

Da importação de bem móvel realizada por meio de arrendamento mercantil (*leasing*) e a incidência do ICMS

Análise do RE 226.899/SP em confronto com os ditames constitucionais que permeiam a matéria

Thiago de Oliveira Vargas*

Resumo: O presente artigo tem por objetivo uma exposição crítica acerca da incidência do ICMS sobre a importação de bem móvel, realizada por meio de arrendamento mercantil (*leasing*). Faz-se aqui uma rápida inserção no julgamento do RE nº 226.899/SP, especificamente no que pertine ao voto proferido pela Ministra Ellen Gracie – relatora do referido processo –, no qual se discute a matéria abordada, confrontando-se as disposições acima enunciadas com os ditames constitucionais aplicáveis à espécie, notadamente no que tange à competência tributária outorgada pelo Diploma Excelso às pessoas políticas que compõem nossa Federação. Utilizar-se-á a pesquisa bibliográfica para se atingir o objetivo acima colimado.

Palavras-chave: Constituição Federal. Competência. Federação. ICMS.

Introdução

Este artigo visa analisar os contornos constitucionais da pretendida incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS na importação de bens móveis por meio de arrendamento mercantil (*leasing*). Abordar-se-á, de início, a questão da competência tributária, bem como sua outorga pela Constituição Federal às pessoas políticas nela investidas, fazendo-se um apanhado, ainda que breve, de suas principais características, a fim de evidenciar os limites constitucionais impostos àquelas quando do exercício da tributação.

Nessa medida, e tendo já delineada a reserva de competências constitucionalmente imposta por nossa Lei Maior, será objeto de estudo a hipótese de incidência relativa ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e

* Pós-Graduado em Direito Tributário pela UNISUL, Advogado.

sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS com o intuito de se deixar bem assentadas as premissas constitucionais que autorizam a tributação por meio de referido imposto, especialmente no que tange à sua regra matriz constitucional de incidência. Assim, noutro giro verbal, analisar-se-á o que os conceitos constitucionais pressupostos – *operações, circulação e mercadoria* – juridicamente denotam, considerando que os mesmos, cumulativamente considerados, formam a hipótese de incidência do imposto estadual acima referido, *ex vi* do art. 155, II, da Carta da República.¹

Seguindo a trilha outrora desbravada, a par das considerações realizadas, adentrar-se-á, ainda que superficialmente, no voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 226.899/SP, sob sua relatoria, que trata da matéria aqui discutida.²

Ademais, far-se-á um paralelo entre o entendimento externado até o momento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal por conta do recurso extraordinário supracitado com os dispositivos constitucionais que tratam da garantia dos contribuintes de *não serem tributados além da marca*,³ eis que, adiante-se desde já, apenas e tão somente poderá ser erigido como fato imponível, apto a dar nascimento à obrigação tributária aquele que se amolde, perfeitamente, à hipótese de incidência àquele constitucionalmente delineado.

Portanto, esse é o objetivo conceitual que ora se apresenta, qual seja: aferir se a importação de bem móvel, realizada por meio de arrendamento mercantil (*leasing*), se amolda à perfeição, à hipótese de incidência traçada pelo Texto Constitucional ao ICMS, bem como, ultrapassado esse primeiro enfoque, se haveria possibilidade jurídico-constitucional de se fazer incidir o ICMS em tais operações, mesmo com a alteração promovida na redação do art. 155, II, § 2º, “a”, da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional 33/01 visando, com tais enunciações, aferir, com a devida *venia*, se o atual entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal, consubstanciado, particularmente *in casu*, no voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, no RE 226.899/SP, se coaduna com a melhor interpretação constitucional do tema que passamos a desenvolver.

1 Da competência tributária

Inicialmente, convém enaltecer, em que pese o fazermos em rápidas linhas, que, ao se falar em competência, torna-se evidente a íntima relação existente entre esta e a outorga de poder deferida a determinada(s) pessoa(s) que o exerce(m) com

¹ De se destacar, ademais, que “operações de circulação de mercadorias” constitui apenas uma das hipóteses de incidência constitucionalmente previstas para o ICMS, que se desdobra, ainda, em imposto: I) sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); II – sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; III – sobre serviços de comunicação; IV – sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica e V – sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, segundo o magistério do professor Roque Antonio Carrazza.

² Acerca do referido julgamento e dos contornos do voto da Excelentíssima Ministra Ellen Gracie, é a notícia publicada no informativo do STF de nº 534, de 2 a 6 de fevereiro de 2009.

³ Expressão de Roque Antonio Carrazza.

um objetivo que lhe é previamente estabelecido e que condiciona, ao mesmo tempo em que limita, o exercício da competência então conferida. Nesse sentido, o mesmo poder que outorga a competência a limita.

Assim, é de se ressaltar que não tem competência quem quer, mas somente quem a Constituição Federal diz que tem e nos exatos termos e limites pela mesma impostos.

Ademais, no que pertine à competência tributária, que pode ser considerada uma espécie do gênero “competência”, tem-se que aquela se encontra em tudo e por tudo minudentemente explicitada em nossa Constituição Federal, sendo este, pois, um tema eminentemente constitucional. Em outras palavras, tem-se que, ao se tratar do tema de competência tributária, todos os delineamentos da matéria em enfoque estarão previstos, à exaustão, na Constituição Federal, sendo tarefa inócua buscarem-se, em outros diplomas normativos de hierarquia inferior, eventuais ditames acerca do tema, eis que o mesmo tem seus delineamentos circunscritos, repita-se, ao campo material delimitado pela Constituição Federal. Mas o que vem a ser a competência tributária?

Respondendo a esta pergunta, Roque Antonio Carrazza sublinha que:⁴

Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos [...] Portanto, competência tributária é a possibilidade de criar *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Em igual nota, o professor Paulo de Barros Carvalho, em seu curso de Direito Tributário, leciona:⁵

No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde que a contemple o próprio fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz e que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo. A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

Portanto, do que se depreende dos ensinamentos acima transcritos, em que pese que o façamos por palavras simples, a competência tributária consiste numa parcela da competência legislativa outorgada diretamente pela Constituição Federal aos entes políticos para que estes instituem os tributos que lhes foram previamente concedidos pelo Texto Maior, descrevendo, legislativamente, todas as suas características, vale dizer: hipótese de incidência (nos limites impostos pela regra matriz

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 467/468.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 213-214.

constitucional de incidência); base de cálculo; sujeito ativo; sujeito passivo e alíquota.

Dessa feita, além da possibilidade de instituírem os tributos de sua competência, poderão os entes políticos, nestes compreendidos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, legislar acerca dos mesmos, haja vista que, conquanto essa não seja uma máxima absoluta, mas que no presente caso se aplica, quem pode o mais (instituir o tributo), pode o menos.

2 Das características da competência tributária

Do até aqui exposto, já se pode vislumbrar que a primeira característica inerente à competência tributária consiste em sua *privatividade*. E assim o é pelo simples fato de que se a competência tributária é tema precipuamente constitucional, bem como se a outorga da mesma é deferida diretamente pelo Texto Maior às pessoas políticas por ele escolhidas, então, a cada ente político caberá uma parcela da competência tributária distribuída de forma privativa.

Dito de outra maneira, cada ente político está investido pelo Texto Maior de competências privativas para instituição dos tributos de sua alçada. Ou seja, poderá a União instituir aqueles tributos que lhes foram expressamente outorgados pela Constituição Federal; os Estados Membros, os seus, e o Distrito Federal e Municípios, aqueles a eles reservados.

Demais disso, a privatividade na atribuição de competência cristaliza-se especialmente quanto aos impostos, ou, na lição do sempre presente Geraldo Ataliba, tributos não-vinculados (artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988). Ademais, em que pese a passos largos, é de se registrar que, igualmente, no que concerne aos tributos ditos vinculados, segue-se que a instituição dos mesmos também é privativa, haja vista que somente poderão instituí-los as pessoas políticas que detenham a competência administrativa para: ou prestar o serviço público específico e divisível relativo a taxas de polícia ou de serviços, no que concerne às taxas; ou para realizar obra pública que implique valorização do imóvel do contribuinte, no que se refere à contribuição de melhoria.

Acerca do tema, oportunos são os ensinamentos de Amílcar de Araújo Falcão:⁶

Em primeiro lugar, a atribuição de competência tributária tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto (tributo). Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale a dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponível *erga omnes*, no sentido de que o é por titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga.

⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965. p. 38.

Sendo assim, portanto, tem-se que a Constituição Federal, ao distribuir entre as pessoas políticas as competências tributárias afetas a cada uma delas, o fez de forma privativa, ou melhor, exclusiva, na medida em que, ao atribuir a competência a uma delas, por consequência iniludível, obsta à outra, em princípio, a utilização desta parcela de competência atribuída.

Dir-se-á, em princípio, haja vista que a própria Constituição Federal em seu artigo 154, II, prevê a possibilidade, apenas e tão somente nos casos de iminência ou guerra externa, e exclusivamente à União, de se instituir os chamados “impostos extraordinários” que poderão estar compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos de forma gradativa, cessadas as causas de sua criação.

Não nos orientemos, no entanto, pela exceção, vez que a regra é a privatividade, ou melhor, exclusividade, na distribuição das competências tributárias. Em outras palavras, cada pessoa política detém, predefinido pela Constituição Federal, o campo material que poderá validamente atuar no que tange à instituição dos seus tributos, devendo em tudo e por tudo respeitar as regras matrizes constitucionais privativamente previstas.

De outro visio, além de ser privativa, a competência tributária é *indelegável*, tendo em vista até mesmo que tal característica está intrinsecamente relacionada com aquela.

Com efeito, ao se dizer que a Constituição Federal atribuiu às pessoas políticas competências tributárias de forma privativa (ou mesmo de forma exclusiva), seria um paradoxo, chegando à beira de um descabimento jurídico, afirmar que aquelas poderiam delegar referidas competências.

Nesse sentido, o magistério do professor Paulo de Barros Carvalho:⁷

Por certo, se admitimos a tese de que nossa Constituição é rígida e que o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as subordens jurídicas estabelecidas no Estado Federal, a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia. Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo de seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício competencial, no sistema brasileiro.

Comungando de igual opinião, Roque Antonio Carrazza leciona:⁸

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 218.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 615, 623-624.

As competências tributárias são indelegáveis. Cada pessoa política recebeu da Constituição a sua, mas não pode renunciar, nem delegar a terceiros. É livre, até, para deixar de exercitá-la; não lhe é dado, porém, permitir, mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe [...] Aí está: é próprio da competência concedida pela Constituição o atributo da indelegabilidade. Noutros termos, o titular de uma competência, seja qual for, inclusive a tributária, não a pode transferir, quer no todo, quer em parte, ainda que por meio de lei [...] Se União, Estados, Municípios e Distrito Federal pudessem comutar livremente, seja por meio de leis, seja por meio de convênios, suas competências tributárias, que – tornamos a repetir – lhes foram outorgadas pela Constituição, a decisão constituinte seria, neste particular, absurdamente despida de força e prestígio, por modificável de acordo com as conveniências episódicas das pessoas políticas. O Texto Excelso encerraria meras recomendações, que seriam, ou não, acatadas por seus destinatários [...] Na parte tributária, pelo menos, a Constituição Federal, de rígida, transformar-se-ia em flexível. Haveria, com efeito, aí a possibilidade de alteração constante do modelo constitucional por parte daqueles que deveriam obedecer-lhe e colocá-lo em funcionamento.

Nessa medida, inquestionável ser a indelegabilidade uma característica iminente à própria competência tributária, outorgada direta e exclusivamente pela Constituição Federal à União, aos Estados Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios.⁹

Seguindo a trilha acima desbravada e que nos propusemos a percorrer, além de ser privativo e indelegável, o exercício da competência tributária é, igualmente, *incaducável*, ou seja, não está limitado no tempo.

Deveras, sendo certo que a Constituição Federal outorgou à União, Estado, Distrito Federal e Municípios suas privativas competências tributárias no que tange à instituição de seus tributos, certo também é que estas pessoas políticas detêm a prerrogativa de exercer ou não esta competência, não estando tal decisão política limitada a lapso temporal algum.

Exemplo disso tem-se com a competência tributária atribuída pela Constituição Federal à União para instituir o imposto sobre grandes fortunas, de acordo com o contido em seu inciso VII, artigo 153. Até a presente data, não se tem notícia de que esta pessoa política tenha exercitado sua competência para instituição desta exação tributária, sendo oportuno considerar que a Constituição Federal completará no corrente ano seu vigésimo primeiro aniversário. Passassem mais vinte anos sem que a União exercitasse dessa sua parcela de competência tributária, mesmo assim, em tomando a decisão política de fazê-lo, poderia, sem maiores percalços, instituir validamente esse imposto.

Paulo de Barros Carvalho pontifica:¹⁰

⁹ Deve-se observar, no entanto, para que não se confunda, a capacidade tributária ativa é delegável, não o sendo a competência tributária.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 218.

Diga-se outro tanto sobre a incidência. A Constituição existe para durar no tempo. Se o não-uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências, que não poderiam ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.

Desta feita, tendo em mira que, efetivamente, a Constituição, ao outorgar as competências tributárias – espécie do gênero competência legislativa – às pessoas políticas delas destinatárias, não condicionou o seu exercício a nenhum lapso temporal, é imperioso concluir, portanto, que aquelas, além de revestirem as características da privatividade e da indelegabilidade, estão investidas, sobremais, no atributo da incidência.

Além disso, a competência tributária também se reveste do atributo da *inalterabilidade* o que diz de perto com a impossibilidade de as pessoas políticas detentoras das competências tributárias atribuídas pela Constituição Federal alterarem, por vontade sua, o limite material por aquele traçado quando da outorga de referida competência.

Ou seja, não poderá, por exemplo, o Estado incluir, por meio de lei, no conceito de circulação de mercadorias, ainda que esteja constitucionalmente autorizado a legislar acerca do ICMS, fatos que não correspondam a tais operações sob pena de, assim o fazendo, incorrer em flagrante inconstitucionalidade em decorrência de inovação legislativa não autorizada pela Carta Magna e/ou por invadir competência alheia de outro ente político.

Assim sendo, é de se concluir, destarte, que a competência tributária é inalterável por vontade da própria pessoa política que a detém, pelo simples e singelo fato de que, se a própria Constituição Federal outorgou certa faixa de competência a uma determinada pessoa política, somente ela poderá restringir, ou mesmo ampliar referida competência, estando tal tema adstrito à reserva constitucional de mutação.

Ademais, a competência tributária é também *irrenunciável*, ou seja, considerando que as pessoas políticas receberam diretamente da Constituição Federal a competência para validamente e dentro dos parâmetros por esta traçados instituir seus tributos; e considerando que a competência assim outorgada constitui-se em direito público indisponível, já se percebe o acerto de se considerar que a competência tributária é irrenunciável.

Nessa vereda, o professor Roque Antonio Carrazza é enfático ao asseverar que:¹¹

Da mesma maneira pela qual as pessoas políticas não podem delegar suas competências tributárias, também não as podem renunciar, quer no todo, quer em parte. Esta é matéria de direito público constitucional e, portanto, indisponível. União,

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 629-630.

Estados, Municípios e Distrito Federal carecem do direito de renúncia ao exercício das competências tributárias que receberam da Carta Magna e que são essenciais à sua subsistência [...] Nada obstante a competência tributária seja patrimônio de seu titular, a ele faltam alguns poderes de disposição sobre ela. A pessoa política que a titulariza pode até não a utilizar [...], mas não a pode renunciar. Em rigor, só uma reforma constitucional poderia alterar o perfil das competências tributárias das pessoas políticas. Enfim, a competência tributária é irrenunciável, porque foi atribuída a pessoas políticas a título originário pela Constituição. A renúncia, isto é, a unilateral e definitiva abdicação ao direito de criar tributos é juridicamente ineficaz.

Nesse sentido (até porque considerando que a renúncia pode ser tida como abrir mão de um direito quer seja de modo absoluto, quer seja de modo relativo, total ou definitivamente) faltaria às pessoas políticas que receberam a competência tributária da Constituição Federal legitimidade para renunciar algo que, em verdade, não lhes pertence. E assim o é tendo em vista que a Constituição Federal ao outorgá-la o fez para que seus destinatários possam alcançar os objetivos a que estão compelidos em nome dos cidadãos, verdadeiros detentores do poder – uno – haja vista o Estado Democrático de Direito em que vivemos, o qual é dividido entre as pessoas políticas que compõem nossa federação.

À derradeira, destaque-se que a competência tributária detém na *facultatividade* de seu exercício mais uma de suas características.

Deveras, se o exercício da competência tributária outorgada pela Constituição Federal às pessoas políticas não está limitado no tempo, assim como efetivamente não está, por certo que o exercício das mesmas constitui-se em uma faculdade outorgada pela Carta Magna.

Com efeito, a Constituição Federal explicita de forma rígida e exaustiva quais as competências deferidas à pessoa política, à União, ao Estado, ao Distrito Federal e ao Município que não as podem renunciar como vimos.

Entretanto, o seu efetivo exercício, até porque o mesmo não está temporalmente limitado, é uma decisão dos destinatários da competência tributária outorgada pelo Texto Maior. Ou seja, a competência foi atribuída de modo inexorável pela Constituição Federal a cada uma das pessoas políticas que compõem nossa Federação; todavia o exercício destas faixas de competências constitucionalmente outorgadas cabe a uma decisão política de cada um desses entes.

Nesse sentido Geraldo Ataliba, comentando o Código Tributário Nacional, pontificou:¹²

O fato de uma disposição constitucional estabelecer competência em favor de uma pessoa e esta exercê-la só parcialmente, ou até mesmo abster-se de exercê-la, não autoriza a revogação do princípio de discriminação de competências que estão fixadas na própria Constituição. Em outras palavras, a atribuição de competência, por obra de disposição constitucional, a uma determinada pessoa, abre para ela

¹² ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1966. p. 93.

uma faculdade de maneira irrestrita, a qual pode ou não ser usada sem sofrer esta competência qualquer influência pela circunstância de a pessoa usá-la ou não.

Depreende-se, pois, que as pessoas políticas, além de não estarem obrigadas a exercer a competência tributária que lhes fora deferida pelo Texto Supremo, não a terão, pelo seu não-exercício, autorizado a que outras pessoas políticas dela se apoderem.

Ou seja, o não-exercício de uma faixa da competência tributária outorgada pela Constituição Federal a determinada pessoa política não a defere a outra, haja vista que, tornamos a repetir, só a Constituição tem o poder de discriminar e distribuir as competências tributárias, não estando esta matéria ao alvedrio de quem quer que seja.

A corroborar o que deixamos consignado no parágrafo pretérito, Amílcar de Araújo Falcão leciona:¹³

Da atribuição de competência privativa a uma unidade federada resulta a exclusão das demais unidades federadas quanto ao exercício de competência idêntica. Não importa que a unidade contemplada na outorga exerça ou não a sua competência. Como foi dito, a outorga de tal competência tem um efeito negativo ou uma eficácia inibitória – impedir que unidades outras que não destinatárias da competência tributária, em qualquer caso, possam exercitá-la.

Posto isso, e ao cabo do exame das características inerentes à competência tributária, passar-se-á, agora, a analisar a competência tributária outorgada aos Estados-Membros no que tange à instituição do ICMS, bem como de sua regra matriz constitucional de incidência a fim de, no tópico posterior, analisar se a importação de bem móvel realizada por meio de arrendamento mercantil (*leasing*) está nela subsumida, confrontando-se tais ilações com o voto proferido pela Ministra Ellen Gracie no julgamento do RE 226.899/SP, segundo foi noticiado pelo Informativo 534 do STF.

3 Da hipótese de incidência do ICMS

A competência tributária para se instituir o ICMS cabe, de forma privativa, indelegável, inaducável, irrenunciável, inalterável e cujo exercício dar-se-á de forma facultativa, aos Estados-Membros e ao Distrito Federal a teor do que prescreve o art. 155, II, da Constituição Federal ao averbar que:

Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre: [...] II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior [...].

Assim sendo, a hipótese constitucional de incidência do ICMS materializar-se-á quando ocorridas operações relativas à circulação de mercadorias, de acordo com

¹³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965. p. 39.

o preceito constitucional acima citado. No entanto, tendo em vista a vaguidade do campo semântico, contida em tal proposição linguística, convém esmiuçar todos os termos que a encerram com vistas a delimitar o campo material de atuação do legislador estadual quando da instituição de referido imposto.

Nessa medida, imprescindível se torna a análise dos termos *operação*, *circulação* e *mercadoria*, na medida em que estes, de forma amalgamada, constituem o núcleo da própria hipótese de incidência constitucionalmente prevista para o ICMS.

Oportuno gizar,¹⁴ neste momento, o magistério de José Eduardo Soares de Mello, o qual, acerca da hipótese de incidência do ICMS, entende que:

O imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação [...] Os conceitos de operação, circulação e mercadoria permanecem intimamente vinculados, devendo o intérprete e os destinatários do imposto tomá-los na sua concepção jurídica para efeito de caracterização de sua incidência. A operação mercantil centra-se na obrigação de “dar” (atividade fim), devidamente materializada, não tendo relevância jurídica a atividade-meio, que pode consistir num fazer.

Destarte, o primeiro aspecto sobre o qual devemos envidar nossos esforços consiste em perquirir no que consiste uma *operação* para fins jurídicos a fazer parte da hipótese de incidência do ICMS que, em ocorrendo, dará nascimento à obrigação tributária.

Nesse passo, adiantamo-nos em dizer que a operação consiste basicamente na prática de um ato jurídico, ou seja, relevante juridicamente. Como se vê, ficássemos apenas e tão somente com esta conceituação, e a hipótese de incidência do ICMS seria assaz elástica.

Entretanto, olhando com maior detença o artigo 155, II, de nossa Constituição, notaremos que o termo “operação” vem restringido em sua amplitude pelos termos “circulação” e “mercadorias”.

Alberto Xavier, nesse sentido, ensina:¹⁵

Em primeiro lugar, deve ter-se presente que a Constituição descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo “operação” revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (apud José Eduardo Soares de Mello), após estudo detido do tema, assim se manifestaram:¹⁶

¹⁴ PAULSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 207-210.

¹⁵ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Tributário e Empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 294.

¹⁶ MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 13-14.

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadoria são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações [...] os autores que vem no ICM um imposto sobre circulação ou sobre mercadoria estão ignorando a Constituição; estão deslocando o cerne da hipótese de incidência do tributo, da operação – aí posta pelo próprio Texto Magno – para seus aspectos adjetivos, com graves consequências deletérias do sistema.

De igual pensar é o ensinamento de Alcides Jorge Costa que, ainda na vigência da Constituição pretérita, ao analisar o tema, assim se pronunciou:¹⁷

[...] operação relativa à circulação de mercadoria é, pois, um ato jurídico, no sentido de ato material ou não-negocial que consiste na imediata realização de uma vontade, no caso a de promover a circulação de mercadoria para levá-las da fonte de produção ao consumo [...] em conclusão, a operação a que se refere o art. 23, II, da Constituição é qualquer negócio jurídico ou ato material que seja relativo à circulação de mercadorias.

Por derradeiro, Geraldo Ataliba assim sintetiza seu entendimento:¹⁸

É a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão só a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, *ex vi* de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias.

Portanto, operações juridicamente relevantes para fins de concretizar a hipótese de incidência do ICMS serão as que denotem uma circulação de mercadoria, na medida em que aquela só poderá ser delimitada e corretamente compreendida quando aliada aos adjetivos que fixam seus limites de abrangência.

Contudo, o que se pode entender acerca de *circulação* para fins de delimitação do termo *operações* e conseqüente integração no núcleo da hipótese de incidência do ICMS?

Circulação, nada mais é do que movimentação que denote uma transferência de titularidade, juridicamente falando. Assim, não será qualquer movimentação que dará ensejo à materialização da hipótese de incidência do ICMS, mas apenas e tão somente aquela que represente uma transferência de domínio.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino lecionam que “circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula para efeitos jurídicos”.¹⁹

¹⁷ Idem, p. 15.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. ICMS. incorporação ao ativo. Empresa que loca, oferece em ‘leasing’ seus produtos – descabimento do ICMS. *Revista de Direito Tributário*, v. 52, p. 74.

¹⁹ Apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 519.

De forma profícua e resumindo a questão aqui tratada, Carvalho de Mendonça assim se manifesta:²⁰

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

No que tange ao próprio conceito de *mercadorias*, tem-se que este corresponde a determinados bens que são postos em comércio. Na sempre precisa e oportuna lição de Aliomar Baleeiro, o conceito de mercadoria está adstrito a “bem econômico que alguém, com propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender”.

José Eduardo Soares de Mello, sobre o conceito aqui analisado, assim se refere:²¹

Mercadoria é o bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente.

O professor Paulo de Barros Carvalho, acerca do conceito de mercadoria, pontifica:²²

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.

Encerre-se o conceito aqui analisado trazendo uma vez mais as lições do professor Carvalho de Mendonça. O magistério desse exímio doutrinador a respeito do tema é este:²³

[...] as coisas, quando objeto da atividade mercantil, por outra, quando objeto de troca de “circulação econômica” tomam o nome de mercadorias. *Commercium quasi commutatio mercium*. A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor;

²⁰ Apud MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 16-17.

²¹ PAULSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 210.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra matriz do ICM – tese*. São Paulo: Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981. p. 207.

²³ Apud MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 17-18

deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor.

Destarte, após a análise de todos os termos que estão inerentes à hipótese de incidência do ICMS, tem-se que esta só restará constitucionalmente configurada se, na ocorrência do fato imponible, estiver presente uma *operação* que denote uma *circulação de mercadoria*, entendidos tais conceitos de acordo com o acima exposto, haja vista que estes são o núcleo pressuposto erigido pela Carta Magna, mormente de uma interpretação sistêmica de seu texto.

Dado o quanto fora acima exposto, poder-se-á enquadrar a importação de mercadorias por meio de arrendamento (*leasing*), na hipótese de incidência constitucionalmente delimitada ao ICMS? É o que se passa a analisar.

4 **Da importação de bens móveis por meio de arrendamento mercantil (*leasing*) e a verificação jurídico-constitucional se esta subsume a hipótese de incidência do ICMS, bem como análise do voto da Ministra Ellen Gracie, proferido no RE 226.899/SP, noticiado no Informativo do STF de nº 534**

Como é cediço, o arrendamento mercantil (*leasing*) não envolve, *ab initio*, uma transferência de domínio ao arrendatário tal qual se dá com um negócio de compra e venda, por exemplo.

Com efeito, o arrendatário, ao final do contrato, poderá, em assim querendo, fazer sua opção de compra pelo bem; renovar o contrato de arrendamento ou, de outro viés, devolver o bem ao arrendante.

Portanto, nem sempre existirá uma transferência de domínio quando da realização de um negócio envolvendo o arrendamento mercantil (*leasing*), sendo certo aferir que é comum a existência, na prática comercial, do chamado *leasing operacional*, contrato no qual é pactuada a utilização de determinado bem sem que este se integre ao patrimônio da empresa arrendatária.

Em assim sendo, existem casos em que empresas com sede no Brasil contratam com empresas estrangeiras arrendamentos mercantis (*leasing*), visando trazer bens de que necessitem para o desenvolvimento de sua atividade negocial, sem que haja, no momento da contratação, a transferência do domínio de tais bens que continuarão a pertencer à empresa que os arrendou.

Dessa forma, só por tais enunciações, tem-se que tal negócio jurídico está à margem da hipótese de incidência constitucionalmente prevista para o ICMS, na medida em que, como visto, esta compreenderá apenas e tão somente uma operação que denote uma circulação de mercadoria, entendidos tais termos na abrangência jurídica que o direito privado lhes empresta.

Ora, se não há na espécie uma efetiva circulação de mercadoria, tem-se que não se poderá ter por materializada a hipótese de incidência do ICMS que requer uma operação mercantil – negócio juridicamente relevante – que denote mudança de titularidade do bem colocado em comércio (mercadoria). Não basta existir uma operação que configure uma circulação física da mercadoria, mas sim uma que

ateste existir uma transferência jurídica da mesma, ou seja, mudança de titularidade, sob pena de não restar materializada a hipótese de incidência constitucionalmente erigida para o ICMS.

Com efeito, em não estando o fato tido por materializador da hipótese de incidência perfeitamente nela subsumido, e o mesmo será irrelevante para o direito tributário, não obrigando a quem quer que seja.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba,²⁴

A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. E formulado pelo legislador fazendo a abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral) [...] A h.i. tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo [...] Ao “plano abstrato” a que se refere Alessi, corresponde a h.i. Ao “plano concreto”, o fato imponível [...] Para que um fato (estado de fato, situação) seja reputado fato imponível, deve corresponder integralmente às características previstas abstrata e hipoteticamente na lei (h.i.) [...] Diz-se que o fato, assim, se subsume a imagem abstrata da lei. Por isso, se houver subsunção do fato à h.i., ele será fato imponível. Se não houver subsunção, estar-se-á diante de um fato irrelevante para o direito tributário.

Em igual nota, Paulo de Barros Carvalho pontifica:²⁵

Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência. Opinamos por hipótese tributária, aproximando o adjetivo para qualificar o campo de atuação sobre o qual, agora, centralizamos nossas atenções [...] Em substância, recorta o legislador eventos da vida real e lhes imputa a força de, relatados em linguagem competente, suscitar os comportamentos que entende valiosos, garantindo seu ato de vontade, mediante a pressão psicológica de sanções, associadas, uma a uma, a cada descumprimento de dever estabelecido [...] Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta, expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificado-

²⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 58-59; 67-68.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 244-247.

res tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.

Assim, no caso de importação de bem móvel por meio de arrendamento mercantil (*leasing*), tem-se que referido negócio jurídico, em que pese possa se considerar existente uma *operação*, não se subsume ao arquétipo constitucionalmente prescrito ao ICMS, na medida em que não há uma *circulação* jurídica da *mercadoria* arrendada.

É de se destacar que a hipótese de incidência do ICMS deve ser compreendida na exata extensão em que consta na Constituição Federal, qual seja, uma *operação de circulação de mercadoria*, não sendo jurídico, portanto, querer interpretar o fato de acordo com as conveniências do momento, notadamente segregando os termos que compõem o núcleo daquela a fim de nela “enquadrá-lo”.

Nesse sentido, a posição do Supremo Tribunal Federal, externada pelo Ministro Eros Grau, quando do julgamento do RE nº 461.968, julgado em 30-05-07, é este:

A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de *leasing* não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto – diz o artigo 155, II, da Constituição do Brasil – é sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas (RE 461.968, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 30-5-07, DJ de 24-8-07).

Portanto, pelo que se depreende da ementa do acórdão acima colacionada, o Pretório Excelso deixa expressamente frisado que, conquanto fosse possível a incidência do ICMS quando da importação de mercadorias do exterior, esta ficava condicionada, como, ademais, não poderia deixar de ser, à materialização da regra matriz constitucionalmente prevista a referido imposto; caso contrário não havia que se falar em cobrança de ICMS. Assim sendo, e esta conclusão nos parece lógica: a importação de mercadorias e produtos, para que houvesse a incidência do ICMS, necessariamente deve ser aliada à vinculação do negócio jurídico entabulado (operação) aos três conceitos que compõem o núcleo da regra matriz de incidência desse imposto, quais sejam, operação, circulação e mercadoria.

Na mesma esteira, vai o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

Importação de aeronave pelo regime de *leasing*. ICMS. Não-incidência. Alteração do art. 155, § 2º, “a”, da CF pela EMC 33/2001. Manutenção do entendimento. Precedente da Primeira Seção.

I – A jurisprudência desta Corte sedimentou-se no sentido de que não incide ICMS sobre a importação sob regime de *leasing*. Precedentes: REsp nº 341.423/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 18/02/2002, REsp nº 299.674/SP, Rel. Min. GAR-

CIA VIEIRA, DJ de 11/06/2001; REsp nº 58.376/SP, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 08/05/95.

II – A despeito de recente pronunciamento do Plenário do Supremo Tribunal Federal em acórdão isolado e não unânime proferido no RE nº 206.069/SP, a PRIMEIRA SEÇÃO, no julgamento do REsp nº 692.945/SP, DJ de 11/09/2006, Rel. Min. ELIANA CALMON, à unanimidade, entendeu que deve prevalecer o entendimento pacificado deste Superior Tribunal de Justiça pela não-incidência de ICMS.

III – Mesmo após a alteração que a EC 33/2001 promoveu no art. 155, § 2º, “a”, da Constituição da República, tem-se que nos contratos de leasing, por não existir a circulação jurídica da mercadoria, não incide o ICMS. A propriedade do bem permanece com o arrendante, sendo que a mera circulação física da mercadoria não configura o fato gerador daquele tributo.

IV – A solução prevalece mesmo no caso concreto, em que a importação se deu depois da referida emenda constitucional, pois como bem observado naquele julgado da 1ª Seção, o Eg. STF desconsiderou o fato de que no *leasing* não há circulação de mercadoria, pois se trata de um contrato de arrendamento mercantil. De qualquer forma, os bens assim importados não integrarão o ativo fixo do importador, não havendo que se falar em circulação de mercadoria.

V – Agravo regimental improvido (AgRg nos EDcl no REsp 851386 / MG, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, DJ 01.02.2007 p. 435).

Aproveitando o ensejo, abre-se aqui um pequeno parêntesis, a fim de ressaltarmos que entendemos que a alteração promovida por meio da EC 33/01, na redação do art. 155, § 2º, IX, “a”,²⁶ da Constituição Federal é inconstitucional. Senão vejamos.

Depreende-se (tão só pela leitura do dispositivo constitucional acima citado, enxertado à sorrelfa no Texto Maior pelo constituinte derivado) que a Emenda Constitucional 33/2001 considera como ocorrido o fato imponible, sendo devido, portanto, o ICMS: *quando houver a entrada em território nacional de bem ou mercadoria importada do exterior* (sem a necessidade de transferência de propriedade); *por pessoa física ou jurídica*; *decorrente de qualquer negócio* (não requer, assim, por exemplo, um contrato de compra e venda); e *independente da finalidade* que decorra tal importação.

Ora, só por aí, damo-nos pressa em afirmar que a Emenda Constitucional nº 33/2001 laborou em manifesta inconstitucionalidade na medida em que, por via oblíqua, instituiu um novo imposto sobre a importação de mercadorias (ou, se quiserem, um adicional ao já existente), pois desvinculou o ICMS do núcleo de sua hipótese de incidência.

²⁶ Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

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 sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

E, assim o fazendo, possibilitou que os Estados-Membros invadissem a competência tributária da União, haja vista que a competência para instituição, bem como para legislar sobre o Imposto sobre a Importação é privativa desta, a teor do contido no artigo 153, I, da Constituição Federal.

Ademais, pelo acima exposto, nota-se, sem que seja necessário o dispêndio de grande labor intelectual, que, assim sendo, houve flagrante e irremissível violação ao princípio federativo que informa nosso ordenamento jurídico, núcleo imodificável de nossa Constituição Federal, *ex vi* artigo 60, § 4º, I.

Demais disso, poder-se-ia vislumbrar, igualmente, afronta ao princípio da reserva de competências outorgadas privativamente pela Constituição Federal às pessoas políticas participantes do pacto federativo, na medida em que a EC nº 33/2001 ignora e faz *tábula rasa* da repartição constitucional das competências tributárias.

Portanto, em boa técnica e ao cabo da análise da alteração promovida pela EC nº 33/2001 ao artigo 155 da Constituição, vislumbra-se que a hipótese de incidência do ICMS – Importação é, em verdade, aquela prevista para o Imposto sobre a Importação de Mercadorias, o que atinge, a toda evidência, a repartição de competências entre União e Estados-Membros e, por conseguinte, o próprio pacto federativo, haja vista a flagrante invasão de competência havida.

De outro visio, é de se destacar que mesmo referida alteração sendo promovida por meio de emenda à Constituição, ainda assim o vício de inconstitucionalidade permanece, na medida em que o constituinte derivado não pode alterar a regra matriz de incidência constitucionalmente prevista pelo constituinte originário, agravando, por meio desse estratagema, a carga tributária já imposta ao contribuinte brasileiro. De se destacar, conquanto seja essa uma lição cediça, que o constituinte derivado está limitado em seu agir, notadamente pelo núcleo imodificável da própria Constituição Federal (artigo 60, § 4º) e seus *magnum* princípios. Ilimitado era o poder constituinte originário.

De outro norte, em que pese a inconstitucionalidade da EC nº 33/2001, na parte que alterou a alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Constituição e, com isso, instituiu, em verdade, um novo imposto sobre a importação, é de se ressaltar que somente a União detém a chamada competência residual para criação de novos impostos a teor do que prescreve o artigo 154, I, do Texto Fundamental.

Assim sendo, somente essa pessoa política está autorizada a instituir novos impostos, afora aqueles cujas competências já lhe foram outorgadas pelo texto constitucional, desde que, no exercício dessa competência residual, tais exações sejam instituídas por meio de lei complementar; não estejam previstas no artigo 153 da CF/88; sejam não-cumulativas e não tenham base de cálculo e fato gerador próprios dos discriminados na Constituição.

Ora, ao se dizer que somente a União detém privativamente a competência para instituir impostos residuais, significa afirmar, noutra giro verbal, que Estados-Membros e Municípios não a possuem. E, assim sendo, somente a União poderia criar, legislando a respeito e respeitando todos os condicionamentos previstos no inciso I do artigo 154, um “novo imposto de importação” e nunca os Estados-Membros.

E dessa forma o é para que se preserve a própria integridade do sistema federativo, bem como a repartição das competências tributárias.

Em assim sendo, fazendo uma síntese do quanto foi acima articulado, é de se frisar, uma vez mais, que a EC nº 33/2001, ao alterar o artigo 155 da Constituição Federal, laborou em manifesta inconstitucionalidade, na medida em que instituiu, em verdade, um novo imposto sobre a importação de mercadorias, eis que desvinculou o ICMS do núcleo de sua regra matriz constitucional (por *operação*, entenda-se: negócio jurídico; por *circulação*, entenda-se: transferência de titularidade/propriedade e por *mercadorias*, entenda-se: bem destinado ao comércio de forma habitual e com intuito de lucro). Ademais, dita emenda constitucional “possibilitou” que os Estados-Membros e o Distrito Federal invadissem a competência tributária da União, ofendendo a um só tempo o princípio da reserva de competência e o próprio pacto federativo, cláusula pétrea a teor do prescrito no artigo 60, § 4º, I, da Constituição Federal.

Afora isso, ao criar à sorrelfa esse novo imposto sobre a importação, violou o constituinte derivado os direitos e garantias individuais dos contribuintes de só serem tributados pelos impostos exaustiva e rigidamente previstos na Constituição Federal nos artigos 153, 155 e 156, violando, dessa feita, igualmente, cláusula pétrea do Diploma Excelso haja vista o contido em seu artigo 60, § 4º, IV.

E mais, ao instituir esse novo imposto sobre a importação de mercadorias, em que pese não ter competência para tanto, a EC nº 33/2001 viola, outrossim, o preceito inscrito no inciso I, do artigo 154, da Constituição Federal que trata da competência residual (privativa) da União.

Portanto, são tantas as agressões à Constituição Federal, que se torna evidente, quando não extreme de dúvidas, que a EC nº 33/2001, ao instituir esse novo imposto sobre a importação de mercadorias, fere de morte direitos fundamentais dos contribuintes sendo, nessa medida, inconstitucional, assim devendo ser declarada pelo Poder Judiciário quando for o mesmo provocado a tanto.

Retornando ao raciocínio, ao analisar o voto proferido pela Min. Ellen Gracie, quando do julgamento do RE 226.899/SP, tem-se que existem alguns apontamentos merecedores de certas considerações.

Aduz Sua Excelência que o ICMS seria devido quando da importação de mercadorias por meio de arrendamento mercantil (*leasing*), eis que “o constituinte de 1988 conferiu tratamento especialíssimo à incidência de ICMS sobre itens importados (CF, art. 155, 2, IX, a), e que a análise desse dispositivo revela que, nessa circunstância, a imposição de ICMS prescinde da verificação da natureza do negócio jurídico motivador da importação”. Esclareceu a Ministra Ellen Gracie que se elegeu o elemento fático “entrada de mercadoria importada” como caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, e se dispensaram indagações sobre os contornos do negócio jurídico que ensejou a importação por não estar ele ao alcance do fisco brasileiro, nem ter sido pautado pelas leis brasileiras, já que realizado no exterior. E continua ao afirmar que o disposto no inciso VIII, do art. 3º, da Lei Complementar 87/96, que prevê a incidência do ICMS apenas na hipótese de exercício da opção de compra pelo arrendatário, só se aplicaria nas operações internas, eis

que a opção de compra constante do contrato internacional não está no âmbito da incidência do ICMS e o arrendador sediado no exterior não é dele contribuinte.

Contudo, *data venia*, mesmo quando da importação de mercadorias do exterior, como acima visto, sempre foi necessário se perquirir se na espécie haveria uma operação que denotasse uma efetiva e real circulação de mercadoria, não bastando, simplesmente, a entrada desta em território nacional. Aliás, é cediço que a mera entrada de mercadoria em território nacional sem que se analise o pressuposto de incidência constitucionalmente deferido ao ICMS, qual seja, *operação que denote uma circulação de mercadoria* (entendidos tais termos na forma com que juridicamente os mesmos têm significado), restará subsumido o fato ao Imposto de Importação – II, de competência da União Federal, não podendo os Estados e o Distrito Federal pretender a sua cobrança sob pena de invasão de competência e, por corolário, amesquinamento do pacto federativo, núcleo imutável de nossa Carta Cidadã a teor do que prescreve seu art. 60, § 4º, I.

Portanto, não nos parece que a mera entrada da mercadoria importada em território pátrio possa suprir a perquirição se, no caso, houve ou não a efetiva circulação jurídica do bem objeto do negócio entabulado entre as partes, sendo de suma importância a análise do mesmo.

Demais disso, mesmo que se invocasse a alteração redacional levada a efeito por meio da EC nº 33/01, mesmo assim, restaria evidenciada a não incidência do ICMS quando da mera entrada da mercadoria em território nacional por todos os argumentos já acima citados, notadamente tendo em vista que à importação devem ser somados os conceitos constitucionais pressupostos relativos à *operação de circulação de mercadoria* a fim de subsumir o fato à hipótese de incidência do ICMS.

Posto isso, e de tudo o quanto fora acima exposto, tem-se que, *data venia*, não houve no voto proferido pela Excelentíssima Ministra Ellen Gracie a análise no que tange à ocorrência ou não da efetiva circulação da mercadoria quando da celebração de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), não sendo correto afirmar que o constituinte de 1988 (portanto, o constituinte originário), relegou à entrada da mercadoria o mesmo significado jurídico de *circulação de mercadoria*, qual seja, mudança de titularidade.

Uma coisa é a entrada de mercadoria do exterior – hipótese de incidência do Imposto de Importação – e outra, bem diversa, é a configuração de uma *operação* que denote uma *circulação de mercadoria* – hipótese de incidência do ICMS – que não se satisfaz, simplesmente, com aquela. Quisesse que assim o fosse e o constituinte originário assim o teria feito; entretanto, tem-se que, de uma interpretação sistêmica da Constituição Federal, vislumbra-se que não foi este o objetivo pretendido ao se partilhar as competências tributárias às pessoas políticas, eis que as hipóteses de incidência delineadas são bem distintas umas das outras e não se confundem entre si até mesmo para que se preserve o pacto federativo existente.

Assim, a análise do negócio entabulado, especialmente sua natureza jurídica, é de relevante importância para se aferir em qual das hipóteses de incidência constitucionalmente elencadas o fato se subsume e, por corolário, à qual pessoa política cabe a exigência do respectivo tributo, sendo certo afirmar que a celebração de arrendamento mercantil (*leasing*) não importa em subsunção à regra matriz consti-

tucional de incidência do ICMS por não haver a imprescindível e necessária circulação de mercadoria. Esse entendimento nós mantemos incólume mesmo com a alteração redacional levada a efeito por conta da EC 33/01 por tudo o que fora acima exposto.

Considerações finais

Ante o exposto, vislumbra-se que a importação de bens realizada por meio de arrendamento mercantil (*leasing*) não se subsume a hipótese de incidência constitucionalmente prevista ao ICMS, não havendo que se falar que a mera entrada da mercadoria em território nacional supre a análise da verificação de sua efetiva *circulação* jurídica, entendida esta como a mudança de titularidade do bem.

Assim, torna-se imprescindível a verificação da natureza jurídica do negócio havido entre as partes a fim de se aferir se o fato tido por tributável se amolda à perfeição na regra matriz constitucional de incidência, eis que, se assim não o for, desviando-se um milímetro que for da moldura constitucional desenhada, e o fato será irrelevante no que tange à imposição tributária.

Desta feita, mesmo que se invocasse a pretendida alteração promovida por conta da EC 33/01 ao artigo 155, 2, IX, “a”, da Constituição Federal, e mesmo assim só aceitaríamos a tributação da importação de eventuais bens móveis por meio da realização de arrendamento mercantil (*leasing*), apenas e tão somente, se àquela se aliasse, cumulativamente, uma *circulação de mercadoria* que denotasse efetiva mudança de titularidade, estando mais acertada, a nosso ver, a decisão proferida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp nº 692.945/SP, DJ de 11/09/2006, Rel. Min. Eliana Calmon.

Assim, espera-se, conquanto a Ministra Ellen Gracie já tenha proferido seu voto no RE 226.899/SP pela incidência do ICMS na importação de bem móvel realizada por meio de arrendamento mercantil (*leasing*), que o Plenário do STF mantenha o entendimento constitucional-tributário mais correto à matéria aqui discutida, qual seja, pela não incidência de referido imposto por estar o arrendamento mercantil (*leasing*) à margem da hipótese de incidência do ICMS.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. ICMS. Incorporação ao ativo. Empresa que loca, oferece em “leasing” seus produtos – descabimento do ICMS. *Revista de Direito Tributário*, v. 52.
- _____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1966.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Regra matriz do ICM – tese*. São Paulo: Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.
- MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- PAULSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- SOARES DE MELLO, José Eduardo. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Tributário e Empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.