

A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/01 E A TEORIA DAS “NORMAS CONSTITUCIONAIS INCONSTITUCIONAIS”

Eduardo Domingos Bottallo*

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. O ICMS e a importação de bens por não-contribuintes; 3. A inclusão, na base de cálculo do ICMS, do seu próprio montante; 4. Conclusões.

1. Introdução

Otto Bachof, magistrado e professor de Direito Constitucional da Universidade de Tübingen, na Alemanha, ficou internacionalmente conhecido graças a uma conferência – depois convertida em livro – proferida em 1951, cujo título propunha uma questão bastante intrigante: “*Normas Constitucionais Inconstitucionais?*”.¹

Nesta pequena obra, Bachof empenhou-se em superar o aparente paradoxo que a expressão-título releva, sustentando que “*também uma norma constitucional pode ser nula, se desprestigiar em medida insuportável os postulados fundamentais da justiça*”.

Dito de outro modo, a tese do jurista alemão, sustenta, com base em sólidos argumentos, que a onipotência do Estado tem limites em face da Constituição.

A evocação do pensamento de Bachof mostra-se de total pertinência quando constatamos, com justificado pesar, que, na história do direito constitucional brasileiro, a Constituição de 1988 desponta como recordista absoluta em termos de alterações.

Já foi superada a casa das cinqüenta emendas, compreendendo as “convencionais” e as de revisão. Números dignos de figurarem no *Guinness*, embora não rendam qualquer homenagem aos propósitos de estabilidade e segurança jurídica que se espera sejam assegurados por diploma tão solene.

Como se não bastasse, muitas dessas emendas – sobretudo as que versam matéria tributária – padecem da doença pioneiramente diagnosticada por Bachof, ou seja, são de manifesta inconstitucionalidade, posto que extravasam, de forma contundente, os limites da compe-

*Professor Titular de Direito Constitucional e Vice-Diretor da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. Professor do Departamento de Filosofia e Teoria Geral do Direito da Faculdade de Direito da USP.

¹ Tradução para o português de José Manoel M. Cardoso da Costa, Livraria Almedina, Coimbra, 1994.

tência revisional (poder constituinte regrado ou derivado) de que o Congresso Nacional está investido nos termos do art. 60 da Lei Maior.

Neste artigo, analisaremos duas situações que, a nosso ver, caracterizam, com todas as letras, hipóteses de “*normas constitucionais inconstitucionais*”.

Tratam-se de preceitos veiculados pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001 (EC nº 33/01), dispondo sobre: a) a possibilidade de cobrança do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) nas operações de importação do exterior de bens ou mercadorias por não contribuintes do tributo; e b) a inclusão do valor deste imposto em sua própria base de cálculo.

Então, vejamos.

2. O ICMS e a importação de bens por não-contribuintes

A EC nº 33/01 deu a seguinte redação ao art. 155, § 2º, IX, “a” da Lei Magna:

“(o ICMS incidirá também) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja 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”².

Como já antecipado, a possibilidade de haver incidência do ICMS sobre a importação, por não contribuintes, de bens ou mercadorias, foi o alvo buscado por esta alteração, quiçá em “*represália*” à firme posição em contrário adotada pelo Supremo Tribunal Federal.

Pretendeu-se, pois, em última análise, se não “*cassar*”, no mínimo “*costear*”, por meio de emenda constitucional, diretriz jurisprudencial da nossa mais alta Corte de Justiça, que contrariava o interesse arrecadatório dos Estados, além de desagradar empresas que operam em alguns setores do mercado interno, incomodadas com o maior potencial competitivo de produtos estrangeiros, similares aos produzidos localmente, e importados com menor tributação.

As razões que levaram à construção desta jurisprudência podem ser assim sintetizadas:

a) a incidência do ICMS na importação de mercadorias está assentada na existência de operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo, portanto, inexistente nos casos em que o negócio jurídico seja praticado por quem não seja comerciante;

² Esclarecemos nos parênteses.

b) a cobrança do ICMS, nos casos de importação feita por não contribuinte, dá origem a crédito não suscetível de aproveitamento ou utilização, em face da inexistência de operações posteriores, o que vai de encontro ao princípio constitucional da não-cumulatividade deste tributo.

Vale, pela oportunidade, destacar o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no *leading case* consagrador do entendimento ora colacionado³:

*“Se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria pagamento do ICMS, pelo simples motivo de o exportador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência desse tributo, na importação e, expressamente, explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador. Ao estabelecer a incidência, no caso, o constituinte, entretanto, optou pelo comerciante, ou pelo industrial, é dizer, por aquele que tem um estabelecimento, certo que o particular, que não é comerciante ou industrial, tem simplesmente domicílio ou residência. E porque procedeu assim o constituinte? Porque o importador, assim o comprador, que é comerciante ou industrial, pode, na operação seguinte, utilizar o crédito do tributo que pagou no ato de desembarço aduaneiro. O particular, que não é comerciante ou industrial, jamais poderia fazer isso. É dizer, caberia a ele o ônus total do tributo”.*⁴

Observa-se, portanto, que o texto original do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, interpretado segundo a correta óptica adotada pelo Supremo Tribunal Federal, preservou a identidade estrutural do ICMS, mesmo quando incidente sobre a importação de mercadorias do exterior.

Embora a sujeição passiva tenha sido, neste caso, deslocada, da figura do vendedor para a do adquirente (o que se fez em homenagem ao âmbito territorial de aplicação da norma fiscal brasileira), o tributo foi mantido em suas principais características, quais sejam: a) a de incidir apenas sobre operações (negócios jurídicos) a cargo de comerciantes; b) a de terem, tais operações, por objeto, “mercadorias” (bens móveis destinados ao comércio) e; c) a de ser não-cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias (...) com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado e pelo Distrito Federal”.⁵

Pois bem. A EC nº 33/01, dando nova redação ao dispositivo em comento, voltou-se exatamente contra os aspectos essenciais do tributo.

Em primeiro lugar, ela ampliou o campo de incidência do ICMS ao aludir à “*entrada de bem ou mercadoria importados do exterior*”.

³ Recurso Extraordinário nº 203.075-DF, Relator Ministro Mauricio Corrêa, j. 05.08.98.

⁴ Grifamos.

⁵ Constituição Federal, art. 155, § 2º, I.

Como acuradamente destacou a advogada Renata Soares Leal Ferrarezi:

“... se o objeto importado não se enquadrar na definição de ‘mercadoria’, será considerado ‘bem’ importado.

Como o novo comando constitucional traz a expressão ‘qualquer que seja a sua finalidade’, conclui-se que a importação de ‘bem’, quer para consumo, quer para integrar o ativo fixo ou para qualquer outra finalidade, está sujeita à incidência do ICMS”.⁶

Em segundo lugar, referida emenda determinou que o imposto incidirá mesmo quando o importador, pessoa física ou jurídica, não for *“contribuinte habitual”*.

Portanto, não só comerciantes (ou industriais) como também qualquer outra pessoa promotora da importação, passou a ser o *sujeito passivo possível* da exação.

Finalmente – e como corolário dos pontos anteriormente destacados – o imposto, nestas operações, passa a ser *potencialmente cumulativo*, o que ocorrerá sempre quando elas forem protagonizadas por quem não tenha condições de **compensar** o montante pago em operações posteriores.

Ora, assim colocada a questão, parece inevitável a conclusão de que, na parte ora examinada, a EC nº 33/01, foi além do mero alargamento do campo de incidência do ICMS.

Longe disso, estamos convencidos de que a EC nº 33/01 desenhou um **novo imposto**, ou seja, um *“imposto estadual sobre a importação de produtos estrangeiros”* que, em seus traços fundamentais, distancia-se daquele previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, pois: a) incide sobre operações praticadas por pessoas físicas ou jurídicas, independentemente da qualificação profissional que possam ter; b) as operações alcançadas terão por objeto não apenas *“mercadorias”*, mas também *“bens”*; c) não atende ao princípio da não-cumulatividade.

A questão, pois, é saber se uma emenda constitucional poderia operar com este alcance.

As opiniões, a respeito, divergem.

Alguns sustentam que *“a alteração é válida e eficaz, uma vez que foi promovida por veículo introdutor de norma competente, em harmonia com as disposições de nosso ordenamento jurídico: Emenda Constitucional”*.⁷

Outros defendem que, mesmo após o advento da analisada emenda, as importações realizadas por não contribuintes do ICMS continuam não sujeitas a este imposto,

⁶ “O ICMS na Importação de Bens por Não Contribuintes”, *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 5/2002, Caderno 1, p. 168.

⁷ Marcelo Magalhães Peixoto, “Breves Comentários sobre a Nova Redação do Art. 155, § 2º, IX, “A”, da Constituição Federal Introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/01 – Relativo à Importação”, *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 5/2002, Caderno 1, p. 161.

uma vez que a alteração apenas teria alcançado o aspecto material da exação, de sorte a incidir também sobre outros bens importado pelos contribuintes (os comerciantes) e não apenas sobre mercadorias.⁸

De nossa parte, vamos além e, com base nos fundamentos ora elencados, proclamarmos a inconstitucionalidade da própria Emenda nº 33/01, na parte em que tratou do tema objeto das presentes considerações.

Com efeito, se é certo – como estamos convencidos – de que a referida emenda leva à instituição de um verdadeiro “*imposto estadual sobre a importação de produtos estrangeiros*”, então parece inexorável o extravasamento de competência por ela perpetrada.

A discriminação dos impostos possíveis de serem cobrados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios é atributo próprio e exclusivo do constituinte originário, pelo que, exauriu-se com a promulgação da Constituição de 1988. Trata-se de tema que diz respeito diretamente aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, protegidos pelo art. 60, § 4º, IV.

Claro está que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem ser contemplados, por meio de emenda constitucional, com competência para instituir **novos** impostos. Há, porém, uma inafastável limitação: estes **novos** impostos somente poderão resultar da diminuição do campo da “*competência residual*” reservado à União.⁹

Portanto, apenas impostos não discriminados na Constituição é que poderão ser objetos da citada contemplação. Quanto aos que o foram pelo constituinte originário, vale dizer, os objetos dos artigos 153, 155 e 156 da Carta, a impossibilidade de serem simultaneamente entregues à competência de outro ente federativo, que não os indicados nestes preceitos, é, segundo nos parece, incontornável.

O entendimento contrário levaria a admitir-se a possibilidade de serem instituídos, por emenda constitucional, impostos dos mais extravagantes, como o “IPTU federal”, o “IPVA municipal”, o “IR estadual” e assim por diante. O único “*cuidado*” que, então, caberia ao constituinte derivado observar, seria o de esconder, sob a sigla “certa”, estas bizarras exações. Feito isto, o caos poderia ser implantado sem maiores embaraços...

Ora, voltando os olhos para o caso concreto, parece claro – como já nos esforçamos em demonstrar – que, embora rotulado de ICMS, o imposto resultante da nova redação dada ao art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição pela EC nº 33/01, corresponde, em tudo e por tudo, ao imposto federal sobre a importação de produtos estrangeiros. E é esta nítida equivalência substancial que retira a legitimidade da emenda.

⁸ Renata Soares Leal Ferrarezi, op. cit., p. 165.

⁹ Cf. art. 154, I, da CF.

Perpetra-se, no caso, manifesta **bitributação**, quando é certo que tal fenômeno somente é admissível **nos casos em que o constituinte originário houve por bem deliberar**.¹⁰

Ele não remanesce, pois, dentro do feixe de competências outorgado ao constituinte derivado, já que se trata de matéria – repetimos – que guarda visceral relação com a garantia de intangibilidade dos direitos fundamentais dos contribuintes, sendo, por isso, “*cláusula pétrea*”.

3. A inclusão na base de cálculo do ICMS do seu próprio montante

Outra gritante anomalia perpetrada pela EC nº 33/01 consistiu na possibilidade, por ela aberta, de o valor do ICMS passar a integrar a sua própria base de cálculo.

Deveras, a emenda em questão trouxe a seguinte redação para o art. 155, § 2º, XII, i, da Constituição:

“Art. 155 – (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II (o ICMS)¹¹ atenderá o seguinte:

XII – Cabe à lei complementar:

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

A propósito desta determinação, ocorre-nos evocar as preciosas lições de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba que, destacando a singular importância da base de cálculo (base imponible), demonstraram que nela repousa o verdadeiro núcleo da hipótese de incidência dos tributos.

E, com efeito, a base de cálculo é a verdadeira “*prova real*” a confirmar se a hipótese de incidência descrita pelo legislador está conforme os limites da competência tributária que lhe foi outorgada pela Constituição.

Pois bem. À luz do autorizadíssimo magistério de tão insuperáveis mestres, sentimo-nos à vontade para sustentar que, ao determinar que o valor do imposto integre a sua própria base de cálculo, a EC nº 33/01, acabou por franquear aos Estados a criação de um imposto verdadeiramente teratológico, já que **não** incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, **nem** sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, **nem, tampouco**, sobre a importação do exterior de bem ou mercadoria.

Em realidade, a verdadeira hipótese de incidência deste “*novo*” imposto, tal como revelada pela redação que a EC nº 33/01 deu ao art. 155, § 2º, XII, “*i*”, da Constituição, pode ser assim formulada: “*pagar imposto em razão da realização de operações relativas à circu-*

¹⁰ A simultânea tributação, federal e estadual, das importações de **mercadorias** promovidas por **comerciantes** bem exemplifica a bitributação “consentida”.

¹¹ Inserimos e esclarecemos no parêntese.

lação de mercadorias, ou da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ou, ainda, da importação do exterior, de bem ou mercadoria”.

Um imposto, como se vê, fundamentado no fato econômico de “pagar imposto”. Uma inusitada revelação de capacidade contributiva, de que, certamente, o constituinte originário não cogitou. Ao que tudo indica, o Brasil é o único País do mundo que cobra imposto pelo fato de alguém ser contribuinte de um imposto (o ICMS).

É o caso de indagar se tão exótica quanto singular modalidade de exação poderia estar compreendida na *competência residual*, suscetível de ser transferida aos Estados por redução do campo de incidência originariamente pertencente à União.

Deixemos a resposta a cargo de quem se disponha a dá-la.

4. Conclusões

Resumindo e sintetizando as idéias aqui desenvolvidas, podemos assentar que:

a) a EC nº 33/01, a pretexto de satisfazer a pretensão arrecadatória dos Estados, bem como os interesses de certos setores empresariais, acabou possibilitando a criação de um imposto que, substancialmente equivale, em tudo e por tudo, ao imposto federal sobre a importação de produtos estrangeiros;

b) a competência outorgada ao Congresso Nacional para introduzir emendas à Constituição não vai ao ponto de permitir-lhe a criação de figuras tributárias que padecem do defeito da bitributação, como ocorre no caso concreto;

c) logo, mostra-se claramente inconstitucional a incidência do imposto 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*”;

d) como se não bastasse, a nova redação dada pela EC nº 33/01 ao art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição, leva à criação de anômala e também inconstitucional figura tributária, que tem como hipótese de incidência o próprio fato econômico de alguém “pagar imposto” sobre operações ou prestações de serviços que venham a praticar.

