

**INCIDÊNCIA DO ICMS NAS
OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO**

LUCIANO GARCIA MIGUEL

Mestre e doutorando em direito tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professor do IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Diretor da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

São Paulo

2013

Copyright © 2013 By Editora Noeses
Coordenação: Alessandra Arruda
Revisão: Semíramis Oliveira
Capa: Ney Faustini
Produção editorial/arte: Denise Dearo

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

M5887 Miguel, Luciano Garcia.
Incidência do ICMS nas operações de importação / Luciano Garcia
Miguel. – São Paulo : Noeses, 2013.

Inclui bibliografia. 240 p.

1. Direito. 2. Direito Constitucional do Direito. 3. ICMS. I. Título.

CDU 340

2013

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.
Tel/fax: 55 11 3666 6055
www.editoranoeses.com.br

SUMÁRIO

PREFÁCIO.....	XI
1 SISTEMA DE DIREITO.....	1
1.1 O direito como objeto cultural.....	1
1.2 Noção de sistema	4
1.3 Evolução da noção de sistema na filosofia do direito	5
1.4 Fontes do direito	12
2 PERFIL CONSTITUCIONAL DO ICMS	15
2.1 Operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de comunicação e de trans- porte interestadual e intermunicipal.....	16
2.2 Princípio da não-cumulatividade.....	21
2.3 Competência dos Estados e do Distrito Federal.....	27
2.3.1 Competência tributária.....	28
2.3.2 Competência para instituição do ICMS.....	29
2.4 Incidência do ICMS nas operações interestaduais .	31
3 LEIS COMPLEMENTARES E RESOLUÇÕES DO SENADO RELACIONADAS AO ICMS	37
3.1 Leis complementares	37

3.1.1	Leis complementares como instrumento de harmonização da legislação tributária	37
3.1.2	Relação das leis complementares tributárias com as leis ordinárias tributárias.....	44
3.1.3	Leis complementares tributárias relativas ao ICMS	46
3.1.3.1	Lei Complementar n. 87/96	48
3.1.3.2	Lei Complementar n. 24/75	57
3.1.3.2.1	Benefícios fiscais e benefícios financeiros	58
3.1.3.2.2	Espécies de benefícios fiscais	62
3.1.3.2.2.1	Isenção	62
3.1.3.2.2.2	Redução de base de cálculo.....	66
3.1.3.2.2.3	Crédito presumido	70
3.1.3.2.2.4	Anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento e ampliação do prazo de recolhimento do imposto.....	72
3.2	Resoluções do Senado relativas ao ICMS.....	75
4	ATOS EXPEDIDOS PELO CONFAZ E PELAS LEGISLAÇÕES INTERNAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL.....	79
4.1	Estrutura e competência do CONFAZ	80
4.1.2	Atos expedidos pelo CONFAZ	82
4.1.2.1	Convênios relativos a benefícios fiscais	82
4.1.2.2	Outros atos	87
4.1.3	Recepção dos atos celebrados no âmbito do CONFAZ na legislação interna.....	89

4.1.3.1	Introdução de convênios que aprovam benefícios fiscais	89
4.1.3.2	Recepção de outros atos	96
4.2	Legislações dos Estados e do Distrito Federal.....	98
4.2.1	Fixação das alíquotas do ICMS	99
4.2.2	Deveres instrumentais.....	107
4.2.2.1	Fundamento da imposição dos deveres instrumentais	109
4.2.2.2	Destinatário dos deveres instrumentais	113
4.2.3	Sanções para as infrações tributárias	115
4.2.4	Substituição tributária.....	117
5	INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO	121
5.1	Incidência das normas jurídicas.....	122
5.2	Critérios da hipótese da regra-matriz de incidência	124
5.2.1	Critério material	125
5.2.2	Critério espacial.....	131
5.3.3	Critério temporal	132
5.3	Critérios do consequente da regra-matriz de incidência.....	137
5.3.1	Critério pessoal	137
5.3.1.1	Critério constitucional para determinação do sujeito ativo e do sujeito passivo	138
5.3.1.2	Explicitação do critério pessoal pelo STF	144
5.3.1.3	Importação por “conta própria”, por “conta e ordem de terceiro” e “por encomenda”	151
5.3.1.4	Responsável	156

5.3.2 Critério quantitativo.....	159
5.3.2.1 Alíquota	160
5.3.2.2 Base de cálculo.....	161
5.3.2.2.1 Valor da mercadoria ou bem.	161
5.3.2.2.2 Conversão do valor expresso em moeda estrangeira	162
5.3.2.2.3 Impostos, taxas e contribui- ções decorrentes da importa- ção e despesas aduaneiras	162
5.3.2.2.4 Método de apuração do valor devido	163
5.3.2.2.5 Reimportação de bem ou mercadoria remetidos ao ex- terior sob amparo do Regime Aduaneiro Especial de Ex- portação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo	165
5.3.2.2.6 Redução de base de cálculo ..	165
5.4 Deveres instrumentais nas operações de importação	166
6 BENEFÍCIOS FISCAIS E A “GUERRA FISCAL” DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO	171
6.1 Condições para a concessão dos benefícios	171
6.2 Principais benefícios autorizados pelo CONFAZ....	172
6.2.1 Convênios de interesse social.....	173
6.2.2 Convênios de interesse estratégico.....	175
6.2.2.1 Convênio ICMS 27/90 (<i>drawback</i>)	175
6.2.2.2 Convênio ICMS 58/99 (admissão tem- porária)	178
6.2.2.3 Convênio ICMS 28/2005 (REPORTO)..	179
6.2.2.4 Convênio ICMS 32/2006 (transporte ferroviário)	179

INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

6.2.2.5 Convênio ICMS 65/2007 (indústria aeronáutica)	180
6.2.2.6 Convênio ICMS 130/2007 (REPETRO)	180
6.3 Concessão de benefícios fiscais de forma unilateral...	181
6.3.1 Irrelevância jurídica de argumentos que buscam justificar a “guerra fiscal”	184
6.3.2 Fatores que propiciam a adoção e a continuidade da “guerra fiscal”	186
6.3.2.1 As sanções previstas na Lei Complementar n. 24/75	187
6.3.2.2 As formas de reação aos benefícios concedidos unilateralmente	191
6.3.2.2.1 “Glosa de créditos” do ICMS	192
6.3.2.2.2 Ação direta de inconstitucionalidade.....	195
6.4 A “guerra fiscal” nas operações de importação.....	198
6.4.1 Mecanismo básico da “guerra fiscal” nas operações de importação	199
6.4.2 Exemplos de benefícios irregulares.....	202
6.4.3 Proposta do CONFAZ para solucionar os problemas relativos às operações de importação.....	206
6.4.4 Resolução do Senado n. 13, de 2012	211
6.4.5 O último capítulo da “guerra fiscal”	217
REFERÊNCIAS.....	219

PREFÁCIO

Com o texto que tenho a satisfação de prefaciá-lo, **Luciano Garcia Miguel** oferece interessante e sugestivo acréscimo à doutrina brasileira sobre o ICMS, que tanto vem preocupando o meio jurídico nacional, em função de suas inevitáveis repercussões no complexo sistema de integração social, política e econômica do Estado brasileiro.

O descontrole das iniciativas e a sucessão de providências tomadas isoladamente pelas unidades federadas suscitaram uma “*guerra fiscal*” sem precedentes, cujos detrimen- tos ultrapassaram as mais ousadas previsões dos especialistas. Penso que ninguém, em sã consciência, imaginou até que ponto chegaria o desgaste de uma competição dessa ordem, demorada e extravagante, com expedientes despropositados e medidas esdrúxulas de retaliação, surgindo como algo que fosse avançando e produzindo efeitos perniciosos, sem que a vigilância dos órgãos superiores da atividade jurisdicional pudesse interferir, com eficácia, para manter a integridade daquilo que se chama de *pacto federativo*. A situação, porém, se agravou. A *guerra fiscal* prossegue, fazendo reaparecer agora as acirradas disputas em torno de propostas que, de qualquer forma, têm o condão de desagradar importantes setores de nossa combalida federação, desenhando outro tipo de desequilíbrio para solucionar impasse que continua

grave e inalterado. Aquilo que poderia assumir foros positivos, estimulando competição sadia entre os Estados-membros para incrementar as respectivas receitas tributárias e fazendo desenvolver os instrumentos jurídico-administrativos de controle da legislação do ICMS, foi amplamente superado pela força avassaladora de um desrespeito mútuo instalado entre as pessoas políticas, clima de desentendimento nunca visto na conturbada história das instituições jurídico-fiscais de nosso país.

A federação brasileira está em crise! De há muito, a União, cujo nome inteiro é “União dos Estados Federados”, foi-se distanciando das unidades que a compõem, numa histórica campanha de fortalecimento econômico e político, rompendo o equilíbrio que se exige de uma federação onde as pessoas de direito constitucional hão de estar parificadas para manter-se a harmonia e o equilíbrio do modelo concebido. Tal movimento, exercido como uma força centrípeta, serviu para aumentar o poderio econômico e político do governo central, até transformar os vínculos de igualdade em laços de subordinação. A própria absorção pelo governo federal das dívidas dos Estados-membros com credores particulares, que a princípio pareceu expediente de auxílio às entidades estaduais, acabou representando um instrumento a mais para caracterizar a submissão econômica e política dessas últimas perante a União, de tal sorte que o modelo estrutural do país, assim como está, dista de ser o de uma federação, aproximando-se mais de um Estado unitário, como fora, aliás, até a instauração da República e o advento da Constituição de 1891. A descentralização do poder central abriu espaço à autonomia das antigas províncias. Nada obstante, há bom tempo, sempre que se tornou necessária uma providência no setor do relacionamento entre os entes políticos, o caminho adotado foi o da *desconcentração*, em que as atribuições e os misteres públicos são transferidos sem caráter político-legislativo e, portanto, sem autonomia.

INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

Ora, *federação* pressupõe *descentralização* e não *desconcentração*, de tal modo que uma análise realista e objetiva do Brasil contemporâneo aponta para um Estado de fisionomia unitária, conquanto o Estatuto Supremo mencione, enfaticamente, a adoção do modelo federativo. Mas a dependência econômica traz consigo a subordinação política, contingência que acarreta indisfarçável desnível no que concerne à participação das unidades “federadas” na formação da vontade nacional. A União, como pessoa de direito interno, indiferente às autonomias dos demais entes, impera de modo sobranceiro, não cumprindo sequer a missão de organizar as políticas de desenvolvimento regional, o que vem em prejuízo dos direitos e interesses dos Estados-membros e dos Municípios. Além disso, não se deu, na proporção adequada, o fortalecimento do Judiciário que é fator essencial para a manutenção do esquema federativo e, convenhamos, os dois outros poderes da República não atinaram ainda para aspecto tão relevante da missão jurisdicional que a Constituição proclama. Resultado: mesmo provocado para resolver os impasses criados com a *guerra fiscal*, o Supremo não tem conseguido obter, com eficácia, os resultados esperados pela sociedade.

Vê-se que a *guerra fiscal* é apenas um efeito do enorme desequilíbrio na articulação das instituições jurídicas do Brasil, nunca, um problema isolado, circunscrito a algumas causas facilmente diagnosticadas. Mas, torna-se difícil falar do ICMS sem aludir a esse fenômeno histórico tão presente e discutido nos dias de hoje. Algo, porém, pretendo repetir: o lado positivo dessa disputa vem estimulando os Estados no sentido de apurar seus instrumentos de ação econômica e administrativa, bem como aperfeiçoando os mecanismos de caráter jurídico, para acomodar as providências indispensáveis que o combate requer. E tal aprimoramento pressupõe pesquisa e análise detida das situações críticas, gerando textos normativos de alto nível técnico. Por isso mesmo creio ter-se desenvolvido um saudável esforço de conhecimento,

LUCIANO GARCIA MIGUEL

com a produção de intensa e especializada jurisprudência, ao lado de estudos profundos como este, por exemplo, elaborado por **Luciano Garcia Miguel**.

O trabalho do Autor é texto da mais elevada qualidade técnica e científica. Se bem que o título da obra seja “Incidência do ICMS nas Operações de Importação”, a amplitude do trabalho é algo bem mais abrangente. Examina o tributo desde sua concepção no altiplano constitucional (capítulo 2), passando pelas leis complementares e resoluções do Senado, relacionadas à exação (capítulo 3); atos expedidos pelo Confaz e pelas legislações internas dos Estados e do Distrito Federal (capítulo 4); para chegar à incidência do ICMS nas operações de importação (capítulo 5) e tratar, ao final, dos benefícios fiscais e da “guerra fiscal” do ICMS nas operações de importação (capítulo 6).

De fato, a produção de textos sobre o imposto é significativa em termos de quantidade, mas são poucos aqueles que refletem um posicionamento mais firme, calcado em sólida formação de Teoria Geral do Direito. E esse é, precisamente, o caráter deste livro que apresento ao meio jurídico e acadêmico, bem assim à comunidade dos funcionários da Administração Pública federal, estadual e municipal.

Luciano Garcia Miguel distinguiu-se, desde os primeiros semestres do Programa de Pós-Graduação, como referência para alunos, seminaristas e professores do Curso, com ponderações agudas e procedentes, sempre fundamentadas com consistência e rigor. E a defesa de seu trabalho foi feita com argumentos que bem impressionaram aos examinadores, tanto assim que mereceu a nota máxima, outorgada, naturalmente, por unanimidade.

Se a tudo isso acrescentarmos o esmero com que o discurso foi sendo construído, que se reflete na clareza, precisão e correção do idioma utilizado pelo ilustre bacharel e respeitado especialista da Secretaria da Fazenda do Estado de São

INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

Paulo, dar-me-ei por justificado ao dizer de minha satisfação em prefaciар este volume.

Estamos todos de parabéns pela categoria da obra e a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo sente-se honrada em produzir mestre dessa categoria.

São Paulo, 03 de junho de 2013

Paulo de Barros Carvalho

Professor Emérito e Titular da PUC/SP e da USP

