘qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade sofrerá a incidência do ICMS.’

9. Da segunda leitura, adequada a compreensão do todo normativo que o artigo 155 e seus parágrafos integram – vale dizer, mais do que mera leitura, interpretação do seu texto – extrair-se-á a seguinte norma:

‘qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior – **desde que atinente a operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria** – por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual

RE 474267 / RS

do imposto, qualquer que seja a sua finalidade sofrerá a incidência do ICMS.'

10. O imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

11. Digo-o em outros termos: o inciso IX, alínea "a" do § 2º do artigo 155 da Constituição do Brasil não instituiu um imposto sobre a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica.

12. O que faz é simplesmente estabelecer que, desde que atinente a operação **relativa a sua circulação**, a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica sofrerá a incidência do ICMS" (grifos nossos).

Passo à análise do tema referente à compatibilidade da Lei Complementar nº 87/96 com a novas incidências inauguradas pela EC nº 33/01, questão que, da perspectiva do eminente Relator, seria de índole infraconstitucional, insuscetível, portanto, de ser analisada no âmbito de um recurso extremo.

O certo é que o próprio texto constitucional faz referência à necessidade de lei complementar para disciplinar a cobrança do referido tributo (arts. 146 e 155, § 2º, inciso XII, alínea i), o que torna forçosa a conclusão de que não se cuida, nestes autos, de proceder-se a uma interpretação das normas infraconstitucionais e, sim, de avaliar se a LC 87/89 é compatível com a ampliação da hipótese de incidência do ICMS na importação veiculada pela EC 33/01, que deu nova redação ao art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a da Constituição Federal, e se há a necessária legislação regional integradora, de modo a viabilizar a cobrança do imposto nas operações de importação de bens efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas não comerciantes.

Não há que se aventar, portanto, a vedação imposta pela Súmula nº 636 desta Corte, com o intuito de que não seja acolhida a irresignação deduzida nos autos do RE nº 439.736, interposto pelo contribuinte.

RE 474267 / RS

Superada esta questão, entendo que foi somente com o advento da Lei Complementar 114, de 16 de dezembro de 2002 - mais de um ano após a entrada em vigor da EC 33/01 - que se definiram os aspectos da hipótese de incidência do ICMS, a recair também sobre bens importados, qualquer que seja sua finalidade (art. 2º, § 1º, inciso I), reconhecendo-se, ainda, a qualidade de contribuinte a qualquer pessoa que importe bens, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial (art. 4º, parágrafo único, **caput**).

Obviamente que, nesse período (entre a edição da emenda nº 33/01e a LC 114/02), o ICMS, no que tange à importação, permaneceu sob regência da redação primitiva da LC 87/96, que apenas previa a incidência do imposto sobre a importação de mercadorias no caso dos contribuintes que fizeram a importação por intermédio de seus estabelecimentos comerciais. Não havia previsão, portanto, para que o imposto estadual incidisse sobre bens importados por pessoas físicas ou jurídicas não comerciantes, mandamento trazido pela referida emenda constitucional.

Nessa conformidade, a partir de então (LC 114/02), plenamente possível se mostraria, em tese, a cobrança do tributo em tela e, para tanto, era mister que fosse devidamente regulamentada sua incidência no âmbito de cada unidade da federação, mediante a edição da lei regional necessária para tanto.

Vê-se, no entanto, que, nas hipóteses retratadas em ambos os processos ora em análise, as operações de importação foram efetuadas em data anterior à alteração da LC nº 87/89 pela referida lei complementar, fato a tornar insubsistentes as exações levadas a cabo pelos respectivos estados.

Também não se podem aproveitar – da forma como sustentada pelos patronos do Estado do Rio Grande do Sul - as normas estaduais anteriormente editadas sobre o tema naquela unidade da federação, pois tinham como fundamento de validade a própria LC nº 87/89, que não regulava as situações objeto de ampliação pela nova redação conferida ao art. 155, § 2º, IX, a, da CF pela EC nº 33/01.

RE 474267 / RS

Tampouco se pode pretender válidas as alterações introduzidas no regulamento estadual do ICMS do Estado do Paraná pela edição do Decreto nº 5.375, de 28 de fevereiro de 2002, porque baixadas anteriormente à necessária alteração introduzida na lei complementar que regula o assunto, e sem o respaldo em lei estadual.

Não é demais ressaltar que

“o sistema tributário nacional subordina-se a vários princípios, que configuram garantias constitucionais dos contribuintes, conforme reconhece o art. 150, sem prejuízo de outras, e, em contrapartida, constituem limitações ao poder de tributar. Exprimem-se em forma de vedações constitucionais às entidades tributantes. Podemos classificá-los em: a) princípios gerais, porque referidos a todos os tributos e contribuições do sistema tributário; b) princípios especiais, previstos em razão de situações especiais; c) princípios específicos, porquanto pertinentes a determinados tributos; d) imunidades tributárias” (SILVA, José Afonso da, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 20. ed. Malheiros, 2002. p. 691).

Dentre os princípios gerais, destaca o ilustre doutrinador aquele da reserva de lei, ou legalidade estrita, segundo o qual é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça (art. 150, I).

Nesse mesmo sentido aponta a doutrina de **Júlio M. de Oliveira**, exposta em sua obra **O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS** (Quartier Latin, 2006):

“De se afirmar ainda que, antes da vigência da Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002, os importadores pessoas físicas ou prestadores de serviços não poderiam ser definidos como contribuintes do ICMS pelas legislações ordinárias dos entes políticos, mesmo que o diploma legal tenha sido editado após a promulgação da Emenda Constitucional nº 33, de 11-12-2001.

RE 474267 / RS

(...)

Não há qualquer exceção constitucional ao princípio da legalidade tributária aplicável ao ICMS. Todos os critérios do antecedente e do conseqüente da norma-padrão de incidência tributária do ICMS devem ser inaugurados por lei ordinária estadual ou distrital, conforme o ente político competente para instituir o imposto. Ademais, essa lei deve estar em conformidade com as limitações federativas impostas pela Constituição Federal” (p. 328 e 404).

Assim, conclui-se que, depois de editada a aludida emenda constitucional, para que se pudesse instituir ICMS sobre a importação de aparelhos médicos por sociedades civis que prestam serviços médicos, mister seria, inicialmente, que fosse alterada a lei complementar que disciplina o imposto (o que efetivamente ocorreu, mas somente depois de efetuadas as operações que deram ensejo às tributações ora em análise), bem assim que fossem editadas as leis estaduais discriminando a incidência do tributo, o que não consta que tenha ocorrido nos estados que ora são partes destes processos em julgamento.

Dessa forma, entendo que os tributos em análise nestes autos foram lançados em desconformidade com os princípios aplicáveis à tributação vigentes em nosso país, não podendo, portanto, subsistir.

Ante o exposto, com a vênia do eminente Relator, conheço dos recursos e dou provimento ao de nº 439.796, negando provimento àquele de nº 474.267, de modo a conceder a postulada segurança, arcando o Estado do Paraná, vencido, com as custas do processo, não havendo que se falar, contudo, em condenação em honorários de advogado, nos termos da súmula nº 512 deste Tribunal.

É como voto.



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.267

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RECDO.(A/S) : CONSULTÓRIO RADIOLÓGICO DR CARLOS OSÓRIO LOPES LTDA

ADV.(A/S) : ROSELI CACHOEIRA SESTREM

Decisão: Depois do voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator), **conhecendo** e **dando provimento** ao recurso extraordinário, o julgamento foi **suspenso** em virtude do pedido de **vista** do Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausentes, porque em representação do Tribunal no exterior, os Senhores Ministros Gilmar Mendes (Presidente) e Cezar Peluso (Vice-Presidente). Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello (art. 37, I, RI). **Plenário**, 25.11.2009.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Dias Toffoli, conhecendo e negando provimento ao recurso, indicou adiamento o Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator). Ausentes os Senhores Ministros Celso de Mello, Gilmar Mendes e Cármen Lúcia. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. **Plenário**, 16.12.2010.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Ayres Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Dias Toffoli.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu
Secretário

06/11/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.267 RIO GRANDE DO SUL

REAJUSTE DE VOTOS

O Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Presidente e relator): Senhores Ministros, lembro que interrompemos este julgamento logo após a prolação do voto do Ministro Dias Toffoli, na sessão de 16.12.2010. Nesses dois recursos extraordinários, discute-se se as pessoas jurídicas que não sejam comerciantes podem ser sujeitos passivos do ICMS, incidente nas operações de importação, especialmente após a superveniência da EC 33/2001.

Em síntese, expus que nenhuma das três restrições observadas pela Corte no julgamento dos precedentes relacionados ao tema, firmados antes da EC 33/2000, continuavam aplicáveis. Afirmei que a caracterização de “bem” como “mercadoria” independia da qualidade jurídica do adquirente. Apontei a inexistência de cumulatividade a ser equilibrada com a compensação, na medida em que existente apenas uma única operação. Por fim, com a alteração realizada no texto constitucional em 2000, a falta do critério para definição do sujeito ativo foi suprida com a inserção da palavra “domicílio” no art. 155, § 2º, X, *a* da Constituição.

A posição externada pelo Ministro Dias Toffoli na sessão em que proferido o voto-vista de Sua Excelência coincide quase integralmente com os parâmetros traçados em meu próprio voto. A divergência ficou por conta da possibilidade de exame, nesses recursos extraordinários, da suficiência da legislação infraconstitucional para dar densidade às normas gerais em matéria tributária e à própria regra-matriz do tributo.

Com apoio na Súmula 456/STF e para impedir que o tema se prolongue no Judiciário, entendo possível ampliar o campo de cognição do recurso para alcançar o debate sobre a densificação da competência tributária.

A fundamentação é bastante simples, se tivermos cuidado para segmentar cada uma das etapas do fluxo de positivação da regra-matriz.

De acordo com a jurisprudência desta Suprema Corte, a existência

RE 474267 / RS

de competência tributária é insuficiente para justificar a cobrança do tributo, isto é, a constituição do crédito tributário. A competência deve ser exercida por agente competente e segundo o procedimento legislativo previsto. Essa orientação vem desde a antiga discussão sobre a incidência do ICM no fornecimento de alimentos e bebidas por restaurantes e congêneres (Súmula 574/STF).

Porém, a instituição da regra-matriz é isoladamente insuficiente. A própria norma que institui o tributo deve encontrar fundamento de validade nas normas gerais, imprescindíveis para o ICMS, para assegurar estabilidade e previsibilidade em nosso país, em cujo Estado a competência tributária é partilhada com 26 estados, o Distrito Federal e mais de 5.500 municípios (arts. 24, §§ 3º e 4º e 155, XII, *a*, *d* e *i* da Constituição).

Para que a constituição do crédito tributário seja válida, a incidência deve ocorrer na presença concomitante dessas três condicionantes: existência de competência, exercício dessa competência pela União, resultante em norma geral em matéria tributária e exercício de competência por cada um dos estados-membros e pelo Distrito Federal, resultante na regra-matriz de incidência tributária.

Ocorre que alguns entes federados se precipitaram, ora à EC 33/2001, ora à lei complementar de normas gerais, e acabaram criando regras-matrizes sem o necessário fundamento de validade.

Nesses casos, entendo aplicável a orientação firmada por esta Suprema Corte no RE 346.084 e no RE 390.840, que afasta o fenômeno da “constitucionalização superveniente” de nosso sistema jurídico. Para ser constitucionalmente válida a incidência do ICMS sobre operações de importação de bens, irrelevante a qualificação jurídica do adquirente, as modificações no critério material, na base de cálculo e no sujeito passivo da regra-matriz devem ter sido realizadas em lei posterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 (que modificou a LC 87/1996, para prever normas gerais específicas à incidência sobre importação de bens, independentemente de se tratar de adquirente-comerciante).

Para auxiliar a compreensão da diversidade de situações possíveis

RE 474267 / RS

que formam nosso quadro, pedi que fosse distribuído a Vossas Excelências uma tabela e uma linha do tempo que representam os dois casos em discussão.

O exame sobre a higidez do fluxo de positivação da regra-matriz leva às seguintes conclusões:

a) No RE 474.267, o bem entrou em território nacional antes de 17.12.2002 (fls. 43, 45 e 43). Já havia competência constitucional para tributação, porém, a LC 114/2002 somente foi publicada nessa mesma data (17.12.2002). Sem a necessária lei complementar de normas gerais contemporânea ao momento em que ocorreu o fato que se pretende gerador (jurídico tributário), a cadeia de validação fica prejudicada. Ademais, ainda que houvesse lei complementar de normas gerais e legislação local, aplicar-se-ia a regra de anterioridade, que proíbe a tributação antes do início do exercício subsequente, respeitado, em qualquer caso, o prazo de reforço de 90 dias.

b) No RE 439.796, o ingresso do bem em território nacional ocorreu em ou antes de 08.10.2002, também ao desabrigo da necessária lei complementar de normas gerais em matéria tributária, de forma a invalidar a constituição do crédito tributário pretendida.

Ante o exposto, ajusto o dispositivo de meus votos, para **negar** provimento ao RE 474.267, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, e para **dar** provimento ao RE 439.796, interposto pela parte-contribuinte.

É como voto.



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.267

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RECDO.(A/S) : CONSULTÓRIO RADIOLÓGICO DR CARLOS OSÓRIO LOPES LTDA

ADV.(A/S) : ROSELI CACHOEIRA SESTREM

Decisão: Depois do voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator), **conhecendo** e **dando provimento** ao recurso extraordinário, o julgamento foi **suspenso** em virtude do pedido de **vista** do Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausentes, porque em representação do Tribunal no exterior, os Senhores Ministros Gilmar Mendes (Presidente) e Cezar Peluso (Vice-Presidente). Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello (art. 37, I, RI). **Plenário**, 25.11.2009.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Dias Toffoli, conhecendo e negando provimento ao recurso, indicou adiamento o Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator). Ausentes os Senhores Ministros Celso de Mello, Gilmar Mendes e Cármen Lúcia. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. **Plenário**, 16.12.2010.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto ora reajustado do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário. **Plenário**, 06.11.2013.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki e Roberto Barroso.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Luiz Tomimatsu
Assessor-Chefe do Plenário