

ICMS-Importação: Inconstitucionalidade sobre o frete internacional

Guilherme Alexandre Hees

1. INTRODUÇÃO

A tributação incidente sobre operações de importação constitui uma das interfaces mais complexas do sistema tributário brasileiro, notadamente em razão da superposição de competências normativas entre a União e os Estados-membros, cada qual orientado por regimes jurídicos distintos e frequentemente tensionados entre si. Nesse cenário multifacetado, emerge com inegável relevância constitucional a controvérsia acerca da legitimidade da inclusão do frete internacional — aquele contratado e executado integralmente fora do território nacional, no percurso entre o porto ou aeroporto de origem no exterior e o ponto de entrada no Brasil — na base de cálculo do ICMS-importação, nos termos do art. 13, §1º, II, 'b', da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, doravante denominada Lei Kandir.

A questão não se reduz a uma simples controvérsia de direito positivo ordinário, pois transcende o plano infraconstitucional para alcançar os próprios fundamentos da repartição constitucional de competências tributárias. A Constituição Federal de 1988, ao distribuir as competências impositivas entre os entes da Federação, não apenas atribuiu a cada qual a titularidade sobre determinados fatos econômicos, mas também estabeleceu os contornos materiais e territoriais dessas competências, operando verdadeira limitação ao poder de tributar que não pode ser ampliada nem por lei complementar, nem por lei ordinária, nem por interpretação extensiva das autoridades fazendárias estaduais. Em matéria tributária, a regra de ouro hermenêutica é a da tipicidade fechada: o que a Constituição não outorgou, nenhum ente pode assumir.

O ICMS, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal, tem sua incidência materialmente delimitada às operações relativas à circulação de mercadorias, às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e às prestações de serviços de comunicação. Essa tríplice materialidade constitucional não comporta extensão por via infraconstitucional, pois as normas de competência tributária hão de ser interpretadas restritivamente, à luz da tipicidade fechada que governa o Direito Tributário. A inclusão do frete internacional na base de cálculo do imposto estadual suscita, portanto, inquietações que se estendem desde a compatibilidade com os limites materiais do ICMS até questões relativas à competência territorial dos Estados, à autonomia do direito aduaneiro em relação ao direito tributário constitucional, à integridade do pacto federativo e à proteção

dos contribuintes por princípios como legalidade, segurança jurídica e capacidade contributiva.

O argumento central desta exposição é de que a circunstância de o frete internacional integrar o valor aduaneiro para fins de apuração do Imposto de Importação federal — conforme determinado pelo Acordo sobre Implementação do Artigo VII do GATT 1994, internalizado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, e disciplinado no Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 — não autoriza, nem poderia autorizar, que os Estados-membros estendam automaticamente esse critério aduaneiro federal à base de cálculo do seu imposto estadual. Conceitos elaborados no âmbito do direito aduaneiro internacional, com finalidades fiscais e estatísticas relacionadas ao comércio exterior, não possuem o condão de ampliar a competência tributária estadual delimitada pela Constituição Federal. A confusão entre os dois regimes juridicamente distintos constitui o nó górdio do problema e é o que esta análise crítica se propõe a desfazer.

O presente artigo está estruturado em nove seções: após esta introdução, examina-se a materialidade constitucional do ICMS (seção 2); os limites territoriais da competência tributária estadual (seção 3); a distinção entre valor aduaneiro e base de cálculo constitucional (seção 4); a violação à tipicidade fechada e à legalidade tributária (seção 5); a distinção entre mercadoria importada e serviço internacional de transporte (seção 6); a afronta ao pacto federativo (seção 7); o bis in idem e o efeito cascata (seção 8); os princípios constitucionais tributários violados (seção 9); e, ao final, uma análise crítica da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (seção 10), seguida das conclusões do estudo.

2. A MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ICMS E OS LIMITES DO ART. 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal de 1988, ao atribuir aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, fixou com precisão a materialidade sobre a qual o imposto pode incidir. O art. 155, II, da Carta Magna estabelece que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre 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. O texto constitucional, em sua literalidade e sistematicidade, circunscreve de modo inequívoco o campo de incidência do tributo: operações de circulação de mercadorias e prestações de transporte interestadual ou intermunicipal, jamais transporte internacional, que constitui categoria jurídica ontologicamente distinta.

A doutrina nacional é firme nesse ponto. Roque Antonio Carrazza, ao analisar com precisão cirúrgica os contornos do ICMS, sublinha que "o constituinte, ao referir-se

a 'prestadoes de serviçoes de transporte interestadual e intermunicipal', excluiu deliberadamente o transporte internacional do campo de incidência do ICMS", uma vez que as relaçoes jurıdico-tributárias emergentes do comércio exterior possuem regência federal, e o transporte ali envolvido não se enquadra na dicotomia interestadual-intermunicipal (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 213-214). Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, ao desenvolver a teoria da regra-matriz de incidência tributária, demonstra que os critérios constitutivos da hipótese de incidência do ICMS são fixados exaustivamente pela Constituição, de modo que a lei complementar e os Estados apenas os densificam, jamais os ampliam (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 390).

A expressão constitucional "transporte interestadual e intermunicipal" não comporta interpretação extensiva que alcance o transporte internacional. Tratam-se de categorias geográficas e juridicamente distintas: o transporte interestadual liga dois Estados da Federação; o intermunicipal, dois municípios dentro de um mesmo Estado ou de Estados diferentes; o internacional, por sua vez, conecta o Brasil a um país estrangeiro, realizando-se, no trecho do frete marítimo ou aéreo que aqui se discute, inteiramente fora do território nacional. A extensão do conceito constitucional de transporte interestadual para abarcar o transporte internacional violaria a interpretação restritiva que impõe a tipicidade cerrada das normas de competência tributária, como leciona Humberto Ávila ao analisar os postulados hermenêuticos aplicáveis às normas tributárias constitucionais (ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 197-201).

Ao utilizar o vocábulo "prestadoes", a Constituição deixa claro que a materialidade do ICMS sobre transporte exige a existência de uma prestação de serviço genuína — isto é, um negócio jurıdico oneroso de transporte de pessoas ou bens, com causa jurıdica autônoma — que se desenvolva no espaço interestadual ou intermunicipal brasileiro. O contrato internacional de transporte marítimo ou aéreo de cargas importadas, celebrado entre importador e armador ou companhia aérea estrangeiros, executado no percurso que vai do porto de origem no exterior ao porto brasileiro de entrada, não se enquadra nessa materialidade constitucional. Não há prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal brasileiro: há, sim, prestação de serviço de transporte internacional, que ou estaria sob a égide de eventual incidência federal, ou simplesmente não se encontra albergada por nenhuma das materialidades do ICMS.

Reconhecer a limitação do campo material do ICMS ao transporte interestadual e intermunicipal é tarefa que o próprio Supremo Tribunal Federal há de exigir, pois as normas de competência tributária são parâmetro de controle de constitucionalidade. Conforme bem sistematiza José Eduardo Soares de Melo, "o

frete marítimo ou aéreo internacional realizado por empresa estrangeira, em trajeto exterior, não representa prestação de serviço de transporte sujeita ao ICMS, porque falta o elemento territorial constitutivo da materialidade prevista no art. 155, II, da Constituição" (MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 13. ed. São Paulo: Dialética, 2017, p. 44). A tentativa de incluir o valor de tal frete na base de cálculo do ICMS não consiste apenas em ampliar a base de cálculo, mas sim em tributar, de modo oblíquo e disfarçado, fato jurídico que sequer pertence ao universo de incidência constitucional do imposto estadual.

3. OS LIMITES TERRITORIAIS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ESTADUAL E A VEDAÇÃO À EXTRATERRITORIALIDADE

O princípio da territorialidade da tributação encontra-se implícito na estrutura do Estado federal e é corolário necessário da soberania estatal e, em nível subnacional, da autonomia dos entes federativos. A competência tributária não é um poder abstrato e ilimitado: ela pressupõe vínculo de conexão entre o sujeito ativo, o contribuinte, o fato jurídico-tributário e o território sobre o qual o ente exerce sua soberania ou autonomia. No plano internacional, é consolidado na doutrina e na praxe dos sistemas jurídicos modernos que os Estados não exercem poder impositivo sobre atos ou fatos integralmente ocorridos fora de seu território, salvo quando conexões de personalidade — como a residência ou o domicílio do contribuinte — justificam a atração do fato ao âmbito da soberania interna.

No plano federativo interno, os Estados-membros brasileiros estão sujeitos a restrições ainda mais severas. Seus poderes tributários derivam da Constituição Federal e são exercidos dentro dos limites da autonomia federativa, que não se confunde com soberania. Um Estado brasileiro não tem competência para tributar fatos econômicos inteiramente ocorridos fora de seu território — e, com muito maior razão, não possui competência para tributar serviços prestados fora do território nacional. Quando o frete internacional é contratado entre um importador brasileiro e uma empresa de navegação ou transportadora aérea estrangeira, e é executado no percurso exterior ao Brasil, o fato jurídico subjacente — a prestação do serviço — ocorre inteiramente fora da jurisdição de qualquer Estado-membro. Não existe elemento de conexão territorial que justifique a incidência do ICMS estadual sobre essa prestação.

A objeção mais frequente a esse raciocínio consiste em afirmar que o ICMS não incide sobre o frete em si, mas sobre a operação de importação de mercadoria, e que o frete apenas integra a base de cálculo do tributo. Trata-se, porém, de argumento que confunde incidência com base de cálculo — categorias ontologicamente distintas na teoria da norma tributária. É certo que o critério quantitativo da regra-matriz de incidência (base de cálculo e alíquota) deve guardar coerência e relação com o critério material (fato gerador), não podendo aquele

extravasar os limites deste. Incluir na base de cálculo um elemento que não possui conexão com o fato tributável — pois o frete internacional não é operação de circulação de mercadoria nem prestação de transporte interestadual — implica desvirtuar o próprio conceito constitucional de base de cálculo, que deve mensurar economicamente a grandeza do fato tributado, e não fatos alheios ao campo impositivo estadual.

Acresce que o prestador do serviço de frete internacional frequentemente não possui qualquer estabelecimento no Brasil, sendo empresa estrangeira constituída segundo o direito de outro país, que opera embarcações ou aeronaves de bandeira estrangeira em rotas internacionais. A inexistência de estabelecimento ou domicílio no território nacional acentua ainda mais a ausência de vínculo de conexão que poderia justificar a incidência da tributação estadual brasileira. Tributar, ainda que de modo indireto, serviço prestado por empresa estrangeira sem estabelecimento no país, no percurso exterior ao território nacional, significa, na prática, estender a competência tributária estadual para além das fronteiras do Brasil — o que é, no mínimo, juridicamente problemático, e, na perspectiva constitucional, inadmissível.

Misabel Abreu Machado Derzi, em suas anotações ao clássico de Aliomar Baleeiro, desenvolve com precisão a ideia de que as limitações constitucionais ao poder de tributar não são apenas formais, mas possuem dimensão material que veda ao legislador infraconstitucional ampliar, por qualquer via, a hipótese de incidência além dos contornos traçados pelo constituinte (DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 62-65). A extraterritorialidade da incidência estadual sobre o frete internacional não configura apenas violação de um preceito topicamente específico da Constituição; configura transgressão à própria arquitetura do Estado federal, que pressupõe o respeito recíproco aos limites de competência de cada ente e a subordinação de todos ao texto constitucional.

4. A DISTINÇÃO ENTRE VALOR ADUANEIRO E BASE DE CÁLCULO CONSTITUCIONAL DO ICMS

O Acordo sobre Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio — GATT 1994, também denominado Acordo de Valoração Aduaneira ou AVA-GATT, internalizado no ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, estabelece que o valor aduaneiro das mercadorias importadas deve, como regra geral, ser o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria quando vendida para exportação ao país importador. Esse valor é acrescido de determinados elementos, entre os quais, nos termos do Artigo 8 do referido Acordo, figuram os custos de transporte da mercadoria importada até o porto ou local de importação, os custos de

carregamento, descarregamento e manuseio associados ao transporte e o custo do seguro. O frete internacional integra o valor aduaneiro, portanto, por exigência do direito internacional convencional aplicável às relações aduaneiras e comerciais.

A finalidade da inclusão do frete no valor aduaneiro é de natureza aduaneira e estatística, voltada a uniformizar, entre os países signatários do GATT/OMC, a base sobre a qual incidem os direitos aduaneiros ad valorem, de modo a evitar a manipulação dos preços declarados nas faturas comerciais como instrumento de evasão dos tributos aduaneiros federais. Essa finalidade específica, embora legítima no seu próprio domínio, não possui qualquer aptidão para ampliar a competência tributária estadual no Brasil. A distinção entre as esferas jurídicas é elementar: o direito aduaneiro internacional regula as relações entre o Estado e o comércio internacional, definindo a base de cálculo de tributos federais sobre a importação; o direito constitucional tributário brasileiro define a competência dos Estados para tributar operações e prestações delimitadas na Constituição. Trata-se de regimes distintos, com finalidades distintas e fontes normativas distintas, que não se comunicam pelo simples desejo do legislador infraconstitucional.

O art. 13, V e §1º, da Lei Complementar nº 87/1996, ao prever que a base de cálculo do ICMS-importação inclui o valor constante dos documentos de importação e as despesas aduaneiras, e ao determinar, no §1º, II, que na base de cálculo do imposto se incluem "os valores correspondentes a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado", equivoca-se ao simplesmente importar para o âmbito do ICMS a lógica construtiva do valor aduaneiro, sem atentar para os limites constitucionais da competência estadual. A lei complementar, embora possua função de normas gerais em matéria tributária, não pode inovar além do quanto autorizado pela Constituição — pois, como preleciona Carrazza, "a lei complementar tributária não cria tributos, não amplia competências, não modifica hipóteses de incidência constitucionalmente delimitadas" (CARRAZZA, op. cit., p. 37).

Art. 13, §1º, II, da LC 87/1996: 'Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (...) II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado separadamente.'

A transcrição do dispositivo demonstra a amplitude da regra infraconstitucional, que determina a inclusão do frete sem qualquer distinção entre frete nacional e frete internacional, e sem ponderar se a prestação do serviço de transporte se enquadra na materialidade constitucional do ICMS. Ora, se a Constituição limita o

ICMS ao transporte interestadual e intermunicipal, e se o frete internacional não é nem interestadual nem intermunicipal, não há como a lei complementar legitimamente incluir o valor correspondente a esse frete na base de cálculo do ICMS sem extrapolar os limites constitucionais da competência estadual. A legislação infraconstitucional não possui força normativa para superar a barreira constitucional da tipicidade fechada, por mais que pretenda fazê-lo ao equiparar, para fins de base de cálculo, o frete nacional ao frete internacional.

Aires F. Barreto, ao analisar a relação entre base de cálculo e hipótese de incidência, ensina que "a base de cálculo deve ser grandeza que expresse, mensure ou quantifique o aspecto material da hipótese de incidência, sendo-lhe vedado conter elementos estranhos ao fato tributável", pois do contrário haveria "deturpação do tributo, com risco de sua inconstitucionalidade por violação ao arquétipo constitucional" (BARRETO, Aires F. Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 57-58). O frete internacional, executado fora do Brasil por transportador frequentemente estrangeiro, é elemento estranho ao fato tributável pelo ICMS-importação, que é a entrada da mercadoria no território nacional com a mudança de titularidade. Sua inclusão na base de cálculo contraria, portanto, a coerência interna da norma tributária e a exigência constitucional de que a base de cálculo guarde pertinência com o fato gerador.

5. VIOLAÇÃO À TIPICIDADE FECHADA E AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade tributária, consagrado no art. 150, I, da Constituição Federal, exige que nenhum tributo seja instituído ou majorado senão em virtude de lei. Sua dimensão mais rigorosa — a tipicidade fechada ou determinada — impõe que a lei defina com precisão e exaustividade todos os aspectos essenciais da norma tributária: critério material (fato gerador), critério temporal, critério espacial, critério pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Não existe, no Direito Tributário, espaço para analogia in malam partem, para extensão interpretativa de hipóteses de incidência ou para a criação, por via oblíqua, de tributação não expressamente prevista nos estritos termos da lei — e, antes ainda, nos estritos termos da Constituição.

A tipicidade fechada em matéria tributária possui dimensão bipartida: a) opera como limite ao legislador infraconstitucional, que não pode ampliar as hipóteses de incidência além do quanto delimitado pelo constituinte; e b) opera como limite ao aplicador da norma, que não pode integrar lacunas em prejuízo do contribuinte mediante analogia ou interpretação extensiva. No que diz respeito à inclusão do frete internacional na base de cálculo do ICMS-importação, a violação da tipicidade fechada ocorre já no plano legislativo: o art. 13, §1º, II, 'b', da Lei Kandir pretende

incluir na base de cálculo do ICMS elementos que não encontram suporte na materialidade constitucional do imposto estadual, o que representa ampliação indevida da hipótese tributária para além dos contornos traçados pelo constituinte de 1988.

É importante distinguir dois planos da legalidade tributária: o plano constitucional e o plano legal. No plano constitucional, a competência tributária dos Estados é delimitada pelo art. 155, II, da Carta Magna, que constitui a norma primária de atribuição de poder impositivo. No plano legal, a lei complementar possui função de normas gerais e de disciplinar a base de cálculo dos impostos estaduais, nos termos do art. 146, III, 'a', da Constituição Federal. Contudo, essa função normativa da lei complementar é exercida dentro dos limites constitucionais, jamais além deles. Se a Constituição circunscreve o ICMS ao transporte interestadual e intermunicipal, a lei complementar não pode estender a base de cálculo para abarcar o transporte internacional, pois estaria a criar, por via indireta, tributação sobre fato que a Constituição não inseriu na materialidade do imposto estadual.

A violação à tipicidade fechada, nesse contexto, manifesta-se como tributação indireta de serviço internacional não previsto na Constituição: ao incluir o valor do frete internacional na base de cálculo do ICMS, o Estado acaba por tornar mais onerosa a importação pelo custo exato do serviço de transporte executado no exterior, como se estivesse tributando tal serviço pela via transversa da base de cálculo. Essa engenharia normativa, ainda que tecnicamente formulada como ampliação da base de cálculo de um fato gerador constitucionalmente previsto, oculta a tributação de um fato gerador que a Constituição não conferiu aos Estados: a prestação de serviço de transporte internacional. Humberto Ávila sintetiza com clareza que "a tipicidade tributária não admite que o legislador, sob o disfarce de eleger a base de cálculo, alcance materialmente fatos distintos daqueles previstos na hipótese de incidência" (ÁVILA, op. cit., p. 312).

Tampouco se pode sustentar que a medida encontra respaldo no art. 150, §6º, da Constituição, que exige lei específica para concessão de isenções, reduções de base de cálculo e outros benefícios fiscais. Esse dispositivo pressupõe a legitimidade constitucional prévia da incidência sobre a qual a isenção ou redução recai. Se a incidência sobre o frete internacional é inconstitucional em sua origem — por carecer de suporte na materialidade do art. 155, II, da CF —, o problema não é de isenção ou benefício fiscal, mas de ausência de competência tributária para a exigência em si. A questão não pertence ao campo da extrafiscalidade ou da política tributária, mas sim ao da própria delimitação constitucional das competências impositivas, campo em que a regra interpretativa é a da restrição, jamais a da extensão.

6. A DISTINÇÃO ENTRE MERCADORIA IMPORTADA E SERVIÇO INTERNACIONAL DE TRANSPORTE

A arquitetura constitucional do ICMS-importação, delineada no art. 155, §2º, IX, 'a', da Constituição Federal, estabelece que o imposto incide também sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade. O núcleo da incidência, portanto, é a entrada da mercadoria importada no território nacional — ato que opera a transferência de titularidade da mercadoria do alienante estrangeiro para o adquirente brasileiro, configurando a operação relativa à circulação de mercadoria que é o critério material do imposto. O fato gerador é, pois, a operação de importação da mercadoria, e não o contrato de transporte celebrado para viabilizar essa operação.

A distinção ontológica entre a mercadoria importada e o contrato internacional de transporte é fundamental e não pode ser ignorada pela legislação ou pela jurisprudência sem graves consequências sistêmicas. A mercadoria é o objeto sobre o qual incide a operação de circulação; o transporte é o meio pelo qual a mercadoria é deslocada do exterior para o Brasil. O contrato de transporte internacional possui causa jurídica própria, partes distintas do contrato de compra e venda internacional, obrigações autônomas e execução que se dá integralmente fora do território nacional. Confundir a mercadoria com o serviço de transporte que a acompanha equivale a confundir o objeto tributado com um dos instrumentos utilizados para sua entrega ao comprador — confusão que a teoria tributária não admite, pois cada fato econômico deve ser tributado de acordo com seu enquadramento constitucional específico.

Nesse passo, cabe observar que o ICMS-importação incide sobre a entrada da mercadoria — sobre a operação de importação —, e não sobre a prestação do serviço logístico internacional. A base de cálculo, como grandeza mensuratória do fato tributável, deve expressar o valor econômico da operação de importação, que é, em essência, o preço pago pela mercadoria. Ao acrescer a esse valor o custo do frete internacional, o legislador complementar inclui na base de cálculo elemento que não integra a operação de circulação da mercadoria em si, mas sim a prestação de serviço de transporte que a precede. Essa inclusão é analiticamente equivalente a tributar, pelo ICMS estadual, o serviço de transporte internacional — o que é vedado pela Constituição tanto pela ausência de previsão na materialidade constitucional do imposto quanto pela reserva de competência que o direito do comércio exterior reserva à União.

A lição de Ricardo Lobo Torres sobre o tema, embora contextualizada no âmbito da separação de competências entre ICMS e ISS, é plenamente aplicável ao problema do frete internacional: a confusão entre operação relativa à circulação de

mercadoria e prestação de serviço de transporte representa desvio dos limites constitucionais de cada imposto, gerando conflitos de competência e bitributação que somente se resolvem com referência ao texto constitucional e não à legislação ordinária (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. v. IV: Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 218-221). No caso do frete internacional, a questão é ainda mais grave: não há sequer conflito de competências entre dois impostos previstos na Constituição, porque o ICMS simplesmente não possui materialidade constitucional sobre o transporte internacional. O problema é de ausência de competência tributária, não de mera sobreposição entre tributos constitucionalmente previstos.

A distinção entre mercadoria e serviço de transporte possui, ainda, relevância para a análise do sujeito passivo do ICMS-importação. O importador, que é o contribuinte do imposto estadual incidente sobre a entrada da mercadoria, não é, necessariamente, o tomador do serviço de transporte internacional: em operações CIF (Cost, Insurance and Freight), o custo do frete é embutido no preço da mercadoria pelo exportador, de modo que o importador sequer contrata diretamente o transportador. Incluir o frete na base de cálculo do ICMS-importação nas operações CIF significa tributar o importador por um serviço que ele não contratou — o que, além de juridicamente inconsistente, demonstra que o frete está sendo tributado não como fato econômico autônomo, mas como mero componente do preço da mercadoria, a revelar a artificialidade da construção normativa adotada pelo art. 13, §1º, II, 'b', da Lei Kandir.

7. A AFRONTA AO PACTO FEDERATIVO E À COMPETÊNCIA NORMATIVA DA UNIÃO EM MATÉRIA DE COMÉRCIO EXTERIOR

A Constituição Federal de 1988 atribuiu à União a competência privativa para legislar sobre comércio exterior e interestadual (art. 22, VIII), bem como a competência para instituir os impostos sobre a importação e a exportação de produtos estrangeiros (art. 153, I e II). A disciplina do comércio exterior — inclusive a definição dos critérios de valoração das mercadorias para fins de tributação aduaneira — pertence ao domínio normativo federal, com prevalência inclusive sobre os acordos e tratados internacionais firmados pela União. Os Estados-membros, no modelo federativo adotado pela Carta de 1988, não possuem competência para disciplinar o comércio exterior, para estabelecer regras sobre a entrada de mercadorias no País ou para tributar operações que se realizem integralmente no âmbito do comércio internacional.

A invasão da esfera regulatória federal pelos Estados, quando estes pretendem tributar pelo ICMS o frete internacional executado fora do Brasil, é juridicamente problemática sob duplo aspecto. Primeiro, porque os Estados não podem estender sua competência tributária a fatos que ocorrem fora de seu território e que se

inserem no domínio do comércio exterior, cujo regramento pertence à União. Segundo, porque a adoção, pelos Estados, do conceito aduaneiro de valor aduaneiro como parâmetro para definição da base de cálculo do ICMS representa, na prática, a delegação aos critérios federais de mensuração a tarefa de determinar a extensão da base de cálculo estadual — o que subverte a autonomia tributária estadual e ao mesmo tempo permite que alterações nos acordos internacionais aduaneiros (como o AVA-GATT) modifiquem reflexamente a base de cálculo do ICMS, sem qualquer deliberação dos Estados.

A Constituição Federal estabelece, no art. 151, III, que é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Essa norma protege a autonomia tributária estadual contra interferências federais. Simetricamente, e por idêntica lógica federativa, os Estados não podem ampliar sua competência tributária invocando critérios definidos pela União no exercício de suas competências exclusivas, como a valoração aduaneira. O equilíbrio do pacto federativo exige que cada ente atue nos limites constitucionalmente traçados, sem que a legislação ou a prática de um nível federativo sirva de pretexto para a expansão dos poderes do outro. A simples remissão da legislação estadual ou complementar ao conceito federal de valor aduaneiro como parâmetro da base de cálculo do ICMS configura, em última análise, delegação inversa: os Estados passam a depender de definições federais para mensurar a extensão de sua competência tributária.

O transporte internacional possui evidente predominância normativa federal e internacional. A regulação das rotas marítimas e aéreas internacionais, a definição das responsabilidades dos transportadores, as regras sobre conhecimentos de carga e documentação aduaneira, a aplicação de convenções internacionais como as Regras de Haia-Visby para o transporte marítimo de mercadorias — todos esses elementos situam-se no âmbito do direito federal e do direito internacional público e privado, de modo que a incidência do ICMS estadual sobre o valor correspondente a esse transporte representa intromissão das unidades federadas em seara que lhes é constitucionalmente interdita. A afirmação da competência estadual para tributar — ainda que indiretamente, pela base de cálculo — o transporte internacional é incompatível com o modelo constitucional de distribuição de competências, que concentra na União o poder normativo sobre as relações econômicas internacionais.

Kiyoshi Harada, ao tratar da distribuição de competências tributárias no federalismo fiscal brasileiro, enfatiza que a autonomia dos entes federados em matéria tributária é funcional e limitada: "os Estados exercem competência tributária própria, mas não soberana, subordinada aos parâmetros constitucionais que definem os contornos dos tributos estaduais", não podendo, por isso, "alcançar

fatos jurídicos que a Constituição reservou à competência federal ou que ocorram fora do território estadual" (HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 348). A tributação estadual do frete internacional contraria essa lição elementar, porquanto pretende alcançar, ainda que obliquamente, serviço prestado por entidade estrangeira, fora do território nacional, no âmbito de relação jurídica regulada pelo direito federal e internacional.

8. BIS IN IDEM E TRIBUTAÇÃO EM CASCATA NAS IMPORTAÇÕES

A inclusão do frete internacional na base de cálculo do ICMS-importação produz, adicionalmente, efeito de cumulação tributária que a doutrina convencionou denominar, na sua manifestação mais grave, de tributação em cascata. O frete internacional, como componente do valor aduaneiro da mercadoria, já integra a base de cálculo do Imposto de Importação federal, nos termos do art. 20, III, do Código Tributário Nacional e do Regulamento Aduaneiro. Além disso, o valor aduaneiro serve, em determinadas operações, como base de cálculo do IPI vinculado à importação e da base de cálculo do PIS/COFINS-importação. Ao ser novamente incluído na base de cálculo do ICMS, o frete internacional sofre tributação múltipla, sendo alcançado sucessivamente por tributos federais e, agora, também pelo tributo estadual — sem que essa cumulação seja mitigada por qualquer mecanismo de não cumulatividade.

A situação é agravada pela técnica de cálculo "por dentro" do ICMS-importação. Nos termos do art. 13, §1º, I, da Lei Kandir, o montante do próprio ICMS integra sua base de cálculo — o chamado "ICMS por dentro" ou "ICMS gross up". Isso significa que, ao incluir o frete internacional na base de cálculo do imposto e ao aplicar sobre esse total o ICMS calculado por dentro, a carga tributária estadual incidente sobre a importação é majorada de forma composta e artificial, sem qualquer correspondência com a efetiva capacidade contributiva do importador e sem relação proporcional com o valor da operação de importação da mercadoria em si. O frete torna-se, assim, um multiplicador artificial da carga tributária estadual, agravando o custo das importações de modo que não se justifica nem econômica nem constitucionalmente.

O princípio da não cumulatividade, consagrado no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, determina que o ICMS cobrado nas operações anteriores seja compensado com o devido nas operações subseqüentes, vedando o efeito cascata. Todavia, esse mecanismo de compensação pressupõe que todos os débitos e créditos de ICMS sejam gerados por operações que se enquadrem na materialidade constitucional do imposto. O frete internacional, por não ser fato gerador de ICMS — nem operação de circulação de mercadoria nem prestação de transporte interestadual ou intermunicipal —, não gera crédito de ICMS em nenhuma etapa da cadeia produtiva. O valor do imposto estadual que incidiu sobre

o frete internacional é embutido no custo da mercadoria importada e repercutido ao longo de toda a cadeia de comercialização interna, sem que o adquirente possa apropriar crédito correspondente ao tributo incidente especificamente sobre esse elemento da base de cálculo. O efeito cascata, portanto, é real e inevitável.

O *bis in idem*, entendido como a tributação do mesmo fato econômico por mais de um tributo da mesma espécie ou da mesma pessoa jurídica de direito público, encontra-se presente de modo evidente quando o frete internacional, já tributado pelo Imposto de Importação federal, é novamente alcançado pelo ICMS estadual. Embora a vedação expressa ao *bis in idem* não figure como cláusula geral na Constituição de 1988, ela decorre implicitamente dos princípios da legalidade tributária, da capacidade contributiva e da razoabilidade, além de ser reconhecida como limite constitucional pela doutrina especializada. A tributação múltipla do mesmo fato econômico por tributos federais e estaduais, sem que haja partilha de produto ou mecanismo de compensação, representa ônus desproporcional ao contribuinte e compromete a competitividade das importações, com impactos negativos sobre toda a cadeia produtiva que utiliza insumos importados.

Do ponto de vista macroeconômico e do princípio da isonomia tributária, a tributação pelo ICMS do frete internacional nas importações gera distorção concorrencial: mercadorias produzidas no Brasil, cujo frete de distribuição é interestadual ou intermunicipal e integra naturalmente a base do ICMS, não são submetidas ao frete internacional e, portanto, não sofrem esse acréscimo de carga tributária. Já as mercadorias importadas têm o frete internacional embutido no custo tributário do ICMS, tornando-as proporcionalmente mais caras do que seriam se o ICMS incidisse apenas sobre o valor da mercadoria em si. Embora a proteção da indústria nacional possa constituir objetivo legítimo de política fiscal, tal objetivo deve ser perseguido pelos instrumentos constitucionalmente adequados — como o Imposto de Importação federal, que é precisamente o tributo constitucionalmente vocacionado à regulação do comércio exterior —, e não pela manipulação inconstitucional da base de cálculo de um imposto estadual cujos limites constitucionais não foram projetados para essa finalidade.

9. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS VIOLADOS

A legalidade tributária, prevista no art. 150, I, da Constituição Federal, é violada em dupla dimensão pela inclusão do frete internacional na base de cálculo do ICMS. Em sua dimensão formal, o princípio exige que a lei defina com precisão os elementos essenciais do tributo; em sua dimensão material, exige que a hipótese de incidência prevista em lei corresponda a fato que a Constituição outorgou ao ente federativo tributar. No caso sub examine, a violação material é evidente: a Lei Kandir inclui na base de cálculo do ICMS elemento — o frete internacional — que não corresponde a nenhum dos fatos geradores previstos no art. 155, II, da

Constituição para os Estados, extrapolando, assim, os limites materiais da competência tributária estadual que a lei deveria apenas disciplinar, e não ampliar.

A segurança jurídica, desdobramento essencial do Estado Democrático de Direito e princípio com assento implícito no art. 5º, caput, e explícito no art. 5º, XXXVI, da Constituição, é igualmente comprometida pela construção normativa em análise. O contribuinte que importa mercadorias deve poder calcular com previsibilidade e segurança a carga tributária a que se submeterá, tendo por referência o texto constitucional que delimita a competência dos entes tributantes. A inclusão do frete internacional na base de cálculo do ICMS — baseada em remissão ao valor aduaneiro, que por sua vez é definido por acordo internacional sujeito a modificações — cria instabilidade e imprevisibilidade na apuração do custo tributário da importação, ferindo a previsibilidade que a segurança jurídica exige das normas que afetam o planejamento econômico dos agentes privados.

O princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, §1º, da Constituição Federal, determina que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Embora o ICMS seja imposto de natureza real — incidente sobre operações e prestações, e não sobre a pessoa do contribuinte —, a capacidade contributiva impõe, ao menos, que a base de cálculo do tributo guarde proporcionalidade com a riqueza efetivamente manifestada pelo fato tributado. Ao incluir na base de cálculo do ICMS-importação o frete internacional, o legislador artificialmente majora o indicador de capacidade contributiva tomado como referência pelo imposto, de modo que o contribuinte paga mais tributo do que o valor da operação de importação em si justificaria, sem que essa diferença corresponda a qualquer expressão adicional de riqueza que lhe possa ser atribuída no âmbito da incidência do ICMS.

A razoabilidade e a proporcionalidade, princípios implícitos na Constituição Federal e extraídos do devido processo legal em sentido substancial (art. 5º, LIV, CF), funcionam como vetores de controle da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito das intervenções normativas sobre os direitos fundamentais — inclusive o direito à livre iniciativa e ao exercício da atividade econômica. A imposição de tributo sobre elemento que não possui vinculação constitucional com a materialidade do imposto estadual, sem que haja qualquer justificativa constitucionalmente adequada para tanto, viola o teste de adequação da razoabilidade: a medida não é adequada para atingir o objetivo de tributar operações de importação de mercadorias, porque extravasa o domínio dessas operações para alcançar serviços de transporte internacional que a Constituição não inseriu na competência estadual.

Finalmente, a não cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, I, CF) é prejudicada, como já exposto na seção anterior, pela inclusão de elemento estranho à cadeia de operações tributadas pelo imposto. A estrutura da não cumulatividade pressupõe que o crédito gerado em uma operação seja inteiramente aproveitado na operação subsequente, de modo que o ICMS incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa. Ao inserir na base de cálculo o frete internacional — que não gera crédito de ICMS em nenhuma etapa subsequente, por não ser, em si mesmo, fato gerador do imposto —, o legislador cria débito de ICMS sem o correspondente crédito a compensar, rompendo a cadeia de não cumulatividade e produzindo exatamente o efeito cascata que o princípio foi constitucionalmente concebido para evitar.

10. ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DO STF

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem admitido, de modo reiterado, a inclusão do frete internacional na base de cálculo do ICMS-importação, fundamentando-se, em linhas gerais, na previsão expressa do art. 13, §1º, II, 'b', da Lei Complementar nº 87/1996 e na compreensão de que o valor aduaneiro, tal como definido pelo direito aduaneiro, constitui o parâmetro legítimo para a base de cálculo do imposto estadual nas operações de importação. Os julgados do Superior Tribunal de Justiça que seguem esse entendimento, ao recorrerem à lógica aduaneira como fundamento suficiente para a inclusão do frete internacional no ICMS, incorrem em vício metodológico de grande relevância: substituem a análise constitucional tributária — que deveria ser o ponto de partida e de chegada da questão — pela análise da legislação infraconstitucional, como se a previsão em lei complementar fosse, por si só, suficiente para legitimar a extensão da base de cálculo estadual.

O equívoco metodológico reside precisamente na inversão da hierarquia normativa: parte-se da lei complementar (art. 13 da LC 87/1996) para justificar a incidência, sem se perguntar, preliminarmente, se a Constituição autoriza essa extensão. A lei complementar é tratada, nesses julgados, como se fosse fonte autônoma de competência tributária, quando na verdade ela é norma de natureza instrumental — destina-se a disciplinar, no plano infraconstitucional, o exercício de competências cujos contornos já foram traçados pelo constituinte. Ao operar nessa inversão, o STJ deixa de examinar a questão que é, verdadeiramente, a mais importante: a de saber se a Constituição Federal, ao delimitar a materialidade do ICMS no art. 155, II, permite que o frete internacional integre a base de cálculo do imposto estadual.

Outro problema recorrente na jurisprudência do STJ sobre o tema é a utilização da identidade entre valor aduaneiro e base de cálculo do ICMS como argumento de por si bastante para justificar a incidência. Argumenta-se que, como o frete integra o valor aduaneiro e o valor aduaneiro é a base de cálculo do ICMS na importação, o

frete necessariamente integra a base do ICMS. Trata-se, porém, de silogismo que ignora a distinção entre os regimes jurídicos do direito aduaneiro e do direito tributário constitucional. A premissa maior — que o valor aduaneiro é a base de cálculo do ICMS-importação — não é inteiramente correta: o valor aduaneiro é um dos parâmetros adotados pela legislação infraconstitucional para definir a base de cálculo do ICMS, mas esse parâmetro só é constitucionalmente legítimo na parte em que corresponde a elementos vinculados ao fato tributável pelo ICMS, qual seja, a operação de importação da mercadoria.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, ainda não enfrentou de forma conclusiva, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, a questão específica da inclusão do frete internacional na base de cálculo do ICMS-importação sob os fundamentos constitucionais aqui desenvolvidos — especialmente o da extrapolação da materialidade do art. 155, II, da CF e o da extraterritorialidade da competência estadual. A Súmula nº 661 do STF, editada em 2003, limita-se a estabelecer que "na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro", versando sobre o momento da ocorrência do fato gerador, e não sobre os elementos que podem ou não integrar a base de cálculo do imposto. A ausência de pronunciamento do STF sobre o mérito constitucional da questão deixa em aberto a discussão, que aguarda apreciação definitiva por parte do guardião da Constituição.

A crítica que se dirige à jurisprudência existente não é de mera divergência de opinião sobre o melhor resultado prático do julgamento; é uma crítica metodológica e constitucional. Os precedentes favoráveis à inclusão do frete internacional no ICMS não examinam: a) se o transporte internacional se enquadra na materialidade do art. 155, II, da CF; b) se os Estados possuem competência territorial para alcançar serviços executados fora do Brasil; c) se a remissão da lei complementar ao valor aduaneiro, para fins de base de cálculo, pode legitimar a tributação de elementos estranhos ao fato gerador constitucional do imposto; e d) se a distinção entre direito aduaneiro e direito tributário constitucional impede a transposição automática do conceito de valor aduaneiro para o campo do ICMS estadual. A ausência de enfrentamento dessas questões não significa que elas sejam impertinentes; significa, ao contrário, que a jurisprudência ainda está em débito com a análise constitucional rigorosa que o tema exige.

11. CONCLUSÃO

O percurso argumentativo trilhado ao longo do presente artigo conduz à conclusão firme e estruturada de que a inclusão do frete internacional executado integralmente fora do território nacional na base de cálculo do ICMS-importação, nos termos do art. 13, §1º, II, 'b', da Lei Complementar nº 87/1996, representa extrapolação inconstitucional dos limites da competência tributária estadual. Essa

conclusão não decorre de visão isolada ou de perspectiva meramente econômica da questão, mas emerge da aplicação rigorosa dos princípios e regras do direito constitucional tributário brasileiro, que fixam com precisão os contornos materiais, territoriais e procedimentais dentro dos quais os Estados-membros podem exercer seu poder impositivo.

Do ponto de vista da materialidade constitucional, demonstrou-se que o ICMS não pode incidir sobre o transporte internacional, pois sua hipótese de incidência limita-se ao transporte interestadual e intermunicipal, categorias que não abrangem o transporte entre países. A inclusão do frete internacional na base de cálculo do imposto estadual constitui, na prática, tributação oblíqua de fato não contemplado pela materialidade do art. 155, II, da Constituição Federal, em violação à tipicidade fechada que governa o Direito Tributário. Do ponto de vista territorial, verificou-se que os Estados não possuem competência para alcançar, ainda que indiretamente, serviços prestados integralmente fora do Brasil por prestadores que frequentemente sequer possuem estabelecimento no território nacional.

A distinção entre o valor aduaneiro — categoria do direito aduaneiro internacional, definida pelo AVA-GATT para fins de valoração dos direitos aduaneiros federais — e a base de cálculo constitucional do ICMS revelou-se fundamental: a remissão da legislação infraconstitucional ao primeiro não pode servir de fundamento para a ampliação da competência estadual além do quanto a Constituição autoriza. A lei complementar, ao adotar o valor aduaneiro como parâmetro para a base de cálculo do ICMS, transgrediu os limites de sua função constitucional de norma geral, que é de disciplinar o exercício de competências pré-definidas pelo constituinte, e não de ampliar essas competências. A afronta ao pacto federativo, ao bis in idem, ao efeito cascata e aos princípios constitucionais tributários da legalidade, da capacidade contributiva, da segurança jurídica, da razoabilidade e da não cumulatividade completa o quadro de inconstitucionalidade aqui delineado.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, embora tenha se inclinado pela admissibilidade da inclusão do frete internacional no ICMS, não enfrentou, com a profundidade que o tema exige, os fundamentos constitucionais da competência estadual, contentando-se, em geral, com a constatação de que a Lei Kandir assim determina. Essa posição jurisprudencial padece do vício metodológico de inverter a hierarquia normativa, tomando a lei complementar como parâmetro de legitimidade sem previamente aferir sua compatibilidade com a Constituição. Espera-se que o Supremo Tribunal Federal, quando chamado a se pronunciar conclusivamente sobre a questão sob os fundamentos aqui articulados, retome a perspectiva constitucional que deve presidir todo o exame de validade das normas tributárias infraconstitucionais.

A inconstitucionalidade da inclusão do frete internacional na base de cálculo do ICMS-importação é, em síntese, a consequência inevitável da aplicação das normas constitucionais de repartição de competências tributárias ao problema aqui examinado. O reconhecimento dessa inconstitucionalidade, pelo Poder Judiciário, afigura-se não apenas juridicamente necessário, mas também essencial para a preservação da racionalidade do sistema tributário nacional, para a proteção dos contribuintes contra a expansão inconstitucional do poder impositivo estadual e para a manutenção do equilíbrio do pacto federativo delineado pela Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires F. Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 13. ed. São Paulo: Dialética, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. v. IV: Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Diário Oficial da União, Brasília, 16 set. 1996.

BRASIL. Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamento Aduaneiro. Diário Oficial da União, Brasília, 6 fev. 2009.

BRASIL. Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Promulga a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. Diário Oficial da União, Brasília, 31 dez. 1994.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Jurisprudência consolidada sobre a inclusão do frete internacional na base de cálculo do ICMS-importação: entendimento fundado no art. 13, §1º, II, 'b', da Lei Complementar nº 87/1996 e no conceito de valor aduaneiro. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula nº 661. Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro. Aprovada em 24 set. 2003. Diário de Justiça, 9 out. 2003.

ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO (GATT 1994). Acordo sobre Implementação do Artigo VII — Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT). Organização Mundial do Comércio, 1994.