

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

ENIO FERNANDO GOMES CARDOSO

ICMS IMPORTAÇÃO E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001

Uma hermenêutica constitucional dos fatos

PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL

São Paulo

2010

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

ENIO FERNANDO GOMES CARDOSO

ICMS IMPORTAÇÃO E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001

Uma hermenêutica constitucional dos fatos

PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL

Tese apresentada à banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Pós Graduado em Direito Constitucional sob a orientação do Prof. Doutor Renato Gugliano Herani

São Paulo

2010

Banca Examinadora

Professor Renato Gugliano Herani (orientador)

Professor _____

Professor _____

RESUMO

O presente trabalho trata de revelar as principais alterações sofridas pelo ICMS com o advento da emenda constitucional nº 33 do ano de 2001.

Por assumir um importante papel no cenário constitucional brasileiro, procurou-se destacar ao longo do trabalho um minucioso estudo acerca do arquétipo constitucional do referido tributo, revelando suas transformações e inovações ao longo do tempo, além é claro de outros aspectos de vital importância para hermenêutica dos fatos como, a análise da hipótese de incidência e a observação a princípios e regras constitucionais.

É a partir de tais revelações que se chega ao final, à conclusão de ser inconstitucional, o teor da emenda constitucional nº 33/2001 no que tange a nova matriz proposta para o ICMS, não apenas por violar princípios do Direito Constitucional brasileiro, mais acima de tudo por mitigar direito pético do contribuinte brasileiro.

Palavras chave: ICMS / emenda constitucional nº 33/2001/ imposto / importação / princípios / inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This project is intended to demonstrate the major changes undergone by ICMS with the advent of the constitutional amendment nº 33/2001.

By assuming an important role in Brazilian constitutional scenario, we tried to emphasize throughout the paper a thorough study of the constitutional archetype of that tax, revealing their innovations and changes over time, and of course other aspects of vital importance for hermeneutical, as the analysis of the impact hypothesis and observation to constitutional principles and rules.

It is from these revelations that we reach the final conclusion to be unconstitutional the content of the constitutional amendment nº 33/2001 regarding the proposed new impact hypothesis for the ICMS, not only because it violates principles of Brazilian Constitutional Law, most above all by mitigating rights of brazilian taxpayer.

Key words: ICMS / constitutional amendment nº 33/2001 / tax / import / principles / unconstitutional.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1 - O ICMS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS	14
CAPÍTULO 2 – AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO ICMS	19
CAPÍTULO 3 - DEFINIÇÃO DE CONCEITOS BÁSICOS. O SIGNIFICADO JURÍDICO DE TRIBUTO, OPERAÇÕES, CIRCULAÇÃO, MERCADORIA E O VERBO IMPORTAR	26
CAPÍTULO 4 – O STF, SUA JURISPRUDÊNCIA, A RACIONALIDADE DE SUAS DECISÕES E O ADVENTO DA SÚMULA 660.....	32
CAPÍTULO 5 - A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001 – PODER CONSTITUINTE x PODER CONSTITUÍDO.....	41
CAPÍTULO 6 - A EC 33/01 E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.....	47
CONCLUSÃO.....	51
REFERÊNCIAS.....	57

INTRODUÇÃO

1. O tributo ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, famoso por sua representação nas siglas ICMS assume um importante papel na realidade constitucional brasileira. Não apenas pela inegável importância econômica que o cerca – caracteriza-se como a principal receita dos Estados e Distrito Federal -, mas acima de tudo pela gravidade constitucional dedicada a este, por parte do constituinte originário.

Basta lermos a Constituição no capítulo que trata dos tributos que veremos claramente que o ICMS é, além de o mais complexo dos tributos, indubitavelmente o com o maior número de artigos e incisos contidos na Constituição Federal de 1988.

Assim como todos os outros tributos, também o ICMS galga-se precipuamente na idéia de transferência de riqueza do particular contribuinte para o Estado mandatário do poder.

Desde o surgimento do Estado, composição política organizada como conhecemos nos dias atuais (não leve em conta os escândalos e abruptas ofensas às leis e à ética vivenciadas na atualidade; fiquemos com a romântica idéia de outrora) fez-se necessário a manutenção e execução de atividades estatais, além do aparelhamento das instituições da administração pública, fato que, irremediavelmente, leva à cobrança de tributos.

Na feliz constatação de Sacha Calmom Navarro Coelho *“Baleeiro, enfático, fazia-nos recordar que onde quer que se erguesse um poder político, quase que como sua sombra aparecia o poder de tributar.”*¹

¹ Sacha Calmom Navarro Coelho, Curso de Direito tributário Brasileiro, p. 4

Logo diante da ímpar necessidade estatal de manutenção própria e do conseqüente poder de tributar é que o presente estudo volta sua atenção sobre o ICMS, em especial a análise da constitucionalidade da incidência do mesmo após o advento da emenda constitucional nº 33/2001.

2. Apresentação do tema

Quando do início da elaboração original do presente estudo percebemos que há no Supremo Tribunal Federal uma lacuna jurisprudencial a ser preenchida quanto à questão a emenda constitucional nº 33/2001 ao trazer nova redação ao artigo 155, §2º inciso, IX, alínea a da Constituição Federal de 1988, no ponto específico das importações realizadas por pessoas físicas ou jurídicas que não são contribuintes habituais do ICMS.

Mesmo após a edição da Sumula nº 660, ocorrida em 2003, portanto, dois anos após a referida Emenda Constitucional ser promulgada, o entendimento acerca dos fatos ainda na atualidade acaba por gerar dúvidas e inquietações na comunidade jurídica

Diante disso surge a dúvida se a mencionada Súmula seria suficiente para dirimir quaisquer suspeitas advindas da referida emenda constitucional nº 33/2001? Seria ela capaz de afastar até mesmo um questionamento quanto à constitucionalidade de tal mudança?

A partir destas indagações se iniciou uma linha de pesquisa acerca do tema, levando-se em conta especialmente seu resultado, ou melhor, a sua utilidade na realidade jurídica do dia-a-dia dos tribunais e dos maiores interessados nisso – os jurisdicionados.

É partindo deste primado de utilidade que envereda-se no campo da hermenêutica constitucional para tentar explicar ao leitor os fatos ocorridos, as decisões proferidas, as mudanças ocorridas em algumas Constituições brasileiras,

para enfim se chegar a um porto mais seguro que o das indagações anteriormente propostas.

Desta forma, o presente trabalho tem por finalidade debruçar um olhar verdadeiramente constitucional sobre todos os elementos que cercam o novo regime jurídico do ICMS nas importações de bens realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, em especial aquelas que inicialmente não eram consideradas contribuintes.

Para tanto, será necessário uma análise dos fatos que ensejaram a edição da emenda, traçando novos patamares ao tributo ora apreciado, descrevendo e comentando sua história, normas e jurisprudências correlacionadas ao tema.

3. Plano de Trabalho

Justamente por abrir margem a uma discussão quanto à constitucionalidade da alteração do texto constitucional perpetrada pela dita Emenda é que o trato com o tema terá a cautela necessária.

Não se coloca aqui em discussão a constitucionalidade de uma norma infraconstitucional qualquer, mas sim uma norma inserida no Texto Magno, norma esta que fez surgir dúvidas tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Em outras palavras fala-se de um instrumento legislativo próprio, que ao que tudo indica deixou de observar o necessário respeito às cláusulas pétreas², já amplamente debatidas pela doutrina constitucional nacional, e encontrou no Supremo Tribunal Federal uma acolhedora guarida, seja pela manutenção da Súmula nº 660, seja pela demora no trato da questão.

Conforme já ressaltado anteriormente, a base empírica será pautada pela hermenêutica constitucional. Serão postas em xeque regras e princípios, sempre

² Sobre o tema recomenda-se a leitura de Uadi Lammêgo Bulos, *Direito Constitucional ao alcance de todos*, 2ª Ed., p. 110 e ss.; José Afonso da Silva, em *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 22ª Ed., p.67 e ss.; Pedro Lenza em *Direito Constitucional Esquemático*, 8ª Ed., p59 e ss.; André Ramos Tavares, em *Curso de Direito Constitucional*, 2ª Ed., p. 52.

atento ao olhar da razoabilidade e adequação, parâmetros estes condutores de qualquer intérprete do ordenamento jurídico brasileiro no trato de sua atividade intelectual.

É justamente a partir dos critérios unificadores expostos acima (hermenêutica jurídica de normas e princípios³, constitucionais e tributários, e razoabilidade), é que proceder-se-á uma verdadeira investigação sobre o ICMS na modalidade importação, verificando o advento de seu novo texto, o alcance de seus efeitos, o embate de competências Poder Constituinte e Poder Constituído⁴, desaguando finalmente na análise da sua constitucionalidade.

Sem deixar de lado os preponderantes aspectos tributários que cercam esta espécie de tributo, também será feita análise de seu histórico jurídico, do ponto de vista das regras matrizes, hipótese de incidência, base de cálculo, a qualidade de contribuinte, além é claro da necessária comparação com outra espécie tributária - o Imposto de Importação.

Importante destacar que outros trabalhos com a mesma temática preocuparam-se em revelar, na sua maioria, os aspectos econômicos e relevâncias mercantis para fins de tributação. Diferentemente, nesta proposta tenta-se nos apresentar ao leitor algo de cunho estritamente jurídico, com caráter verdadeiramente metodológico de “estudo de caso”, buscando não apenas solucionar o problema proposto, mas também dar o primeiro passo para sua solução, ou seja, revelar aos colegas operadores do direito toda a problemática.

³ Maurício Zockun em seu *Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória*, p.13, coloca como critérios unificadores apenas os princípios.

⁴ A respeito deste tema, sugere-se a leitura da obra de autoria de Pedro Lenza, *Direito Constitucional Esquemático* que denota de maneira clara outras denominações de referido Poder Constituinte, além de evidenciar suas várias espécies.

Com a devida vênia, ressaltamos que no presente trabalho ao falarmos de Poder Constituído nos referimos ao que o autor, e muitos outros, chamam de Poder Constituinte Derivado. Fazemos tal diferenciação por entendermos que o Poder Constituinte será sempre originário e o todo aquele que decorre de previsão deste será designado como Poder Constituído, acarretando em inevitável redundância o emprego de tais expressões utilizadas pala doutrina.

Sugere-se também a leitura de José Afonso da Silva, em *Curso de Direito Constitucional Positivo*, onde o autor designa que a forma mais acertada de falar acerca do Poder Constituinte Derivado é falar em competência constituinte derivada ou constituinte de segundo grau.

A partir da interpretação tópica⁵ do texto constitucional desenvolvida pelos estudiosos alemães, instrumento este determinante para a conclusão, é possível destacar, desde já, em apertada síntese, a noção de que o Poder Constituído não é totalmente liberto de limites que impossibilitam as alterações na Constituição Federal – limites estes de natureza formal ou material. Há sempre que se respeitar os parâmetros impostos pelo Poder Constituinte, pois transpor tais barreiras significa inserir no ordenamento pátrio inconstitucionalidades, fato este que desde já revela-se impróprio e como tal merece ser afastado.

Baseado nas palavras de José Souto Maior Borges de que “*só quem não pensa está imune à contradição e ao erro*”⁶ é que este trabalho se propõe dar um passo na tentativa de elucidar todas as abordagens propostas, de maneira a mostrar ao leitor a verdadeira beleza que o Direito guarda em seu conteúdo, procurando sempre que possível afastar-se de brocados jurídicos de difícil compreensão, cumprindo com a tarefa imposta a todos juristas, especialmente aqueles aos jornalistas-juristas.

Enfim, para decolar com o presente trabalho esclarece-se que o estudo foi concebido em sete capítulos. Os dois primeiros cuidam do panorama histórico-constitucional acerca do tributo em questão, fato este, como já dito, relevante para a exata compreensão do tema, posto que toda ferramenta histórica é capaz de auxiliar o intérprete na sua compreensão valorativa.

Serão analisados os arquétipos⁷ constitucionalmente desenhados pelos constituintes para o ICMS, até o advento da Emenda Constitucional nº 33.

⁵ Luís Roberto Barroso revela na obra *Interpretação e Aplicação da Constituição*, p. 5, que o chamado método tópico aplicado aos problemas sustenta o primado do problema sobre a norma jurídica e sobre o sistema, onde a interpretação se apresenta como um método aberto de argumentação, indutivo e não dedutivo. Acrescenta ainda em importante nota de rodapé que a obra fundamental sobre a tópica é de Theodor Viehweg, *Topik und Jurisprudentz*, 1953, (há tradução para o português da obra, sob o título *Tópica e Jurisprudência*, 2008). Denotando ainda, dentre outras obras estrangeiras aquelas em língua portuguesa, v. Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 1993, p. 404 e s., e Paulo Roberto Soares Mendonça, *Tópica e Supremo Tribunal Federal*, 2003.

⁶ José Souto Maior Borges, *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*, p.16

⁷ A expressão “*arquétipos constitucionais*” não encontra uma definição clara e objetiva, comportando algumas variações. Para fins didáticos e de compreensão do presente trabalho adota-se tal como verdadeiro desenho, modelo ou perfil, onde o legislador constituinte determina qual tributo incidirá sobre o fato ocorrido, quem será o sujeito passivo e ativo da obrigação que se instituiu, além da base de cálculo e alíquota do tributo em apreço.

A primeira vista, referida parte inaugural poderá causar a impressão de que o assunto esteja sendo dissipado. Verificar-se-á mais intensamente uma abordagem tendente, por vezes, ao Direito Tributário e não ao Direito Constitucional. Frise-se, entretanto, desde já que para a elaboração das presentes considerações, foram fecundas as lições de Geraldo Ataliba, estudioso do Direito Público, que em inúmeras oportunidades propalou não existir Direito Tributário fora da Constituição Federal⁸, motivo este que o levava a estudar os sistemas sempre conjuntamente.

Desta forma, assim como outros nomes de peso do Direito Público como Roque Antonio Carraza e Paulo de Barros Carvalho, partilha-se da convicção acima exposta, acreditando que o Direito Tributário está umbilicalmente ligado ao Direito Constitucional, sendo mister a apreciação conjunta de ambas as ciências, em especial quando da análise de uma problemática envolvendo a constitucionalidade de uma emenda constitucional, como a que ora se propõe discutir.

Os quatro capítulos seguintes constituem a mais densa parte do trabalho a ser desenvolvido tem por objeto, ou seja, a análise pormenorizada da problemática posta. Partir-se-á de uma definição de conceitos tais como *tributo*, *operações*, *circulação*, *mercadoria*, e do verbo *importar* todos eles fundamentais para a compreensão da questão.

Ao longo destes capítulos, alguns dos principais julgados do Supremo Tribunal Federal acerca do ICMS importação serão debatidos, buscando-se desvendar a ótica desta corte. Aspectos como o mérito e a racionalidade serão abordados sobre o prisma da interpretação constitucional, utilizando-se de técnicas que vão desde as clássicas até as mais modernas e evolutivas.

Sem embargo, ressalte-se desde já que cada um dos capítulos até aqui propostos comportariam um tratado. Entretanto, é certo que este trabalho de forma

⁸ Tal revelação é registrada em inúmeras taquigrafias de palestras proferidas por Geraldo Ataliba ao longo de sua vida. É famosa, no entanto, e comumente lembrada pelos juristas mais antigos uma determinada palestra em que Ataliba fora convidado para discorrer para alunos do largo São Francisco sobre o papel do Código Tributário Nacional. Logo no início de sua explanação ergueu o CTN e disse a todos que ali estavam que referido código era útil unicamente para servir como peso para portas, sendo a verdadeira e única lei tributária brasileira a Constituição Federal.

alguma é capaz de esgotá-los, sendo ele apenas um pontapé inaugural na abordagem do assunto *ICMS importação* sob o prisma da constitucionalidade.

Derradeiramente serão ponderadas as conclusões e reflexões que o tema merece. Será nela debatido aspectos de constitucionalidade da mudança perpetrada, apresentando ao leitor as teses necessárias para o enfrentamento definitivo da problemática posta em debate.

Acima de tudo, se tentará mostrar que o direito é capaz de brilhar não apenas quando transgredido, mas também quando concede ao intérprete, ao jurisdicionado e em especial ao estudioso do Direito Constitucional, as necessárias direções e ferramentas para combater equívocos transgressores.

CAPÍTULO 1. O ICMS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

“Antes de proponer una respuesta al problema, trate de explicar cómo ha llegado algo a ser un problema. Em particular, preste atención a la génesis histórica”¹

Partindo da premissa acima de Manuel Atienza, e atrelando-a à já dita lição de Geraldo Ataliba de que não há Direito Tributário fora da Constituição é que inauguramos o estudo da forma pela qual as mais recentes Constituições brasileiras trataram o importante e determinante tributo ICMS.

Nas preciosas lições de Sacha Calmon Navarro²:

À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no Imposto sobre a Venda e Consignação dos Estados (IVC) um tributo ‘avelhantado’ em cascata, propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da Federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por um imposto ‘não-cumulativo’ que tivesse como fatos jurídicos não mais ‘negócios jurídicos’, mas a realidade econômica das operações promotoras das circulações de mercadorias e serviços, no país como um todo. Destarte, surge o ICM, não cumulativo, em lugar do IVC cumulativo.

O ICMS, da forma como o concebido e conhecido na atualidade, teve sua origem em ambos impostos anteriormente citados, ou seja, o Imposto sobre a Venda e Consignação (IVC) e o posterior Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM).

Nas palavras de Geraldo Ataliba, o ICM *“nasceu no meio do tumulto, nasceu ao influxo de uma literatura, de um entusiasmo que não tinha nada a ver com o texto que foi aprovado...nada!”³*

Geraldo Ataliba certamente baseou sua observação no fato de que os fecundos debates acerca da criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) na

¹ Manuel Atienza em *Diez consejos para escribir un buen trabajo de dogmática*

² Sacha Calmon Navarro Coelho, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 356

³ Geraldo Ataliba, “ICMS na Constituição”, *Revista do Direito Tributário*, nº 57, 1991, p.92

Europa foram aproveitados aqui no Brasil, adotando-se uma solução originariamente brasileira, ou seja, a adaptação de uma série de boas idéias a uma realidade brasileira distinta, que importou abundante literatura condizente somente com a realidade européia.

Aliás, na seara constitucional brasileira, referidas adaptações sem o necessário aperfeiçoamento, ou mesmo sem a devida análise da realidade sobre a qual se aplicará os novos institutos são comumente adotados⁴.

Adentrando especificamente na análise do tributo surgido, sabe-se que o fato gerador do ICM se dava com a realização de compra e venda de mercadorias, atingindo as pessoas que realizavam referidas transações com o claro objetivo lucrativo. Tal assertiva já se mostra suficientemente satisfatória para provar a proposição acima destacada, qual seja, o ICM da forma como fora aplicado no Brasil era radicalmente diferente da forma pela qual o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) era aplicado na Europa.

Com base em pesquisas e estudos podemos dizer que o IVA ganha incidência sobre quaisquer operações, seja ela mercantil ou não, abrangendo também as de circulação de mercadoria, em todas as suas fases, além das prestações de serviços. Já o ICM apenas poderia se fazer valer quando da prática de alguma operação mercantil, cujo objeto necessariamente deveria ser uma mercadoria que circulasse, conforme regra exposta na Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro 1965.

No exame da redação da Constituição de 1967, mais precisamente o artigo 24, inciso II, e da Emenda Constitucional nº 1 de 1969, artigo 23, inciso II, encontraremos as seguintes normas:

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
I – (...)

⁴ Apenas a título de exemplificação, mesmo que fuja ao tema do trabalho, podemos citar aqui a muito discutida “cláusula de reserva do possível”, tida no Brasil, na maioria das vezes, como limitadora do cumprimento de obrigações constitucionais, em especial no campo dos direitos sociais, tema para o qual recomenda-se a leitura de Ingo Wolfgang Sarlet, *Direitos Fundamentais – Orçamento e Reserva do Possível*.

~~II — operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.~~

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

A mais simples leitura de tais dispositivos já evidenciará aquilo que dito alhures, ou seja, trata-se de um imposto incidente sobre operações que envolvessem a circulação de mercadorias.

Com base em pesquisas da legislação da época é possível afirmar que a ganância e voracidade dos fiscos dos Estados não se fizeram de rogadas e passaram a tentar tributar ICM em outras hipóteses, algumas delas sem sequer ter havido de uma hipótese de incidência abarcada pela regra constitucional.

Com estas e outras intenções escusas, chegou-se ao ponto dos Estados tentarem, através da criação de leis próprias, instituírem nova hipótese de incidência para o ICM. A importação.

Felizmente tais práticas foram refutadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Todavia, tais derrotas serviram de mola propulsora para que os Estados exercessem forte *lobby* junto ao Congresso Nacional que viria mais tarde, em expressão de atendimento dos anseios destes Estados em aumentar sua arrecadação, aprovar a Emenda Constitucional nº 23 de 1983.

O conteúdo jurídico da Constituição vigente (1967) estava então alterado, e em seu bojo era inserido o parágrafo 11 no artigo 23.

Eis o teor da referida alteração:

O imposto a que se refere o item II (ICM) incidirá, também, sobre a entrada em estabelecimento comercial, industrial, ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. (grifo nosso)

Definitivamente, estava dado o primeiro e decisivo passo na vida do ICM.

A referida alteração perpetuou-se na Constituição Federal de 1988, tendo o Poder Constituinte incorporado malgrado teor ao texto do artigo 155, inciso II, parágrafo 2º, inciso IX, alínea a o seguinte teor:

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 serviço.

Ainda sobre forte lobby e ganância dos Estados, fora realizada anos mais tarde uma nova alteração no já retalhado texto da Constituição Federal - a emenda constitucional nº 33/2001, objeto do presente estudo, analisada aqui sob a perspectiva da hermenêutica constitucional.

Já podemos adiantar que esta última reforma alterou significativamente a questão da importação no ICMS conforme será analisado mais a frente quando da análise e comparação dos modelos desenhados pelo constituinte (arquétipos constitucionais).

Muitas discussões e problemáticas acerca da competência⁵ surgiram, entretanto a que mais chamou atenção, a ponto de originar o presente estudo, foi a possibilidade da pessoa física ou jurídica serem atingidas quando da realização de importação de bens, mercadorias ou serviços mesmo que não praticassem com habitualidade atos de comércio.

⁵ Tome-se como exemplo a levantada por Roque Antonio Carrazza, em *ICMS*, p. 57. O autor deixa claro que até então as discussões acerca da competência do estado competente para tributar resolviam-se pela injunção constitucional, ou seja, o mandamento constitucional ganhava força pela sua expressividade máxima e impositiva, frente ao texto de qualquer lei ordinária, fazendo com que o ICMS fosse devido, como regra, no Estado onde ocorresse a operação mercantil, e a título de exceção, no Estado onde estivesse localizado o destinatário final da mercadoria cuja operação mercantil tenha se iniciado no exterior.

O Supremo Tribunal Federal, a primeira vista contornou tal problemática, editando a Súmula nº 660, mas esta restou ineficiente após a edição da emenda nº 33/2001, conforme restará evidenciado.

A malograda Emenda Constitucional nº 33 de 11 de dezembro de 2001 assim alterou o texto constitucional:

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

¶ 2º(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Referida mudança trouxe a baila novas e inúmeras discussões, em especial a afronta a direitos e garantias individuais tidos no ordenamento jurídico pátrio como cláusulas pétreas.

Tais transgressões serão debatidas mais intensamente ao longo deste estudo, cumprindo-se por hora destacar que de fato a norma do artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV foi avultada pela emenda constitucional nº 33/2001, haja vista que tanto direitos como garantias imutáveis foram violados.

CAPÍTULO 2. AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO ICMS

Nas mais preliminares lições introdutórias de Direito é ensinado que para que os fatos ocorridos no mundo real sejam tidos como jurídicos, necessário se mostra a adequação daqueles às regras jurídicas existentes.⁶

Desta forma deságua-se neste momento na análise da hipótese de incidência⁷ do ICMS, passando ao exame dos arquétipos constitucionais assumidos por este tributo ao longo dos textos constitucionais.

Quando de seu surgimento, ainda assumindo as feições e denominação de ICM tínhamos o seguinte:

Critério Material- “o verbo”

Apesar de ser o aspecto mais complexo da hipótese de incidência, por trazer consigo a designação de todos os dados de ordem objetiva configuradores do arquétipo em que a hipótese de incidência consiste, tal revela-se necessariamente da mais simples leitura da norma tributária, a partir da identificação do verbo.

O ICM revelava o seguinte aspecto material: *realizar* (verbo) *operações relativas à circulação de mercadorias*.

Critério Temporal – “o momento”

É o aspecto revelador do tempo. Em outras palavras é aquele que dirá o momento em que a legislação tributária considera ocorrido o fato imponiblel⁸.

⁶ Pontes de Miranda em *Tratado de Direito Privado*, p. 6, esclarece em magistral lição a incidência das normas, dizendo que “*as normas abstratas incidem sobre os fatos, colorindo-os, fazendo-os jurídicos*”.

⁷ Geraldo Ataliba em *Hipótese de Incidência Tributária*, p.59, define hipótese de incidência como sendo “a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação(conceito legal) de uma fato: mero desenho contido num ato legislativo”.

⁸ Nas célebres lições de Geraldo Ataliba encontramos a definição de fato imponiblel como sendo “um fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível,

No ICM o aspecto temporal dele era a *saída de mercadorias do estabelecimento*⁹.

Critério Espacial – “o local”

Designa-se por aspecto espacial precisamente a indicação de circunstâncias do lugar da concretização do fato jurídico tributário.

Portanto, o ICM revelava-nos que seu aspecto espacial, ou seja, o local onde ocorria era o *território do ente tributante*¹⁰.

Para fins didáticos, cumpre-se destacar que os três aspectos até aqui abordados (material, espacial e temporal) compõem o chamado “Antecedente” do arquétipo constitucional, ou conforme anteriormente dito, modelo constitucionalmente desenhado pelo constituinte. Os que seguirão (pessoal e quantitativo) compõem o “Conseqüente” de referido arquétipo.

Critério Pessoal – “as pessoas envolvidas”

palpável, concreto, material, apreensível e que corresponde à ‘imagem abstrata’ como diz ^a D. Giannini que dele fez a lei. (...) O fato imponible é, pois, um fato jurígeno (fato juridicamente relevante) a que a lei atribui a conseqüência de determinar o surgimento da obrigação tributária concreta. Em termos kelsenianos: é um suposto a que a lei imputa a conseqüência de causar o nascimento do vínculo obrigacional tributário”, *Hipótese de Incidência Tributária*, p.67-68

⁹ Neste ponto vale mencionar que a existência de divergências doutrinárias quanto ao exato momento de ocorrência do fato imponible. Especificamente neste imposto não se revela na norma instituidora tal momento, ficando a cargo do legislador infraconstitucional, discricionariamente revelar um acontecimento determinável no tempo. Cabe dizer apenas que nada impedia a eleição de outro momento diverso da *saída* para a subsunção do fato imponible à hipótese de incidência. O texto constitucional não o proibia, deixando a cargo da discricionariedade legislativa infraconstitucional. Geraldo Ataliba denotava com relação a tal discricionariedade que “há um limite constitucional intransponível à discricção do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato. Isto violaria o princípio da anterioridade da lei” Tal primado revela-se na atualidade no teor da Constituição Federal de 1988 no artigo 150, inciso III, alínea ‘a’.

¹⁰ Marcelo Viana Salomão adverte para o fato de não ser regra a equivalência do critério espacial com o campo de validade da lei do ente tributante. Assim delinea o autor: “não é porque o IPTU é municipal que todo o território do município sofrerá sua incidência. Tanto é assim que a zona rural, pertencente ao município, não é atingida. Essa advertência se faz necessária já que para determinados tipos de tributos, o direito positivo nem sempre fará menção explícita quanto ao local para a concretização do fato jurídico tributário. Aliás a minoria dos tributos possui detalhamento do critério espacial em sua hipótese normativa, a regra é que tal critério venha implícito, generalizando, assim, a localização onde poderá se dar a ocorrência do fato tributável .”, *ICMS na Importação*, p. 38-39 .

Trata-se da identificação dos sujeitos envolvidos na relação tributária instituída por força do ICM, ou seja, aquelas pessoas credenciadas pela Constituição Federal a integrar os pólos ativo e passivo da relação jurídica.

No pólo ativo encontravam-se as pessoas ou os entes creditados na qualidade de credores da relação tributária, sendo sua verificação um tanto quanto mais fácil do que a oposta.

Conforme bem destacado por Roque Antonio Carrazza,¹¹ referida capacidade de ocupar o pólo ativo da obrigação não deve ser, em momento algum, confundida com a competência tributária. Enquanto aquela se traduz em uma vocação para se figurar como credor de determinada relação tributária específica, esta diz respeito ao verdadeiro poder outorgado constitucionalmente para produzir norma jurídica *lato sensu* já inserta no campo do direito tributário nacional.

Na qualidade de sujeito ativo do ICM *encontrava-se o Estado ou o Distrito Federal*.

Mas resta ainda a análise de quem será o destinatário constitucional¹² de referido imposto. Ou seja, passaremos a análise daquele que ocupava a posição de devedor na relação tributária obrigacional.

Assinalavam Cleber Giardino e Geraldo Ataliba que:

Na própria designação constitucional do tributo já vem implicitamente dito 'quem' será o seu sujeito passivo. No quadro dos contornos fundamentais da hipótese de incidência dos tributos – estabelecidos pela Constituição Federal ao instituir e compartilhar a competência tributária entre União, Estados e Municípios – está referido o sujeito passivo do tributo, aquela pessoa que, por imperativo constitucional, terá seu patrimônio diminuído, como consequência da tributação (...) Esse raciocínio leva a conclusão de que um imposto somente pode ser cobrado daquela pessoa cuja capacidade contributiva seja revelada pelo acontecimento do fato impositivo

¹¹ Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 221-222.

¹² Tal expressão é largamente utilizada pela doutrina tributária e me fora apresentada ainda nos tempos de graduação. Entretanto, ela é fruto de Hector B. Villegas, que fora quem primeiramente apresentou referida cunha aos ensinamentos do Direito Tributário, ao longo de sua obra *Curso de Direito Tributário*.

ou, nos casos de tributos vinculados, somente daquela pessoa a que a atuação estatal se refira de alguma maneira.¹³

A partir da lição traçada e conforme evidencia a leitura da norma constitucional que o trata (artigo 23, inciso II, da Constituição de 1967 com redação dada pela emenda constitucional nº 1/69), a sujeição passiva do ICM ficava a cargo dos *industriais, produtores e comerciantes*.

Desse modo, só poderiam ser compelidos a arcar com o ICM o industrial, produtor ou comerciante, sendo vetado, por impedimento constitucional que qualquer outra pessoa diversa destes fosse constrangido a pagar este tributo.

Critério Quantitativo – “a base de cálculo e alíquota”

O critério quantitativo da regra matriz é composto de dois elementos já intensamente discutidos pela doutrina. Trata-se da base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo¹⁴, responsável por dimensionar o *quantum debeatur*. Em outras palavras, a base de cálculo qualifica-se como um valor, quase sempre em dinheiro, através do qual será possível mensurar de maneira inaugural o tamanho da dívida entre o ente tributante (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo).

No ICM, ele contava, portanto, com uma base de cálculo onde o *valor da operação* é que tinha de ser levado em conta, servindo de número inaugural do cálculo do imposto.

O outro elemento que compõe este critério é a alíquota, cuja vinculação à base de cálculo é imprescindível para se aferir o exato valor do ICM.

Para efeitos de uma melhor compreensão da regra matriz do ICM, pode-se vislumbrar por inteiro a norma padrão de incidência de referido imposto no organograma a seguir:

¹³ Maurício Zockun, *Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória*, p.114

¹⁴ Veja sobre o tema Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, p.118

Já na constituição de 1988, com as novas feições delineadas pelo constituinte o ICMS teve significativas mudanças em seu desenho somente com a Emenda Constitucional nº 3 de 1993, passando o arquétipo constitucional assumir a seguinte forma:

Critério Material

Como aspecto material determinante: a realização de *operações relativas à circulação de mercadorias, a prestação de determinados serviços, e ainda o ato de importar com a finalidade de introduzir no mercado brasileiro mercadorias estrangeiras, seja no processo econômico, seja no processo de produção ou consumo* - elementos estes que compunham a base determinante de tal verificação.

Critério Temporal

A partir da leitura do texto legal, vemos que a carga do aspecto temporal ficaram muitos os momentos, cada um para uma modalidade específica dentro do ICMS.

Levou-se em consideração *a saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor, para as operações relativas à circulação de mercadorias; o momento exato da prestação do serviço de comunicação, para a prestação de serviço de comunicação; o início da prestação do serviço, para de transporte interestadual e intermunicipal; o ato final do transporte, para a prestação de serviço iniciada no exterior; a entrada no estabelecimento do contribuinte; para a importação.*

Critério Espacial

O critério neste aspecto permaneceu intacto, restando como regra única o *território dos Estados e do Distrito Federal.*

Critério Pessoal

Para efeitos da identificação do sujeito ativo, figura-se neste posto os Estados e Distrito Federal.

Já com relação ao sujeito passivo é possível apenas uma distinção quanto à modalidade prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, cabendo tal gravame às *peças físicas e jurídicas que prestem tais serviços*. Para a modalidade importação e para operações relativas à circulação de mercadorias ficaram como responsáveis os mesmos de outrora, ou seja, os *produtores, industriais e comerciantes*.

Crítério Quantitativo

Na base de cálculo, levado em consideração: *o valor da operação*, para operações relativas à circulação de mercadorias; *o valor do serviço* para as prestações de serviços de transportes interestaduais, intermunicipais e de comunicação; e *o valor dos produtos importados*, para a importação.

Já as alíquotas todas elas, sem distinção dependiam cada qual de *uma porcentagem determinada pela legislação competente*, para que seu valor fosse devidamente auferido.

Adentra-se agora na análise da “norma-padrão de incidência”¹⁵ criada pela Emenda Constitucional nº 33, análise essa que leva em conta apenas referida alteração:

Aspecto material: importar bens e mercadorias;

Aspecto espacial: território dos Estados e do Distrito Federal;

Aspecto temporal: efetivo momento de entrada da mercadoria ou do bem no estabelecimento do importador adquirente;

¹⁵ Termo este consagrado por Marcelo Viana Salomão, em *ICMS na Importação*

Sujeito ativo: Estados e Distrito Federal;

Sujeito passivo: pessoa física, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto;

Base de cálculo: uma medida da operação mercantil realizada valor da operação;

Alíquota: art. 155, § 2º, XII, CF.

Como se nota, as diversas alterações constitucionais do ICMS quanto às importações foram não apenas cada vez mais vorazes, como, conseqüentemente, reputaram-se em um verdadeiro sufrágio ao cidadão contribuinte, que assistiu a inclusão de cada vez mais fatos, ou hipóteses fáticas de incidência, do tributo em comento.

Portanto, outro não pode ser o desaguar deste capítulo senão na descoberta de alguns significados, conforme ventilado a seguir, muitos dos quais indubitavelmente levarão à reflexão quanto à constitucionalidade das alterações propostas.

CAPÍTULO 3. DEFINIÇÃO DE CONCEITOS BÁSICOS. O SIGNIFICADO JURÍDICO DE TRIBUTO, OPERAÇÕES, CIRCULAÇÃO, MERCADORIA E O VERBO IMPORTAR

Daniel Sarmiento¹⁶ já salientou que “*nenhum ser humano habita um vazio axiológico-cultural*”.

Partindo desta premissa é que nos conscientizamos da importância das expressões tributo, operações, circulação e mercadoria, e partimos para a busca de um significado jurídico destes vocábulos.

Para que a tarefa da descoberta se revele útil e condizente com os ditames constitucionais, a interpretação certamente é a ferramenta necessária e peça nesta empreitada.

Não é de hoje que filósofos e estudiosos do Direito identificam a interpretação como atividade cognoscitiva reveladora do significado e alcance das normas jurídicas¹⁷.

Como um primeiro passo a ser dado, revela-se essencial para a compreensão das asseverações feitas no decorrer deste trabalho, que fique claro o verdadeiro e relevante significado do vocábulo *tributo*, a primeira vista um tanto quanto simples, mas que para fins do estudo do direito, especialmente o constitucional e o tributário, acaba por assumir significados e conotações das mais diversas.

Paulo Barros de Carvalho¹⁸ ensina que há nada mais, nada menos do que seis significações diversas para *tributo*, quando utilizado no direito brasileiro. São elas:

¹⁶ Daniel Sarmiento em artigo denominado *Interpretação Constitucional, Pré-Compreensão e Capacidades Institucionais do Intérprete*, publicado na obra *Interpretação Constitucional Reflexões sobre (a nova) Hermenêutica*, p. 145

¹⁷ Sobre o tema recomenda-se a leitura de Roque Antonio Carraza em *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23ª Ed., Capítulo 1.

- a) “tributo” como quantia de dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica

O Código Tributário Nacional de 25 de outubro de 1966, ainda em vigência no país, em seu artigo 3º assim define tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ora, dirão os mais atentos, não é novidade que o conceito de tributo, apesar de traçado pelo Código Tributário Nacional, é um conceito puramente constitucional, traçado a partir da hermenêutica de cada leitor da Constituição Federal.

É, no entanto, bem verdade que tanto na doutrina como na jurisprudência é possível se deparar com uma conceituação advinda de ditames infraconstitucionais, conforme acima demonstrado.

Sob a escusa de “conteúdo aberto do texto constitucional” desejam alguns impor através das leis uma conceituação estanque de preceitos constitucionais, quando se sabe que o caminho correto a se seguir é necessariamente oposto.

Geraldo Ataliba¹⁹, referindo-se ao vocábulo *tributo*, há muito já preceituava que:

Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas balizador do ‘regime tributário’, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado ‘poder tributário’, exercido nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios.

¹⁸ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 19

¹⁹ Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, p.32-33

Logo, resta evidente que todos os conceitos advindos da Constituição Federal devem ser interpretados como conceitos verdadeiramente constitucionais, devendo as leis, e toda jurisprudência, galgar suas respectivas constitucionalidades e nunca o inverso.

Nesta esteira, a utilização dos princípios constitucionais²⁰ se mostra de grande valia na definição e conceituação de palavras polissêmicas, como as aqui apresentadas.

Roque Antonio Carraza²¹, analisando a significação proposta, cita Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho:

Operação, circulação e mercadorias são conceitos profundamente interligados, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas inter-relações. Não interessa para delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil, etc.); nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que embora perfeito, não transfere o domínio, quer no Direito Civil, quer no Direito Comercial, sem a tradição; assim a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a tradição da coisa, execução de um contrato translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo animus de alterar a titularidade.

Diante de tal asseveração, e tomando alguns princípios constitucionais instituidores do tributo ICMS como, por exemplo, a legalidade tributária, e a não-cumulatividade, verdadeiras balizas da atividade legislativa e conseqüentemente, ferramenta da atividade hermenêutica, retoma-se a análise.

²⁰ Luis Roberto Barroso em *Interpretação e Aplicação da Constituição*, 1ª Ed. p. 141, denota que o ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais., que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie". Ainda sobre o tema, Roque Antonio Carraza em *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23ª Ed. p. 53, esclarece que "princípios constitucionais são, a um só tempo, direito positivo e guias seguros das atividades interpretativa e judicial"

²¹ Roque Antonio Carrazza, ICMS, p.48-49, mencionando a nota nº 24 ("A hipótese de incidência do ICMS: irrelevância dos contratos de compra e venda, sem tradição ou entrega de mercadorias" in *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*, p.168)

O vocábulo '*operações*', em âmbito jurídico assume a significação peculiar, tratando-se de verdadeiro negócio jurídico por excelência, exercido habitualmente por produtores, industriais ou comerciantes. Em outras palavras, uma manifestação de vontade que cria, modifica ou extingue direitos.

Geraldo Ataliba²² evidencia em estudos mais aprofundados do tema ICMS a total impossibilidade de realizar operação sem dois sujeitos distintos.

Já o termo '*circulação*', para fins jurídicos, traz a idéia de mudança de titularidade.

Este vocábulo deve ser recepcionado pelos estudiosos do direito ao mesmo tempo em que se abandona sua semântica dada por outras ciências, como a econômica ou física. Em outras palavras, é grande a gama de estudiosos da lavra de Cléber Giardino e Geraldo Ataliba²³ que afirmam ser a '*circulação*', para fins de estudo e aplicação do ICMS aquela decorrente de uma operação jurídica, onde determinada pessoa passa à outra propriedade do objeto que detinha em seu poder, transferindo assim sua titularidade. Por meio de um negócio jurídico que objetive lucro, o objeto sai das mãos de uma pessoa e passa a ser de outra.

Ora se diversamente considerada, a mera saída física de mercadorias de um local, por exemplo, decorrente de uma enxurrada paulistana nas tardes de verão, ensejaria a cobrança de ICMS o que se reputa totalmente impossível e absurdo.

²² Geraldo Ataliba, "ICMS: não incidência na ativação de bens de fabricação própria", Revista de Direito Tributário, nº 63, p.194-205. Nesta mesma linha de raciocínio, a jurisprudência pátria, liderada pelo Supremo Tribunal Federal, decidiu. STF: Representações de inconstitucionalidade nº1.181-PA, 1.292-MS, 1.394-AL, 1.395-PE, RE 93.523, RE 75.026. Parece-nos oportuno, neste momento, a transcrição da ementa do acórdão prolatado no julgamento da mencionada Repr. nº 1.394-AL, pelo plenário do Excelso Pretório: "Inconstitucionalidade da Lei nº 4.418 do Estado de Alagoas, que define como fato gerador de ICM. De modo a determinar sua incidência em razão do simples deslocamento de insumos destinados à composição do produto na mesma empresa. Precedentes do STF"

²³ Cléber Giardino e Geraldo Ataliba em *Núcleo da definição constitucional do ICM*, Revista de Direito Tributário 25-26/101, 1983.

Por sua vez, a palavra '*mercadoria*' assumindo a idéia de lucratividade do negócio jurídico realizado. Ou seja, só é mercadoria o bem ou objeto que é feito ou comprado para ser revendido (circula) com a finalidade de lucro²⁴.

Do exposto, resta evidenciada a constatação de que o ICMS se trata de um imposto que incide eminentemente sobre operações e não sobre a circulação física da mercadoria.

Baleeiro²⁵ já o informava com segurança, que as mercadorias eram os únicos produtos atingidos por tal tributação, fazendo entender que aquele imposto só incidia sobre a circulação jurídica do bem, ou seja, a transferência da titularidade de propriedade.

Por força da adoção do termo mercadoria pelo texto constitucional, resta claro e evidente que só poderiam ser contribuintes destes impostos pessoas que necessariamente estivessem envolvidas diretamente com referida transferência do título de propriedade, ou seja, aquelas que buscavam o lucro. A título de exemplo, se trata da pessoa do comerciante, do industrial, do produtor, ou seja, aquelas pessoas intimamente ligadas à atividade de circulação jurídica da mercadoria.

Marcelo Viana Salomão, parodiando mais uma demonstração de peculiar assertiva de Geraldo Ataliba denota que:

Uma camisa de futebol do Corinthians na prateleira de uma loja de esportes, é, sem dúvida, uma mercadoria; já para quem a adquiriu, é um bem de consumo, na verdade, verdadeiro troféu, digno de ser utilizado em situações absolutamente especiais.²⁶

Por derradeiro, resta o desvendar do verbo '*importar*', verdadeiro elemento nuclear do já mencionado critério material do ICMS na Importação, após o advento da Emenda Constitucional nº 33.

²⁴ Roque Antonio Carraza, em *ICMS*, p. 41, define "*mercadoria* , nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É Se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial".

²⁵ Aliomar Baleeiro, "ICM para Importação de Capital para Uso do Importador", *Revista Forense*, v. 250, p.143

²⁶ Marcelo Viana Salomão, *ICMS e a EC 33*, p.145, com menção à Geraldo Ataliba, "ICMS na Constituição", *Revista do Direito Tributário*, nº 57, 1991, p.99-104

Marcelo Viana Salomão²⁷, procurando conceituar juridicamente o verbo importar, leciona que: “*importar (do Latim importare = trazer pra dentro), em termos jurídicos, significa introduzir produto estrangeiro no Brasil, com o objetivo de fazê-lo ingressar no mercado nacional.*”

Logo, a partir do conjunto de significações detalhadas acima, pode-se argüir, conclusivamente, que o tributo ICMS em tela nasce de um verdadeiro negócio jurídico, exercido de maneira habitual por produtores, industriais ou comerciantes (operações), onde determinado bem com finalidade de lucro (mercadoria) sofre mudança de titularidade (circulação), sendo introduzido no território brasileiro (importar).

Sendo assim, tal evidenciação também é capaz de evidenciar um outro prisma acerca da questão, ou seja, ela aponta na direção da constitucionalidade da alteração proposta pela emenda nº 33/2001 haja vista que altera significativamente a nomenclatura proposta pelo constituinte, inserindo no rol de sujeitos passivos, pessoas que além de não praticarem atos de comércio ao importar determinada mercadoria, não se inserem no conceito da habitualidade, fazendo com que pessoas comuns sejam tributadas, por exemplo, como se industriais fossem.

Tal caminho levará a análise da jurisprudência acerca do assunto, e também terá importantes implicações quando da análise do princípio da não-cumulatividade, este tido no sistema constitucional brasileiro como verdadeira garantia imutável.

²⁷ Marcelo Viana Salomão, “*ICMS na Importação*”, p. 58

CAPÍTULO 4. O STF, SUA JURISPRUDÊNCIA, A RACIONALIDADE DE SUAS DECISÕES E O ADVENTO DA SÚMULA 660

Assentada definitivamente a conotação semântica de alguns termos fundamentais do ICMS, cumpre-se adentrar a partir de agora na problemática alteração constitucional que culminou no advento da Emenda Constitucional nº 33 de 2001.

Conforme já salientado anteriormente, a Constituição Federal de 1988 determinava, de início, que competia aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, registrando que o tributo incidiria sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratasse de bem destinado ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, e sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estivesse situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho²⁸, em importante observação revela que o constituinte tinha pleno conhecimento de que a necessária lei complementar para elucidar o ICMS não viria tão cedo. Restou determinado então no artigo 34, parágrafo 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que caso aquela não sobreviesse em sessenta dias, caberia aos Estados e Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75, fixar normas para regular provisoriamente a matéria.

Uma vez concretizada a mora legislativa, encontrava-se, portanto, livre o caminho dos Estados e Distrito Federal.

²⁸ Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho, em artigo *Importação de Bens Promovida por Não-Contribuintes do ICMS*, publicado na obra *ICMS Questões Fundamentais*, p. 12 e 13

De fato a voracidade arrecadatária dos Fiscos estaduais não se quedou inerte. Na ocasião foi celebrado o convênio ICM nº 66 no próprio ano de 1988, cujas avenças determinavam claramente que o imposto incidiria “*sobre a entrada de mercadoria importada do exterior*”, ainda que se tratasse de “*bem destinada a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento*”. Ainda no mesmo diploma - artigo 21 – estabeleceu-se que era contribuinte do imposto qualquer pessoa, física ou jurídica, que realizasse operação de circulação de mercadoria descrita como fato gerador do imposto; entre elas as enumeradas no inciso I do parágrafo único do mesmo artigo, quais fossem “*o importador, o arrematante ou o adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante*”.

O impasse jurídico estava inaugurado. De um lado, como dito, os Estados e Distrito Federal, e de outro os novos contribuintes do imposto.

Como não poderia deixar de ser, a nova discussão chegou aos Tribunais de Justiça Estaduais e também ao Superior Tribunal de Justiça, onde restou sedimentado que o ICMS era devido inclusive por pessoas físicas quando da compra de bens para uso próprio. Desta forma, foram editadas duas Súmulas a respeito de tema, a de nº 155 que dispunha “*O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio*”, e a Súmula nº 188 “*Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide ICMS*”.

Todavia, a discussão, evidentemente constitucional, não se encerrou no âmbito do STJ, sendo o Supremo Tribunal Federal instado a se manifestar.

Dos diversos acórdãos proferidos, dois deles ganharam grande repercussão jurídica. São eles: RE nº 203.075/DF e o RE nº 185.789/SP, ambos de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, sendo designado como redator do acórdão o Ministro Maurício Corrêa.

Pela importância jurídica dos citados acórdãos, será aprofundado o estudo da questão posta, analisando-se cada um dos mesmos.

No primeiro deles, Recurso Extraordinário nº 203.075/DF foi colocado em discussão a importação para uso próprio de um veículo automotor por uma pessoa física. Referido Recurso Extraordinário ficou ementado da seguinte forma:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.

2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria.

Recurso extraordinário não conhecido.

(Tribunal Pleno, RE 203.075/DF, rel. Ilmar Galvão, rel. Acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 05.8.1999, não conheceram, m.v., DJ 29.10.1999)

Partindo da análise do julgado acima, tem-se muito claramente, que o Ministro Relator, Ilmar Galvão, em seu voto, lançou mão de interpretação ampliativa do texto constitucional, chegando a declarar expressamente que:

É certo que o dispositivo, ao apontar em sua parte final, a unidade federada credora do tributo, utilizou o critério da situação do estabelecimento destinatário da mercadoria, o que pode suscitar dúvida sobre as importações efetuadas por pessoas físicas, não comerciantes ou industriais, também estão sujeitas a tributação, dúvida essa que é de ser afastada por meio da interpretação ampliativa do termo 'estabelecimento' para fazer abranger, na sua compreensão, a residência do importador pessoa física. (sic)

Razão não assiste ao Ministro. A interpretação ampliativa do termo "estabelecimento" certamente não se mostrou, e ainda não parece ser, a melhor forma de encerrar com pá de cal a discussão posta.

Já se ressaltou neste trabalho que a Constituição não traz em seu bojo palavras e expressões inúteis, sendo a técnica mais adequada no emprego da busca de sentidos das palavras aquela que melhor guarda integração e razoabilidade com o sistema constitucional. Evidentemente a interpretação

ampliativa adotada pelo Ministro para este caso em específico não se coaduna com o ideal apontado²⁹.

Por sorte tal entendimento ampliativo não foi o acolhido pela maior parte dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, restado vencidos além do citado Ministro Ilmar Galvão, também o Ministro Nelson Jobim, que após breve embate com os Ministros Moreira Alves e Sepúlveda Pertence acabou acompanhando o Min. Relator justificando sua decisão nas razões expostas, razões estas definitivamente não encontradas em momento algum de seu voto.

A direção condutora do não conhecimento do referido Recurso Extraordinário adveio do voto do Ministro Maurício Corrêa, que, partindo dos princípios gerais do direito, traçou não a melhor ou única resposta à problemática posta, mas aquela resposta mais adequada à Constituição.

Em selecionado trecho do voto condutor da maioria das opiniões da Corte, disse o Ministro:

Do referido preceito sobressaem expressões significativas para se determinar a extensão da norma constitucional e a exigibilidade ou não do tributo na importação de bens por pessoa física: i) operação de mercadorias relativa a pessoa física; ii) mercadoria; iii) estabelecimento.

Desse modo é de fundamental importância que se busque interpretar os princípios gerais de direito privado, para pesquisar a definição, o conteúdo, e o alcance dos conceitos utilizados pela Constituição Federal, que por estarem prescritos na legislação comum, não podem ser alterados pela legislação tributária (CTN arts. 109 e 110)

Com efeito, são hipóteses de incidência do ICMS a operação relativa à circulação e à importação de mercadorias, ainda quando se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. No ponto o termo operação exsurge na acepção de ato mercantil; o vocábulo circulação é empregado no sentido jurídico de mudança de titularidade e não se simples movimentação física do bem, e a expressão mercadoria é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com freqüência e habitualidade.

Por outro lado, cumpre observar que o termo consumo empregado pela Constituição Federal ao dispor que o imposto incidirá também na importação de mercadoria, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, diz respeito ao estabelecimento comercial e não à pessoa física que importa bens para seu gozo e fruição. A expressão estabelecimento tem o mesmo sentido do que lhe confere o

²⁹ Sobre o viés da interpretação gramatical, salutar é a lição do professor Luis Roberto Barroso, em *Interpretação e Aplicação da Constituição*, p. 134, reputando-se à Francesco Ferrara, consignando que o intérprete da Constituição deve partir da premissa de que todas as palavras do texto constitucional têm uma função e sentidos próprios, não havendo em tal texto palavras supérfluas.

Código Comercial (C. Com. , artigo 1º, III, 2ª parte), de tal modo a designar o próprio local ou o edifício em que a profissão é exercida, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho do negócio ou da profissão de comerciante, componentes do fundo de comércio.

Fixadas essas premissas há que se concluir que o imposto não é devido pela pessoa física que impostou o bem, visto que não exerce atos de comércio de forma constante nem possui 'estabelecimento destinatário da mercadoria', hipótese em que, a teor do disposto no artigo 155, IX, alínea 'a', da Constituição Federal, o tributo seria devido ao Estado de sua localização (RE nº 144.660-RJ, Pleno, redator para o acórdão Min. Ilmar Galvão, DJU 21.11.97).

Observo, ainda, a impossibilidade de se exigir o pagamento do ICMS na importação de bem por pessoa física, dado que, não havendo circulação de mercadoria, não há como se lhe aplicar o princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, pois somente ao comerciante é assegurada a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal.

Destarte do acima citado, reforça-se a idéia já amplamente divulgada por Lênio Luiz Streck³⁰, no sentido de que a multiplicidade de respostas é característica do positivismo jurídico adotado pelo nosso sistema e não da atividade hermenêutica. Desta forma a conclusão e método empregado pelo Ministro Maurício Corrêa é de fato a que melhor se coaduna com os significados que se olvidou desvendar no capítulo anterior.

Já o segundo, Recurso Extraordinário nº 185.789/SP, que tratou da importação realizada por médicos, de aparelho de mamografia, destinado à realização de exames radiológicos, ganhou a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil u assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.

2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal. Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótesed e incidência do ICMS.

Recurso extraordinário não conhecido.

(Tribunal Pleno, RE 185.789/SP, rel. Ilmar Galvão, rel. Acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 03.3.2000, não conheceram, m.v., DJ 19.5.2000).

³⁰ Lênio Luiz Streck, no texto "*Hermenêutica, Constituição, Autonomia do Direito e o direito fundamental em obter respostas adequadas*", texto publicado na obra "*Interpretação Constitucional Reflexões sobre a (Nova) Hermenêutica*", p. 228.

Especificamente neste segundo acórdão, merece destaque o percuciente raciocínio externado pelo Ministro Sepúlveda Pertence em sua declaração de voto. Disse o Ministro:

Sr. Presidente, também eu, no RE 203.075/DF ao acompanhar o voto do Ministro Maurício Corrêa levei em consideração não o fato - para mim absolutamente acidental – de cuidar-se de pessoa física, mas sim o de não se cuidar de contribuinte do ICMS. É o caso, pouco importando que na espécie se trate de pessoa jurídica.
Peço vênia ao eminente Relator para não conhecer do recurso, na linha do precedente.

Interessante notar que as razões dos Ministros Maurício Corrêa e Sepúlveda Pertence, assim como dois rios diferentes tomam caminhos distintos, passam por diferentes ribeiras, mas deságuam no mesmo mar, ou seja, o não conhecimento de nenhum dos recursos apresentados.

Para chegar à conclusão acima destacada, o Ministro Sepúlveda Pertence utiliza-se da lógica sistêmica, invocando o julgamento anterior³¹, evidenciando que a interpretação sistêmica da constituição ganha corpo na jurisprudência do STF, especialmente quando de trata de manter o sistema constitucional coeso, sem ambigüidades decisórias³².

Desta forma, ao se proceder a análise dos precedentes destacados (RE n.º 203.075-9/DF e RE n.º 185.789-7/SP), verifica-se claramente alguns fundamentos nos quais se arrimou o Pleno do STF. São eles:

a) as importações examinadas não tinham natureza mercantil ou assemelhada, haja vista que: i) a expressão "operações" empregada no texto constitucional traz ínsita a significação de ato mercantil; ii) o vocábulo "circulação", próprio da estrutura do ICMS, pressupõe a mudança de titularidade e não a simples movimentação física do bem; iii) o termo "mercadoria" exige a compreensão de objeto de comércio por quem exerce a mercancia com freqüência e habitualidade;

³¹ RE 193.817 Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 23.10.1996

³² Recomenda-se a leitura do Voto do Min. Sepúlveda Pertence no RE 203.075/DF

iii) a palavra "estabelecimento" tem o sentido que lhe empregado pelo Direito Comercial vigente à época, ou seja, local próprio ou edifício em que é exercida a profissão de comerciante, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho da atividade comercial, componentes do fundo de comércio;

b) a total impossibilidade de se respeitar o princípio da não-cumulatividade impede cabalmente que se permita onerar as importações feitas por pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não contribuintes habituais do ICMS, com o pagamento de tal imposto.

Esta forma de raciocínio liderada pelo Supremo Tribunal Federal restou absolutamente pacífica na melhor doutrina e também na jurisprudência nacional, a ponto de após serem proferidos inúmeros acórdãos confirmando a tese impeditiva de que fossem cobrados por importações realizadas, também os não habituais contribuintes do ICMS, ser editada a Súmula nº 660, nos seguintes termos: *“Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.”*

Cumpre-se, no entanto, revelar que desde o seu surgimento, a referida Súmula é matéria de dúvidas e discussões. Vale denotar que a mesma fora editada no dia 24.09.2003 e publicada no DJU em 15.10.2003.

Poucos dias depois de sua publicação, mais precisamente em 26.11.2003 na sessão de julgamento ocorrida no plenário do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Sepúlveda Pertence sugeriu ao Pleno uma alteração na redação da Súmula, que passaria a vigorar com a seguinte redação: *“Até a vigência da EC nº 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”*.

Identificou o Ministro que toda a jurisprudência sedimentada acerca do tema era oriunda de hipóteses de incidências ocorridas antes da edição da Emenda Constitucional nº 33, fato este que acabaria por instar novas ações à apreciação da Corte.

Entretanto, em que pese o acolhimento dos demais Ministros da alteração proposta, até os dias de hoje a Súmula se mantém inalterada. Tal fato deve-se a não publicação de três vezes consecutivas no texto aprovado no Diário da Justiça, conforme determina o artigo 102, parágrafo 3º do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

Desta feita, os julgamentos ocorridos após o advento da Súmula nº 660 que tratam da matéria “ICMS na Importação” tem limitado a adoção da mesma, aduzindo que a sua aplicação alcança apenas as hipóteses de incidência ocorridas antes da Emenda Constitucional nº 33/2001³³.

Diante deste cenário de incertezas, uma questão resta ser respondida. A Súmula nº 660 de fato necessita da ressalva sugerida pelo Min. Sepúlveda Pertence ou o exercício hermenêutico constitucional é suficiente para a aplicação nos futuros julgamentos?

Ao que tudo indica, o emprego de ferramentas e técnicas interpretativas, no exercício da hermenêutica constitucional seriam instrumentos adequados e capazes de contornar o problema posto, uma vez que a razão originária da Súmula nº 660, ou melhor dizendo, o entendimento que levou a edição mantém-se coerente e ainda aplicável.

Celso Ribeiro Bastos há muito já renunciava a idéia de que na interpretação de dispositivos constitucionais não se deve atribuir aos termos interpretados significado distinto daqueles que normalmente possuem na linguagem comum.³⁴

Logo, vê-se que mesmo diante da alteração aprovada para a Súmula nº 660, o entendimento a prevalecer no Supremo Tribunal Federal seria seguir na racionalidade daquilo que já fora decidido, ou seja, na interpretação da Constituição

³³ STF: Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 342.050-3, São Paulo, Rel Min. Carlos Velloso; Decisão Monocrática no Agravo de Instrumento nº 469.502-5, Rio Grande do Sul, Rel. Mini. Ellen Gracie; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 401552, São Paulo, Rel. Min. Eros Grau ; Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 346.856-1, Rio de Janeiro, rel. Min. Joaquim Barbosa

³⁴ Celso Ribeiro Bastos em *Hermenêutica e Interpretação Constitucional*, p. 112

Federal, além do pleno respeito aos princípios nela contidos, no caso, em especial, o da não-cumulatividade.

Em outras palavras, não se pode querer tergiversar sobre o desenho proposto pelo Poder Constituinte, alterando os significados dos termos postos.

No próximo capítulo os limites do Poder Constituído, em especial os materiais, serão melhor apresentados e debatidos.

CAPÍTULO 5. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001 - PODER CONSTITUINTE X PODER CONSTITUÍDO

“*Os problemas constitucionais de um país não são problemas de direito, mas do poder*”. É a partir destas palavras de Ferdinand Lassale³⁵ que se inaugura este novo capítulo. Passa-se a uma análise mais profunda do real papel de uma Emenda Constitucional na realidade constitucional brasileira, passando evidentemente pelo seu significado, alcance e forma de produção.

Seguindo a conceituação dada por José Afonso da Silva³⁶, entende-se que *emenda* representa o processo formal de mutação das constituições rígidas, como é o caso da Constituição Brasileira de 1988. Tal mutação revela-se a partir da atuação de certos órgãos, mediante determinadas formalidades, estabelecidas nas próprias constituições para o exercício do poder reformador.

Apesar da inexistência de hierarquia entre as espécies normativas descritas no artigo 59 da Constituição Federal, revela-se implicitamente que as chamadas *emendas constitucionais* encontram-se fora dessa amplitude, por serem espécies diferenciadas justamente pela capacidade de produzir normas de caráter constitucional, como destaca Pedro Lenza e outros constitucionalistas³⁷.

Para assumir por completo o estudo da Emenda Constitucional nº 33 deve-se ainda evidenciar, genericamente, os limites materiais das emendas, pois se sabe que por ser uma atribuição facultada ao Poder Constituído, esta não pode ser ilimitada.

³⁵ Ferdinand Lassale, A Essência da Constituição, p. 40

³⁶ José Afonso da Silva, Curso de Direito Constitucional Positivo, p. 64

³⁷ Apesar da afirmativa da maioria da doutrina e jurisprudência acerca da hierarquia entre espécies normativas, vale ressaltar a postura divergente de Michel Temer, que em sua obra *Elementos de Direito Constitucional*, faz a seguinte afirmação: “Sabemos que há um escalonamento de normas. A lei se submete à Constituição, o regulamento se submete à lei, a instrução do Ministro se submete ao decreto do Governador, a portaria do chefe de seção se submete à resolução secretarial. Há hierarquia de atos administrativos, e no ápice do sistema está a Constituição. A Emenda à Constituição é, enquanto projeto, um ato infraconstitucional: só ingressando no sistema normativo é que passa a ser preceito constitucional e, daí, sim, da mesma estatura daquelas normas anteriormente postas pelo constituinte”.

Logo, o poder das emendas limita-se primordialmente ao respeito às garantias conquistadas pelos cidadãos, ao longo de sua história. Não se olvida tratar-se de simples obrigação imposta a uma determinada geração no intuito desta acatar os anseios das gerações anteriores ou de perpetuar o desenvolvimento da humanidade. Tal poder deve ser visto pelo prisma de uma manifestação da cidadania garantista e respeitosa aos direitos individuais e coletivos, resultado do reconhecimento das reais necessidades da sociedade e da vontade popular, externada por seus representantes e garantidora dos princípios da segurança jurídica e da certeza do direito.

O processo de elaboração de uma emenda não encontra dificuldades. Após a apresentação da proposta deverá esta ser discutida e votada em cada uma das casas do Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal) em dois turnos. Será considerada aprovada tal proposta se verificado a aprovação de pelo menos três quintos dos votos dos membros de cada uma das casas, como preceituado no artigo 60, parágrafo 2º da Constituição Federal.

Após referida aprovação, parte-se para a fase da promulgação que é de competência das Mesas Diretoras, tanto da Câmara dos Deputados, como do Senado Federal, com o seu respectivo número de ordem.

Por constituir uma nova norma constitucional é que as emendas assumem diversas limitações, sejam elas procedimentais, circunstanciais, materiais e implícitas, sobre as quais não nos debruçaremos por não constituírem objeto direto deste trabalho.³⁸

No que tange especificamente à edição e conteúdo da emenda constitucional nº 33 quanto à importação de bens, o raciocínio mais adequado levará à conclusão da inconstitucionalidade.

³⁸ Quanto ao tema 'limites das emendas constitucionais', sugere-se a leitura de Michel Temer, em *Elementos de Direito Constitucional*, e Pedro Lenza em *Direito Constitucional Esquemático*

Para se chegar a esta conclusão basta ser feita um confronto com a hipótese de incidência de outro tributo já existente – o Imposto de Importação. Chegar-se-á ao entendimento de que os fatos geradores são idênticos, ou seja, conforme já dito alhures, “*introduzir produto estrangeiro no Brasil*”.

O jurista Clélio Chiesa³⁹ já ressaltou, com a assertiva que lhe é peculiar, a problemática gerada pelo Poder Constituído quando da inserção no texto constitucional de tributo com a hipótese de incidência de outro tributo já pré-existente. Denota o mesmo:

Em sendo assim, também não poderia incidir tal tributo quando a aquisição fosse feita por pessoa sujeita à tributação por meio do ICMS, pois essa possibilidade foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro pelo Poder Constituinte Originário. O exercício de tal poder, como é cediço, juridicamente é ilimitado, o constituinte originário pode fazer o que bem entender, o que não ocorre com o Poder Constituinte Derivado.

Nesta esteira, é que se ressaltar a imperiosa necessidade de o Poder Constituído ficar adstrito aos parâmetros estabelecidos pelo Poder Constituinte, parâmetros estes que encontramos ao longo de todo o texto constitucional.

Desta forma, parecem ser as lições de José Afonso da Silva⁴⁰, pontualmente, as mais elucidativas acerca dos limites impostos ao Poder Constituído:

Discute-se, em doutrina, sobre os limites do poder de reforma constitucional. É inquestionavelmente um poder limitado, porque regrado por normas da própria Constituição que lhe impõem procedimento e modo de agir, dos quais não pode arredar sob pena de sua obra sair viciada, ficando mesmo sujeita ao sistema de controle de constitucionalidade. Esse tipo de regramento da atuação do poder de reforma configura limitações formais, que podem ser assim sinteticamente enunciadas: o órgão do poder de reforma (ou seja, o Congresso Nacional) há de proceder nos estritos termos expressamente estatuídos na Constituição.

Assim, no confronto entre Poder Constituinte e Poder Constituído há sempre que prevalecer o primeiro, por resultar de uma expressa vontade legítima da Assembléia Nacional Constituinte que norteará ou norteou, como é o caso da

³⁹ Clélio Chiesa, no texto *ICMS Incidente na Aquisição de Bens ou Mercadorias Importados do Exterior e Contratação de Serviços no Exterior – Inovações Introduzidas pela EC 33/2001*, publicado na obra *O ICMS e a EC 33*, p. 19

⁴⁰ José Afonso da Silva, *Direito Constitucional Positivo*, p. 67

Constituição brasileira de 1988, o ápice da pirâmide jurídica construída por Hanz Kelsen, onde encontramos o fundamento de validade de todas as manifestações normativas do Estado.

Não é incomum encontrarmos no estudo das amputações aos direitos individuais dos contribuintes e cidadãos casos verdadeiramente inexplicáveis. A título de exemplo, a autorização para se tributar o envio de mercadorias da matriz para uma de suas filiais localizadas em um mesmo Estado.

Hodiernamente transgressões como a citada acima, e outras sobre a estrutura escalonada por Hanz Kelsen⁴¹ tendem a não se limitar às leis ordinárias e complementares existentes. O caso da Emenda Constitucional nº 33 é especialmente emblemático, visto que impolutas alterações estão atingindo níveis maiores e mais imperiosos, haja vista pairar dúvida sob a constitucionalidade da regra constitucional alterada.

Logo, repise-se mais uma vez o entendimento de que no Brasil, uma regra oriunda do Poder Constituído jamais poderá prevalecer sobre um princípio constitucional estabelecido pelo Poder Constituinte.

Aires Fernandino Barreto⁴² em acertada análise acerca do assunto assim assevera:

Ao promulgar a emenda, o Congresso Nacional detinha apenas o poder constituinte derivado que, de um lado, lhe faculta a introdução de emendas à Constituição, mas de outro, impõe-lhe manter íntegra a área constituída por cláusulas pétreas. E dúvida não há de que os princípios constitucionais integram o intocável rol das cláusulas pétreas.

Ao que tudo indica uma das melhores explicações para o constante estado de emendabilidade que vive o Brasil advém do campo político. Todos os Governos, como um de seus primeiros atos, começam alterando a Constituição. Muito mais fácil do que se amoldar à mesma e viabilizá-la é alterá-la, moldando-a aos novos planos de governabilidade. Esquecem-se, no entanto, que é possível fazer

⁴¹ Hanz Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 240

⁴² Aires Fernandino Barreto, *IPTU: Progressividade e Diferenciação*, Revista Dialética de Direito Tributário, p. 7

mudanças por meio do gerenciamento do sistema, por legislação ordinária e, principalmente, através de uma adequada interpretação da Constituição.

A técnica da interpretação constitucional evolutiva, que opera a atribuição de novos conteúdos à norma sem modificação do seu teor literal, mostra-se como uma salutar alternativa a ser empregada para acompanhar a dinâmica vital de toda Constituição, afastando-se dos atuais retalhamentos e constantes alternâncias tão usuais na atualidade.

Contudo, não se quer aqui defender a imutabilidade eterna da Constituição, até porque como se sabe com o passar dos tempos, novos valores e princípios são apresentados e a sociedade clama por alterações não apenas na realidade fática de seu dia-a-dia, mas também espera de seus governantes a sensibilidade de transformar tais anseios, quando possível, nas referidas transformações no plano do texto magno. Entretanto, não podemos deixar também de concluir pelo aparente desejo do legislador constituinte em não promover profundas mudanças em matéria tributária. Sabemos que é no próprio texto da Constituição Federal de 1988 que encontramos desenhado as minúcias do sistema tributário nacional. Daí concluirmos que não intentavam grandes mudanças neste ponto, senão por que o fariam assim?

Citado por Marcelo Viana Salomão⁴³, Ricardo Conceição Souza, em uma obra inédita acerca das contribuições, não apenas defende este ponto de vista, mas nos mostra como devemos proceder no raciocínio lógico de interpretação da inconstitucionalidade provocada pela EC nº 33/2001. Salienta Ricardo Conceição Souza:

Enfim, é preciso ter consciência de que a inteligência do sistema ainda é uma garantia individual do contribuinte contra os desatinos do legislador, que insiste na criação de figuras tributárias bizarras, para dizer o mínimo, como imputar às pessoas jurídicas sem empregados o custeio da seguridade social, quando estas não provocam nenhuma despesa ou se beneficiam direta ou indiretamente de qualquer atuação da União na área. Com efeito, a alteração produzida no artigo 195, inciso I, pela Emenda nº 20, para fins de incluir as empresas em geral, ao lado do empregador, como contribuintes da seguridade social, é inconstitucional, por afrontar o artigo 149 e, por conseguinte, a organicidade do Sistema Tributário Nacional. A

⁴³ Marcelo Salomão Viana, no texto *O ICMS na Importação após a Emenda Constitucional nº 33/2001*, publicado na obra *O ICMS e a EC 33*, citando Ricardo Conceição Souza em *Contribuições no Sistema Tributário Nacional*, dissertação de mestrado defendida e aprovada pela PUC/SP, em dezembro de 1999. Obra inédita.

racionalidade do sistema, no que diz respeito às contribuições, não pode ser alterada por uma Emenda Constitucional, sob pena de o legislador constituinte derivado ter a faculdade de dizer também, no amanhã, que as taxas podem ter base de cálculo próprias dos impostos, revogando expressamente o disposto no parágrafo 2º, do artigo 145, da constituição Federal.

Com isto ressalta-se a intenção de que apesar da outorga de competência aos diversos entes tributantes, a constituição brasileira o faz com ressalvas, guardando por certo as proteções e garantias dadas ao contribuinte, como por exemplo, o princípio da não-cumulatividade, como se denotará no capítulo seguinte.

CAPÍTULO 6. A EC 33/01 E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Ao que tudo indica, e em conformidade com o dito até aqui, parece ser conclusivo o raciocínio que aponta para o seguinte norte: O poder constituído não cuidou de observar atentamente todas as barreiras impostas pelo poder constituinte.

Dentre estas barreiras, sem sombra de dúvida deve ser suscitado também o princípio da não-cumulatividade, traço característico do ICMS no desenho constitucional brasileiro.

Hugo de Brito Machado⁴⁴ na busca de uma conceituação do referido princípio, assim se expressa:

Entende-se por não cumulatividade a qualidade do imposto, o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos, o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o 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.

De grande valia para compreensão do ICMS, referido princípio possui seus lineamentos básicos no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I e II da Constituição Federal, assim previsto:

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;
II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

⁴⁴ Hugo de Brito Machado em *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 495.

A partir da simples leitura do texto constitucional duas premissas se erguem diante do leitor. A primeira delas no sentido de que a não-cumulatividade constitui-se como verdadeiro benefício em prol do contribuinte, já que este deverá se beneficiar de um crédito em cada uma das hipóteses de incidência do ICMS. Em outras palavras, o próprio Texto Magno assegura ao contribuinte o direito de deduzir do valor cobrado na operação que se está realizando (operação atual), um o percentual correspondente ao montante cobrado na operação anterior.

A segunda, refere-se ao fato de que mesmo diante da indubitável da já dita voracidade fiscal dos estados e das alterações propiciadas pela emenda constitucional nº 33/2001, o texto constitucional, ao tratar do princípio da não-cumulatividade, manteve-se o mesmo desde o advento da Emenda Constitucional nº 3/1993, motivo pelo qual faz-se necessária sua observação integral. A este respeito, é salutar a idéia de Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho⁴⁵:

O poder constituinte derivado, nada obstante os fins visados quanto às importações, não cuidou de ampliar o universo das hipóteses nas quais é excepcionada a necessária obediência ao princípio da não cumulatividade. Permanecem como integrantes do conjunto tão somente as exceções enumeradas no inciso II do parágrafo 2 do art. 155 da CF, nenhuma delas guardando nem mesmo a mais débil relação com o gênero de importação de bens aqui examinado.

Ademais, importante frisar que figurando-se a não-cumulatividade como verdadeiro princípio, qualquer interpretação ou aplicação que o restrinja, ou diminua seu papel na aplicação do direito constituir-se-á como errônea.

Acredita-se que o raciocínio desenvolvido pelo Relator Ministro Aliomar Baleeiro perante o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 70.336-SC, que trata da inconstitucionalidade de lei estadual mitigadora da não-cumulatividade, também possa ser utilizado como instrumento combatente para se atacar a emenda 33.

Disse o Ministro:

⁴⁵ Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho, no texto "*Importação de bens promovida por 'não contribuintes' do ICMS*", publicado na obra *ICMS Questões Fundamentais*, p. 16

Se, por motivo constitucional, há de ser abatido, em cada operação, o montante cobrado na anteriores, lei estadual que limita o abatimento a ser feito é, data vênua, às declaradas, inconstitucional, inexistindo para convencê-la qualquer justificativa.

De forma alguma a lei autoriza o Estado a reter o crédito do contribuinte para, quando lhe aprover, em outra operação, vir a fazer a compensação. Ao contrário: a Lei Maior determina peremptoriamente, categoricamente, que em cada operação abata-se o montante nas anteriores.

(...) Parece-nos, frente ao exposto, meridianamente ilegítima a conduta do fisco catarinense e inquestionavelmente inconstitucional o dispositivo da lei estadual criador da limitação do abatimento. (grifo nosso)

Neste sentido, o princípio da não-cumulatividade se torna definitivamente imperativo, não podendo o legislador, a Fazenda Pública e até mesmo o poder constituído deixar de observá-lo e respeitá-lo. Firma-se assim uma verdadeira norma cogente, um nítido mandamento que determina que o contribuinte tenha direito de ver observado o mencionado princípio.

Roque Antonio Carraza⁴⁶, mencionando memorável conferência de Geraldo Ataliba, ainda nos tempos do antigo ICM, lembra as valiosas palavras do jurista aplicáveis também na dinâmica atual:

É a Constituição meus senhores, que dá a mim, cidadão que pratica operação mercantil no Brasil, o direito de me creditar do ICM relativo a operações anteriores; não é lei nenhuma.

Não é a lei complementar que dá; não é a lei ordinária do Estado, não é a doutrina: é a Constituição. Este é um direito constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um direito público subjetivo constitucional de quem pratica operação mercantil. Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que a Constituição deu.

Logo assim, faz-se imprescindível retomar lição dita alhures, com relação aos conceitos básicos do tributo, em especial os termos *circulação* e *mercadoria*, para se verificar que somente em hipóteses que envolvam comerciante, industrial, produtor, ou seja, pessoas intimamente ligadas à atividade de circulação jurídica da mercadoria é que o princípio da não-cumulatividade pode de fato prosperar e ser efetivado, compensando-se o que for devido em cada operação com aquilo que fora cobrado nas anteriores. Qualquer outra hipótese que não as descritas acima, e/ou subjugadas à uma exceção constitucionalmente prevista, está impossibilitada de ocorrer – é o caso de pessoas físicas ou jurídicas que habitualmente não praticam

⁴⁶ Roque Antonio Carraza, em *ICMS*, p. 305

atos que envolvem a circulação de mercadoria e conseqüentemente não podem compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.⁴⁷

Portanto, eis mais um fator que colabora para que seja classificada como malgrada a EC 33/01 nas alterações do plurifásico e não cumulativo ICMS.

⁴⁷ Salutar se mostra a leitura do já mencionado voto do Min. Maurício Corrêa no RE nº 203.075/DF

CONCLUSÃO

Ao longo de toda exposição importantes aspectos acerca do ICMS foram suscitados, em especial após a malgrada emenda constitucional nº 33/2001, ensejadora de bitributação e amputação de direitos do contribuinte.

O poder legiferante mais uma vez, como já era de se esperar, demonstrou estar imbuído do seu espírito arrecadatário voraz, sem se preocupar com as cicatrizes que tal comportamento acarretaria.

Já amplamente divulgados pela mídia, estudos revelam que o Brasil aparece no cenário mundial como um dos países do globo com a maior carga tributária em exercício, se comparado binômio arrecadação de impostos/riquezas produzidas no país. Com 38,8% Ele aparece na frente de importantes economias mundiais como, por exemplo, Alemanha (36,2%), Estados Unidos (28,3%) e Japão (27,9%)⁴⁸.

Tais dados revelam apenas o aspecto econômico da questão. Se levado em conta aspectos sociais de retributividade das referidas cargas tributárias ver-se-á, infelizmente, que o Brasil, definitivamente está muito aquém dos ditos países de primeiro mundo. São problemas nas mais diversas áreas, especialmente naquelas consideradas básicas e essenciais ao desenvolvimento digno do homem como preceitua a Constituição Federal de 1988 – cidadania, dignidade da pessoa humana erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais, dentro dos quais, apenas para contextualização está inserida a saúde, educação, alimentação, saneamento básico, transporte público e outros.

Destaca-se tais pontos não apenas para se concluir que altas cargas tributárias atrapalham o desenvolvimento sustentável do país, mas fundamentalmente, para denotar que as alterações implementadas, seja por leis, decretos, atos legislativos ou executivos, e em especial as constitucionais, como é o

⁴⁸ Dados do ano de 2009 disponíveis no sitio eletrônico <http://pt.wikipedia.org>

caso da emenda constitucional nº 33/2001 nas alterações propostas no artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea a, da Constituição Federal ferem direitos do cidadão brasileiro.

Como demonstrado ao longo do presente estudo a emenda constitucional nº 33/2001, naquilo que diz respeito à ICMS, trouxe ao texto constitucional uma antinomia aparente⁴⁹, ou seja, o bojo da Constituição federal de 1988 contém uma verdadeira e incontestável inconstitucionalidade passível de solução, seja pela via do controle difuso de constitucionalidade, seja pela via do controle concentrado.

Não se vislumbra outra conclusão senão a de que é inconstitucional a modificação implementada por tal alteração constitucional, cujo conteúdo leva a crer que os Estados-membros e Distrito federal estão autorizados a tributar o ato de importar mercadoria, bem ou contratar serviços do exterior, realizado por pessoa física ou jurídica que não pratica atos de comércio com habitualidade.

Como ponto chave para a conclusão da inconstitucionalidade da alteração posta pela emenda nº 33/2001, estão duas transgressões à uma mesma cláusula pétrea, prevista no artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV da Constituição Federal, ou seja, uma afronta ao princípio do *non bis-in-idem* e uma afronta também a garantia da não cumulatividade, ambos evidentemente tidos como direitos e garantias individuais.

A afronta ao princípio constitucional do *non bis-in-idem*, princípio este contido no artigo 154, inciso I do Texto Magno, deixou de observar o direito individual do contribuinte de não ser tributado por meio de novos impostos que sejam cumulativos ou tenham fato gerador e base de cálculo de outros impostos discriminados na própria Constituição.

Já se viu neste trabalho o delinear das hipóteses de incidência do ICMS. Desta forma, pode-se concluir que o novo arquétipo constitucional assumido pelo tributo a partir da emenda constitucional nº 33/2001 denota que o sistema tributário

⁴⁹ Edvaldo Brito, no texto *ICMS – Sujeito Passivo da Obrigação Tributária Respectiva e Base de Cálculo após a Emenda Constitucional nº 33/2001*, publicado na obra *O ICMS e a EC 33*, p. 75, chega a uma conclusão diversa, classificando a mencionada antinomia de real.

brasileiro possui dois impostos com a mesma hipótese de incidência, o que é vedado constitucionalmente. Em outras palavras, o ICMS importação, cuja competência ficou a cargo dos Estados, assim como o Imposto de Importação, de competência da União, tem como fato gerador a importação de bens e mercadorias, insurgindo-se assim verdadeiro *bis in idem* tributário.

Questionariam alguns se seria possível então resolver este impasse privilegiando apenas e tão somente a nova configuração do ICMS em detrimento do Imposto de Importação?

A resposta, entretanto, teima em ser negativa. A outorga de competências instituidoras de tributos foi claramente delimitada pelo Poder Constituinte quando de seus trabalhos, não podendo ser alterada pelo Poder Constituído. Ou seja, todas as modalidades tributárias possíveis (impostos, taxas e contribuições) na esquemática brasileira já foram criadas, não sendo admitida nova materialidade para determinado tributo quando esta existir para outro.

Neste contexto de afrontas e transgressões, se fez salutar o debate acerca dos limites materiais estabelecidos pelo Poder Constituinte na atuação do Poder Constituído.

Fora ressaltado que a vontade do Poder Constituinte deve prosperar e prevalecer sobre quaisquer outras inseridas no texto constitucional pelo Poder Constituído, especialmente quando se tratar de mudança que restrinja direitos do cidadão, ou que acabam por ferir cláusula pétrea. Contudo, não se quer aqui concluir pelo engessamento e imutabilidade eterna do sistema constitucional, mas sim demonstrar que certas barreiras não podem ser transpostas pelo Poder Constituído sem que se implique em inconstitucionalidade.

O regramento instituído ao Poder Constituído no desempenhar de suas funções obedece ao integral respeito às normas constitucionais postas naturalmente e originariamente pelo constituinte, em especial, e como já dito, aquela inserida no rol do artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV – os direitos e garantias individuais.

Desta forma, com o advento da emenda constitucional nº 33/2001 toda pessoa física ou jurídica originalmente tida como “não contribuinte” do ICMS viu amputado o direito que lhe fora outorgado pelo Poder Constituinte, ou seja, se viu obrigada a arcar com novo tributo estadual cuja hipótese de incidência (verbo) é a mesma de imposto constitucionalmente previsto e de competência de outro ente.

Logo assim, identificado a existência de um conflito entre duas normas da Constituição (art. 60, parágrafo 4, inciso IV e art. 155, parágrafo 2 inciso IX, alínea a) deverá o intérprete fazer uma avaliação equacionada de ambos preceitos legais, prevalecendo inquestionavelmente a cláusula pétrea em detrimento da alteração proposta pela emenda constitucional, estando esta última passível de decretação de inconstitucionalidade.

Outro importante aspecto do presente trabalho, que também nos sinaliza a inconstitucionalidade da emenda constitucional nº 33/01 nas alterações propostas ao ICMS, recai sobre a interpretação de alguns vocábulos constitucionais.

A alargada margem interpretativa de palavras como tributo, operações, circulação, mercadoria acaba por vezes permitindo ao Poder Constituído como um todo adotar significações díspares do ponto de vista sistêmico e até mesmo equivocadas semanticamente.

Procurou-se demonstrar que os conceitos jurídicos, em especial aqueles advindos da própria Constituição Federal, devem ser interpretados como conceitos verdadeiramente constitucionais, devendo toda atividade legiferante observar atentamente o uso destas expressões na criação de leis infraconstitucionais, decretos, atos e, principalmente, emendas constitucionais, evitando-se assim antinomias reais, conforme já dito alhures.

Da atividade exegética também não deve se afastar a jurisprudência, galgando a constitucionalidade de seus julgados nos dizeres do texto constitucional e nunca buscando desvendar conceitos em outras fontes infraconstitucionais.

Logo assim pode-se concluir que o tributo ICMS nasce de um verdadeiro negócio jurídico, exercido de maneira habitual por produtores, industriais ou comerciantes (operações), onde determinado bem com finalidade de lucro (mercadoria) sofre mudança de titularidade (circulação), sendo introduzido no território brasileiro (importar). Portanto, não será passível de tributação a pessoa física ou jurídica que não pratica habitualmente operação de importação e circulação de mercadorias.

Dada a análise da questão atinente à incidência e sujeição passiva do ICMS após a emenda constitucional nº 33/2001, também se revela de suma importância os debates envolvendo o princípio da não-cumulatividade, como já mencionado, verdadeira garantia individual imutável.

Através de argumentos de reflexão, doutrinariamente escorados, procurou-se demonstrar que a emenda constitucional nº 33/01 ao ampliar irrestritamente o rol de contribuintes do ICMS acabou por desconsiderar o princípio da não-cumulatividade, um de seus principais traços.

Por gozar de previsão constitucional, tal princípio, além de possuir eficácia plena, sendo aplicado imediatamente a todas as relações que envolvem ICMS, ganha relevo do ponto de vista garantista do contribuinte, haja vista ser verdadeira cláusula pétrea.

A mencionada falta de habitualidade comercial de determinadas pessoas, conforme já mencionado, implica na impossibilidade destas em compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. A título de exemplo, um dentista que resolve importar um determinado equipamento para exercer sua atividade não poderá se creditar do ICMS que incidiria sobre a importação, pois além de não ser um contribuinte habitual do referido imposto, lhe é vedada a possibilidade de compensar o crédito adquirido na operação proposta.

Portanto, a lição de Marcelo Salomão Viana de que *“não há qualquer lei, neste país, seja de que nível for, que seja capaz de alterar, burlar ou reduzir o*

alcance de um princípio constitucional, seja ele fundamental, geral ou específico”, aqui é bem empregada.

Assim sendo, também se faz conclusiva a inconstitucionalidade da emenda constitucional nº 33/01, agora sobre o foco do princípio da não-cumulatividade.

Mesmo diante da importância nacional que a questão suscita, e da incerteza quanto a um norte, aguarda-se um pronunciamento conclusivo do Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade das alterações trazidas pela emenda constitucional nº 33/2001, que alterou a redação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea *a* da Constituição Federal.

Resta ao contribuinte se valer dos argumentos aqui trazidos, e outros que eventualmente possam surgir, para a prática de sua defesa, onde se espera que o pleno respeito aos direitos e garantias individuais, assim como outrora, seja linha condicionante da nova jurisprudência constitucional.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*, 1 ed, São Paulo: Editora Magnaprint do Brasil, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed, São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

_____. "ICMS na Constituição", *Revista do Direito Tributário*, nº 57, 1991, p.92.

_____. "ICMS: não incidência na ativação de bens de fabricação própria", *Revista de Direito Tributário*, nº 63, p.194-205.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *Núcleo da definição constitucional do ICM*, *Revista de Direito Tributário* nº 101, p. 25-26.

ATALIBA, Geraldo; GOMES DE SOUZA, Rubens, e CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora RT, 1985.

ATIENZA, Manoel. *Diez consejos para escribir un buen trabajo de dogmática*, texto de internet.

BALEIRO, Aliomar. *ICM para Importação de Capital para Uso do Importador*, *Revista Forense*, v. 250, p.143.

BARRETO, Aires Fernandino. *IPTU: Progressividade e Diferenciação*, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76, p. 7.

BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, 7 ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e Interpretação Constitucional*, 3 ed, São Paulo: Editora SRS, 2002.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 20 ed, São Paulo: Editora Malheiros, 2000.

BORGES, José Souto Maior, *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*, 2 ed, São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BULOS, Uadi lamêgo, *Direito Constitucional ao alcance de todos*, 2 ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional: Teoria do Estado e da Constituição*, 6 ed, Coimbra: Editora Almedina, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16 ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*, 10 ed, São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

_____. *ICMS*, 11 ed, São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23 ed, São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CARRAZA, Elisabeth Nazar. *ICMS Questões Atuais*, 1 ed, São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007.

COELHO, Sacha Calmom Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9 ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*, 21 ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves, *Interpretação Constitucional Reflexões sobre (a nova) hermenêutica*, 1 ed, São Paulo: Editora Jus Podivm, 2010.

FERNANDES, Marco Antonio Oliveira, e SILVA, Mauro. *Direito Tributário*, 1 ed. São Paulo: Editora Barros, Fischer& Associados, 2005.

HENKEL. *Introducción a la Filosofía Del Derecho*, Madri, Editora Taurus, 1968.

KELSEN, Hanz. *Teoria Pura do Direito*, 2 ed, São Paulo: Editora Martins Fontes, 1987.

LASSALLE, Ferdinand. *A Essência da Constituição*, 5 ed, Rio de Janeiro: Editora Lumem Júris, 2000.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*, 8 ed, São Paulo: Editora Método, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Volume 1, São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*, 2 ed, São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MELO, Fábio Soares; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *ICMS Questões Fundamentais*, São Paulo: MP Editora, 2006.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, Volume. I, 2 ed, São Paulo: Editora Bookseller, 2004

ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ICMS e a EC 33*, 1 ed, São Paulo: Editora Dialética, 2002.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na Importação*, 2 ed, São Paulo: Editora Atlas, 2001.

_____. *O ICMS na Importação após a Emenda Constitucional nº33/2001, ICMS e a EC 33, 2002.*

SARLET, Ingo Wolfgang e Timm, Luciano Benetti. *Direitos Fundamentais – Orçamento e Reserva do Possível*. 2 ed, São Paulo: Editora Livraria do Advogado 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 16 ed, São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*, 2 ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*, 15 ed, São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

VILLEGAS, Hector B. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Editora RT, 1980.

ZOCKUN, Maurício Garcia Pallares. *Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória*, 1 ed, São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

Sites de pesquisa

www.stf.jus.br

www.ibet.com.br

www.jusnavigandi.com.br

www.google.com.br

www.wikipedia.org

www.unam.mx

www.senado.gov.br

www.estadao.com.br

www.folhaonline.com.br

www.portaltributario.com.br

www.pfe.fazenda.sp.gov.br

www.gandramartins.adv.br