



DA INCONSTITUCIONALIDADE DA PEC 150/2015*

Fabio Gaspar**

Lucas Cavalcante***

Resumo

O presente trabalho objetiva esclarecer os impactos jurídicos-constitucionais da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 150/2015, que propõe constitucionalizar a exigência do ICMS sobre o leasing de equipamentos sem a transferência de propriedade, tese já enfrentada e rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o qual decidiu, com bases em direitos fundamentais, pela inconstitucionalidade de exigência na hipótese mencionada.

Palavras-chave: ICMS / leasing / inconstitucionalidade

Abstract

This paper aims to provide context to the proposed Constitution amendment envisaging ICMS to be charged on leasing operations where no ownership change exists. Despite the efforts, the Supreme Court has ruled that ICMS on such cases is not to be levied and some of the basis relate to fundamental rights. Because it connects with fundamental rights, the Constitution cannot be amended to provide for this new triggering event and, in fact, the legislature could not even deliberate about it.

Key-words: ICMS / leasing / unconstitutionality

*Artigo submetido em nov. 2016 e aceito para publicação em 20 dez. 2016.

** Advogado. Professor de Direito Tributário e Aduaneiro. LLM em Direito Regulatório, FGV. MBA em Contabilidade, UFF.

*** Advogado.

1. Introdução

O Senado Federal aprovou no dia 30 de setembro de 2015 uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC), que altera dispositivo da Constituição Federal, para dispor sobre a incidência de ICMS na entrada de bem proveniente do exterior, ainda que a importação seja relativa à operação de arrendamento mercantil (leasing), com ou sem possibilidade de transferência final da propriedade do bem.

A proposta visa uma maior arrecadação de ICMS, mas contraria decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), que já pacificou entendimento contrário nestas hipóteses através do Recurso Extraordinário julgado em sede de Repercussão Geral, veja-se:

(...) Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica (...) (STF, Pleno, RE nº 540.829, Rel. Min. GILMAR MENDES, Rel. p/ Acórdão Min. LUIZ FUX, em 11.09.14.)

Além disso, a PEC fere frontalmente cláusulas pétreas consagradas pela Constituição Federal, razão pela qual nem mesmo poderia ser objeto de deliberação.

A indústria do petróleo hoje já sofre com a crise internacional do setor e com incertezas regulatórias do país e não pode enfrentar mais essa inconstitucional majoração da carga tributária incidente em suas atividades, sob pena de redução dos investimentos no país e conseqüente redução na geração de emprego e renda, com os impactos no curto, médio e longo prazo.

Como referido, a PEC nem mesmo poderia ter sido objeto de deliberação posto que fere direitos e garantias individuais consubstanciados na isonomia e igualdade, livre iniciativa e a forma federativa de Estado e Pacto Federativo, por impor tratamento discriminatório entre mercadoria nacional e importada e franquear aos Estados dispor sobre o comércio exterior e tributar a Admissão (ou entrada) Temporária de bens, matéria de competência privativa da União. Nesse sentido, Heleno Taveira Tôrres¹ adverte que:

¹ Tôrres, Heleno Taveira. Princípio da não-discriminação no direito tributário brasileiro. Revista Interesse Público, Belo Horizonte, v. 17, p. 125, 2003. ISSN/ISBN: 16768701.

Por fim, vale lembrar que no capítulo dos direitos fundamentais, da Constituição brasileira, o art. 5º, § 2º, em reconhecimento à legitimidade das fontes de produção jurídica de Direito Internacional, abre, no subsistema de direitos e garantias fundamentais, a possibilidade para ulteriores integrações por outros decorrentes do regime e dos princípios adotados em tratados internacionais que o Brasil venha a figurar como parte (...)

O princípio da não-discriminação de tratamento tributário (...), pelo caráter de garantia fundamental, incorpora-se ao ordenamento nacional, nos termos do § 2º do art. 5º, com prevalência sobre toda a legislação infraconstitucional. Assim, o princípio da não-discriminação é recepcionado como medida de limitação ao poder de tributar, constitucionalmente reconhecida, enquanto garantia contra a ação de tributar mediante atos discriminatórios.

Nada obstante, a malfadada PEC contraria, ainda, decisões dos tribunais superiores, que já estabeleceram precedente vinculante quanto à matéria e decidiram pela ilegalidade e pela inconstitucionalidade da tributação do ICMS nas importações de bens admitidos temporariamente no país em leasing por violar a regra-matriz constitucional de incidência, ou seja, por se tratar de operação de caráter temporário, sem transferência de propriedade do bem e sem natureza mercantil, de forma a não guardar qualquer conexão com o núcleo material de incidência constitucionalmente estabelecido.

Considerando que os referidos julgados se fundam não apenas no arcabouço jurídico-tributário, mas também em direitos e garantias fundamentais consagradas em cláusulas pétreas, tal matéria não poderia ser deliberada pelo Congresso Nacional. Além disso, caso seja aprovada e promulgada, a emenda poderá ser objeto de controle de constitucionalidade pelo STF.

A proposta viola ainda o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT na medida em que cria uma discriminação tributária no comércio exterior, inexistente no mercado interno, ferindo a cláusula pétrea da isonomia. Além disso, expõe o País ao risco de ser questionado perante a Organização Mundial do Comércio (OMC). Tudo isto à custa da instabilidade jurídica e, sob um prisma mais pragmático, do afastamento do investimento em momento crucial para a economia brasileira.

Oportuno afirmar que a legislação tributária tem papel fundamental para a viabilidade dos projetos de Upstream no país e o aumento da carga tributária tende a redundar em redução do

nível de investimentos, com impacto direto, também, na cadeia de fornecedores, afetando o nível de emprego e renda do país. Por outro lado, diante da crescente incerteza as empresas tendem a buscar países mais estáveis para focar seus investimentos e que, potencialmente, ofereçam regimes mais favoráveis.

Assim, importante avaliar a constitucionalidade da proposta com cautela e fazê-lo sem pressa ou agendas de curto prazo, bem como com a participação da sociedade e à luz de uma política de longo prazo que vise maiores investimentos e geração de emprego e renda no país.

2. Contexto Histórico da Controvérsia no ICMS-Importação de Bens Admitidos Temporariamente no Território Nacional

Inicialmente, é necessário entender o contexto jurídico-constitucional em que os Tribunais Superiores firmaram o seu entendimento acerca da impossibilidade de se tributar, pelo ICMS, as importações feitas em caráter temporário de bens admitidos através de contratos de arrendamento mercantil.

É sabido que a matriz constitucional de incidência do ICMS, contida no inciso II do art. 155 da CF, realiza-se com a ocorrência de “*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*”. Exsurge, pois, o núcleo material de incidência do imposto estadual, qual seja: operação de circulação de mercadoria, expressão que revela três conceitos distintos mas intrinsecamente interligados, que são pormenorizadamente explicados pelos maiores renomes da doutrina tributária nacional, vejamos:

Segundo Alberto Xavier (1982, p.294)², a “ênfase posta no vocábulo ‘operação’ revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos de sua titularidade”; Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p.533)³ aduz que “a circulação de mercadoria será sempre movimentação como forma de transferir o domínio, como mudança de patrimônio, como execução de um contrato translativo de titularidade da mercadoria”; já Roque Antonio Carrazza (2005, p.2005)⁴ conclui que “a qualidade distintiva

2 Xavier, Alberto. Direito Tributário e Empresarial. Pareceres. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1982, p. 294.

3 Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2006, p. 533.

4 Carrazza, Roque Antonio. ICMS. Editora Malheiros, São Paulo, 2005, p. 42

entre um bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial”.

Depreende-se, assim, que para que o ICMS possa incidir, não basta apenas que haja uma entrada física do bem no território nacional, uma vez que deve haver a circulação jurídica (transferência de propriedade) do bem, que, por sua vez, deve possuir natureza comercial. Nesse sentido, o STJ editou a Súmula 166, segundo a qual “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Conclui-se, portanto, que o núcleo material da hipótese de incidência constitucional do ICMS é a transferência jurídica de titularidade de bem, que através de negócio jurídico comercial, revela sua mercancia, o que, obviamente, não ocorre nas importações temporárias que não transferem a propriedade do bem, já que o mesmo, que não é mercadoria, será devolvido (ou realizada quaisquer das hipóteses de extinção do regime de Admissão Temporária previstas na legislação federal, que, como se verá adiante, é privativamente competente para regular o comércio exterior e, bem assim, os seus efeitos fiscais) ao verdadeiro proprietário ao término do contrato.

Bem por isso, o Plenário da Primeira Seção do STJ e, mais recentemente, o Plenário do STF, adotando, respectivamente, a sistemática de julgamento de recurso repetitivo e de repercussão geral, que, na prática, estabelece um precedente vinculante quanto à matéria que possui aplicação obrigatória a todos os outros processos existentes sobre o tema, decidiram pela ilegalidade e pela inconstitucionalidade da tributação do ICMS-importação nas importações de bens admitidos temporariamente sob o amparo de contratos de arrendamento mercantil, ou *leasing*, por violar a regra-matriz constitucional de incidência, ou seja, por se tratar de operação de caráter temporário, sem transferência de propriedade do bem e sem natureza mercantil, de forma a não guardar qualquer conexão com o núcleo material de incidência constitucionalmente estabelecido. Confira-se:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE MEDIANTE CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). NOVEL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 155, INCISO IX, § 2.º, ALÍNEA "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ARTIGO 3.º, VIII, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 (...)

2. O arrendamento mercantil, contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas, não constitui operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS, sendo certo que "o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão

sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias" (RE 461.968/SP) (...)

4. Destarte, a incidência do ICMS, mesmo no caso de importação, pressupõe operação de circulação de mercadoria (transferência da titularidade do bem), o que não ocorre nas hipóteses de arrendamento em que há ‘mera promessa de transferência pura do domínio desse bem do arrendante para o arrendatário’ (...)”

(STJ, Primeira Seção, REsp nº 1.131.718/SP, Rel Min. Luiz Fux, em 24.03.2010)

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO (...)”

2. A alínea ‘a’ do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).

3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica (...)”

(STF, Pleno, RE nº 540.829, Rel. Min. GILMAR MENDES, Rel. p/ Acórdão Min. LUIZ FUX, em 11.09.14)

Destarte, considerando que os referidos julgados alicerçaram-se não apenas no arcabouço jurídico-tributário pátrio de forma ampla, mas também em direitos e garantias fundamentais consagradas em cláusulas pétreas, tal matéria não poderia sequer ser deliberada pelo Congresso Nacional, pois não ferem apenas as letras da Constituição, mas os princípios mais essenciais insculpidos nesta. É o que se passa a demonstrar.

3. Da Impossibilidade de Deliberação Acerca do Conteúdo da Proposta de Emenda À Constituição

Desponta cristalino que a motivação que orienta a PEC 107/2015, ora PEC 150, na Câmara, tem origem no julgamento do RE nº 540.829/SP em que o STF afastou a incidência do ICMS-importação sobre bens trazidos ao país temporariamente e sem opção de compra, o que se depreende da leitura da respectiva Justificação, bem como do texto com o qual se pretende alterar a alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155, da CF, para passar a encampar o ICMS “*ainda que a importação seja relativa à operação de arrendamento mercantil com ou sem possibilidade de transferência ulterior de propriedade*”.

Por outro lado, a apressada análise pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania – CCJ do Senado, por meio do Parecer nº 2814, de 2015, opinou pela constitucionalidade da PEC Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017

embasando a decisão no racional de que “do ponto de vista econômico, a nova conformação da base constitucional de incidência do ICMS na importação permitirá aos Estados tributarem operações de significativo valor, o que não prejudica os agentes econômicos do mercado interno que eventualmente forneçam bens de igual natureza”, “o que favorece a arrecadação dos Estados e protege o mercado interno”.

Contudo, *data venia*, pecou a CCJ em opinar pela constitucionalidade da PEC porquanto o texto proposto, a sua Justificação e o opinamento do referido Parecer são calcados na discriminação entre bens nacionais e importados com objetivo arrecadatório e de proteger a indústria nacional, o que, além de desproporcional⁵, fere mortalmente direitos fundamentais do contribuinte⁶ insculpidos nos arts. 150, II⁷, e 152⁸, da CF. Tal mecanismo protecionista desrespeita o princípio da proporcionalidade na medida em que impõe uma discriminação injustificada entre os bens nacionais e estrangeiros. Sobre o tema, confira-se o escólio do Min. Gilmar Mendes (2001), que ensina:

Portanto, a doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade.

De igual forma, tal PEC viola os direitos fundamentais dos contribuintes ao ignorar todo o contexto histórico acerca da tributação do leasing pelo ICMS. Nessa linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado (2009, p.44) adverte que:

É inegável a importância que assume a tributação no plano do Direito Constitucional, tanto que Paulo Bonavides reconhece e registra ‘a excepcional importância atribuída pelo constitucionalismo moderno a uma organização sólida das finanças públicas.’ A importância da tributação no contexto dos direitos fundamentais, entretanto, que o Direito

⁵ Mendes, Gilmar. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. Revista Dialogo Jurídico. Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, nº. 5, agosto, 2001.

⁶ Machado, Hugo de Brito. Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição. P. 44. São Paulo: Atlas, 2009.

⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁸ Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Constitucional procurou estruturar com princípios e regras, deve-se especialmente ao fato de envolver a tributação relações muitíssimo conflituosas entre os cidadãos e o Estado.

Ademais, o parecer pela constitucionalidade da PEC violaria frontalmente o art. 3º, do GATT (General Agreement of Tariffs and Trade)⁹, erigido a direito fundamental em conexão com os dispositivos constitucionais retro e pelo § 2º, do art. 5º, da CF,¹⁰ além de reflexamente ferir o primado da Livre Iniciativa, inciso IV, do art. 1º, da CF,¹¹ por impor condições desiguais e desproporcionais entre atores do mercado que lidem com bens nacionais e importados¹². Recorre-se, novamente, aos ensinamentos de Heleno Taveira Tôrres¹³ (2003, p.125) que aduz:

Atualmente, o exemplo de maior eficácia do princípio internacional da não-discriminação no direito brasileiro continua sendo o que consta do art. III do "Acordo GATT/47", que se apresenta como um critério de interpretação axiológica necessária à aplicação das normas jurídicas tributárias sobre operações que envolvam produtos de procedência de um dos países integrantes do GATT, prevalecendo sobre o direito interno sempre que houver a aplicação de norma jurídica tributária interna aos países signatários, quando essa norma deveria respeitar o "princípio da igualdade de tratamento tributário" ou da "não-discriminação.

O Acordo, como se vê, não concede qualquer isenção aos produtos importados de países signatários; bastando-se com a exigência de atendimento ao princípio de isonomia de tratamento tributário, de sorte que o produto importado receba sempre o mesmo tratamento,

⁹ “Artigo III - Tratamento Nacional no Tocante a Tributação e Regulamentação Internas

1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.

2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados nacionais, contrariamente as principais estabelecidas no parágrafo 1.

¹⁰ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

¹¹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

¹² Além da referência à inconstitucionalidade do imposto em testilha, conforme atestado por decisão do STF nos autos do já citado RE nº 540.829/SP, o tema da impossibilidade de discriminação entre bens nacionais e estrangeiros também foi objeto de análise no paradigmático caso de alíquotas de IPVA distintas para veículos oriundos do exterior, no qual o STJ repisou a “impossibilidade dos Estados-membros e do Distrito Federal estabelecerem alíquotas de IPVA diferenciadas entre veículos nacionais e importados”, no RMS 13.502/DF, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 25/11/2003.

¹³ Tôrres, Heleno Taveira. Princípio da não-discriminação no direito tributário brasileiro. Revista Interesse Público, Belo Horizonte, v. 17, p. 125, 2003. ISSN/ISBN: 16768701.

não mais nem menos favorável, do que seja concedido ao produto nacional. Assim, se o produto nacional for beneficiado com um regime de isenção fiscal, o mesmo tratamento deve ser dispensado ao produto estrangeiro. Mas se for tributado, que a incidência seja estendida também ao produto estrangeiro. Nesse sentido, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, como fica patente (...)

Por fim, vale lembrar que no capítulo dos direitos fundamentais, da Constituição brasileira, o art. 5º, § 2º, em reconhecimento à legitimidade das fontes de produção jurídica de Direito Internacional, abre, no subsistema de direitos e garantias fundamentais, a possibilidade para posteriores integrações por outros decorrentes do regime e dos princípios adotados em tratados internacionais que o Brasil venha a figurar como parte. E ser "parte" quer dizer ter ratificado o acordo internacional, nos termos do procedimento interno, como previsto constitucionalmente. Assim sendo, outra não pode ser a interpretação, quanto à recepção do mencionado princípio da não-discriminação como incontestada medida de limitação ao poder de tributar, constitucionalmente reconhecida, enquanto garantia protetiva de direitos contra a ação de tributar mediante atos discriminatórios. (...)

O princípio da não-discriminação de tratamento tributário (...), pelo caráter de garantia fundamental, incorpora-se ao ordenamento nacional, nos termos do § 2º do art. 5º, com prevalência sobre toda a legislação infraconstitucional. Assim, o princípio da não-discriminação é recepcionado como medida de limitação ao poder de tributar, constitucionalmente reconhecida, enquanto garantia contra a ação de tributar mediante atos discriminatórios.

Ora, a aprovação da referida PEC violaria o próprio pacto federativo, pois o mesmo STF, no julgamento do RE 547245/SC, julgou constitucional a exigência de ISS sobre os contratos de arrendamento mercantil (leasing financeiro e leaseback), razão pela qual, caso o Congresso Nacional aprove e promulgue a aludida PEC (que sequer faz distinção entre o “arrendamento mercantil com ou sem possibilidade de transferência ulterior de propriedade”), criar-se-ia uma odiosa guerra fiscal entre Estados e Municípios que passariam a tributar o mesmo negócio jurídico por dois tributos diferentes, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico e contribui, ainda mais, para o agravamento de um ambiente de completa insegurança jurídica.

Por fim, mas não menos importante, tal PEC acabaria por transgredir o próprio estado democrático de direito, art. 1º, caput, da CF, por franquear aos Estados dispor sobre o comércio exterior e tributar a Admissão Temporária, matéria de competência privativa da união, na forma do art. 22, VIII, da CF¹⁴. Nesse esboço, irretocável o ensinamento de Humberto Ávila (2012, p.213):¹⁵

¹⁴ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...) VIII - comércio exterior e interestadual;

Esse princípio não apenas é associado com a universalidade e com a não arbitrariedade do Direito, mas também com a exigência de que a atuação estatal seja governada por regras gerais, claras, conhecidas, relativamente constantes no tempo, prospectivas e não-contraditórias. Um Estado de Direito caracteriza-se igualmente pelo ideal de protetividade de direitos e de responsabilidade estatal, somente atingido por meio de um ordenamento inteligível, confiável e previsível: a atividade estatal não é fundada e limitada pelo Direito se os poderes e se os procedimentos não são previstos, estáveis e controláveis (segurança do Direito); ainda, os direitos fundamentais não são minimamente efetivos se o cidadão não sabe previamente dentro de que limites pode exercer plenamente a sua liberdade (segurança de direitos) e se não há instrumentos que possam assegurar as suas expectativas (segurança pelo Direito) e atribuir-lhes eficácia no caso de restrições injustificadas (segurança frente ao direito). Se o Estado de direito é a proteção do indivíduo contra a arbitrariedade, somente um ordenamento acessível e compreensível pode desempenhar essa função. O Estado de Direito ou é seguro, ou não é Estado de Direito.

Referidas máculas não subsistem à análise do art. 60, § 4º, da CF,¹⁶ pois revelam com clareza que a PEC nem mesmo poderia ser objeto de deliberação eis que resvalam em cláusulas pétreas por ferirem (i) direitos e garantias individuais consubstanciados na Livre Iniciativa, Isonomia e Igualdade, como visto antes, e (ii) a forma federativa de Estado e o Pacto Federativo, tendo em conta que os Estados pretendem, com a alteração, tributar negócio jurídico regulado pela legislação federal em sede de comércio exterior, de competência privativa da União, e com reflexos tributários típicos.

4. Da Patente Inconstitucionalidade de Norma Constitucional Caso A PEC Seja Promulgada

A discussão trazida pela PEC 150 não poderia ser mais atual. Não apenas o tema tributário em questão foi recentemente decidido pelo STF de forma concreta e em sede de Repercussão Geral, mas o contexto jurídico contemporâneo oferece outros paradigmas de grande semelhança no âmbito constitucional. Nesse sentido recentemente o presidente do STF, Min. Ricardo Lewandowski, declarou sobre caso congênere que “*a decisão do supremo se baseou nos*

¹⁵ Ávila, Humberto. Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo-SP. Malheiros Editores, 2012. p. 213.

¹⁶ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; (...)

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

I - a forma federativa de Estado;

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

III - a separação dos Poderes;

*grandes princípios constitucionais como igualdade, isonomia e outros. São os pilares da constituição. Grande parte dos princípios constituem cláusulas pétreas. Já há precedentes em que o Supremo julgou inconstitucionais emendas que conflitem com as cláusulas pétreas. Nesse momento, a lei atual que autoriza as doações foi considerada inconstitucional. O Supremo encerrou o julgamento, estabelecendo isso*¹⁷.

É sabido que a Suprema Corte brasileira encampa a teoria do eminente professor alemão Otto Bachof pela possibilidade de se declarar inconstitucional norma constitucional oriunda do constituinte derivado¹⁸, mormente em casos em que flagrante o embate com cláusula pétrea e direitos fundamentais. Nessa perspectiva, faz-se mister trazer o escólio do referido professor, Otto Bachof (1994)¹⁹, que observa:

Esta vinculação jurídica do poder de decisão do legislador constituinte actua num duplo sentido: por um lado, toda e qualquer Constituição encontra uma barreira à sua eficácia em determinados princípios jurídicos intangíveis, que tanto justificam como limitam o acto constituinte ('legitimidade da actuação constituinte'); por outro lado, o acto de nascimento da Constituição, sempre que se não esteja perante uma decisão constituinte puramente revolucionária, tem de observar as regras processuais estabelecidas em leis 'pré-constitucionais' para o acto de legislação constitucional ('legalidade da actuação constituinte')

Ora, uma PEC (150) não teria o condão de resolver o problema da inconstitucionalidade tendo em conta que a questão extrapola a constitucionalidade num espectro meramente formal para, além, vislumbrar materialmente a suprapositividade dos direitos fundamentais em colisão com regra constitucional derivada. Aqui, como visto alhures, se está diante de PEC que motiva a tributação antes rejeitada pelo Supremo, por inconstitucional, em bases que ferem um número de direitos fundamentais e mesmo o pacto federativo. Tais violações ensejam um grande cenário de

IV - os direitos e garantias individuais.

¹⁷ <http://oglobo.globo.com/brasil/se-aprovada-emenda-que-libera-financiamento-de-campanha-por-empresas-pode-ser-inconstitucional-diz-lewandowski-17531911#ixzz3oBiXtfHP> acesso em 10/10/15.

¹⁸ ADI 3.367/DF, Relator Cezar Peluso, DJ 17.3.2006; ADI 3685/DF, Relatora Ellen Gracie, DJ 10.8.2006; ADI 3.128/DF Relator p/ acórdão Cezar Peluso, DJ 18.2.2005; ADI 3.105/DF, Relator Cezar Peluso, DJ 18.2.2005; MS 24.642/DF, Relator Carlos Velloso, DJ 18.06.2004; ADI 1.946/DF, Relator Sydney Sanches, DJ 16.5.2003; ADI-MC 1.946/DF, Relator Sydney Sanches, DJ 14.9.2001; ADI-MC 1.805/DF, Relator Néri da Silveira, DJ 14.11.2003; ADI-MC 1.497/DF, Relator Marco Aurélio, DJ 13.12.2002; ADI-MC 1.420/DF, Relator Néri da Silveira, DJ 19.12.1997; ADI 997/RS, Relator Moreira Alves, DJ 30.8.1996; ADI 815/DF, Relator Moreira Alves, DJ 10.5.1996; ADI 939/DF, Relator Sydney Sanches, DJ 18.3.1994; ADI-MC 926/DF, Relator Sydney Sanches, DJ 6.5.1994; ADI 830/DF, Relator Moreira Alves, DJ 16.9.1994; ADI 466/DF, Celso De Mello, DJ10.5.1991.

¹⁹ Bachof, Otto. Normas Constitucionais Inconstitucionais? Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa. Ed. Livraria Almedina: Portugal, 1994.

insegurança jurídica que é exatamente o que deveria se combater, em prol da segurança jurídica, assim definida por Humberto Ávila (2012, p.231)²⁰:

(...) uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.

Dessa forma, como dito antes, a PEC 107, ora PEC 150, na Câmara, nem mesmo poderia ser deliberada em razão de comando constitucional expreso, art. 60, § 4º, e, seja o caso de ser deliberada, aprovada e promulgada, estar-se-á diante de norma natimorta sob o prisma materialmente constitucional, como antes visto em detalhes²¹, e que poderá ser objeto controle de constitucionalidade nos anos ou décadas por vir, o que, mais do que causar prejuízo aos cofres públicos, acarretará em grande dose de insegurança jurídica, algo que o país - e o investidor - definitivamente não precisam nesse momento.

5. Do Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio – GATT

Na infeliz hipótese de a referida PEC ser aprovada e promulgada, o Governo Brasileiro violaria frontalmente o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT na medida em que criaria uma discriminação tributária no comércio exterior, inexistente no mercado interno, em frontal desrespeito ao art. 150, II, e, bem assim, também ao § 2º, do art. 5º, da CF²², de modo a ferir a cláusula pétrea da isonomia.

²⁰ Ávila, Humberto. *Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. 2ª Edição. São Paulo-SP. Malheiros Editores, 2012. p. 231.

²¹ Arts. 150, II, e 152, da CF, bem como art. 3º, do GATT (General Agreement of Tariffs and Trade), erigido a direito fundamental em conexão com os dispositivos constitucionais retro e pelo § 2º, do art. 5º, da CF, além de reflexamente ferir o primado da Livre Iniciativa, inciso IV, do art. 1º, da CF, por impor condições desiguais e desproporcionais entre atores do mercado que lidem com bens nacionais e importados, bem como o pacto federativo, art. 1º, caput, da CF, por franquear aos Estados dispor sobre o comércio exterior e tributar a Admissão Temporária, matéria de competência privativa da união, na forma do art. 22, VIII, da CF.

²² Vide nota de rodapé nº 10.

O referido acordo, do qual o Brasil é signatário, foi introduzido em nosso ordenamento jurídico através da Lei nº 313/1948 e do Decreto 1.355/1994 e prevê, em seu art. 3º²³ a necessidade de um tratamento tributário igualitário entre o produto estrangeiro e o produto nacional, de modo a evitar qualquer tipo de protecionismo e entraves ao comércio exterior. Assim, se mantém atual o escólio de Aliomar Baleeiro²⁴, que, nesse sentido, já dizia ser:

(...) defeso ao Estado, Distrito federal e aos Municípios discriminar seus impostos quando as mercadorias se destinem ao estrangeiro ou dele provenham. Na Constituição anterior, o art. 32 proibia apenas a discriminação pela procedência, porque, na Constituição de 1946, pensou-se em permitir aos Estados o tratamento diferencial do imposto de exportação (...). Hoje o imposto de exportação é de competência federal, e o art. 20, III, da Constituição encerra o assunto: é inconstitucional qualquer discriminação de impostos locais por procedência e também por destino. Nenhum governo local pode valer-se de subterfúgios fiscais para cobrir-se da concorrência de habitante de outro, quer gravando a saída de suas matérias-primas, quer entavando a entrada dos produtos acabados ou semiacabados de outro.

Verifica-se, portanto, que a intenção da referida PEC que “*favorece a arrecadação dos Estados e protege o mercado interno*” desrespeita claramente a essência do acordo pactuado – que é justamente estimular o comércio exterior, evitando-se a criação de barreira protecionistas. Nesse mesmo diapasão, Hely Lopes Meirelles (1967, p.64)²⁵ é categórico ao afirmar que:

Na parte de comércio (Parte II), o GATT impõe, para todas as mercadorias importadas das Nações Pactuantes, a igualdade de tratamento tributário com os produtos similares nacionais, não podendo recair sobre aquelas, quaisquer imposições internas não incidentes sobre estes (art. 3º)

Não foi à toa que o STJ editou a Súmula nº 20 segundo a qual “a mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional”.

Isso porque o único gravame permitido a fazer discriminações tributárias entre os produtos é o Imposto de Importação, cuja competência é privativa da União, conforme art. 153, I, e em plena consonância com o antes citado art. 22, VII, da CF, por se tratar de matéria afeta ao

²³ Vide nota de rodapé nº 9.

²⁴ Baleeiro, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 12ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2013, p. 202.

²⁵ Revista de Direito Público nº 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, pp. 64-65.

comércio exterior. Veja-se, a esse propósito, os ensinamentos de Aurélio Pitanga Seixas Filho (1998, p.23)²⁶:

Somente o imposto de importação ou outro gravame que tenha o mesmo efeito é que pode proteger a indústria nacional, servindo de barreira para a entrada de produtos estrangeiros. Os outros gravames, não tarifários, que produzem o efeito de restringir a entrada dos produtos estrangeiros, como as restrições quantitativas ou contingenciamento ou câmbios diferenciados, são expressamente proibidos, salvo situações extraordinárias, que devem ser devidamente autorizadas pelo Órgão.

Desta forma, uma eventual promulgação desta PEC violaria os diversos preceitos constitucionais antes invocados por meio da discriminação tributária de produtos em razão de sua procedência, o que, além de evidenciar a patente inconstitucionalidade de se tributar, pelo ICMS, as operações de arrendamento mercantil, significará contumácia ou mesmo denúncia “branca” ao GATT, ficando o país sujeito às respectivas consequências, tudo em prol de uma PEC que, de acordo com a CCJ, “favorece a arrecadação dos Estados e protege o mercado interno”.

6. Conclusão

A temática da tributação do arrendamento mercantil pelo ICMS-importação, como se viu, é conhecida do Tribunal Constitucional, que já a afastou com base no contexto jurídico pátrio, que inclui alicerces constitucionais pétreos. A questão da discriminação de bens nacionais e estrangeiros, na realidade, vai além do julgamento do RE nº 540.829/SP, e bem assim, outros que seguem a mesma natureza²⁷, tendo contornos constitucionais calcados em direitos e garantias fundamentais, assim como no pacto federativo e estado democrático de direito²⁸.

Nessa ordem de ideias, a primeira consequência da patente inconstitucionalidade da PEC 150 é o impedimento de que a mesma seja deliberada pelo Congresso Nacional²⁹ e, na remota hipótese de o ser e vir a ser aprovada e promulgada, nascer com vício de insanável

²⁶ Seixas Filho, Aurélio Pitanga. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – Proibição de discriminar Produtos Estrangeiros – Critérios de sua Progressividade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 23, dez/1998, editora Oliveira Rocha, São Paulo, p. 23.

²⁷ Vide nota de rodapé nº 12.

²⁸ Vide notas de rodapé nº 14 e 15.

²⁹ Vide nota de rodapé nº 16.

inconstitucionalidade, o que chamará o STF a se manifestar sobre o tema da inconstitucionalidade de normas constitucionais, como feito outrora³⁰.

Além disso, a audaz contumácia a um tratado relevante como o GATT redundará, não obstante as máculas de constitucionalidade citadas num espectro interno, em desgaste internacional no contexto do respectivo acordo, bem como perante a Organização Mundial do Comércio. Tudo isso à custa da instabilidade das instituições e, sob um prisma mais pragmático, do afastamento do investimento em um tempo crucial da economia.

7. Referências

- ÁVILA, HUMBERTO. Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo-SP. Malheiros Editores, pp. 213 e 231, 2012.
- BACHOF, OTTO. Normas Constitucionais Inconstitucionais? Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa. Ed. Livraria Almedina: Portugal, 1994.
- BALEEIRO, ALIOMAR. Direito Tributário Brasileiro, 12ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, p. 202, 2013.
- CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. ICMS. Editora Malheiros, São Paulo, p. 42, 2005.
- COELHO, SACHA CALMON NAVARRO. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Editora Forense, Rio de Janeiro, p. 533, 2006.
- MACHADO, HUGO DE BRITO. Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição. São Paulo, Atlas: p. 44, 2009.
- MEIRELLES, HELY LOPES. Estudo sôbre o GATT (General Agreement on Tariffs and Trade). Revista de Direito Público nº 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 64-65, 1967.
- MENDES, GILMAR. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. Revista Dialogo Jurídico. Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, nº. 5, agosto, 2001.
- SEIXAS FILHO, AURÉLIO PITANGA. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – Proibição de discriminar Produtos Estrangeiros – Critérios de sua Progressividade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 23, editora Oliveira Rocha, São Paulo, p. 23, 1998.
- TÔRRES, HELENO TAVEIRA. Princípio da não-discriminação no direito tributário brasileiro. Revista Interesse Público, Belo Horizonte, v. 17, p. 125, 2003.

³⁰ Vide notas de rodapé nº 18, 19 e 20.

XAVIER, ALBERTO. Direito Tributário e Empresarial. Pareceres. Editora Forense, Rio de Janeiro, p. 294, 1982.