

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP

COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO – COGEAE

A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE IMPORTAÇÃO DE BENS POR PESSOA NÃO CONTRIBUINTE DESTE  
IMPOSTO – A INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001

BRENNO LUÍS PERINI

SÃO PAULO

2010

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	3
TRIBUTOS ADUANEIROS E CONCEITOS CORRELATOS .....	5
Dos tributos aduaneiros .....	5
Fiscalidade, Extrafiscalidade e Parafiscalidade .....	5
Conceitos Fundamentais e Diferenciação das Espécies tributárias .....	8
<i>Fato Gerador</i> .....	8
<i>Base de cálculo</i> .....	9
<i>A diferenciação entre as espécies tributárias</i> .....	10
O ICMS IMPORTAÇÃO .....	12
A Base Legal do ICMS .....	12
O Fato Gerador e a Base de Cálculo do ICMS.....	13
<i>O fato gerador do ICMS</i> .....	13
<i>Mercadoria e o conceito de circulação</i> .....	14
PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO APLICÁVEIS AO TEMA.....	18
Capacidade Contributiva .....	18
Vedação ao confisco.....	20
Não cumulatividade .....	21
Vedação à bitributação .....	23
A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33 DE 11 DE DEZEMBRO DE 2001 E SUA INCONSTITUCIONALIDADE .....	25
As Emendas Constitucionais e sua subordinação às Cláusulas Pétreas .....	26
A Inconstitucionalidade da Emenda 33/2001 – importação de bem por pessoa não contribuinte do ICMS .....	28
<i>A bi-tributação</i> .....	29
<i>Afronta ao princípio da não cumulatividade</i> .....	31
<i>A impossibilidade de alteração de Cláusulas Pétreas, ainda que por meio de Emenda Constitucional</i> .....	34
CONCLUSÃO .....	36
BIBLIOGRAFIA.....	39

## INTRODUÇÃO

A questão atinente à exigência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias, quando da importação direta por pessoa não contribuinte deste tributo, e para integrar o seu patrimônio – não para revenda – não é novidade em nossos tribunais. Aproveitando-se de uma redação pouco precisa do então artigo 155 da Constituição Federal que dispunha que o ICMS incidirá também sobre *“a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento”*, alguns Estados exigiam o imposto indiscriminadamente.

Após longos debates no Judiciário, a questão teve desfecho favorável aos contribuintes, com diversos julgados no Supremo Tribunal Federal, que culminou com a edição da Súmula de nº 660 (“Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”).

Entretanto, o que pareceu um alívio para vários empresários, já tão onerados pela alta carga tributária do Brasil, não durou muito tempo. Já em 11 de dezembro de 2001, pressionado pelos Estados, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 33, que deu nova redação para o referido artigo, determinando que o ICMS incidirá, 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 sua finalidade.”*

Mais um verdadeiro balde de água fria nos empresários, principalmente os que dependem de utensílios importados para desenvolver suas atividades. Como bem lembrou Roque Carrazza, *“é a velha política do Governo, que sempre que perde uma questão, máxime na Suprema Corte, modifica a Constituição.”*<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Carrazza, 2009, pp. 83.

Cumpra mencionar que o presente trabalho não visa esgotar o tema, mas apenas demonstrar que, apesar de mais esta investida contra os contribuintes, a regra não foi alterada. A emenda nº 33/2001 alterou a redação do artigo 155 da Carta Magna, mas não possui o condão de ir de encontro à toda a sistemática do ICMS e do próprio direito tributário.

Analisaremos algumas regras próprias dos chamados tributos aduaneiros, além de certos princípios do direito tributário aplicáveis à tese, para criar o embasamento necessário a demonstrar que a Emenda Constitucional 33 é inconstitucional e, como tal deverá ser expurgada do nosso ordenamento jurídico.

## **TRIBUTOS ADUANEIROS E CONCEITOS CORRELATOS**

### **Dos tributos aduaneiros**

Os chamados tributos aduaneiros são aqueles incidentes quando da importação ou exportação de bens ou serviços. Como importar ou exportar, devemos entender, respectivamente, o ato de trazer de outra Nação determinado bem ou serviço a ser consumido no País importador ou, enviá-los, oriundos do Estado exportador para serem consumidos em outro País.

Trata-se de uma das exações mais antigas que se tem conhecimento e perfazia, em épocas remotas, uma das principais fontes de custeio das monarquias, sendo largamente incrementado quando das grandes navegações.

### **Fiscalidade, Extrafiscalidade e Parafiscalidade**

Quando falamos em tributos aduaneiros em geral, devem se apresentar os conceitos de Fiscalidade, Extrafiscalidade e Parafiscalidade, que estão intimamente ligados à existência, ou não, de objetivo específico na cobrança da exação.

Os impostos, de modo geral, apresentam o fenômeno da fiscalidade, atributo das exações que visa simplesmente o abastecimento dos cofres públicos para consecução das atividades fins de determinado ente político, tal qual o Imposto sobre a Renda, de competência da União, cuja imposição não visa maiores objetivos, senão o arrecadatório.

Nas palavras do ilustre jurista Paulo de Barros Carvalho,

*“Fala-se, assim, em “fiscalidade” sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os*

*cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.”*<sup>2</sup>

Já a extrafiscalidade é o atributo das exações que, ao contrário daqueles com finalidade meramente arrecadatória, visa outros interesses como sociais, políticos ou econômicos, estimulando ou desestimulando determinadas atitudes por parte dos contribuintes. Estas podem vir com o intuito de *“prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso.”*<sup>3</sup>, ou pode desestimular uma das situações mencionadas, atribuindo a elas tratamento mais gravoso.

É nessa separação que iremos incluir os chamados tributos aduaneiros, que possuem forte apelo extrafiscal. Ao contrário do que dissemos anteriormente, sobre a importância dos impostos incidentes na importação, nos primórdios do comércio exterior, atualmente observamos que sua finalidade está muito mais ligada ao equilíbrio da balança comercial - onerando as importações e incentivando as exportações - do que simplesmente abastecer os cofres públicos.

Uma observação pertinente que se faz neste momento diz respeito à separação dos tributos em fiscais e extrafiscais. Não podemos tomar como fórmula estanque, tendo em vista que os tributos sempre apresentarão caracteres da fiscalidade como da extrafiscalidade, sendo que, de modo geral, apenas tenderão mais para um lado que para outro. Afinal, o Imposto de Renda apresentado como tributo exemplo de fiscalidade, permite o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos, tidos como de interesse social ou econômico, ou seja, com apelo extrafiscal.

---

<sup>2</sup> Carvalho, 2008, pp. 240.

<sup>3</sup> Carvalho, 2008, pp. 240.

Da mesma forma, por mais que os tributos aduaneiros visem a proteção da indústria nacional, certo é que o produto da sua arrecadação irá abastecer os cofres públicos, como qualquer tributo de caráter fiscal.

Conforme ensinamento de Alfredo Augusto Becker, na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo. <sup>4</sup>

Paulo de Barros Carvalho leciona que:

*“Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.”* <sup>5</sup>

Já o fenômeno da para-fiscalidade ocorre quando a lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares. É o caso do ente possuidor de competência tributária que nomeia terceiro como possuidor de capacidade tributária ativa.

Ensina Aliomar Baleeiro,

*“Semanticamente, pois, a palavra para-fiscalidade nasceu para designar a arrecadação por órgão ou pessoa paraestatal, entidades anônimas, cujo produto, por isso mesmo, não figura na peça orçamentária única do Estado, mas é dado integrante do orçamento do órgão arrecadador, sendo contabilizado, portanto, em documento paralelo ou ‘para-orçamentário’”.* <sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Becker, 1998, pp. 587-588.

<sup>5</sup> Carvalho, 2002, pp. 228-229.

<sup>6</sup> Baleeiro, 2009, pp. 82.

Em outras palavras, é a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, da capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas - que busquem exercer finalidade públicas ou de interesse público – mas que são diversas das que instituíram a exação, para que possam dispor do produto da arrecadação para a consecução de seus objetivos.

### **Conceitos Fundamentais e Diferenciação das Espécies tributárias**

Cabe, nesta parte introdutória, delinear alguns conceitos correlatos ao direito tributário, visando uma melhor apresentação do presente trabalho.

**Fato Gerador** – existe grande crítica acerca da expressão bastante difundida no direito tributário, “fato gerador”. Tais críticas consistem, basicamente, na inexatidão desta terminologia. Por vezes ele é tratado como sendo a descrição hipotética de determinado evento ou, como sendo o fato já ocorrido no universo fenomênico, entre outras acepções.

Dentro do Código Tributário Nacional, temos diversos significados possíveis para a expressão fato gerador, como veremos a seguir:

*Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la:*

*I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;*

*II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.*

*Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*

Nestes casos, o CTN afirma que para conhecermos a natureza jurídica de um tributo, deveremos observar o critério material da hipótese, dentro da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, aduz à descrição hipotética, possível de ser verificada no universo fenomênico, correspondendo a um evento tributário.

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

Especificamente neste artigo, o Professor Paulo de Barros Carvalho afirma existirem três interpretações possíveis para o termo:

a) como sendo o fato jurídico, concretamente concebido, aquele específico evento do mundo físico exterior que preenche os pressupostos instituídos na lei; b) o dispositivo poderia estar se referindo à hipótese das regras jurídicas tributárias, ao proclamar que é a situação definida em lei, ou seja, o equivalente a hipótese tributária; e c) seria a conjugação das duas entidades, um acontecimento que se dá no campo real-social e um conceito que, seletor de propriedades, enuncia quais sejam as condições necessárias e suficientes para que ele possa efetivamente ocorrer.<sup>7</sup>

Especificamente para o presente trabalho, o signo “fato gerador” será utilizado para definir um determinado evento hipotético, tipificado em lei e que, caso ocorra no mundo do ser, evento exatamente igual, estabelecer-se-á um liame obrigacional, de cunho pecuniário, entre contribuinte e o sujeito ativo do tributo.

Utilizando da síntese apresentada por Luciano Amaro,

*“O fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias estrangeiras etc. Por isso, diz-se que adquirir renda é o fato gerador do imposto de renda (locução elíptica para expressar o fato gerador da obrigação de pagar imposto de renda).”<sup>8</sup>*

**Base de cálculo** – a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo, muito mais que mero elemento compositor do quantum será devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da prestação pecuniária. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

---

<sup>7</sup> Carvalho, 2002, pp. 238 ss.

<sup>8</sup> Amaro, 2007, pp. 263.

*“Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa.”<sup>9</sup>*

Desta forma, a hipótese de incidência deve ser confirmada pela base de cálculo, que dá a própria dimensão das proporções do fato. Assim, não é possível, por exemplo, um tributo sobre a propriedade de imóvel, cuja base de cálculo seja a renda auferida pelo seu proprietário. A hipótese de incidência – ser proprietário de imóvel – não guarda qualquer relação com a base de cálculo escolhida – renda do proprietário.

Vemos que a base de cálculo, pelo que foi exposto, está intimamente ligada ao fato gerador do tributo. Ademais, a base de cálculo, além de trazer as proporções do fato, deve possuir um conteúdo econômico, já que tributo será sempre uma prestação pecuniária. Então a base de cálculo traz a dimensão do fato jurídico tributário, vertido em linguagem economicamente verificável.

***A diferenciação entre as espécies tributárias*** – feitas tais considerações, demonstraremos, a seguir, que o binômio fato gerador e base de cálculo são fundamentais para diferencarmos os diversos tributos existentes.

Inicialmente, cabe mencionar o art. 4º do Código Tributário Nacional:

*Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:*

*I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;*

*II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.*

---

<sup>9</sup> Carvalho, 2004, pp. 175.

Ou seja, para se buscar a natureza jurídica de determinado tributo, devemos analisar o binômio fato gerador e base de cálculo. Caso tenhamos um tributo onde a hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, não possua qualquer relação com a atuação do estado, estaremos diante de um tributo não-vinculado, qual seja, um imposto.

Por outro lado, caso a hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, seja o Estado prestar serviços específicos e divisíveis, ou exercer o Poder de Polícia em determinado caso, estaremos diante de um tributo diretamente vinculado, qual seja, uma taxa. Afinal, vemos que o ente arrecadador participa diretamente da hipótese de incidência.

Finalmente, temos as contribuições de melhoria, estas classificadas como tributos indiretamente vinculados. Temos uma atuação do ente arrecadador, realizando uma obra pública, gerando, pois, neste caso, indiretamente, valorização dos imóveis adjacentes.

Por tudo quanto foi dito, juntando estes conceitos, temos que a natureza jurídica dos tributos é determinada pela hipótese de incidência confirmada pela base de cálculo. E para classificar os tributos, devemos partir do mencionado binômio, verificando se o mesmo é vinculado diretamente, indiretamente ou não vinculado à atuação do Estado, resultando em uma taxa, contribuição de melhoria ou um imposto, respectivamente.

## O ICMS IMPORTAÇÃO

### A Base Legal do ICMS

O imposto sobre circulação de bens e prestação de serviços de transporte interestadual e de comunicação é tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, que a Constituição Federal de 1988 definiu em seu artigo 155, inciso II:

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

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

Roque Carrazza já define que:

*“a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.”<sup>10</sup>*

Como se percebe, dentro do que chamamos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços – ICMS, encontramos diversas possibilidades de fatos geradores. Entretanto, o que irá nos interessar neste momento é o que se diz respeito às operações de circulação de mercadorias.

Incumbe mencionar, tratar-se de tributo com função eminentemente fiscal, e constituir-se numa das principais fontes de receitas dos Estados e do Distrito Federal. Entretanto, como não

---

<sup>10</sup> Carrazza, 2009, pp. 36-37.

se poderia dissociar, também verificamos no ICMS uma possível finalidade extrafiscal, com vistas a “*promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico nas diferentes regiões do País*” (art. 151, inciso I da CF/88).

Todavia, tal intuito deve ser observado com cuidado para não fomentar a chamada guerra fiscal entre os Estados, com concessões indistintas de incentivos fiscais para atrair novos investimentos para suas regiões, prejudicando outras. Nesse passo, os incentivos fiscais devem sempre obedecer ao disposto na Constituição Federal, quando se fala em *reduzir as desigualdades sociais e regionais* para poderem ser admitidas. Não cabe, portanto, um Estado considerado rico oferecer incentivo fiscal, em detrimento de outro estado menos favorecido, o que seria considerado inconstitucional, enquanto que incentivos fiscais concedidos por Estados pobres, via de regra será considerada constitucional, porque tende a reduzir tais desigualdades.

### **O Fato Gerador e a Base de Cálculo do ICMS**

***O fato gerador do ICMS*** – Conforme vimos anteriormente, as materialidades que o legislador infraconstitucional poderá se utilizar para instituir o fato gerador do ICMS são diversas, como a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, entre outras. Portanto, será a lei do Estado, ou do Distrito Federal que, dentro dos limites estabelecidos na Constituição, descreverá as especificidades do fato gerador.

Os serviços de transporte e comunicação, como se vê, possuem um âmbito de prestação que ultrapassa os limites de um município. Por tal motivo, sua competência foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, conquanto que todos os demais serviços serão tributados pelo ISS, de competência dos municípios. Aqui, deverá o legislador infraconstitucional eleger

como fato gerador especificamente as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Da mesma forma, quando se fala em Imposto incidente sobre a circulação de mercadoria, o conceito de circulação deverá integrar a base do fato gerador, sem o qual não estaremos diante do tributo conhecido como ICMS.

***Mercadoria e o conceito de circulação*** – o fato gerador do ICMS, relativo à circulação, deverá obedecer aos estritos ditames do seu conceito definido pelo Direito Privado.

Primeiramente, mercadorias são coisas móveis, destinadas ao comércio, ou seja, adquiridas por empresários com intuito de revenda ou ainda para serem transformadas, em processo industrial ou de manufatura, para serem posteriormente vendidos.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho:

*“É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas a sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.”*<sup>11</sup>

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, *“Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio.”*<sup>12</sup>

Deste ponto partimos para conceituar a expressão *circulação*. A regra matriz que estamos estudando utiliza a expressão *operações relativas à circulação*, sendo esta a base para definirmos o campo de abrangência do que chamaremos *ICMS-circulação*. As operações relativas à circulação devem ser consideradas quaisquer atos ou negócios jurídicos que

---

<sup>11</sup> Carvalho, 2008, pp. 648.

<sup>12</sup> Machado, 2003, pp. 522.

impliquem na circulação de mercadoria, ou seja, que envolvam a transferência da propriedade destas.

Carvalho de Mendonça afirma:

*“as mercadorias, passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores, constituem objeto de variados e sucessivos contratos. Na cadeia dessas transações dá-se uma série continuada de transferência da propriedade ou posse das mercadorias. Eis o que se diz de circulação de mercadorias.”*<sup>13</sup>

Tanto verdadeira a afirmativa acima, que o Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de que não ocorre o fato gerador do ICMS apenas com a movimentação física de mercadorias de matriz para filial da mesma empresa. Este entendimento resultou na Súmula nº 166 daquele Tribunal, com a seguinte redação: *“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”*

Pois bem, um contrato de compra e venda, por si só, não pode ser considerado como circulação, não gerando, necessariamente, o dever de recolher ICMS aos cofres do Estado ou do Distrito Federal. Circulação envolve uma mudança de titular do bem considerado. Mas esta circulação deverá envolver uma determinada mercadoria, nos moldes acima expostos, ato este praticado pelo empresário, dentro dos conceitos de mercancia.

Mais uma vez citando o Mestre Roque Antonio Carrazza,

*“Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem*

---

<sup>13</sup> Mendonça, 1938, pp. 76.

*todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.*

(...)

*Portanto, um bem de uso próprio (v.g., uma geladeira) não é mercadoria. Quando vendido, a terceiro, por seu proprietário, não faz nascer a obrigação de pagar ICMS. Afinal – tornamos a insistir – o tributo em tela só incide quando o objeto da operação for uma mercadoria, na acepção técnica aqui revelada.”<sup>14</sup>*

Concluindo, devemos considerar como fato gerador do ICMS-circulação, todas as operações, negócios jurídicos, que envolvam a transferência da propriedade de uma mercadoria, qual seja, um bem móvel destinado ao comércio, adquiridas por empresários para revenda, no estado em que adquiriram ou transformadas e produzidas para a venda.

Não por outro motivo que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 4º, estabelece que:

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

Veja-se que foi ressaltado pelo dispositivo o intuito comercial, nas operações de circulação, e a sua habitualidade, fixando a idéia do empresário que realiza a circulação de mercadorias com intuito de lucro. Nos dizeres de Ruben Requião:

*“A definição de comerciante mais largamente difundida é a do art. 1º do Código francês de 1807: “São comerciantes aqueles que exercem atos de comércio e*

---

<sup>14</sup> Carrazza, 2009. pp. 43.

*deles fazem profissão habitual”. Como se vê, para compreendê-la é necessário descer à análise preliminar do que sejam atos de comércio. Como o conceito desses atos é eminentemente legal, a noção de comerciante decorre, por consequência, da própria lei.”<sup>15</sup>*

Assim, insere-se no conceito de comerciante, que será sujeito passivo do ICMS, o signo da habitualidade, ou seja, a existência do profissionalismo no exercício dos atos de comércio. E para atos de comércio, encontramos o conceito nas lições de Waldemar Ferreira, que assim os define:

*“Decorrem desse enunciado os pressupostos da venda mercantil:*

- a) Ser comerciante o comprador ou o vendedor;*
- b) Não serem imóveis os efeitos vendidos, mas bens ou coisas móveis, títulos de crédito e moeda inclusive, ou semoventes;*
- c) Terem sido os efeitos comprados a fim de novamente se revenderem, por atacado ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, se não para se alugarem, com objetivo de lucro.*

*Imprime a comercialidade ao contrato sua causa final.”<sup>16</sup>*

---

<sup>15</sup> Requião, 2008, pp. 80.

<sup>16</sup> Ferreira, 1960, pp. 252.

## **PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO APLICÁVEIS AO TEMA**

O signo princípio pode assumir diversas significações. Primeiramente, serve para designar norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo, que acaba assumindo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento jurídico.

Princípio pode significar valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas, assim como o princípio da justiça, valor que permeia todas as normas do ordenamento jurídico, valendo até como justificativa para tutela de interesses antagônicos e até desconcertantes.

Também encontramos o vocábulo princípio para designar o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma, como é o princípio da indisponibilidade dos interesses públicos que, no âmbito do direito tributário, é a premência absoluta da lei nos casos em que o administrador tributário é dado a remitir débitos, transigir, efetuar compensações, enfim, é princípio limitador da atividade do ente tributante.

Portanto, vemos que princípio pode significar determinada norma jurídica, que conta com forte apelo valorativo, mas também pode significar o próprio valor, assim considerado desvinculado da figura normativa. Adiante, veremos alguns princípios norteadores do presente trabalho, que utilizaremos para demonstrar a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 33/2001.

### **Capacidade Contributiva**

O princípio da capacidade contributiva ou, como alguns autores também se referem, princípio da capacidade econômica do contribuinte, vem delineado no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal:

*“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*(...)*

*§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”*

Trata-se de um princípio atinente a uma norma jurídica de posição privilegiada, visto que inserta no texto constitucional, que estipula limites, voltada ao legislador ordinário, que possui competência tributária.

Portanto, tal como acontece com a inobservância de qualquer outro princípio constitucional, também a inobservância, pelo legislador, do princípio da capacidade contributiva pode ser objeto de controle tanto por ação direta, promovida perante o Supremo Tribunal Federal, como em controle difuso de constitucionalidade.

Aliomar Baleeiro introduz o estudo deste princípio contextualizando-o na história do Direito:

*“Desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do Direito ou da religião, clamam unissonamente por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos. Contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.”<sup>17</sup>*

Ademais, o princípio da capacidade contributiva guarda relação com os princípios da igualdade, liberdade, solidariedade e justiça, representando respeito aos direitos individuais

---

<sup>17</sup> Baleeiro, 1999, pp. 688.

garantidos constitucionalmente, como propriedade privada, dignidade da pessoa humana, livre iniciativa, entre outros.

### **Vedação ao confisco**

Está previsto na Constituição Federal, em seu artigo 150, IV, que os entes com Poder de tributar não poderão utilizar o tributo com efeito de confisco.

Num primeiro momento, vemos que se trata de direito de difícil configuração, devido à subjetividade que encontraremos ao chamado *confisco*. Entretanto, é princípio de suma importância, que evita a violação do próprio direito de propriedade por parte do agente arrecadador.

Este poderá ser invocado pelo Contribuinte sempre que entender que um determinado tributo está por lhe confiscar seus bens, mas não apenas isso. Este também está ligado à razoabilidade na tributação, evitando que lhe sejam exigidos valores além de suas possibilidades, ou mesmo que ultrapassem a linha do que se considera viável pagar à tal título.

Roque Carrazza entende que:

*“Estamos convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade, contido no artigo 150, IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, “esgota” a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas.”*<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Carrazza, 2003, pp. 89.

Neste mesmo sentido, Aliomar Baleeiro, já referindo-se à antiga Constituição de 1967, definia o princípio da vedação ao confisco.

*“Dentre os efeitos jurídicos dos arts. 153, §§ 1º, 11, 12 e 22, se inclui o da proibição de tributos confiscatórios, como tais entendidos os que absorverem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral.*

*Sob esse ponto de vista, aquele dispositivo integra o sistema político e econômico da Constituição, que garante o direito de propriedade, salvo desapropriação mediante prévia e justa indenização em dinheiro (153 § 22) e até impõe ao legislador ordinário a justiça social e a função social da propriedade (art. 160, III).”<sup>19</sup>*

Uma questão comumente levantada refere-se ao que pode ser considerado para efeitos de aplicação deste princípio. Isso porque, como sabemos, tributo será apenas a prestação pecuniária compulsória *“que não constitua sanção de ato ilícito”* (art. 3º do CTN), o que, a princípio, excluiria as multas. Todavia, prevaleceu no Supremo Tribunal Federal a tese de que o princípio da não-confiscabilidade deve se estender às multas consideradas confiscatórias, ou seja, o caráter do confisco do tributo deve ser avaliado à luz de todo o sistema tributário e em relação à carga tributária total que advenha de um dado tributo.

### **Não cumulatividade**

A não-cumulatividade é entendida por alguns, não como um verdadeiro princípio tributário, mas sim, uma técnica de arrecadação própria dos tributos que incidem em “cascata”, ou seja, passam por diversos estágios dentro de uma cadeia produtiva, como é o caso do Imposto Sobre Produtos Industrializados e o ICMS.

---

<sup>19</sup> Baleeiro, 1999. pp. 564-565.

À parte maiores indagações sobre o tema que fugiriam do escopo deste trabalho, fato é que esta norma está prevista artigo 155, § 2º, inciso I, da Carta Maior, onde se determina que o ICMS será *“não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”*.

Roque Carrazza ensina:

*“O ICMS deve necessariamente, sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais...”*<sup>20</sup>

E nas palavras do saudoso Aliomar Baleeiro,

*“Desde a criação do imposto de consumo no primeiro decênio da República e do IVC em 1923, a incidência de ambos se fazia em cascades, recaindo a alíquota em cada operação sobre o valor total anterior.*

(...)

*Depois da Segunda Grande Guerra, penetraram no Brasil as idéias relativas às vantagens do método de tributação valeur ajoutée, value-added tax, ou valor acrescido, pelo qual, de cada operação, para efeitos fiscais, abate-se o custo dos materiais (ou dos impostos a eles relativos) da operação anterior, recaindo o tributo apenas sobre o incremento. Em cada operação nova, o imposto atinge apenas a diferença entre o seu valor e o da operação anterior. Este último constitui um “crédito”, que o contribuinte deduz do valor da operação atual, seja nas operações de industrial, abatendo as matérias primas ou produtos semi-*

---

<sup>20</sup> Carrazza, 2009, pp. 339.

*acabados, seja do retalhista, pagando um ou outro o tributo descontado do custo da mercadoria na venda que lhe fez o atacadista ou o fabricante.”<sup>21</sup>*

Em suma, esta norma visa impedir a tributação de um mesmo fato gerador duas vezes, compensando-se o que já foi pago do imposto nas operações subseqüentes. E pelo que vimos anteriormente, qualquer impedimento à sua aplicação será inconstitucional.

### **Vedação à bitributação**

Tal qual a questão da não-cumulatividade, não trataremos a vedação à bitributação como um princípio tributário propriamente dito, mas norma inserta na Constituição Federal, portanto a ser respeitada por todos os entes tributantes. Na realidade, podemos entender esta vedação como decorrente dos princípios da capacidade contributiva, vedação do confisco, razoabilidade, entre outros.

Segundo esta regra, duas pessoas políticas não podem exigir tributos sobre um mesmo fato gerador. Distingue-se, desta forma, do chamado *bis in idem*, que é a dupla tributação de um único fato gerador, em dois impostos do mesmo ente político.

José Eduardo Soares de Mello, com maestria define que:

*“A discriminação das competências tributárias pelas pessoas de direito público, de conformidade com as específicas materialidades – ainda que possam denotar semelhanças e vinculações – impede seja cogitada a bitributação, uma vez que a própria CF outorga o respectivo direito à imposição fiscal.*

*Este fenômeno ocorre através de um concurso de normas sobre um mesmo fato gerador.”<sup>22</sup>*

E arrematando a questão, Leandro Paulsen afirma:

---

<sup>21</sup> Baleeiro, 1999. pp. 447-448.

<sup>22</sup> Soares de Mello, 2003, pp. 89.

*“A bitributação, pois, envolve normalmente um conflito de competências. Salvo hipóteses excepcionais admitidos pela própria Constituição (v.g. art. 155, § 3º), a bitributação é vedada, não tendo lugar no nosso sistema tributário em função, principalmente, de que as competências relativas aos impostos são distribuídas de forma privativa a cada Poder tributante.”*<sup>23</sup>

Interessante notar que, apesar da existência de algumas regras atinentes à vedação da bitributação – a Constituição Federal, no artigo 154, I, determina que a União pode instituir *“mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”*, em clara proibição do fenômeno – forçoso concluir que esta regra é consequência de todo o sistema constitucional tributário. Afinal, se a própria Constituição Federal, detentora do Poder para tributar, dividiu as competências tributárias a cada ente político, não se faz lógica a instituição de um tributo sobre determinado fato gerador por dois entes distintos.

---

<sup>23</sup> Paulsen, 2008, pp. 337.

## A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33 DE 11 DE DEZEMBRO DE 2001 E SUA INCONSTITUCIONALIDADE

A Emenda Constitucional nº 33/2001 trouxe profundas mudanças no regime jurídico do ICMS. Analisaremos estas mudanças apenas no que diz respeito à importação de quaisquer bens, por quem não seja contribuinte habitual deste imposto. Vejamos, primeiramente, a redação original do artigo 155:

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

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

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*IX - incidirá também:*

*a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;*

A principal mudança feita pelo Poder Constituinte Derivado, a ser ressaltada, refere-se à alínea “a” do inciso IX, que assim ficou redigida:

*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;*

De uma simples análise comparativa dos dois dispositivos, vemos que a aludida Emenda Constitucional buscou aumentar a abrangência do ICMS quando da importação de bens, fugindo da competência que foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, pelo Constituinte Originário, cometendo, assim, violação à Carta Maior, como ficará demonstrado a seguir.

### **As Emendas Constitucionais e sua subordinação às Cláusulas Pétreas**

Sabemos que o trabalho do Congresso Nacional, ao elaborar a Constituição da República, visa que esta seja aplicada por longos anos, não se contemplando, num primeiro momento, que seja modificada. Entretanto, a Carta Maior deve sempre ser modernizada, compatibilizando o texto constitucional com as novas concepções da sociedade que ela rege.

Em nosso ordenamento jurídico, a Constituição Federal somente poderá ter algum dispositivo modificado por meio de uma Emenda Constitucional, cujo processo de aprovação é o mais rígido dentre todas as demais figuras legislativas. E não haveria que ser de outra forma, pois estamos diante da Lei Maior de nosso País e ao permitir que esta seja modificada com facilidade geraria, no mínimo, grande insegurança jurídica.

Esta rigidez quando da aprovação do texto da Emenda Constitucional não perfaz o único obstáculo à modificação no texto da Lei Maior. Existem certos dispositivos que nunca poderão ser modificados, constituindo verdadeiras barreiras materiais ao Poder Constituinte Derivado, chamadas cláusulas pétreas, as quais estão delineadas em seu artigo 60:

*“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*

*(...)*

*§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*

*I - a forma federativa de Estado;*

*II - o voto direto, secreto, universal e periódico;*

*III - a separação dos Poderes;*

*IV - os direitos e garantias individuais.”*

Entretanto, não são vedadas apenas as Emendas que digam expressamente “estão abolidos os direitos e garantias individuais”, ou ainda, “está abolida a separação dos poderes”. José Afonso da Silva postula a existência de *limitações materiais explícitas* e *limitações materiais implícitas*, quando falamos em cláusulas pétreas. Ensina o Mestre:

*“A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação, ou do voto direto, ou indiretamente restringir a liberdade religiosa, ou de comunicação ou outro direito e garantia individual; basta que a proposta de emenda se encaminhe ainda que remotamente, ‘tenda’ (emendas tendentes, diz o texto) para a sua abolição.”*<sup>24</sup>

Vemos que a abrangência das cláusulas pétreas é muito maior do que se imagina, apenas pela leitura dos quatro incisos do parágrafo 4º, do artigo 60. Nesse passo, encontraremos direitos e garantias individuais diversos que não são passíveis de alteração por meio de emenda, ainda que remotamente, por via reflexa. Ou mesmo quando se fala em forma Federativa do Estado, temos por inviolável qualquer medida tendente a ofender o pacto federativo e promover alguma invasão de competência.

E supondo que uma Emenda acabe por ser aprovada, mesmo contendo em seu texto algo que venha a ferir de alguma forma os direitos garantidos pelas cláusulas pétreas, tal veículo normativo também estará sujeito ao controle de constitucionalidade, como qualquer outra norma infraconstitucional.

---

<sup>24</sup> Silva, 2004, pp. 67.

## **A Inconstitucionalidade da Emenda 33/2001 – importação de bem por pessoa não contribuinte do ICMS**

Vimos que a Emenda Constitucional nº 33/2001 veio produzir diversas alterações no sistema jurídico do ICMS, entre elas incluindo no campo de incidência as importações realizadas por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte do imposto. Entretanto, ainda que por meio de emenda constitucional, veremos que este alargamento não está em consonância com o ordenamento jurídico tributário, possuindo inconstitucionalidades insanáveis que deverão, por fim, ser eliminada de nosso sistema.

Em primeiro lugar, vemos que ficou desrespeitada a regra-matriz de incidência do ICMS (ou fato gerador do mesmo), pela qual a tributação deste imposto se dá apenas no caso de operações de circulação de mercadorias, ou seja, quando o bem é adquirido dentro de um contexto de mercancia, nos moldes já expostos neste trabalho, o que não se afigura no caso que ora em estudo.

Neste contexto, obviamente somente haveremos de considerar passíveis de tributação pelo ICMS, as importações efetuadas por empresários que são contribuintes deste imposto, diga-se, que circulam mercadorias, ainda que estas tenham origem de outro País. Afastaremos, portanto, a incidência do ICMS na importação de bens que irão compor o ativo fixo de determinada empresa, afinal não existiu a circulação de mercadoria com o intuito de mercancia, sendo o próprio importador o consumidor final.

A situação é extremamente ilógica, conforme menciona Hugo de Brito Machado:

*“Agora, tem-se o contribuinte habitual, e o contribuinte não habitual, ainda que isso possa ser considerado teratológico, em se tratando de um imposto que se liga, desde a sua origem, à atividade mercantil. (...) fica quebrada a lógica desse*

*imposto, que desde sua origem onera a atividade empresarial, vale dizer, a atividade econômica.”<sup>25</sup>*

Vemos, de início, que esta nova sistemática acaba por ferir um dos princípios basilares do Direito Tributário, qual seja o de não alterar instituto consagrado pelo Direito Privado, conforme determina o artigo 110 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

O dispositivo acima rege um verdadeiro princípio tributário, que nunca poderá ser desconsiderado, nem por uma Emenda Constitucional. Afinal, quando falamos em cobrança de ICMS, o objeto deverá ser sempre uma mercadoria – ainda que importada – para definir o seu campo de incidência. E o conceito de mercadoria deve ser o existente no Direito Comercial, qual seja, de bem objeto de atividade mercantil, não podendo o legislador modificá-lo.

**A bi-tributação** – observa-se, ademais, que a alteração produzida pela nova redação dada ao artigo 155 da Carta Magna, no sentido de considerar a entrada do bem ou mercadoria importado do exterior como fato gerador do ICMS é inequívoca fonte de bi-tributação. Afinal, tendo em vista que o mesmo fato econômico passou a ser tributado por dois impostos, o ICMS e o Imposto de Importação, este último previsto no artigo 153, I, da Constituição, a saber:

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

---

<sup>25</sup> Machado, 2003, pp. 537-540.

*I - importação de produtos estrangeiros;*

Ao tirarmos do núcleo do tributo o conceito de mercadoria e circulação, fica nítido o deslocamento da hipótese de incidência, que antes eram as “operações de circulação de mercadorias”, passando a incidir sobre “importação de produtos estrangeiros”.

Ora, incidindo a tributação sobre “a entrada de bem ou mercadoria importado do exterior”, este de competência exclusiva da União, em face do mencionado artigo 153, e haja vista ser a bi-tributação vedada no ordenamento jurídico pátrio, consoante se depreende do artigo 154, I, da Lei Maior, torna-se eivada de inconstitucionalidade a EC nº 33/2001.

*Art. 154. A União poderá instituir:*

*I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;*

Não são necessárias maiores considerações para verificarmos que um novo tributo foi criado, qual seja, o imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, incidente sobre a entrada de bem ou mercadoria importado do exterior. E este fato gerador em nada se assemelha à lógica mercantil do ICMS.

Ocorre que apenas a União, por meio de Lei complementar, poderia criar um novo tributo, que não os constantes do rol previsto na Constituição Federal. Trata-se da chamada competência residual da União, que poderá tributar outras hipóteses de incidência, não prevista pela CF/88.

Todavia, ainda que assim o fosse, entre outros motivos, pelo fato de que o ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal e da União, o artigo 154 acima transcrito impede que este tenha fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados na

Constituição. Mais uma vez, portanto, inconstitucional a mudança trazida pela Emenda 33/2001.

Nas palavras de Clélio Chiesa:

*“como o ato de importar bens já é tributado por meio do imposto de importação (art. 153, I, da CF), tal evento não poderia ter sido eleito como hipótese de incidência do ICMS, pois a EC 33/2001 autorizou o legislador estadual a tributar um evento já contemplado como hipótese de incidência de outro imposto. A bi-tributação, salvo as exceções previstas pelo poder constituinte de 1998, é constitucionalmente vedada.”*<sup>26</sup>

***Afronta ao princípio da não-cumulatividade*** – outro vício insanável que padece a Emenda 33/2001 é a violação ao princípio da não-cumulatividade.

O princípio da não-cumulatividade do ICMS é universal, sendo adotado pelos países latino-americanos e por todos os países da União Européia. Nosso ordenamento jurídico coroa este princípio no artigo 155, § 2º, I, da Constituição, assim redigido:

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

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

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

Hugo de Brito Machado entende por não cumulatividade:

*“a qualidade do imposto, o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz o valor do imposto correspondente à saída dos produtos o*

---

<sup>26</sup> Chiesa, 2003, pp. 20.

*valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos, deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores, sobre os respectivos insumos.”*<sup>27</sup>

Nesse passo, as pessoas que não são contribuintes do ICMS, por não repassarem os bens adquiridos a outros compradores, não terão condições de compensar o valor pago à título de ICMS como crédito em operações posteriores, como seria da natureza intrínseca deste imposto, que incide, como se diz, “em cascata”.

Afirma Clélio Chiesa que:

*“No tocante à competência da União para tributar por meio de impostos, enumerou alguns eventos, listados no art. 153 da Constituição Federal, e estabeleceu no art. 154, I, que a União poderá, mediante lei complementar, instituir impostos não previstos no art. 153, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal.*

*Logo, a nosso ver, essa diretriz é fundamental para o sistema e não pode ser eliminada ou restringida nem mesmo por meio de Emenda à Constituição. Trata-se de uma diretriz que confere maior eficácia aos princípios da capacidade contributiva, ao que assegura o direito de propriedade e ao que veda a instituição de tributos com efeito de confisco, na medida em que não permite a instituição de impostos cumulativos e cujo ‘fato gerador’ e base de cálculo sejam idênticos aos de outros já indicados como passíveis de serem tributados por outros impostos.”*<sup>28</sup>

Sobre o tema, Carrazza brilhantemente se manifestou:

---

<sup>27</sup> Machado, 2003, pp. 495.

<sup>28</sup> Chiesa, 2003. pp. 16.

*“Deveras, a importação de bens por particular, sem caráter de habitualidade, qualquer que seja sua finalidade (v.g. para uso próprio), não tem por escopo atividades mercantis. Noutros falares, tal importação não é relativa à importação de mercadorias.*

*(...)*

*Na verdade, a Emenda Constitucional 33/2001 abriu espaço, neste particular, a um adicional estadual do imposto sobre a importação (que incide quando da entrada no País de qualquer produto estrangeiro, independentemente de ser ou não mercadoria e de o importador ser ou não comerciante) – o que leva a uma bitributação, desautorizada pelo Poder Constituinte Originário.*

*Não bastasse isso, a mesma Emenda Constitucional feriu a cláusula pétrea posta no art. 154, I, da CF, pela qual os contribuintes só podem ser compelidos a suportar novos impostos se tiverem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes das dos enumerados nos arts. 153, 155 e 156 do mesmo diploma, forem criados por meio de lei complementar e obedecerem ao princípio da não-cumulatividade.”<sup>29</sup>*

As operações de produção e de circulação de mercadorias envolvem diversas etapas distintas, cada uma agregando valor à operação anterior. O preço final do produto é, então, o somatório dos montantes agregados ao longo da cadeia de produção e de circulação, e como os tributos incidem concomitantemente a cada operação, é necessário excluir o montante pago nas operações anteriores. Do contrário, a incidência do ICMS não se daria apenas sobre o valor agregado na própria operação, mas, também, sobre o valor das operações anteriores.

---

<sup>29</sup> Carrazza. 2009. pp. 83-84.

E uma norma, qualquer que seja, que desrespeite o princípio da não-cumulatividade, não deverá prosperar, pois viola a própria sistemática dos tributos que incidem em cascata, como o caso do ICMS.

*A impossibilidade de alteração de Cláusulas Pétreas, ainda que por meio de Emenda Constitucional* – como já delineamos anteriormente, nosso ordenamento jurídico admite a alteração do texto constitucional, mediante atuação do “Poder Constituinte Derivado”, caracterizado pela atuação do Poder Legislativo, através de um procedimento específico previsto na Constituição, no intuito de adequação aos anseios e à dinâmica social.

Todavia, este poder de reforma não se confunde com o Poder Constituinte Originário, estando adstrito aos parâmetros estabelecidos pela própria Carta Constitucional, com a vedação de reforma das cláusulas pétreas contidas no artigo 60, parágrafo 4º. E como veículo infra-constitucional que é, as Emendas Constitucionais também estão sujeitas ao controle de constitucionalidade.

Nas palavras de Alexandre de Moraes:

*“A emenda à Constituição Federal, enquanto proposta, é considerada um ato infraconstitucional sem qualquer normatividade, só ingressando no ordenamento jurídico após sua aprovação, passando então a ser preceito constitucional, da mesma hierarquia das normas constitucionais originárias.*

*Tal fato é possível, pois a emenda à Constituição é produzida segundo uma forma e versando sobre conteúdo previamente limitado pelo legislador constituinte originário. Dessa maneira, se houver respeito aos preceitos fixados pelo artigo 60 da Constituição Federal, a emenda constitucional ingressará no ordenamento jurídico com status constitucional, devendo ser compatibilizada com as demais normas originárias. Porém, se qualquer das limitações impostas pelo citado*

*artigo for desrespeitada, a emenda constitucional será inconstitucional, devendo ser retirada do ordenamento jurídico através das regras de controle de constitucionalidade, por inobservarem as limitações jurídicas estabelecidas na Carta Magna.*

*Desta forma, plenamente possível a incidência do controle de constitucionalidade difuso ou concentrado, sobre emendas constitucionais, a fim de verificar-se sua constitucionalidade ou não, a partir da análise do respeito aos parâmetros fixados no artigo 60 da Constituição Federal para alteração constitucional.”<sup>30</sup>*

Pelo exposto, fica patente as inconstitucionalidades incorridas pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, de modo que esta certamente está sujeita ao controle mencionado anteriormente, devendo ser expulsa de nosso ordenamento jurídico, ao menos no tocante aos pontos indicados no presente trabalho.

---

<sup>30</sup> Moraes, 2001. pp. 527.

## CONCLUSÃO

Pelos argumentos trazidos em nossa exposição, a conclusão que chegamos é – sem qualquer apelo ao absoluto, que seria inconveniente a um trabalho científico – pela inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, no que se refere à cobrança de ICMS sobre importação de bens por que não é contribuinte deste tributo, e sendo o bem destinado a integrar o patrimônio do próprio importador. A nosso ver, a mudança trazida em seu texto contraria diversos princípios e normas constitucionais do direito tributário, inclusive cláusulas pétreas, não havendo como prosperar no ordenamento jurídico brasileiro.

Entendemos, sobretudo, que houve a criação de um adicional ao imposto de importação, que poderia ser chamado de imposto estadual sobre a importação de bens, afinal, já não é o mesmo incidente apenas sobre a “*circulação*” de mercadoria, como definida no direito privado, mas mero imposto sobre a entrada de bens em solo brasileiro. Temos, pois, uma patente bitributação, o que é vedado no nosso ordenamento tributário, já que o mesmo fato gerador está sendo tributário tanto pela União quanto pelos Estados e Distrito Federal.

Ademais, como o ICMS importação será cobrado também por quem não é contribuinte do imposto, viola-se o princípio da não-cumulatividade, regra basilar do ICMS – tributo incidente em cascata – pois não há como se creditar do valor devido nas operações anteriores. E assim sendo acaba-se por ferir, reflexamente, os princípios da capacidade contributiva e da vedação de tributos com efeito de confisco.

Em que pese tais mudanças na sistemática do ICMS terem sido inseridas no ordenamento jurídico por meio de Emenda Constitucional, vimos que estas, como sendo ato do Poder Constituinte Derivado que são, também estão sujeitas aos controles de constitucionalidade consagrados na Carta Maior. E é justamente por violar diversos princípios constitucionais e

normas pertinentes ao sistema tributário, bem como cláusulas pétreas, que a Emenda Constitucional 33/2001 deverá ser objeto do controle de constitucionalidade e expulsa do nosso ordenamento jurídico, principalmente no que tange à modificação da alínea “a” do inciso IX do artigo 155 da Carta Maior.

Coroar a sua constitucionalidade seria como um voto a favor da insegurança jurídica, pois já não sabemos ao certo quais as hipóteses de incidência possíveis de tributação e por qual Poder tributante. Isso sem contar da violação dos mais basilares princípios atinentes à tributação dos quais devem se valer os contribuintes contra as investidas do Fisco.

Aliás, acerca da insegurança jurídica causada por leis confusas e contraditórias, contrárias aos mais elementares princípios de racionalidade, justiça e solidariedade, Alfredo Augusto Becker afirmou que:

*“No Brasil, como em qualquer outro país, ocorre o mesmo fenômeno patológico-tributário. E mais testemunhas são desnecessárias, porque todos os juristas que vivem a época atual – se refletirem sem orgulho e preconceito – dar-se-ão conta que circulam nos corredores dum manicômio jurídico-tributário.”*<sup>31</sup>

Em que pese a forma peculiar de tratar o tema do saudoso Mestre, verdade é que ser empresário no Brasil envolve não desafios, mas uma verdadeira guerra. A carga tributária demasiadamente alta corrói a iniciativa privada e inibe investimentos tanto internos quanto externos.

Mas ainda mais triste é verificar que a alta tributação prejudica ainda mais as pequenas e médias empresas – diga-se, uma das grandes responsáveis pela geração de empregos no País – e pode ser considerada principal causa do alto índice de fechamento das empresas nos primeiros anos de suas atividades.

---

<sup>31</sup> Becker, 1998, pp. 6.

E não podemos perder de vista que a altíssima carga tributária de nosso País, que consome algo em torno de 36,56% do Produto Interno Bruto, não é revertida à população em prestação de serviços públicos de qualidade, como educação e saúde dignas, além da segurança pública que sabemos ser um verdadeiro caos.

Portanto, entendemos importante buscar nos valer do amparo da Constituição Federal para evitar abusos ainda maiores em forma de tributos, em prol da livre iniciativa, maior geração de empregos e igualdade social.

## BIBLIOGRAFIA

- AFONSO DA SILVA, José (2004). *Curso de direito constitucional positivo*. 23ª ed. São Paulo : Malheiros Editores.
- AMARO, Luciano (2007). *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. São Paulo : Editora Saraiva.
- BALEEIRO, Aliomar (2009). *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro : Editora Forense.
- BALEEIRO, Aliomar (1999). *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro : Editora Forense.
- BECKER, Alfredo Augusto (1998). *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo : Lejus.
- CARRAZZA, Roque Antonio (2009). *ICMS*. 13ª ed. São Paulo : Malheiros Editores.
- CARRAZZA, Roque Antonio (2003). *Curso de direito constitucional tributário*. 19ª ed. São Paulo : Malheiros Editores.
- CARVALHO, Paulo de Barros (2008). *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses.
- CARVALHO, Paulo de Barros (2002). *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva.
- CARVALHO, Paulo de Barros (2004). *Direito tributário : fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva.
- CASSONE, Vittorio (2008). *Direito tributário*. 19ª ed. São Paulo : Atlas.
- CHIESA, Clélio (2003). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo : Dialética.
- COELHO, Fábio Ulhoa (2004). *Curso de direito comercial*. 8ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva. Volume I.
- FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) (2005). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin.
- FERREIRA, Waldemar (1960). *Tratado de direito comercial*. São Paulo : Saraiva. Volume I.
- MACHADO, Hugo de Brito (2003). *Comentários ao código tributário nacional*. 1ª ed. São Paulo : Editora Atlas. Volume I.
- MACHADO, Hugo de Brito (2008). *Curso de direito tributário*. 29ª ed. São Paulo : Malheiros Editores.
- MENDONÇA, J. X. Carvalho de (1938). *Tratado de direito comercial brasileiro*. 3ª ed. Rio de Janeiro : Editora Freitas Bastos. Volume V, Livro III.
- MORAES, Alexandre de (2001). *Direito constitucional*. 9ª ed. São Paulo : Saraiva.
- PAULSEN, Leandro (2008). *Direito tributário : constituição federal e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10ª ed. Porto Alegre : Editora Livraria do Advogado.
- REQUIÃO, Rubens (2008). *Curso de direito comercial*. 27ª ed. São Paulo : Saraiva. Volme I.
- SOARES DE MELLO, José Eduardo (2003). *Curso de direito tributário*. 4ª ed. São Paulo : Dialética.