

**MICHELLE PINTERICH**

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE  
IMPORTAÇÃO**

**Dissertação apresentada como requisito  
parcial à obtenção do grau de Mestre em  
Direito, Curso de Pós-Graduação em  
Direito, Setor de Ciências Jurídicas,  
Universidade Federal do Paraná.**

**Orientador: Prof. Dr. Marçal Justen  
Filho**

**CURITIBA**

**2001**

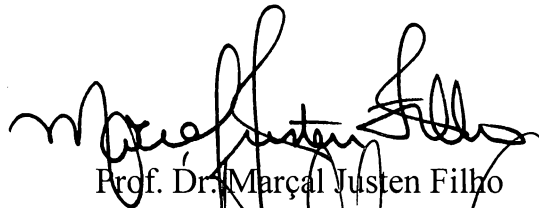
# TERMO DE APROVAÇÃO

MICHELLE PINTERICH

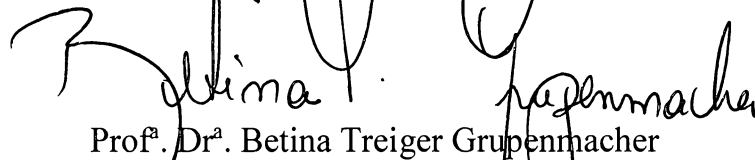
## A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no Curso de Pós-graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

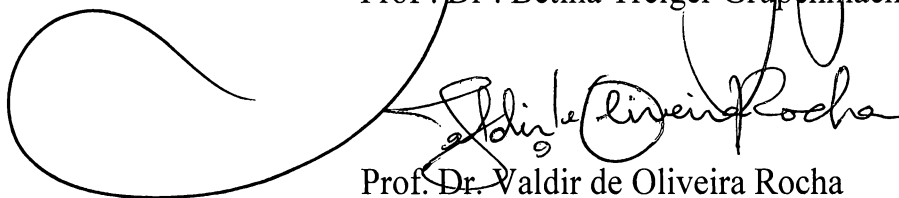
Orientador:



Prof. Dr. Marçal Justen Filho



Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Gruppenmacher



Prof. Dr. Valdir de Oliveira Rocha

Curitiba, 08 de novembro de 2001.

Esta dissertação é dedicada àqueles que a tornaram possível: ao Prof. Dr. Marçal Justen Filho, pelo voto de confiança e orientação efetiva, e ao meu marido, Gilmar Almeida Junior, pela inesgotável paciência e abnegação com que aceitou a minha ausência.

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE SIGLAS</b> .....	vii
<b>RESUMO</b> .....	viii
<b>ABSTRACT</b> .....	ix
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>2 PRESSUPOSTOS EPISTEMOLÓGICOS</b> .....	5
2.1 QUESTÃO TERMINOLÓGICA .....	5
2.2 NORMA JURÍDICA, TEXTO LEGAL E PROPOSIÇÃO JURÍDICA ...	6
2.3 ESTRUTURA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	10
2.3.1 Considerações Iniciais .....	10
2.3.2 Hipótese de Incidência Tributária .....	16
2.3.2.1 Critério material .....	18
2.3.2.2 Critério pessoal .....	19
2.3.2.3 Critério temporal .....	21
2.3.2.4 Critério espacial .....	24
2.3.3 Mandamento .....	25
2.3.3.1 Determinação subjetiva .....	27
2.3.3.1.1 Sujeito ativo .....	27
2.3.3.1.2 Sujeito passivo .....	28
2.3.3.2 Determinação objetiva .....	31
2.3.3.2.1 Base de cálculo .....	31
2.3.3.2.2 Alíquota .....	34
2.3.3.2.3 Local e momento da prestação .....	36
2.3.4 Conclusões .....	38
2.4 PONTO DE PARTIDA CONSTITUCIONAL .....	39
2.5 IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E EXTRAFISCALIDADE .....	42
<b>3 DISCIPLINA LEGISLATIVA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO</b> .....	47
3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS .....	47
3.2 EVOLUÇÃO NORMATIVA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NO BRASIL .....	48
3.2.1 Evolução da Disciplina em Nível Constitucional .....	48
3.2.2 Competência Legislativa Federal .....	53
3.2.3 Evolução da Legislação Infraconstitucional .....	55
3.3 NORMAS ORIGINÁRIAS DE ACORDOS E TRATADOS FIRMADOS PELO BRASIL .....	59

3.3.1 Considerações Gerais .....	59
3.3.2 Acordo de Valoração Aduaneira .....	63
3.3.3 Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio e Organização Mundial de Comércio .....	65
3.3.4 Tratado de Assunção .....	66
<b>4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO .....</b>	<b>71</b>
4.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS .....	71
4.1.1 Princípio da Capacidade Contributiva .....	71
4.1.2 Princípio da Extrafiscalidade .....	72
4.1.3 Decorrências da Conjugação dos Dois Princípios .....	78
4.2 CRITÉRIO MATERIAL .....	82
4.2.1 A Conduta Consistente em “Importar” .....	83
4.2.2 O Título Jurídico da Importação .....	91
4.2.3 O Complemento Verbal: “Produtos” .....	98
4.2.3.1 A questão dos bens incorpóreos .....	99
4.2.3.2 A questão dos bens imóveis .....	101
4.2.3.3 A questão da “industrialização” .....	102
4.2.3.4 A questão dos “produtos” e “mercadorias” .....	102
4.2.4 O Complemento Verbal: “Estrangeiros” .....	110
4.2.4.1 Considerações gerais .....	110
4.2.4.2 Critério jurídico: soberania .....	112
4.2.4.3 Produtos “desnacionalizados” .....	117
4.2.4.4 Conceito de “produtos estrangeiros no Mercosul .....	121
4.2.4.5 Imunidade objetiva .....	126
4.2.5 Finalidade da Importação .....	127
4.3 CRITÉRIO PESSOAL .....	137
4.3.1 Condições Gerais .....	137
4.3.2 A Questão do Proprietário .....	139
4.3.3 A Questão do Transportador .....	141
4.3.4 Imunidades Subjetivas .....	141
4.3.5 Algumas Questões Acessórias .....	144
4.4 CRITÉRIO TEMPORAL .....	145
4.4.1 Questões Preliminares .....	145
4.4.2 Limites Teóricos Para o Critério Temporal .....	146
4.4.3 A Questão do Registro da Declaração de Importação .....	147
4.5 CRITÉRIO ESPACIAL .....	151
4.5.1 Definição de Espaços Geográficos .....	152

4.5.2 Algumas Considerações Acerca da “Extraterritorialidade” .....	154
4.5.3 Síntese do Critério Espacial .....	156
4.6 Síntese da Hipótese de Incidência .....	157
<b>5 MANDAMENTO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO</b> .....	<b>158</b>
5.1 DETERMINAÇÃO SUBJETIVA .....	158
5.1.1 Sujeito Ativo .....	158
5.1.2 Sujeito Passivo .....	159
5.1.2.1 Nível constitucional: importador .....	159
5.1.2.2 Nível infraconstitucional .....	161
5.1.2.2.1 Importador .....	162
5.1.2.2.2 Destinatário de remessa postal internacional .....	163
5.1.2.2.3 Arrematante de produtos apreendidos ou abandonados .....	164
5.1.2.2.4 Adquirente de mercadoria entrepostada .....	169
5.1.2.3 Responsáveis tributários .....	171
5.2 DETERMINAÇÃO OBJETIVA .....	176
5.2.1 Base de Cálculo .....	176
5.2.1.1 Base de cálculo na Constituição .....	176
5.2.1.2 Base de cálculo nos tratados e na legislação infraconstitucional .....	181
5.2.1.3 Base de cálculo para alíquotas específicas .....	186
5.2.2 Alíquota .....	188
5.2.2.1 Disciplina constitucional .....	189
5.2.2.1.1 Condições gerais .....	189
5.2.2.1.2 Exercício da competência .....	190
5.2.2.1.3 Questão da motivação .....	193
5.2.2.1.4 Síntese da disciplina constitucional .....	195
5.2.2.2 Disciplina na legislação infraconstitucional e nos tratados .....	197
5.2.2.2.1 Legislação federal .....	197
5.2.2.2.2 Normas originárias de tratados internacionais .....	199
5.2.2.2.3 GATT/OMC .....	199
5.2.2.2.4 Tratado de Assunção .....	201
5.2.2.2.5 Síntese .....	203
5.3 Local e momento da prestação .....	204
<b>6 CONCLUSÕES</b> .....	<b>206</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>217</b>

## LISTA DE SIGLAS

ADCT	- Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
art.	- Artigo
AVA	- Acordo sobre Valoração Aduaneira
CAM	- Código Aduaneiro do Mercosul
CF/88	- Constituição Federal de 05 de outubro de 1988
CTN	- Código Tributário Nacional – Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966
DL	- Decreto-lei
GATT	- General Agreement of Tax and Trade (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio)
ICMS	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	- Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana
ISS	- Imposto sobre Serviços
MERCOSUL	- Mercado Comum do Sul
NCM	- Nomenclatura Comum do Mercosul
OMC	- Organização Mundial do Comércio
RA	- Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 91.030, de 05 de março de 1985
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
TAB	- Tarifa Aduaneira do Brasil/Sistema Harmonizado
TEC	- Tarifa Externa Comum
TFR	- Tribunal Federal de Recursos

## RESUMO

A presente dissertação visa à construção da regra-matriz de incidência do imposto de importação a partir de uma estrutura escolhida e de certos pressupostos epistemológicos. Em síntese, a regra-matriz de incidência de qualquer tributo consiste em uma norma jurídica, cuja hipótese descreve um determinado fato lícito, e cujo mandamento prescreve a conduta de levar uma quantia em dinheiro aos cofres públicos. A sua construção pressupõe a definição de um modelo a partir do qual são descritos os aspectos ou critérios mais relevantes do fato e da relação jurídica prescrita. Por uma opção metodológica, a construção da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação tem, como ponto de partida, as normas constitucionais vigentes, sendo complementada pela análise das normas infraconstitucionais e daquelas decorrentes de acordos e tratados firmados pelo Brasil, principalmente quanto à sua validade perante o sistema. O caminho metodológico empreendido revela que a regra-matriz de incidência do Imposto de Importação, como a dos demais impostos, é orientada pela capacidade contributiva, segundo a qual o fato descrito na respectiva hipótese deve ser uma manifestação de riqueza referida a um sujeito. Além disso, é informada pela extrafiscalidade, que se revela nas nítidas finalidades regulatórias desse imposto, a ponto de não se sujeitar ao princípio da anterioridade da lei fiscal e, com relação à alteração das alíquotas, ao próprio princípio da estrita legalidade tributária. Adotando-se o modelo proposto, tem-se que a regra-matriz de incidência do Imposto de Importação é constituída pelo fato de alguém, não beneficiado pelas normas constitucionais de imunidade, submeter produto estrangeiro – pela origem ou pela desnacionalização de produto nacional -, que não livros, jornais, periódicos ou o papel destinado a sua impressão, à soberania do Estado brasileiro, introduzindo-o no território nacional por meio de um procedimento administrativo legalmente definido. Esse fato se consuma no momento do registro da declaração de importação, na repartição competente, fazendo surgir, para aquele que o realizou, o dever de pagar, à União Federal, o valor obtido pela aplicação da alíquota, definida na Tarifa Externa Comum, sobre a base de cálculo, representada pelo valor econômico do produto.

Palavras-chave: regra-matriz de incidência; imposto de importação.

## ABSTRACT

The purpose of this dissertation is to describe the “regra-matriz de incidência”<sup>1</sup> of the tax on imports, based upon some epistemological premises. The “regra-matriz de incidência” of any tax or duty consists of a juridical rule that describes a fact that is considered legal, and links it to the obligation of paying a certain sum of money to the State – the tax or duty. The description of such rule implies on selecting a model upon which the most relevant aspects of the fact and of the obligation are identified and explained. For methodological reasons, the description of the “regra-matriz” of the tax on imports is based primarily on the constitutional rules and complemented by the analysis of other legislated rules, including those originated from international treaties and agreements in which Brazil is a party. The “regra-matriz” of the tax on imports, like that of any other tax, is informed by the principle of economic capacity, according to which the legal fact that originates taxation must be a clear sign of personal wealth. Unlike other taxes, it is also oriented by the principle of extrafiscality, by which the tax on imports has an important regulatory role, to the point that it is not subject to two important constitutional principles: the principle of legal anteriority in laying and collecting taxes, and the principle of strict legality. The latter does not apply to the tax on imports only in relation to its aliquots. As a conclusion of the study, the dissertation presents a full description of the “regra-matriz de incidência” of the tax on imports: the fact that the importer, taken as any person not benefited by constitutional tax immunity, subjects to the Brazilian State sovereignty a foreign product – understood as a product originated outside of Brazil or obtained in Brazil, but no longer considered national -, except for books, newspapers, magazines and the paper used in their printing, by introducing it into the national territory by means of a legal administrative procedure. This fact produces its effects when the declaration of imports is registered in the Customs, generating a juridical taxation relationship by which the importer owes the State a certain sum of money. This sum is obtained by the application of a percentage (aliquot), defined on the Common Foreign Tariff, on the basis of calculation, represented by the economic value of the product.

Key words: tax regulation; tax on imports.

---

<sup>1</sup> The expression is kept in its original language because there’s no equivalent expression or word in English, nor any equivalent juridical category.

## 1 INTRODUÇÃO

Os impostos aduaneiros, assim entendidos como os gravames incidentes sobre o comércio exterior, estão entre os mais antigos de que se tem notícia, e precedem ao surgimento dos Estados modernos.

Na Antiguidade, a cobrança desses “impostos” constituía uma manifestação da soberania da nação, e afetava tanto a circulação de mercadorias como de pessoas<sup>1</sup>.

Sua finalidade de arrecadar receitas era um traço comum na Grécia, na Índia e em Roma, onde o imposto recebeu o nome de *portorium*, sendo cobrado apenas dos peregrinos<sup>2</sup>. Na península ibérica, além do *portorium* romano, identificou-se a cobrança de um imposto geral sobre as mercadorias, o “almojarifazgo”, de origem árabe<sup>3</sup>.

No Brasil, a cobrança do imposto sobre as importações remonta a 1808<sup>4</sup>, quando da abertura dos portos ao comércio com outras nações. Há informações de que esse imposto chegou a representar a maior fonte de receita tributária na monarquia<sup>5</sup> e nas primeiras décadas da República, até pouco antes da Segunda Guerra Mundial<sup>6</sup>, caracterizando-se, nessa época, por sua natureza eminentemente arrecadatória.

Apesar disso, o referido imposto sempre se mostrou sensível a fatores externos e a alterações no intercâmbio internacional, tanto em função de guerras como de crises econômicas.

---

<sup>1</sup> RODRIGO, Susana Galera. *Derecho aduanero español y comunitario: la intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*. Madrid: Civitas, 1995. p. 77.

<sup>2</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. *Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1980. p. 13-15; DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1949. p. 127.

<sup>3</sup> RODRIGO, op. cit., p. 77.

<sup>4</sup> DEODATO, op. cit., p. 127.

<sup>5</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 212.

<sup>6</sup> CARLUCI, José Lence. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 55.

A aceleração do processo de industrialização e a intensificação do comércio internacional acentuaram essa característica do imposto, o qual passou a ser utilizado com a finalidade de proteger a produção nacional e, também, de regular o câmbio e a balança comercial.

O Imposto de Importação constitui, assim, um importante instrumento de regulação das atividades de comércio exterior, e de realização dos interesses do Estado, nas suas relações com outros Estados soberanos. A função regulatória desempenhada pelo imposto agrega alguns traços peculiares ao seu regime jurídico, entre os quais se pode destacar a relativa flexibilidade das alíquotas, consagrada no sistema constitucional tributário brasileiro.

A análise dessas particularidades e do próprio Imposto de Importação, de um modo geral, não chegou a despertar grande atenção por parte da doutrina jurídica ou da jurisprudência nacional.

A esse respeito, João AUGUSTO FILHO, então Conselheiro do 3º Conselho de Contribuintes da União, assim se manifestou:

Na verdade, a literatura jurídico-tributária nacional é paupérrima em matéria de estudos da hipótese de incidência do imposto de importação. Cumpre ainda ter a sinceridade de asseverar que também a jurisprudência de nossos tribunais ainda não aprofundou o estudo da matéria, muito embora o imposto de importação, entre nós, já esteja para completar cento e setenta anos, desde 1808 (ano da abertura dos portos).<sup>7</sup>

A falta de interesse pelo assunto ficou mais evidente nas 2 últimas décadas, em que o estudo das regras-matrizes de incidência tributária ganhou enorme destaque na doutrina, na esteira do desenvolvimento de uma teoria da norma de incidência tributária<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> AUGUSTO FILHO, João. *O imposto de importação: seleção de acórdãos do 3º Conselho de Contribuintes*. Brasília: ESAF, 1983. p. 99.

<sup>8</sup> Entre as obras às quais, geralmente, se atribui a construção dessa teoria, merecem ser citadas: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993; CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

É possível, até, falar em uma “escassez de literatura jurídica”, semelhante àquela que assola o estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme apontou José Roberto Vieira<sup>9</sup>.

Não se pode deixar de mencionar que obras de boa qualidade foram produzidas a respeito do Imposto de Importação, como é o caso daquelas da autoria de Américo Lacombe<sup>10</sup>, Hamilton Dias de Souza<sup>11</sup>, Sebastião de Oliveira Lima<sup>12</sup> e Osiris de Azevedo Lopes Filho<sup>13</sup>.

Apesar da sua notável contribuição ao estudo desse imposto, tais obras, quase sempre, extraíram suas conclusões a partir da legislação infraconstitucional, o que revela uma opção científica equivocada em face do sistema constitucional tributário brasileiro. Além disso, todas foram elaboradas à luz da Constituição anterior, impondo-se uma revisão e atualização da realidade constitucional que lhes serviu de suporte.

Um exemplo disso é dado pela impossibilidade, na Constituição atual, de alteração da base de cálculo do imposto por meio de decreto do Presidente da República. Na ordem constitucional revogada, essa era uma faculdade do Poder Executivo que dava amparo à fixação das chamadas “pautas de valor mínimo” e “preços de referência”, por órgãos ligados ao Ministério da Fazenda.

À pouca atenção dispensada pela doutrina se soma a verdadeira “teia” legislativa que envolve a regulamentação do Imposto de Importação, em nível infraconstitucional, em grande parte responsável pelo fato de seu estudo e

---

<sup>9</sup> VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre produtos industrializados: atualidade, teoria e prática. In: *Justiça tributária: I Congresso Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 514.

<sup>10</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Imposto de importação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1979.

<sup>11</sup> SOUZA, *Estrutura ...*

<sup>12</sup> LIMA, Sebastião de Oliveira. *O fato gerador do imposto de importação na legislação aduaneira*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1981.

<sup>13</sup> LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984.

conhecimento estarem restritos a um grupo limitado de técnicos e profissionais que atuam na área aduaneira.

Esse quadro tem contribuído para a falta de questionamento quanto a diversos ângulos da incidência desse imposto, revelando uma certa condescendência da doutrina tributarista em relação a situações de inconstitucionalidade que o envolvem.

O presente trabalho não se propõe a preencher a “lacuna” doutrinária identificada, nem a superar as premissas erigidas pelos diversos autores que se debruçaram sobre o Imposto de Importação.

Na verdade, seus objetivos são bem menos ambiciosos, dada a necessidade de delimitação do tema dentro de parâmetros mais precisos e factíveis.

Esta dissertação visa, portanto, à construção da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação, o que se realiza a partir dos pressupostos epistemológicos definidos na Seção 2. Nesta, são abordados alguns conceitos essenciais, como os de norma jurídica e extrafiscalidade, definindo-se, também, a estrutura da norma de incidência tributária e a opção metodológica adotada, de nível constitucional.

A Seção 3 contém a disciplina normativa básica do Imposto de Importação no Brasil. A esse título, fez-se um breve retrospecto do tratamento normativo dado ao imposto, tanto em nível constitucional como infraconstitucional. Analisam-se, também, as principais disposições originárias de tratados firmados pelo Brasil, na parte em que afetam a regra-matriz de incidência do Imposto de Importação.

A Seção 4 trata dos critérios identificados na hipótese de incidência normativa, a partir da Constituição Federal, mas sem descurar da análise de alguns dispositivos - infraconstitucionais e originários de tratados – que repercutem na hipótese, especialmente aqueles que têm gerado opiniões controvertidas na doutrina e na jurisprudência.

O mandamento da norma de incidência do Imposto de Importação é objeto da abordagem contida na Seção 5, seguindo a mesma proposta metodológica adotada na seção anterior. Finalmente, a Seção 6 aponta as conclusões da dissertação.

## 2 PRESSUPOSTOS EPISTEMOLÓGICOS

### 2.1 QUESTÃO TERMINOLÓGICA

A pretensão de desenvolver um trabalho científico envolve não apenas opções de ordem metodológica, como também esclarecimentos quanto à terminologia adotada. A busca pelo rigor terminológico, quase sempre, dá a nota de cientificidade ao estudo, sendo colocada como pressuposto do seu desenvolvimento<sup>14</sup>.

Justamente por perseguir um mínimo de cientificidade, a presente dissertação não se valerá da expressão “fato gerador”, pelas mesmas razões já apontadas por Alfredo Augusto Becker<sup>15</sup>, Geraldo Ataliba<sup>16</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>17</sup>, entre outros estudiosos do direito tributário<sup>18</sup>. A crítica à expressão está em que ela designa duas realidades absolutamente distintas: a descrição normativa e o fato descrito, cuja ocorrência no mundo fenomênico determinará a incidência da norma.

Assinalaram os referidos autores que, embora a expressão tenha sido empregada amplamente pelo legislador infraconstitucional, isso não impede o cientista do direito de utilizar-se de expressões diferentes para designar as diferentes realidades. Antes, o obriga, em nome de um mínimo de rigor terminológico, necessário à produção do conhecimento científico.

---

<sup>14</sup> A respeito, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6. ed. atual. de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 4-5; 158-159. Deve-se, porém, reiterar a advertência de Genaro Carrió, no sentido de ser estéril o esforço em buscar o significado intrínseco das palavras, “porque as palavras não têm significado nesse sentido; simplesmente têm usos.” CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*, p. 95, apud JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 25.

<sup>15</sup> BECKER, loc. cit., p. 75, 288-289.

<sup>16</sup> ATALIBA, *Hipótese ...*, 5. ed., p. 49-53.

<sup>17</sup> CARVALHO, *Teoria da norma ...*, 3. ed., p. 116-122; *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 157-160.

<sup>18</sup> Entre os quais podem ser citados Rubens Gomes de Sousa, Amílcar de Araújo Falcão, Aliomar Baleeiro e Fábio Fanucchi, os quais, porém, não chegaram a adotar outra terminologia, conforme expôs José Roberto Vieira. VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993. p. 61-62.

Com base na lição de Karl Engisch, Sacha Calmon Navarro Coelho comparou a “ambigüidade” do “fato gerador” com aquela que ocorre com a expressão “comando normativo”, já que designa tanto a prescrição prevista abstratamente no mandamento da norma jurídica, como a prescrição concretizada<sup>19</sup>.

Feitas tais considerações, designar-se-á “hipótese de incidência tributária” ou, simplesmente, “hipótese de incidência”, a descrição normativa da situação tributável por. O fato verificado em concreto será denominado “fato imponible”<sup>20</sup> ou “fato jurídico tributário”<sup>21</sup>, sendo essa a terminologia adotada doravante.

Sendo distintas as realidades a que pertencem a descrição normativa e o fato descrito, conclui-se – na senda do raciocínio desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho<sup>22</sup> - que somente o conceito do fato jurídico tributário – e não o fato, considerado na sua realidade intrínseca – pode se subsumir, se enquadrar perfeitamente ao conceito contido na hipótese da norma. Tal conclusão resulta da natureza lógica da incidência, obstando que ela ocorra entre dados pertencentes a realidades diversas.

## 2.2 NORMA JURÍDICA, TEXTO LEGAL E PROPOSIÇÃO JURÍDICA

A descrição da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação impõe alguns esclarecimentos prévios, que se colocam como premissas do estudo empreendido<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 390.

<sup>20</sup> ATALIBA, *Hipótese ...*, 5. ed., p. 50-51. A expressão “fato imponible” mereceu a crítica de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual, uma vez verificado o fato, a incidência não é somente passível de ocorrer (imponible), mas ocorre de modo automático e infalível. CARVALHO, *Teoria da norma ...*, 3. ed., p. 122.

<sup>21</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 160.

<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 160-161.

<sup>23</sup> Já afirmou Paulo de Barros Carvalho que “qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes.” CARVALHO, *Teoria da norma ...*, 3. ed., p. 29.

Conceitos como o de norma jurídica, princípio jurídico e sistema já foram objeto de estudo por parte de juristas de grande renome<sup>24</sup> e de inúmeras obras na seara do direito tributário<sup>25</sup>, que praticamente exauriram o assunto. Além disso, a preocupação com tais conceitos permeia grande parte dos estudos científicos produzidos nos últimos anos, a ponto de afastar qualquer perspectiva de inovação ou originalidade. Por tais razões, o presente trabalho não se voltará a incursões mais aprofundadas nessa seara. As considerações abaixo retratam um simples sumário das propostas da melhor doutrina, e sua enunciação, no corpo deste estudo, destina-se a fornecer certos pressupostos epistemológicos indispensáveis à abordagem que se seguirá.

O direito positivo se dirige aos comportamentos intersubjetivos, regulando-os por meio de uma linguagem prescritiva que se expressa nos textos legais.

A norma jurídica não equivale à lei nem ao texto legal, mas “resulta da conjunção de significados normativos defluentes de diversas leis ou artigos de leis,

---

<sup>24</sup> Várias são as obras a propósito dos temas acima enumerados. Entre elas, podem ser apontadas algumas, cuja notoriedade é indiscutível: KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998; KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. 3. ed. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998; HART, Herbert L.A. *O conceito de direito*. 2. ed. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994; ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1968; BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. No Brasil, entre outros: MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974. v. 1; REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1979; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994; DINIZ, Maria Helena. *A ciência jurídica*. 2. ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982; VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da norma jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000; VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

<sup>25</sup> Entre as quais podem ser citadas, como exemplos: BECKER, loc. cit.; CARVALHO, *Teoria da norma ...*, 3. ed.; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000; JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985; VIEIRA, *A regra-matriz ...*; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 1999; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

editados em épocas diferentes, por corpos legislativos”<sup>26</sup>. Na definição oferecida por Paulo de Barros Carvalho, “a norma jurídica é a significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo”<sup>27</sup>.

A lei constitui, assim, “a *forma* de que se reveste a norma ou um conjunto de normas dentro do ordenamento”<sup>28</sup>, o suporte físico partir do qual são construídas as significações<sup>29</sup>.

A norma jurídica tem existência lógica<sup>30</sup>, pois resulta de uma atividade intelectual exercida sobre os textos legais. Tem natureza prescritiva, sendo dotada de uma estrutura formal a que Paulo de Barros Carvalho designou de “unidade mínima e irreduzível de significação do deôntico”<sup>31</sup>. Segundo esse autor, os enunciados prescritivos do direito positivo só adquirem força quando integrados nessa unidade que, sintaticamente, se apresenta sempre sob a forma de um juízo hipotético condicional, pelo qual abstratamente se atribui determinada conseqüência a uma situação a verificar-se no mundo fático<sup>32</sup>.

A distinção lei - norma jurídica adquire relevância para o presente estudo, na medida em que a norma-padrão de incidência do Imposto de Importação, como a de qualquer outro tributo, não é extraída a partir da simples leitura de um determinado dispositivo de lei ou da Constituição.

---

<sup>26</sup> COÊLHO, *Teoria geral ...*, 3. ed., p. 87.

<sup>27</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 7.

<sup>28</sup> FERRAZ JÚNIOR, loc. cit., p. 232.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 17. Além dos textos legais, os costumes também constituem suporte para a construção das significações. De acordo com Maria Helena Diniz, “a norma de Direito é um objeto cultural, que se compõe de um substrato e de um sentido. O seu substrato pode ser a ‘verbi legis’, sua manifestação escrita ou oral, caso em que seria um objeto cultural mundanal. Pode ser ainda a conduta humana em interferência intersubjetiva, sendo, então, um objeto cultural egológico.” DINIZ, loc. cit., p. 81-82.

<sup>30</sup> COÊLHO, *Curso de direito ...*, p. 29.

<sup>31</sup> CARVALHO, *Direito Tributário ...*, p. 18.

<sup>32</sup> Luís Cesar Souza de Queiroz definiu a norma jurídica como “uma mensagem prescritiva (significação), construída a partir de enunciados prescritivos (suporte físico), reguladora de condutas intersubjetivas e dotada de exterioridade, bilateralidade e coercitividade.” QUEIROZ, loc. cit., p. 21.

Analisando obra de Korkounov, Maria Helena Diniz ressaltou que os dois elementos que compõem as normas jurídicas – a hipótese ou suposição, e a disposição ou ordem – nem sempre estão contidos em um único artigo de texto legal. “Com efeito”, diz essa autora, “a norma pode estar exposta em inúmeros artigos; neste caso, um deles conterà a hipótese e o outro a disposição.”<sup>33</sup>

No caso da regra-matriz de incidência tributária, pode-se ir além e afirmar que a sua identificação exige a análise dos textos de diversos artigos constitucionais, legais e infralegais.

Tal análise conduzirá, certamente, à elaboração de juízos encarregados de descrever o conteúdo normativo, e que se exprimem por meio das chamadas proposições jurídicas.

As proposições jurídicas são enunciados lingüísticos, produzidos pela ciência do direito, e que se destinam a descrever o seu objeto de conhecimento – as normas jurídicas<sup>34</sup>.

Além de se distinguirem destas pela sua natureza descritiva, as proposições jurídicas se diferenciam pelo fato de não estarem sujeitas ao juízo de validade/invalidade, mas ao juízo de verdade/falsidade. Tal distinção, porém, tem pressuposta a concepção kelseniana de que as normas jurídicas não constituem juízos, não se submetendo, portanto, à lógica<sup>35</sup>.

Em sentido oposto, observando que tanto as normas jurídicas como as proposições são juízos hipotéticos, que se exprimem por meio de enunciados lingüísticos, Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho<sup>36</sup> sustentam que, sob o

---

<sup>33</sup> DINIZ, loc. cit., p. 87-88.

<sup>34</sup> Novamente, a lição de Maria Helena Diniz é oportuna: “A *proposição jurídica* não constitui uma expressão independente de uma norma jurídica, mas um *juízo* que contém uma enunciação sobre a referida norma. Ela nada mais é senão a formulação lógica que da norma é feita pelo jurista enquanto tal, desprovido de toda e qualquer autoridade jurídica, ou seja, quando não atua como órgão ou membro da comunidade.” Ibid., p. 95.

<sup>35</sup> Ibid., p. 134.

<sup>36</sup> VIEIRA, *A regra-matriz ...*, p. 56.

ponto de vista da lógica, seria correto falar em proposições prescritivas (as normas jurídicas) e proposições descritivas (as proposições jurídicas).

Independentemente da concepção adotada e da terminologia – proposições jurídicas ou proposições descritivas -, tem-se que, como trabalho de cunho científico, a presente dissertação se valerá dessa espécie de enunciados lingüísticos para descrever e construir a norma-padrão de incidência do Imposto de Importação.

## 2.3 ESTRUTURA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 2.3.1 Considerações Iniciais

A regra-matriz de incidência, ou norma-padrão de incidência tributária<sup>37</sup>, pertence a uma categoria específica das normas tributárias, exatamente aquelas que contêm a descrição dos “aspectos de eventos de possível ocorrência”<sup>38</sup> e a prescrição de uma relação jurídica, pela qual alguém está obrigado a levar aos cofres públicos uma determinada quantia em dinheiro<sup>39</sup>. Esse tipo de norma tributária foi denominado por Paulo de Barros Carvalho “norma tributária em sentido estrito”<sup>40</sup>, distinguindo-se das “normas tributárias em sentido amplo”, que definem os princípios gerais balizadores da atividade legislativa tributária e as providências administrativas relacionadas com a tributação.

A norma-padrão de incidência caracteriza-se como uma norma de conduta e, como tal, apresenta uma estrutura complexa, que se compõe da própria norma que descreve uma situação fática e a correspectiva prestação, e de outra norma, na qual se

---

<sup>37</sup> Expressões que serão utilizadas como sinônimas.

<sup>38</sup> CARVALHO, *Direito tributário* ..., p. 79.

<sup>39</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto* ..., p. 41.

<sup>40</sup> CARVALHO, *Curso de direito* ..., 6. ed., p. 154; *Direito tributário* ..., p. 79. Conforme esclarece esse autor, para cada figura tributária haverá uma norma-padrão de incidência tributária, sendo bastante individualizada e especial a sua ocorrência.

impõe uma determinada pena ou sanção ao descumprimento da prestação (conduta ilícita).

A primeira corresponde à endonorma, na terminologia de Carlos Cossio, adotada por Paulo de Barros Carvalho<sup>41</sup>, Marçal Justen Filho<sup>42</sup> e Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>43</sup>, ou à norma primária, como preferiu designá-la Lourival Vilanova<sup>44</sup>, em declarada inversão da teoria kelseniana sobre as normas primárias e secundárias<sup>45</sup>.

A segunda norma, de natureza sancionatória, equivale à perinorma de Cossio (ou norma secundária), apresentando-se sob a mesma estrutura formal da endonorma, composta de uma hipótese e de uma consequência<sup>46</sup>.

É necessário consignar a posição divergente de Geraldo Ataliba a respeito da estrutura normativa proposta. Para ele, a complexidade dessa estrutura significava que, além da hipótese e do mandamento, toda norma jurídica já contém a prescrição da sanção pelo descumprimento deste último<sup>47</sup>.

No presente estudo, seguindo a linha da doutrina majoritária quanto ao assunto, adota-se a estrutura dúplice da norma, composta pela descrição abstrata de uma situação (a hipótese, suposto ou antecedente<sup>48</sup>) e a correspondente prescrição (consequência ou mandamento), unidas por um vínculo de dever-ser (imputação deôntica).

---

<sup>41</sup> CARVALHO, *Teoria da norma* ..., 3. ed. p. 88.

<sup>42</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto* ..., p. 27 e 41.

<sup>43</sup> COELHO, *Teoria geral* ..., 3. ed., p. 105.

<sup>44</sup> VILANOVA, loc. cit., p. 111-112.

<sup>45</sup> Segundo a qual a norma primária e autônoma seria, sempre, a norma que condiciona a sanção. No entendimento de Fábio Ulhôa Coelho, essa posição não foi abandonada nem mesmo na obra póstuma de Kelsen. COELHO, Fábio Ulhôa. *Para entender Kelsen*. São Paulo: Max Limonad, 1995. p. 10, 38.

<sup>46</sup> Referendando tal posição, ver CARVALHO, *Curso de direito* ..., 6. ed., p. 161; COELHO, *Teoria geral* ..., 3. ed., p. 95; JUSTEN FILHO, *O imposto* ..., p. 41; e VIEIRA, *A regra-matriz* ..., p. 57.

<sup>47</sup> ATALIBA, *Hipótese* ..., 5. ed., p. 40-41.

<sup>48</sup> Luís Cesar Souza de Queiroz sustentou sua preferência por designar a primeira parte da norma por “antecedente”, pois o vocábulo “hipótese” não seria adequado para todas as situações, especialmente nos casos das normas individuais e concretas, em que o antecedente descreve uma situação já ocorrida. QUEIROZ, loc. cit., p. 25-26. Apesar da advertência, por não resultar em prejuízo à cientificidade do trabalho, adotar-se-á o vocábulo “hipótese”.

A natureza desse vínculo permite distinguir a norma jurídica das leis da natureza, regidas pelo princípio da causalidade natural, pelo qual, ocorrida determinada causa fato, é o efeito (e não **deve-ser**, como ocorre na causalidade normativa)<sup>49</sup>.

A norma tributária apresenta a mesma estrutura lógica das demais normas de conduta<sup>50</sup>, com uma hipótese e um conseqüente<sup>51</sup>.

A norma tributária que define a incidência do tributo, a chamada norma-padrão de incidência ou regra-matriz de incidência tributária, apresenta uma peculiaridade, que consiste em associar uma classe específica de relações jurídicas – pelas quais “alguém está obrigado a levar dinheiro aos cofres do Estado”<sup>52</sup> – a uma determinada espécie de hipótese.

A hipótese de incidência tributária se distingue das demais hipóteses normativas por descrever comportamentos lícitos, permitidos ou obrigatórios. Uma determinada hipótese de incidência normativa não será tributária se contiver a

---

<sup>49</sup> QUEIROZ, loc. cit., p. 24.

<sup>50</sup> BECKER, loc. cit., p. 289.

<sup>51</sup> Apenas a título de esclarecimento, mesmo porque o assunto foge aos objetivos da presente dissertação, é necessário consignar que nem todas as normas jurídicas traduzem juízos hipotéticos ou condicionais, nem se apresentam sob a estrutura lógica acima descrita. Como apontou Marçal Justen Filho, o Direito “também é dotado de um ser”, que se revela nas normas destinadas a regular o próprio direito – distintas daquelas que prescrevem condutas e relações jurídicas –, fazendo-o de modo categórico e não condicionado à verificação de nenhum evento anteriormente descrito. Entre tais normas, secundárias em relação às normas de conduta (normas primárias ou de primeiro grau), destacam-se as normas de estrutura, que definem competências e as atribuem a determinados órgãos. JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 25. Sustentando posição contrária, Paulo de Barros Carvalho afirmou que as proposições que veiculam juízos categóricos “não têm índole normativa”, não obstante também integrem o sistema jurídico, complementando-o. CARVALHO, *Teoria da norma ...*, 3. ed., p. 54-55. O mesmo autor afirma que as normas de estrutura, por não se dirigirem diretamente para a conduta, não apresentam, no mandamento, o vínculo jurídico entre os sujeitos da relação jurídica (dever-ser intraproposicional). CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 239. Em obra mais recente, salientou que, não obstante as normas jurídicas apresentem homogeneidade sintática, do ponto de vista semântico, podem se estruturar de forma diversa. Não esclareceu, porém, em que consistiria essa diversidade, dedicando-se a encontrar um núcleo comum a todas as normas tributárias. CARVALHO, *Direito tributário ...*, p. 35-37.

<sup>52</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 41.

descrição de um fato ilícito (que seria objeto das perinormas, na terminologia de Cossio, ou das normas primárias de Kelsen<sup>53</sup>).

Lembre-se que o fato hipoteticamente previsto não pode ser ilícito, ainda que ilícito seja o evento que lhe deu origem (ex.: renda proveniente de lenocínio – não é o lenocínio que foi descrito, mas a renda).

A hipótese de incidência tributária deverá descrever sempre um fato, no sentido de que a vontade, enquanto tal, não integra a conduta tributável, senão como pressuposto da realização de atos e negócios jurídicos, os quais são considerados apenas em seus efeitos<sup>54</sup>.

A afirmação de que os contratos e acordos de vontade não integram a gama de situações fáticas que podem vir a compor a hipótese de incidência tributária, está associada ao conceito de tributo como obrigação *ex lege*, não resultante de uma relação contratual entre o contribuinte e o Estado.<sup>55</sup> Frise-se, porém, que a compulsoriedade do tributo é excludente, apenas, do elemento volitivo, mas não dos atos que decorrerem da vontade, considerados como fatos.

Portanto, desde que represente indício ou manifestação de riqueza pessoal, um contrato celebrado entre particulares pode, perfeitamente, figurar como fato tributável.

Partindo de considerações acerca do conceito de tributo, Sacha Calmon Navarro Coêlho o diferencia, ainda, das indenizações<sup>56</sup>, de deveres pecuniários compulsórios de natureza privada, da obrigação alimentar e das apropriações, pelo Estado, de dinheiro abandonado<sup>57</sup>. Isso acaba por restringir a gama de fatos que podem

---

<sup>53</sup> CARVALHO, *Teoria da norma* ..., 3. ed., p. 48. Porém, conforme observou Marçal Justen Filho, a diferenciação entre “tributo” e “sanção” é incompatível com o pensamento kelseniano, na medida em que o conceito de ilícito está vinculado à existência de sanção, não se revelando por uma qualidade intrínseca da conduta. JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva* ..., p. 65-66.

<sup>54</sup> CARVALHO, *Teoria da norma* ..., 3. ed., p. 96-97.

<sup>55</sup> Nesse sentido: CARVALHO, *Teoria da norma*, 3. ed., p. 96-97; COÊLHO, *Teoria geral* ..., 3. ed., p. 108.

<sup>56</sup> Essa diferenciação também foi propugnada por Geraldo Ataliba. ATALIBA, *Hipótese* ..., 5. ed., p. 34-35.

<sup>57</sup> COÊLHO, *op. cit.*, p. 106-109.

compor a hipótese de incidência tributária, na tentativa de distingui-la das demais hipóteses normativas.

É necessário consignar a existência de posições no sentido de que a identificação do tributo não depende, apenas, das características da hipótese, mas afeta, também, o mandamento normativo, mais precisamente, a relação jurídica que nele se contém. Para Marçal Justen Filho, é possível falar em uma “relação tributária”, que se distingue das demais obrigações e relações jurídicas pelo regime de direito público, ao qual está submetida<sup>58</sup>.

Além das especificidades acima apontadas, a eleição dos supostos tributários não pode prescindir da observância aos princípios que norteiam a atividade impositiva do Estado<sup>59</sup>, entre os quais se destaca o princípio da igualdade, que tem por consectário o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva “absoluta”<sup>60</sup> condiciona a materialidade da hipótese de incidência dos tributos, impondo que ela contenha a descrição abstrata de uma “situação exteriorizada de riqueza, de conteúdo patrimonial”<sup>61 62</sup>.

Segundo Marçal JUSTEN FILHO, três aspectos essenciais caracterizam o “regime jurídico tributário”: a escolha de situações economicamente avaliáveis para

---

<sup>58</sup> Esse regime “significa a supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade do interesse público”. O regime de direito público repercute, ainda, na atribuição de direitos e deveres de diversos conteúdos aos sujeitos da relação, de sorte que as situações ativa e passiva não são bem definidas. JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 84-90.

<sup>59</sup> CARVALHO, *Teoria da norma ...*, 3. ed., p. 92.

<sup>60</sup> Segundo Paulo de Barros Carvalho, a expressão é atribuída a Fernando Vicente-Arche Domingo. *Ibid.*, p. 92-93. Ver também JUSTEN FILHO, *op. cit.*, p. 233.

<sup>61</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, v. 14, p. 363. Em seu *Sujeição passiva tributária*, o autor destaca que a patrimonialidade da situação descrita na hipótese é acentuada com relação aos impostos, mas também está presente na materialidade da hipótese de incidência dos tributos vinculados (patrimonialidade indireta). *Ibid.*, p. 241.

<sup>62</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, a capacidade contributiva absoluta constitui um dado pré-jurídico, pelo qual o legislador escolhe fatos de conteúdo econômico para compor a materialidade da hipótese de incidência. Não obstante o autor afirme que, no Brasil, “toda a elaboração legislativa tributária deva ser condicionada ao princípio da igualdade”, não contemplou tal dado na síntese dos supostos possíveis, bastando que se trate de um fato lícito, que não um acordo de vontades. CARVALHO, *Teoria da norma ...*, 3. ed., p. 92-99.

compor a hipótese de incidência tributária (princípio da capacidade contributiva), a finalidade de arrecadação de recursos para o Estado, e a observância dos princípios da legalidade e da tipicidade. Entre eles, o primeiro aspecto é que permite diferenciar os tributos e as penalidades pecuniárias, em que a apropriação de riquezas por parte do Estado não se realiza em virtude da existência da riqueza, mas por razões diversas<sup>63</sup>.

A apreensão de uma situação reveladora de riqueza, na materialidade da hipótese de incidência tributária, é apenas um dos ângulos do princípio da capacidade contributiva, cujo conteúdo é mais amplo. Na verdade, ele se manifesta, também, no mandamento normativo, adquirindo conteúdos semânticos diversos em relação à alíquota, à base de cálculo e ao sujeito passivo<sup>64</sup>.

A conformidade da hipótese de incidência tributária com os princípios e outros postulados do ordenamento jurídico – entre os quais as normas que atribuem a competência tributária - se impõe por força da integração harmônica das normas no sistema constitucional tributário, determinando a conformidade externa da norma<sup>65</sup>. A conformidade interna resulta da compatibilidade do mandamento normativo com a situação descrita na hipótese.

A norma tributária em sentido estrito é, assim, uma norma de conduta que contém, em sua hipótese, critérios capazes de identificar um fato revelador de riqueza,

---

<sup>63</sup> Como o descumprimento de um dever jurídico. JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 226-228, 236-238.

<sup>64</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 242-256, e *Capacidade contributiva ...*, p. 363-369. Tais conteúdos serão melhor analisados *infra*. A existência de diversas manifestações jurídicas do princípio da capacidade contributiva já fora referida por Sampaio Dória, que assim sintetizou as hipóteses em que se aplica a capacidade contributiva “objetiva”: “a) mensuração da base impositiva pelo efetivo valor do fato, ato ou negócio tributados; b) eleição de substitutos ou responsáveis tributários, condicionada à possibilidade daqueles se ressarcirem dos impostos pagos de seus verdadeiros devedores (imposto de renda na fonte); c) exigência do imposto sobre a renda dos beneficiários dos rendimentos, dos impostos sobre o patrimônio dos respectivos proprietários ou possuidores, e dos impostos sobre a circulação de riqueza de qualquer das pessoas que nela intervenham; d) vedação de presunções *juris et de jure* em matéria tributária ou de lançamentos indiciários, se não houver direito à contraprova da inexistência do fato gerador, pelos indivíduos alvejados com impostos.”. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 182-183.

<sup>65</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 54-56.

sempre lícito e de natureza não contratual<sup>66</sup>, que não constitua indenização por dano ou apropriação de dinheiro abandonado. O mandamento dessa norma contém a determinação de uma relação jurídica, cujo sujeito ativo é sempre o Estado, e cujo objeto é uma prestação de dar dinheiro aos cofres públicos.

### 2.3.2 Hipótese de Incidência Tributária

A hipótese de incidência tributária contém a descrição legal e abstrata de uma situação fática, construída por meio da seleção de algumas entre as inúmeras propriedades intrínsecas do fato escolhido, às quais o legislador atribui relevância jurídica.

Por ser um conceito legal, a hipótese de incidência tributária é “una e indivisível”<sup>67</sup>, de modo que a situação ou o estado de fato abstratamente descrito é considerado no seu todo<sup>68</sup>.

No entanto, por meio de um processo de abstração mental, é possível seccionar o conceito temporariamente, dele extraíndo os critérios que permitirão identificar os aspectos do fato eleito<sup>69</sup>. No momento da incidência da norma tributária, esses critérios são reunidos no conceito da hipótese, devendo ser verificados de modo simultâneo no fato subsumido.

---

<sup>66</sup> Embora a celebração de um contrato entre particulares possa, perfeitamente, constituir um fato tributável, conforme já esclarecido.

<sup>67</sup> ATALIBA, *Hipótese ...*, 5. ed., p. 59.

<sup>68</sup> Que não se confunde, porém, com as propriedades intrínsecas do fato descrito, que constitui objeto do conceito representado na hipótese.

<sup>69</sup> Os vocábulos “critérios” e “aspectos” foram utilizados de acordo com o esclarecimento de Marçal Justen Filho no sentido de que, a rigor, os aspectos existem no fato imponible; na norma jurídica, encontram-se os critérios aptos a identificá-los. JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 44. Essa é a terminologia empregada na presente dissertação, embora, como lembrou o mencionado autor, a utilização do vocábulo “aspecto” para indicar o conteúdo da norma não chega a comprometer a cientificidade do trabalho.

Paulo de Barros Carvalho localiza, na hipótese de incidência tributária, três critérios identificadores do fato: o critério material, que ocupa o núcleo da hipótese, e os critérios espacial e temporal<sup>70</sup>.

Além desses critérios, Marçal Justen Filho<sup>71</sup>, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>72</sup>, Luís Cesar Souza de Queiroz<sup>73</sup> e Cesar A. Guimarães Pereira<sup>74</sup> sustentam a existência de um critério pessoal na hipótese, que descreve o aspecto subjetivo do fato, inconfundível com os sujeitos da relação jurídica prevista no mandamento.

Observe-se que a base de cálculo do tributo é necessária à determinação do objeto da relação jurídica prescrita no mandamento, não se justificando o seu estudo como parte integrante da própria hipótese de incidência, como defenderam Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba. Para aquele, a base de cálculo ocupava o próprio núcleo da hipótese<sup>75</sup>, enquanto que para este<sup>76</sup>, conjugava-se ao aspecto material, situando-se também na hipótese de incidência.

Como salientou Paulo de Barros Carvalho<sup>77</sup>, o “deslocamento” da base de cálculo para a hipótese de incidência esvaziaria de conteúdo o conseqüente normativo, já que despido de importante elemento na determinação do objeto da relação jurídica tributária. Além disso, geraria incoerência na própria estrutura normativa, em virtude da confusão entre os critérios que permite a identificação da situação hipotética e as determinações inerentes à relação jurídica prevista no mandamento.

---

<sup>70</sup> CARVALHO, *Teoria da norma* ..., 3. ed., p. 113; *Curso de direito* ..., 6. ed., p. 166, entre outras.

<sup>71</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto* ..., p. 48-52.

<sup>72</sup> COÊLHO, *Teoria geral* ..., 3. ed., p. 113-116.

<sup>73</sup> QUEIROZ, loc. cit., p. 169-170.

<sup>74</sup> PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 30-31.

<sup>75</sup> BECKER, loc. cit., p. 298.

<sup>76</sup> ATALIBA, *Hipótese* ..., 5. ed., p. 97.

<sup>77</sup> CARVALHO, *Teoria da norma* ..., 3. ed., p. 110-111.

### 2.3.2.1 Critério material

O critério material constitui o núcleo da hipótese de incidência tributária, e corresponde à situação fática tributável, resultante da abstração das coordenadas de tempo e lugar.

Tomando a hipótese como uma oração gramatical, o critério material se revela, basicamente, por um verbo acompanhado do seu complemento (predicado da oração).

A hipótese de incidência tributária, a exemplo da grande maioria das hipóteses de incidência normativas, deve contemplar um fato referido a um sujeito, seja porque a subjetividade e a intersubjetividade são inerentes ao Direito enquanto fato social<sup>78</sup>, seja porque, no caso específico das normas de incidência tributária, esse fato deve ser capaz de revelar riqueza (fato signo-presuntivo de riqueza<sup>79</sup>).

Assim, o verbo que representa o núcleo do critério material deve, necessariamente, denotar um comportamento humano (ou, como precisou Luís Cesar Souza de Queiroz, um “*comportamento de um sujeito de direito*”, abrangendo, também, as pessoas jurídicas<sup>80</sup>), consistente não apenas em ações positivas do sujeito (fazer, dar), mas também em ações omissivas ou negativas (não fazer), ou em estados de fato (ser, permanecer)<sup>81</sup>.

Em razão da sua inaptidão para indicar sinais de riqueza pessoal, não poderão representar o critério material os verbos impessoais (como é o caso do haver, no sentido de existir; ser, estar ou fazer, quando indicarem tempo; e dos verbos que descrevem condições meteorológicas)<sup>82</sup> e aqueles de predicação completa, que não

<sup>78</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 49.

<sup>79</sup> BECKER, loc. cit., p. 330 e 480-481.

<sup>80</sup> QUEIROZ, loc. cit., p. 172.

<sup>81</sup> Ao aludir à expressão “comportamento humano”, Paulo de Barros Carvalho esclareceu que ela abrange não apenas “as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer, etc.)” CARVALHO, *Teoria da norma ...*, 3. ed., p. 125.

<sup>82</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 49.

exigem complemento verbal (os chamados verbos intransitivos, tais como chorar, cair, morrer etc.).

### 2.3.2.2 Critério pessoal

A situação abstratamente descrita na hipótese, expressa por um verbo pessoal e seu complemento, denota a referência a um sujeito de direito cujo comportamento dará ensejo à incidência da norma. A identificação de um critério pessoal na hipótese é, assim, uma decorrência lógica do próprio conceito adotado para o critério material.

Por outro lado, o sujeito de direito que realiza o comportamento descrito na hipótese nem sempre ou não necessariamente será o mesmo a ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária<sup>83</sup>. Daí, também, surge a necessidade de se reconhecer que hipótese de incidência contém um critério pessoal, que não se confunde com a determinação subjetiva contida no mandamento da norma.

Como visto, essa posição é compartilhada, entre outros, por Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>84</sup> e Marçal Justen Filho<sup>85</sup>, os quais destacam que, em determinados casos, a qualidade da pessoa que pratica a conduta descrita é relevante para a própria identificação do fato jurídico tributário, sendo necessária a indicação expressa do sujeito na lei.

Independentemente de disposição legal expressa a respeito, observa-se que o critério pessoal existe em razão da própria estrutura da hipótese de incidência<sup>86</sup> e, mais precisamente, da definição do seu critério material.

---

<sup>83</sup> Como se verá, em tópico próprio adiante, o titular do critério pessoal da hipótese será, sempre, o sujeito passivo previsto no mandamento (contribuinte). Isso, porém, não impede que a prestação seja exigida de pessoa diversa, definida em outra norma. JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva* ..., p. 263-264.

<sup>84</sup> COÊLHO, *Teoria geral* ..., 3. ed., p. 113-116.

<sup>85</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto* ..., p. 49-52.

<sup>86</sup> “O fato de a lei não trazer um aspecto pessoal expresso não autoriza afirmar que a hipótese de incidência da norma não o contém. Isso materializaria o grave equívoco de confundir *lei* e *norma*, olvidando que norma é um objeto lógico, ideal, abstrato. Lei é um objeto que dá vida à norma – a norma é sentido (lógico) do fato concreto que é a lei.” JUSTEN FILHO, *O imposto* ..., p. 50.

No caso do ICMS, por exemplo, Sacha Calmon Navarro Coelho e Roque Antonio Carrazza defendem que, embora a atual Constituição não tenha especificado o agente capaz de realizar operações de circulação de mercadorias, como fazia a anterior, somente as operações realizadas por industrial, comerciante, produtor agropecuário ou equiparado estão sujeitas a esse imposto, sendo imprescindível a qualificação da pessoa que realiza a conduta tributável<sup>87</sup>.

Conforme esclarece Marçal Justen Filho, a relevância do critério pessoal é mais evidente nos tributos vinculados, cujas hipóteses de incidência contêm a descrição de uma atividade estatal referida direta ou indiretamente a alguém. Arremata o autor: “Enquanto for necessário indagar a condição subjetiva do agente da conduta a que aludem os demais critérios da hipótese de incidência, ter-se-á de reputar relevante o critério pessoal”<sup>88</sup>.

Sacha Calmon Navarro Coêlho aponta que também nos casos de isenção subjetiva e de tributação da renda do residente, revela-se a relevância do critério pessoal na hipótese de incidência tributária. Quanto a esta última hipótese, veja-se o que diz o autor citado:

b) No Direito Tributário Internacional, se dado país adota o princípio da universalidade para a tributação da renda e do capital, o efeito ultraterritorial da sua lei somente alcança as rendas produzidas fora de sua jurisdição, no resto do mundo, graças à conexão pessoal do obtente da renda com o território do país (a condição do residente). A pessoa que pratica o fato gerador é, assim, essencial para caracterizar o fato jurígeno (se residisse no exterior, não haveria fato gerador).<sup>89</sup>

Além das situações expostas, outras ainda demonstram a relevância de se diferenciar o critério pessoal da hipótese e a determinação subjetiva do mandamento. É o caso da possibilidade de elisão tributária, quando há a “desconexão entre a pessoa descrita na hipótese e o efetivo realizador do fato concreto.”<sup>90</sup> Segundo Cesar A.

---

<sup>87</sup> COÊLHO, *Teoria geral ...*, 3. ed., p. 114; CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 5. ed. rev. e ampl. de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 33.

<sup>88</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 51.

<sup>89</sup> COÊLHO, op. cit., p. 115-116.

<sup>90</sup> PEREIRA, loc. cit., p. 31.

Guimarães Pereira, essa diferenciação “tem interesse prático na medida em que pode haver diferença entre a pessoa descrita na hipótese e a descrita no mandamento da norma tributária. A elisão tributária relativa ao mandamento poderá envolver apenas essa segunda.”<sup>91</sup>

Embora não chegue a admitir a existência de um critério pessoal autônomo na hipótese de incidência, Paulo de Barros Carvalho reconhece que o critério material haverá de ser representado por um verbo, sempre **pessoal** e dotado de sujeito. Além disso, distinguiu a capacidade para realizar o fato jurídico tributário da capacidade para ser sujeito passivo de obrigações tributárias<sup>92</sup>, o que denota a sua compreensão da diferença entre o sujeito descrito no critério pessoal da hipótese e aquele previsto na determinação subjetiva do mandamento.

Tal diferença, além das situações em que o sujeito que pratica a conduta é relevante para a sua própria caracterização, são suficientes para justificar a análise específica do critério pessoal na hipótese de incidência.

### 2.3.2.3 Critério temporal

Na oração gramatical que representa a hipótese de incidência tributária, o critério temporal aparece como um adjunto adverbial, cuja função é situar, no tempo, a realização da conduta tributável descrita na hipótese.

Embora o critério temporal permita identificar o exato momento em que se aperfeiçoa o fato jurídico tributário, nem sempre é correto afirmar que, a partir desse momento, a prestação que constitui objeto da relação jurídica tributária já se torne plenamente exigível.

A incidência da norma implica o “surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo”<sup>93</sup>, mas os

---

<sup>91</sup> PEREIRA, loc. cit., p. 31.

<sup>92</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 166-168; 208 et seq.

<sup>93</sup> *Ibid.*, p. 173.

direitos e deveres só se tornarão exigíveis quando individualizada a relação jurídica tributária<sup>94</sup>, ou quando implementados a condição, termo ou modo necessários para a produção desse efeito<sup>95</sup>.

Essa afirmação pressupõe a teoria de Pontes de Miranda, a respeito dos níveis de eficácia da relação jurídica. Segundo tal teoria, muito bem sintetizada por Paulo de Barros Carvalho, a ocorrência do fato jurídico produz um vínculo abstrato entre os sujeitos da relação instaurada, atribuindo-lhes um direito subjetivo (ao sujeito ativo) e um dever jurídico (ao sujeito passivo).

Por força de uma disposição normativa ou de um acordo entre as partes, pode ocorrer que esse direito não seja imediatamente exercitável, nem seja exigível o correlato dever. Nesse caso, diz-se que a relação jurídica é dotada de uma eficácia mínima, pois “a exigibilidade do direito fica diferida no tempo, subordinando-se ao implemento de condição suspensiva ou termo (‘determinações inexas’), ou, talvez, ‘modus’ (‘determinação anexa’).”<sup>96</sup>

O implemento da condição, termo ou modo teria o condão de atribuir eficácia média à relação jurídica, pela qual o sujeito ativo passa a poder exigir a prestação (pretensão), e o sujeito passivo fica obrigado a satisfazê-la. Lembre-se que há relações jurídicas que podem surgir, desde logo, com essa exigibilidade (eficácia média). Nesses casos, o critério temporal fixa não só o momento da ocorrência do fato jurídico tributário, como também aquele em que a prestação se torna exigível.

A relação jurídica atinge seu nível eficaz máximo quando o descumprimento do dever exigível confere, ao sujeito ativo, a “possibilidade de coagir o sujeito passivo, o qual haverá de sujeitar-se à execução forçada de seu patrimônio.”<sup>97</sup>

Quanto ao critério temporal, deve-se salientar a sua importância na previsão do momento em que se reputará ocorrido o fato jurídico tributário, e produzidos os

---

<sup>94</sup> VIEIRA, *A regra-matriz ...*, p. 64.

<sup>95</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência e prescrição. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 1, v. 2, p. 25, 1976.

<sup>96</sup> Id.

<sup>97</sup> CARVALHO, *Decadência ...*, p. 26.

efeitos daí decorrentes: a instauração da relação jurídica, a vinculação entre os sujeitos dessa relação e a exigibilidade dos direitos e deveres a eles atribuídos (desde que, conforme observado, não haja necessidade de outro fato para que se tornem exigíveis).

Outro aspecto que merece atenção, quanto ao critério temporal, diz respeito à linguagem equivocada utilizada pelo legislador infraconstitucional. É bastante comum a lei designar por “*fato gerador do imposto*” aquilo que, na verdade, representa o critério temporal da hipótese de incidência, conforme já consignara Paulo de Barros Carvalho, há mais de duas décadas, ao se debruçar sobre o estudo do ICM:

O ‘fato gerador’ insculpido em quase todos os diplomas normativos em vigor, no Brasil, nada mais é que o critério temporal da hipótese tributária, vale dizer, o instante que o legislador escolheu para fazer nascer a obrigação tributária; o átimo eleito para que o laço abstrato, que une credor e devedor, se instale, irradiando os efeitos que lhe são próprios.

...

Com veras, não podemos acolitar as palavras da lei, senão depois de testá-las perante a globalidade do sistema.

Observemos as hipóteses veiculadas nos prefalados artigos do Código Tributário Nacional e veremos que, a pretexto de aludirem a um fato, elegem um instante, ainda que o momento escolhido se contenha na própria exteriorização do sucesso. Não passa, contudo, de uma unidade de tempo, que se manifesta, ora pela entrada de produtos estrangeiros no território nacional, ora pela saída; já pelo desembarço aduaneiro, já por deixar o produto industrializado o estabelecimento industrial ou equiparado, ou pela ocasião em que o bem é arrematado, tratando-se daqueles apreendidos ou abandonados; seja mediante a entrega do valor correspondente ao crédito, ou por estar à disposição do interessado, seja pela emissão da apólice ou documento equivalente, quer pela hora do recebimento do prêmio.

.....

Cientes de que o legislador tributário brasileiro sinonimiza ‘fato gerador’ e ‘critério temporal da hipótese’, ponhamos empenho em relegar a fórmula do direito posto às suas verdadeiras dimensões, atirando às urtigas os termos e vocábulos inúteis, com a mesma simplicidade que os constitucionalistas mutilam a tessitura vocabular do primeiro artigo da Lei Maior, para expungir-lo daquelas palavras inoportunas, que o constituinte, apressadamente, nela consignou.<sup>98</sup>

A linguagem livre do legislador não justifica que também o jurista acolha tal designação equivocada, sendo necessária a distinção entre aquilo que constitui o

---

<sup>98</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 3, p. 327, 345-347, 1978.

critério material da hipótese de incidência e aquilo que designa a correspondente coordenada de tempo.

Tais considerações serão retomadas quando da análise do critério temporal da hipótese de incidência do Imposto de Importação, na Seção 4, *infra*.

#### 2.3.2.4 Critério espacial

Assim como ocorre com o critério temporal, o critério espacial é representado, sintaticamente, por um adjunto adverbial, que permite identificar, no espaço, a ocorrência da situação fática (conduta pessoal) descrita na hipótese.

Observe-se, desde logo, que o critério espacial não se confunde com o “âmbito territorial de aplicação das leis”, nem com o território sobre o qual a pessoa política competente exerce seu poder, ainda que, com relação a determinados tributos, tal identidade possa ser verificada.

É o caso de uma taxa municipal cobrada pela expedição de licença, e instituída por lei municipal aplicável dentro dos limites territoriais do Município. Nesse exemplo, identificam-se o critério espacial, o âmbito territorial de aplicação da lei e a competência legislativa tributária do Município. Mas nem sempre é assim.

O imposto sobre a renda, de competência da União, pode atingir rendas auferidas no exterior, o que revela um critério espacial mais amplo que o próprio alcance da competência legislativa tributária. No sentido inverso, tem-se o IPTU, em cuja hipótese de incidência se identifica um critério espacial mais restrito que a área territorial de competência do Município, atingindo apenas os imóveis situados no perímetro urbano.

Observando esse descompasso entre o critério espacial e o âmbito de validade territorial das leis, Paulo de Barros Carvalho classificou as hipóteses de incidência de acordo com o nível de elaboração legislativa do critério espacial, desde a mais minuciosa (cita o Imposto de Importação, em que o acontecimento se produz apenas

em locais predeterminados, as repartições alfandegárias), até aquela em que o critério espacial coincide com o âmbito de validade territorial da lei (caso do ICMS ou do IPI). Em um nível intermediário estariam as descrições normativas do ITR e do IPTU, cujo critério espacial alude a áreas geográficas específicas<sup>99</sup>.

A relevância do critério espacial fica bem caracterizada nos casos de isenções concedidas em razão do local onde se realizar a conduta descrita na hipótese<sup>100</sup>, como é o exemplo da Zona Franca de Manaus<sup>101</sup> e das áreas de livre comércio em geral.

### 2.3.3 Mandamento

Sempre que se verificar, no mundo fenomênico, o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência, esse fato será subsumido à descrição normativa, produzindo-se os efeitos previstos no mandamento.

O mandamento contém a prescrição de uma relação jurídica, fazendo surgir um vínculo pelo qual se atribui a uma pessoa, o sujeito ativo, o direito subjetivo de exigir de outra pessoa, o sujeito passivo, o cumprimento de uma determinada prestação. É no mandamento, portanto, que o Direito realiza a sua finalidade de regular as condutas humanas.

Sustentando a natureza constitutiva do mandamento normativo, Marçal Justen Filho concluiu que ele não apresenta critérios que permitiriam uma situação já existente, mas determinações ou imposições: sem a incidência do mandamento, ou antes dele, não existe relação jurídica<sup>102</sup>.

---

<sup>99</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 170-171.

<sup>100</sup> Essa espécie de isenção encontra-se expressamente prevista no art. 176, parágrafo único, do CTN: “A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.” A isenção será válida se observar o que dispõe o art. 151, inciso I, da Constituição Federal, ou seja, se for destinada a “promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;”.

<sup>101</sup> ADCT: “Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação desta Constituição.”

<sup>102</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 46.

A diferença essencial entre a porção descritiva (hipótese) e a parte prescritiva (mandamento) da norma de incidência tributária justifica que se designem os componentes do mandamento por “determinações”, terminologia adotada na presente dissertação.

Nada impede, porém, a utilização do vocábulo “critérios” para referir à relação jurídica tributária, desde que feita a devida ressalva quanto ao conteúdo designado. Com isso, quer-se dizer que a substituição de “determinações” por “critérios” não chega a comprometer a compreensão do que é essencial, ou seja, a natureza prescritiva do mandamento, em contraposição à natureza descritiva da hipótese de incidência.

O mandamento da regra-matriz de incidência tributária prevê uma relação jurídica de natureza obrigacional (dada a patrimonialidade do objeto da prestação), estabelecendo um vínculo de dever-ser entre os sujeitos. Esse vínculo, próprio das normas de conduta, encontra-se modalizado, na medida em que impõe um determinado comportamento (obrigatório)<sup>103</sup>.

No mandamento, identificam-se uma determinação subjetiva e uma objetiva, as quais, respectivamente, prevêm os sujeitos que ocuparão os pólos da relação jurídica tributária, e a prestação que constitui o objeto dessa relação.

Optou-se pela expressão “determinação objetiva”, em lugar do “critério quantitativo”, utilizado na doutrina<sup>104</sup>, por se entender que os instrumentos que possibilitam o cálculo do *quantum* a pagar (base de cálculo e alíquota) não têm mera função quantificadora, mas delimitam a própria conduta que constitui objeto da relação jurídica. Além desses instrumentos, a determinação objetiva compreende outros aspectos da conduta devida, como o local e o momento do pagamento<sup>105</sup>.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o mandamento deve conter a previsão de “como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do

---

<sup>103</sup> “Dever-ser intraproposicional”. CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 239-240.

<sup>104</sup> CARVALHO, *Teoria da norma ...*, 3. ed., p. 161 et seq.

<sup>105</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 53-54.

sujeito ativo”<sup>106</sup>, aí se incluindo todas as operações necessárias à apuração do *quantum debeat* (como é o exemplo da dedução dos créditos de ICMS). Quanto às operações contempladas no mandamento, José Roberto Vieira fez a seguinte crítica, seguida na presente dissertação: “adições e subtrações posteriores à base de cálculo são irrelevantes, pois também posteriores à norma-padrão e aos seus efeitos; e as adições e subtrações anteriores já se presumem embutidas na base de cálculo.”<sup>107</sup>

### 2.3.3.1 Determinação subjetiva

#### 2.3.3.1.1 Sujeito ativo

Na relação jurídica tributária sob exame, o sujeito ativo é a pessoa que detém o direito subjetivo de receber uma determinada quantia em dinheiro, a título de tributo, e de exigir a conduta do sujeito passivo, no sentido de levar aos cofres públicos essa quantia. O sujeito ativo quase sempre se identifica com a pessoa política que detém a competência tributária, que pode ser a União, os Estados, os Municípios ou o Distrito Federal<sup>108</sup>. De um modo geral, o silêncio da lei instituidora do tributo permite concluir que o sujeito ativo é o próprio titular da competência constitucional.

Assim não será, porém, quando a lei designar pessoa diversa daquela que detém a competência legislativa para ser o sujeito ativo da relação jurídica tributária. É o que ocorre principalmente nos casos de parafiscalidade, em que o sujeito ativo indicado na lei fica incumbido da arrecadação e fiscalização do tributo, podendo também dispor das receitas arrecadadas para a consecução de fins próprios<sup>109</sup>.

---

<sup>106</sup> COELHO, *Teoria geral ...*, 3. ed., p. 117.

<sup>107</sup> VIEIRA, *A regra-matriz ...*, p. 68.

<sup>108</sup> Considerando-se o sistema constitucional tributário brasileiro, no qual as competências foram discriminadas de forma praticamente exaustiva, exceção feita à competência residual da União (artigo 154).

<sup>109</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 150-151.

Observe-se que, nessas hipóteses, o que se transfere é a “capacidade tributária ativa”, ou seja, a aptidão para ocupar o pólo ativo da relação jurídica tributária. A competência legislativa tributária, por ser outorgada pela própria Constituição, é indelegável<sup>110</sup> e se esgota pelo seu exercício, mediante a edição de lei que institua ou altere o tributo.

#### 2.3.3.1.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo da relação jurídica tributária posta sob exame é aquele ao qual incumbe o dever jurídico de pagar o tributo, ou, mais precisamente, a quantia em dinheiro que o representa. Retomando as considerações já feitas a propósito do critério pessoal da hipótese de incidência, o pólo passivo dessa relação nem sempre é ocupado pela mesma pessoa que realiza o fato jurídico tributário.

A fim de esclarecer o sentido dessa afirmação, faz-se necessária a referência à noção de “destinatário constitucional tributário”, desenvolvida por Marçal Justen Filho, a partir do conceito apresentado por Hector Villegas (destinatário legal tributário).

Considerando as particularidades do sistema constitucional tributário brasileiro, em especial a discriminação exaustiva das competências tributárias, concluiu aquele autor que, ao definir a materialidade possível dos impostos, a Constituição acabou por delimitar, também, os respectivos critérios pessoais.

O destinatário constitucional tributário seria o sujeito de direitos “eleito constitucionalmente para vir sofrer a sujeição passiva tributária”, “cuja riqueza é presumida através da situação prevista na Constituição para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária.”<sup>111</sup>

---

<sup>110</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 421-428.

<sup>111</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 263.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva na construção do mandamento tributário impõe que o sujeito passivo esteja vinculado à riqueza descrita na materialidade da hipótese de incidência<sup>112</sup>, sob pena de se estar tributando uma ficção de riqueza ou a riqueza alheia. Esse sujeito passivo é o contribuinte.

As considerações a respeito da figura do destinatário constitucional tributário e do contribuinte são importantes para esclarecer por que não se entende admissível o descompasso, na norma de incidência tributária, entre o critério pessoal descrito na hipótese e o sujeito passivo determinado no mandamento. Ainda assim, não se nega que o sujeito passivo possa ser uma pessoa diversa do contribuinte ou do destinatário constitucional.

Nesses casos, a atribuição do dever previsto no mandamento – prestação pecuniária – a pessoa diversa daquela que realiza o fato jurídico tributário não ocorre no interior da própria norma, evitando-se a incompatibilidade interna que fere o princípio da capacidade contributiva.

No caso da substituição, essa atribuição implica a existência de uma segunda norma, não autônoma, que transfere a condição de sujeito passivo para uma pessoa que detém poder jurídico sobre o gozo da riqueza descrita na primeira norma.

Na responsabilidade tributária, a transferência do dever decorre da incidência de duas normas não autônomas: uma endonorma, cuja hipótese descreve uma situação de poder jurídico sobre o adimplemento de um dever tributário, previsto na norma de incidência tributária; e uma perinorma, cujo mandamento impõe que se cumpra com o dever descrito na hipótese da endonorma, extinguindo-o, inclusive em relação à norma de incidência tributária<sup>113</sup>.

Tais noções serão retomadas quando da análise da determinação subjetiva do Imposto de Importação. Por ora, é suficiente consignar que a regra-matriz de

---

<sup>112</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 253.

<sup>113</sup> *Ibid.*, p. 268 et seq.

incidência tributária, por conta da própria estrutura normativa, sempre conterà a previsão de um contribuinte, o destinatário constitucional tributário.

O Código Tributário Nacional também diferenciou as figuras do “contribuinte” e do “responsável”, definindo-as, *in verbis*:

Art. 121. ...

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A responsabilidade tributária é disciplinada no CTN no Capítulo V do Título II, “Obrigação Tributária”, artigos 128 a 138. As hipóteses legais de responsabilidade foram divididas em “responsabilidade dos sucessores” (arts. 129 a 133), “responsabilidade de terceiros” (arts. 134 e 135) e “responsabilidade por infrações” (arts. 136 a 138). Tais hipóteses, por exigirem um aprofundamento do tema, incompatível com os objetivos desta dissertação, não serão objeto de análise específica.

Quanto a elas, porém, há uma observação a ser feita. O fato de o CTN prever as situações de responsabilidade tributária não autoriza que a condição de sujeito passivo seja atribuída, pura e simplesmente, a um terceiro que não possui relação com a riqueza descrita na materialidade da hipótese de incidência, nem qualquer poder sobre o cumprimento do dever de pagar o tributo. Conforme adverte Marçal Justen Filho, “a responsabilidade decorrerá de o terceiro não ter atuado no sentido de o pagamento da prestação pecuniária verificar-se.”<sup>114</sup> A não observância a esse pressuposto da responsabilidade tributária desnatura-a como tal, sendo

---

<sup>114</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 307.

inconstitucionais os dispositivos legais que assim o fizerem, por ofensa ao princípio da isonomia.<sup>115</sup>

### 2.3.3.2 Determinação objetiva

#### 2.3.3.2.1 Base de cálculo

Conforme já exposto, por uma imposição do princípio da capacidade contributiva, a hipótese de incidência das normas tributárias em sentido estrito (regramatriz de incidência tributária) sempre deve conter a descrição de uma situação reveladora de riqueza patrimonial. A avaliação econômica dessa situação é realizada por critérios contidos na própria norma tributária, mais especificamente, no seu mandamento.

A base de cálculo oferece esses critérios, servindo de instrumento de mensuração econômica da situação descrita na hipótese. Como bem advertiu Aires Barreto, a base de cálculo não pode ser conceituada como a “perspectiva mensurável da hipótese”, já que a hipótese é, por definição, uma descrição abstrata insuscetível de quantificação<sup>116</sup>. Assim, incorretas seriam as definições que se referem à base de cálculo como o ângulo mensurável da hipótese ou do fato gerador<sup>117</sup>.

---

<sup>115</sup> Tal como ocorre com os artigos 134 e 135 do CTN. JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 306-328.

<sup>116</sup> BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 50. Marçal Justen Filho também observa que a base impositiva não é a própria materialidade da hipótese de incidência, sendo incabível defini-la como o ângulo mensurável da materialidade. JUSTEN FILHO, op. cit., p. 246-247.

<sup>117</sup> É o caso, por exemplo, da definição dada por Ruy Barbosa Nogueira: “A base de cálculo do tributo representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota; é, por assim dizer, um dos lados ou modo de ser do fato gerador.” NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 153.

No conceito dado por Aires Barreto, “base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários.”<sup>118</sup>

Considerando-se a base de cálculo como instrumento de medição da situação abstratamente descrita na hipótese de incidência, é necessário que a grandeza representada pela base de cálculo seja adequada ao dimensionamento do fato descrito. Caso contrário, estar-se-á diante de uma incompatibilidade entre a hipótese e o mandamento normativos, pois o dever de pagar surge em relação a uma riqueza diversa daquela descrita na materialidade da hipótese de incidência<sup>119</sup>.

Conforme apontou Marçal Justen Filho, “o efeito imediato da incompatibilidade interna é a desnaturação da norma”<sup>120</sup>, pois, nesse caso, a base de cálculo apontaria para uma hipótese de incidência “verdadeira”, distinta daquela formalmente prevista na lei. A incompatibilidade interna pode gerar, também, a invalidade da norma, nas situações em que a hipótese de incidência “verdadeira” não puder ser deduzida da lei, ou não for de competência da pessoa política instituidora do tributo.

A causa mais grave de invalidade, porém, é a que resulta da ofensa ao princípio da capacidade contributiva, pois a eleição de uma base de cálculo incompatível com a materialidade da hipótese de incidência acaba por originar uma ficção de riqueza pessoal<sup>121</sup>.

Assim, além de ser instrumento para a determinação do *quantum* da dívida, a base de cálculo exerce a relevante função de “*confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma*”<sup>122</sup>, determinando, também, a natureza específica do tributo: imposto, taxa ou contribuição.

---

<sup>118</sup> BARRETO, loc. cit., p. 53.

<sup>119</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva* ..., p. 246-247.

<sup>120</sup> *Ibid.*, p. 250.

<sup>121</sup> *Ibid.*, p. 252-253.

<sup>122</sup> CARVALHO, *Curso de direito* ..., 6. ed., p. 226-227.

A importância da base de cálculo na determinação da espécie tributária atingiu seu ponto máximo na doutrina de Alfredo Augusto Becker, para o qual ela ocupava o núcleo da hipótese de incidência<sup>123</sup>.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a interpretação dos artigos 145, § 2º<sup>124</sup>, e 154, inciso I, da Constituição Federal<sup>125</sup>, permite concluir que o “tipo tributário” é determinado pela conjugação do critério material da hipótese de incidência com a base de cálculo<sup>126</sup>.

Em relação aos impostos, cujas materialidades já se encontram descritas na Constituição Federal, o legislador infraconstitucional não dispõe de liberdade quanto à escolha das bases de cálculo, pois estará, sempre, adstrito aos respectivos arquétipos constitucionais. Além disso, o parágrafo 2º do artigo 145 contém expressa limitação quanto à escolha da base de cálculo das taxas.

A base de cálculo é, portanto, um critério legal e abstrato que se conjuga à alíquota, possibilitando o cálculo do *quantum* a pagar. Como critério legal, não representa um valor já determinado no plano normativo. Essa determinação só ocorre quando a dívida é quantificada no caso concreto, no plano da aplicação da lei. Daí, estar-se-á diante da base de cálculo fática<sup>127</sup> ou base calculada, que é “o resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato (designado base de cálculo) a um caso concreto.”<sup>128</sup>

Há tributos cujos mandamentos normativos não contêm a previsão de uma base de cálculo ou mesmo da alíquota. São os chamados tributos fixos, entre os quais as taxas são as espécies mais comuns. A constitucionalidade dos tributos fixos é

<sup>123</sup> BECKER, loc. cit., p. 298.

<sup>124</sup> “§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

<sup>125</sup> “Art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

<sup>126</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 23-24.

<sup>127</sup> Ibid., p. 231.

<sup>128</sup> BARRETO, loc. cit., p. 127.

bastante questionada na doutrina<sup>129</sup>, tendo em vista a ofensa aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva (em relação aos impostos), da remuneração e da valorização imobiliária (em relação às taxas e contribuições de melhoria, respectivamente)<sup>130</sup>.

#### 2.3.3.2.2 Alíquota

A alíquota é o elemento que se conjuga à base de cálculo na determinação da quantia que constitui objeto da conduta determinada no mandamento. A etimologia da palavra alíquota levou a doutrina a afirmar que ela sempre representa uma parte, fração ou percentual da grandeza representada pela base de cálculo<sup>131</sup>.

É possível, porém, que a alíquota corresponda a um valor monetário fixo, como ocorre com as chamadas “alíquotas específicas”, em que se atribui um determinado valor à unidade de medida que constitui a base de cálculo do tributo.

Além da chamada “função objetiva”<sup>132</sup>, que consiste em permitir o cálculo do *quantum debeat*, a alíquota desempenha relevante papel na realização do princípio da isonomia, na medida em que a sua variação percentual, progressiva ou não, permite que se dê tratamento diferenciado às situações de fato desiguais.

---

<sup>129</sup> No sentido da inconstitucionalidade dos tributos fixos: CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 224-225; BARRETO, loc. cit., p. 133-135. Em sentido contrário, mas defendendo a determinação do tributo em valor fixo apenas para as taxas: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995. p. 140-142.

<sup>130</sup> Em recente julgamento, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da taxa de fiscalização cobrada pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, que constitui um exemplo de tributo fixo, cujos valores são estabelecidos *a priori*, em faixas que variam de acordo com o patrimônio líquido do contribuinte. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 177835/PE. Agrovap Agropecuária Vale do Prata S/A e Outros e União Federal. Relator: Ministro Carlos Velloso. 22 abr 1999. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 70, p. 240, jul. 2001.

<sup>131</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 235; BARRETO, loc. cit., p. 54-56.

<sup>132</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 236.

Assim, a determinação da alíquota no mandamento normativo encontra-se limitada pelo princípio da isonomia, com o qual não são compaginam as alíquotas fixas e os tributos destituídos de alíquota, na opinião da boa parte da doutrina, acima referida. Uma limitação mais evidente, embora de difícil identificação, encontra-se na norma constitucional que veda a cobrança de tributo com efeitos confiscatórios (art. 150, inciso IV, da CF/88).

Não parece ser possível nem adequado estabelecer, *a priori*, os limites mínimos e máximos que configuram o efeito confiscatório, já que ele “variará conforme for diversa a natureza da ‘riqueza’ tributada.”<sup>133</sup>. Ou seja, a aplicação de uma alíquota de 10% pode repercutir na destruição da riqueza tributada, ao passo que, em relação a uma outra riqueza, a incidência de uma alíquota dez vezes maior poderá não resultar na sua aniquilação.

Tomando como parâmetros a renovabilidade e a essencialidade da riqueza descrita na materialidade da hipótese de incidência do tributo, Marçal Justen Filho concluiu que “... a tributação incidente sobre ‘riqueza renovável não essencial’ é menos sujeita a produzir efeito confiscatório. O contrário se passa quando a materialidade da hipótese de incidência descreve situação de riqueza ‘não renovável’ ou de riqueza ‘renovável essencial’.”<sup>134</sup>

Não se deve olvidar que as alíquotas também constituem importantes instrumentos de extrafiscalidade, variando para mais ou para menos conforme se objetive desestimular ou incentivar determinadas condutas.

É de se anotar, ainda, que a exemplo do que ocorre com a base de cálculo, a alíquota também constitui uma previsão abstrata contida no mandamento normativo. A alíquota em concreto é aquela aplicada sobre a base calculada, obtendo-se daí o *quantum* devido.

---

<sup>133</sup> JUSTEN FILHO, Capacidade contributiva ..., p. 365.

<sup>134</sup> Ibid., p. 366.

### 2.3.3.2.3 Local e momento da prestação

O mandamento, conforme esclarecido, prescreve um comportamento subjetivo, consistente em dar uma soma em dinheiro. Afirmar que a relação jurídica tributária tem por objeto a conduta em si, e não simplesmente um valor a ser pago, significa que todos os aspectos da conduta devem estar previstos na norma tributária, inclusive o momento e o local em que ela deverá ocorrer<sup>135</sup>.

Para Luís Cesar Souza de Queiroz, a falta de determinação do “quando” e do “onde” a conduta deveria se realizar, tornaria incompleta a “mensagem prescritiva” contida no conseqüente normativo<sup>136</sup> e, portanto, impossível de ser cumprida.

O autor citado ressalta que esses dados, que denomina de critérios temporal e espacial do conseqüente, podem ser extraídos do sistema normativo<sup>137</sup>, mais especificamente do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 159. Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.

Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Os dispositivos acima transcritos são de aplicação subsidiária, naqueles casos em que a própria lei não tenha definido o prazo e o local do pagamento. “Lei” e não “legislação tributária”, tal como definida no próprio CTN:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

---

<sup>135</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto* ..., p. 53.

<sup>136</sup> QUEIROZ, loc. cit., p. 176.

<sup>137</sup> *Ibid.*, p. 177.

A necessidade de que a lei, em sentido formal, determine o momento e o local do pagamento, advém do mesmo princípio pelo qual a conduta descrita na hipótese, e aquela prescrita no mandamento da norma de incidência tributária, devem estar integralmente previstas na lei – o princípio da estrita legalidade tributária.

Alguns autores<sup>138</sup> apontam que, em períodos de alta inflação, a data do pagamento afetaria o próprio *quantum debeatur*, por importar alteração indireta da base de cálculo.

Tal afirmação não deixa de ser verdadeira, mas não é suficiente para justificar a observância da estrita legalidade em relação ao momento e ao local de pagamento.

O que ocorre é que, independentemente da existência de inflação, e dos efeitos que ela possa ter sobre o valor devido, o prazo e o local do pagamento integram a estrutura lógica da regra-matriz de incidência, como dados imprescindíveis à realização da conduta prescrita e à sua exigibilidade<sup>139</sup>.

Nesse sentido, veja-se a posição de Geraldo Ataliba e José Arthur Lima Gonçalves<sup>140</sup>:

A reserva legal em matéria de instituição e majoração de tributos é princípio amplo que ilumina todo o sistema constitucional tributário brasileiro, exigindo que tal ação capaz de alterar a essência do fenômeno tributário seja objeto de deliberação legislativa. Este é o conteúdo da hipótese normativa constitucional que, se e quando alcançar atuação no mundo fenomênico que a ela se subsumia, deflagra automática e infalivelmente o comando que exige a manifestação de vontade legislativa.

...

Toda a sistemática criada pela Constituição converge para a culminância essencial que é o objetivo último da disciplina constitucional: estabelecer segurança do direito e garantia para os contribuintes. Na verdade, o **quantum** a ser desembolsado é o que afinal vai interessar,

---

<sup>138</sup> ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 45, p. 24-31, jul-set.1988; CARRAZZA, *ICMS ...*, 5. ed., p. 343; FISCHER, Octávio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 168-169.

<sup>139</sup> A própria Constituição Federal, ao enunciar o princípio da estrita legalidade tributária, dispõe que é vedado às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;” (art. 150, inc. I). Assim, se a fixação do prazo de vencimento não repercute em majoração do tributo, não deixa de condicionar a sua exigência, estando sujeita à previsão em lei.

<sup>140</sup> Segundo esses autores, o prazo de recolhimento dos tributos, juntamente com a base de cálculo, integra o aspecto quantitativo da hipótese de incidência, cuja definição em lei deve ser “completa e acabada”. ATALIBA, *Carga tributária ...*, p. 25-28. Negritos do original.

sendo tudo o mais instrumental do implemento das garantias que a Constituição dá, daí razão pela qual a fixação do **quantum**, direta ou indiretamente está subordinada à legalidade.

Além disso, se a atividade de arrecadação é plenamente vinculada, não parece adequado sustentar que o prazo e o local de pagamento possam ser fixados pela própria autoridade administrativa ou pelo Poder Executivo<sup>141</sup>.

Em sentido contrário àquele ora sustentado, merece registro a posição de Valdir de Oliveira Rocha, segundo o qual o “prazo de vencimento do tributo não compõe a sua criação”<sup>142</sup>, não constituindo matéria reservada à lei em sentido formal.

Embora reconheça a influência que o prazo de vencimento tem na determinação do montante do tributo, esse autor admite que ele possa ser determinado por meio de decreto regulamentar, de competência do Poder Executivo, nos casos em que a própria lei instituidora do tributo não o fizer<sup>143</sup>.

Nessas situações, o prazo não pode ser nem muito remoto nem exíguo demais, ou de observância impraticável, pois isso exorbitaria o poder regulamentar, exercido para a fiel execução da lei<sup>144</sup>.

Nos casos em que a lei tiver estabelecido o prazo de vencimento, Valdir de Oliveira Rocha sustenta que ele não poderá ser alterado senão por outra lei, em sentido formal<sup>145</sup>.

#### 2.3.4 Conclusões

Buscou-se, acima, delinear o esquema básico da regra-matriz de incidência, que servirá de premissa e suporte para a análise do Imposto de Importação.

---

<sup>141</sup> FISCHER, loc. cit., p. 168-169.

<sup>142</sup> ROCHA, loc. cit., p. 149.

<sup>143</sup> Id.

<sup>144</sup> ROCHA, loc. cit., p. 150.

<sup>145</sup> Id.

De acordo com o esquema proposto, a regra-matriz de incidência tributária, norma tributária em sentido estrito, pode ser mentalmente representada por uma porção descritiva – a hipótese de incidência -, na qual se vislumbram os critérios material, pessoal, espacial e temporal, destinados à identificação do fato eleito, e uma porção prescritiva – o mandamento -, constituído pelas determinações subjetiva e objetiva. Estas designam, respectivamente, os sujeitos da relação jurídica tributária, cujo objeto consiste na conduta de dar uma determinada quantia em dinheiro, num determinado prazo e local.

Deve-se ressaltar que, por se tratar de uma “fórmula simplificadora”<sup>146</sup>, a regra-matriz é incapaz de exaurir todas as possibilidades oferecidas pelos textos legais. No entanto, já o demonstrou Paulo de Barros Carvalho, revela-se um instrumento científico útil e de grande praticidade na identificação da figura tributária posta em exame<sup>147</sup>.

## 2.4 PONTO DE PARTIDA CONSTITUCIONAL

O sistema constitucional tributário brasileiro apresenta um traço peculiar, que consiste no fato de que a própria Constituição Federal, ao atribuir competências às pessoas políticas, detalha as características de cada tributo e delimita suas respectivas hipóteses de incidência e mandamentos<sup>148</sup>.

Considerando que a matéria tributária foi objeto de tratamento extenso e minucioso na Constituição Brasileira, Sacha Calmon Navarro Coêlho daí extraiu três importantes conclusões, assim sintetizadas: a Constituição encerra os fundamentos do Direito Tributário brasileiro, que prevalecem sobre as ordens jurídicas parciais (da União, Estados, Distrito Federal e Municípios); o Direito Tributário encontrado na Constituição constitui premissa do trabalho de juristas e operadores do Direito; a

---

<sup>146</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 245.

<sup>147</sup> *Ibid.*, p. 243-246.

<sup>148</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 59-60.

prevalência da Constituição deve ser considerada quando da recepção da doutrina estrangeira<sup>149</sup>.

Apesar da prevalência hierárquica das normas constitucionais sobre todas as demais, no que refere à disciplina dos tributos, adota-se, aqui, a posição segundo a qual a Constituição não institui tributo<sup>150</sup>.

Segundo Roque Antonio Carrazza, a Constituição definiu a norma-padrão de incidência dos tributos que poderão ser criados pelas pessoas políticas, de acordo com as competências que lhes forem atribuídas, indicando “*a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível*”<sup>151</sup>.

Para Marçal Justen Filho, a norma matriz do tributo na Constituição corresponde à norma constitucional que “*especifica, mais ou menos exhaustivamente, cada tributo de competência das pessoas políticas, a ser criado por lei ordinária à imagem do Texto Magno*”<sup>152</sup>, constituindo uma norma de estrutura.

Paulo de Barros Carvalho também compartilha do entendimento de que a Constituição não cria tributos, já que as normas constitucionais, na sua grande maioria, não dispõem diretamente sobre a conduta de levar dinheiro aos cofres públicos, mas “*prescrevem como outras normas devem ser produzidas*”<sup>153</sup>.

Em consequência, tem-se que na Constituição “*a previsão do tributo é de cunho meramente potencial, só ganhando dimensões de realidade quando da edição da lei ordinária*”<sup>154</sup>.

Em manifestação divergente, José Souto Maior Borges sustentou que o fato de a Constituição não esgotar a disciplina normativa dos tributos não significa que eles já

---

<sup>149</sup> COELHO, *Curso de direito ...*, p. 45.

<sup>150</sup> CARRAZZA, *Curso de direito ...*, 13. ed., p. 334-335.

<sup>151</sup> *Ibid.*, p. 337.

<sup>152</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 39.

<sup>153</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 45.

<sup>154</sup> VIEIRA, *A regra-matriz ...*, p. 45.

não existam, embora “a sua estruturação postule a superveniência da legislação integrativa”<sup>155</sup>.

Na recente reedição de obra de sua autoria, tornou a afirmar seu entendimento no sentido de que a disciplina minuciosa do regime jurídico tributário, na própria Constituição, conduz à conclusão de que o processo de criação dos tributos se inicia com a outorga da constitucional da competência tributária, sendo a edição da lei apenas o momento seguinte desse processo<sup>156</sup>.

As normas constitucionais atributivas de competência tributária caracterizam-se como normas de estrutura, por meio das quais “detalha-se a estrutura do ordenamento jurídico nacional, estabelecendo-se que um determinado tipo de norma de conduta só poderá ser editado, tendo tal hipótese de incidência, por pessoas políticas específicas”<sup>157</sup>. Como tais, são normas de segundo grau em relação às normas de conduta.

O legislador infraconstitucional, ao exercer sua competência tributária, não pode desbordar do campo delimitado pela Constituição, devendo ser “fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição”<sup>158</sup>, e aos princípios constitucionais aplicáveis na espécie.

As considerações acima delineadas justificam a afirmação de que o estudo científico de um tributo só se produz, validamente, a partir do texto constitucional, razão pela qual esse é o caminho<sup>159</sup> escolhido para a construção da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação.

---

<sup>155</sup> BORGES, José Souto Maior. A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do Imposto sobre Serviços. *Revista Projeção*, Ano I, n. 10, p. 26-27, agosto de 1976, apud CARRAZZA, *Curso de direito ...*, 13. ed., p. 335-336.

<sup>156</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 172-174.

<sup>157</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 39.

<sup>158</sup> CARRAZZA, *Curso de direito ...*, 13. ed., p. 338.

<sup>159</sup> É interessante observar que, embora sob um contexto constitucional diverso, Juan Ramallo Massanet se utilizou do mesmo “caminho” para construir o conceito de tributo. MASSANET, Juan Ramallo. Hacia un concepto constitucional de tributo. In: *Temas pendientes de derecho tributario*. Barcelona: Cedecs Editorial, 1997. p. 33-46.

Tal opção se opera por meio de um “corte metodológico” no direito positivo vigente, destinando-se o presente trabalho a descrever os dispositivos constitucionais que, de algum modo, cuidam do Imposto de Importação.

A premissa de que a Constituição Federal não cria tributo remete, com toda certeza, ao exame da legislação infraconstitucional atinente ao Imposto de Importação<sup>160</sup>, além das normas originárias de tratados e acordos internacionais firmados pelo Brasil. Contudo, a exaustividade e a rigidez do sistema constitucional tributário tiram do legislador infraconstitucional qualquer liberdade de escolha na instituição de tributos, de modo que a construção da regra-matriz de incidência tem fundamento primeiro na Constituição, mesmo naqueles casos em que ela se apresenta aparentemente omissa ou lacônica.

O exame da legislação infraconstitucional visará à verificação da sua conformidade com a norma-padrão constitucional.

## 2.5 IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E EXTRAFISCALIDADE

Previamente à análise da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação, são necessárias algumas considerações a respeito da extrafiscalidade, que também constitui pressuposto de desenvolvimento do trabalho.

Já na Introdução, consignou-se que o Imposto de Importação representa um importante instrumento jurídico interno de controle do comércio internacional e de proteção da indústria nacional, e que essas funções atualmente prevalecem sobre a finalidade de arrecadação de recursos para o Estado, permitindo caracterizá-lo como um imposto de caráter preponderantemente extrafiscal.

A extrafiscalidade consiste no “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de

---

<sup>160</sup> Segundo José Roberto Vieira, o recurso à legislação infraconstitucional é necessário, sob pena de o estudo se fazer de modo parcial e incompleto. VIEIRA, *A regra-matriz ...*, p. 41-46.

recursos monetários”<sup>161</sup>. É cediço na doutrina que a utilização dessas “fórmulas” não afeta a estrutura da norma tributária nem desnatura o regime jurídico tributário, pautado pela finalidade arrecadatória<sup>162</sup>.

Ambas as finalidades – fiscais e extrafiscais – coexistem nos tributos, ora prevalecendo uma, ora outra<sup>163</sup>.

A tributação é, geralmente, orientada pelo objetivo de destinar receitas para o custeio do Estado e a realização dos interesses comuns. Outras funções que possam ser por ela desempenhadas não são consideradas relevantes para o direito tributário, sendo estudadas no âmbito do direito financeiro ou mesmo da economia<sup>164</sup>.

A tributação constitui, pois, um instrumento de apropriação, pelo Estado, de parcela da riqueza privada. Essa característica faz com que todos os impostos sejam norteados pelo princípio da capacidade contributiva, que se revela na escolha de situações economicamente avaliáveis para compor as respectivas hipóteses de incidência.

No caso do Imposto de Importação, essa realidade da tributação em geral é “enriquecida” pela finalidade de realização de outros interesses públicos, que não somente a arrecadação de receitas.

Esses interesses decorrem da inserção do Estado brasileiro no campo das relações com outros Estados soberanos, em especial das relações de natureza comercial e econômica, e da necessidade que daí surge de regular a circulação dos produtos submetidos a essas soberanias.

---

<sup>161</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 149.

<sup>162</sup> *Ibid.*, p. 149; JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 223-224.

<sup>163</sup> BECKER, *loc. cit.*, p. 536.

<sup>164</sup> Paulo de Barros Carvalho manifestou sua posição no sentido de ser a extrafiscalidade matéria estranha ao campo de estudo do Direito Tributário, pois, para ele, não há “qualquer diferença de essência jurídica entre os chamados tributos fiscais e extrafiscais”. O jurista estaria, sempre, “às voltas com as mesmas categorias: norma jurídica, hipótese tributária, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculos, alíquota, imunidade, isenção, constitucionalidade, legalidade, competência, capacidade, etc.” No entanto, para a hipótese de a extrafiscalidade vir a ser objeto de estudo no âmbito do Direito Tributário, caberia a esse ramo indicar os instrumentos jurídico-tributários aptos para a realização da função regulatória. CARVALHO, Paulo de Barros. O instituto da isenção como instrumento da extrafiscalidade. *Revista Projeção*, São Paulo, Ano 1, n. 11, p. 33, out/1976.

A imposição de tributos pode se prestar a essa função regulatória, incentivando ou criando obstáculo ao ingresso de produtos estrangeiros, por meio da variação da carga fiscal. Trata-se, portanto, de um instrumento jurídico que permite obter a conduta desejada, sem regulá-la diretamente<sup>165</sup>, o que ocorreria, por exemplo, se uma norma proibisse o ingresso de determinado produto estrangeiro. Essa é a constatação de Marçal Justen Filho:

Ora, é inegável que a tributação pode prestar-se excelentemente como técnica de controle social nesses moldes. Ou seja, através do manuseio do instrumental tributário podem dificultar-se ou facilitar-se condutas, na medida direta em que sua prática ou sua omissão acarretam repercussões tributárias. Em tais hipóteses, ditas de extrafiscalidade, haveria outras finalidades a orientar o regime tributário, que não o tão simples objetivo da arrecadação de recursos. O Estado, ao estabelecer uma carga tributária elevada, pode não estar desejando arrecadar recursos, mas evitar a prática de uma determinada conduta.<sup>166</sup>

A função regulatória da extrafiscalidade é um ponto que merece ser destacado.

No seu relacionamento com outros Estados soberanos, o país dispõe, basicamente, de dois modos de regulação do trânsito de bens, os quais podem ser utilizados concomitantemente. Um deles é a determinação peremptória dos produtos admitidos a ingresso ou cuja saída é permitida, no caso de exportação. Outra possibilidade é a utilização extrafiscal de impostos.

No primeiro modelo, o Estado impõe limitações absolutas ou relativas ao trânsito dos produtos. As limitações serão absolutas quando for vedado o ingresso do bem no território do país, ou a sua saída. As limitações serão relativas quando se estabelecerem “quotas” quantitativas, além das quais é vedada a importação (ou a exportação), quando se impuserem restrições de natureza financeira, cambial, sanitária

---

<sup>165</sup> Nesse aspecto, a norma tributária passaria a exercer o que Bobbio chamou de “função promocional” do Direito, na qual o controle da conduta é apenas “persuasivo”, e não coativo (função repressiva do Direito). BOBBIO, loc. cit., p. 12-16.

<sup>166</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 223. Observe-se que, nessa obra, o autor afirma que a extrafiscalidade não altera o regime jurídico tributário, informado pela finalidade arrecadatória, pois “se manifesta ao externo da norma tributária, como uma intenção do legislador.” (p. 224).

etc., à entrada ou saída de bens, ou ainda, quando concedidos benefícios creditícios para determinadas atividades<sup>167</sup>.

No caso da utilização extrafiscal de impostos, como se afirmou, o trânsito de produtos é disciplinado indiretamente. A autoridade governamental se vale de um valor pecuniário para interferir no fluxo das importações e exportações. A variação das alíquotas dos impostos serve de instrumento de intervenção do Estado sobre os preços dos bens que circulam, regulando, de forma indireta, a conduta dos particulares<sup>168</sup>.

Isso conduz a um enriquecimento do regime jurídico tributário, que deixa de se pautar exclusivamente pela finalidade de arrecadação e, conseqüentemente, pelo princípio da capacidade contributiva, para incorporar a função regulatória<sup>169</sup>.

Na doutrina estrangeira, Joxe Zubillaga assim se manifestou sobre o assunto:

En la actualidad se admite la excepción al principio de capacidad, siempre que la utilización extrafiscal se dirija a la consecución de otros fines constitucionales, y hasta el momento, ni la doctrina ni la jurisprudencia española han señalado los límites más allá de los cuales la extrafiscalidad no puede ir, lo cual ha llevado a una extraordinaria expansión Del fenómeno de la extrafiscalidad. El tributo es un instrumento que puede utilizarse casi sin límite para cualquier finalidad.<sup>170</sup>

No caso do Imposto de Importação, é mister reconhecer que as funções regulatórias e protetivas por ele desempenhadas se inserem num contexto maior, servindo à realização de políticas econômicas e à própria inserção do País no cenário

---

<sup>167</sup> CARLUCI, loc. cit., p. 76.

<sup>168</sup> Tal aspecto já fora observado por De Plácido e Silva, em obra publicada em 1941, na qual afirmou: “É que o cumprimento do impôsto, nos têrmos da taxaço ao mesmo atribuída, gradua, internamente, o preço de custo da mercadoria importada. E por êsse processo, aparentemente fiscal, orienta a importação para o regime desejado.” SILVA, De Plácido e. *Noções de finanças e direito fiscal*. 3.ed. Curitiba: Guaíra, 1941. p. 563.

<sup>169</sup> Constatação semelhante é feita por Roque Carrazza, em relação ao IPTU: “o princípio da capacidade contributiva exige que o IPTU tenha alíquotas diferenciadas, conforme os imóveis urbanos sejam mais ou menos valiosos. (...) o § 1º do art. 156 da CF exige que o IPTU experimente uma progressividade de alíquotas, em função de conveniências expressas no *plano diretor* do Município. Nesta última situação não está em jogo o princípio da capacidade contributiva, mas a função social da propriedade.” CARRAZZA, *Curso de direito ...*, 13. ed., p. 80.

<sup>170</sup> ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servicio Editorial, Universidad del País Vasco, 2001. p. 148.

das relações comerciais internacionais. Tais objetivos não encontram definição no Direito, mas, certamente, nele encontram os instrumentos, de natureza tributária ou não, que possibilitam a sua consecução.

O reconhecimento do Imposto de Importação como um instrumento jurídico da realização desses objetivos nacionais traz importantes repercussões para a construção da sua regra-matriz de incidência.

A repercussão mais evidente, identificável no sistema constitucional tributário brasileiro, consiste na possibilidade de serem as alíquotas do imposto modificadas por meio de decreto do Poder Executivo da União, sem a observância do processo legislativo ordinário.

Tal faculdade revela uma opção do legislador constituinte em dar maior agilidade ao implemento das medidas necessárias à concretização da política econômica adotada. Mais que isso, exterioriza um princípio hermenêutico, pelo qual o Imposto de Importação não pode ser adequadamente compreendido senão como instrumento jurídico dessa concretização.

Para Miguel Hilú Neto, “a alteração das alíquotas dos impostos aduaneiros por ato do Poder Executivo deve respeitar, os princípios gerais da igualdade e da capacidade contributiva. Assim como os princípios constitucionais específicos, em especial aqueles que informam a ordem econômica e, mais especificamente ainda, a defesa da soberania nacional e a livre concorrência”<sup>171</sup>.

Além das alíquotas, a materialidade e os demais critérios da hipótese de incidência também são afetados pelas finalidades extrafiscais do Imposto de Importação, como se verá adiante.

---

<sup>171</sup> HILÚ NETO, Miguel. *As regras-matrizes de incidência dos impostos aduaneiros*. São Paulo, 2000. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica. f. 171.

### 3 DISCIPLINA LEGISLATIVA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

#### 3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Tendo em vista o objetivo da presente dissertação, que é de construir a regra-matriz do Imposto de Importação, considerar-se-ão, para esse fim, apenas as normas jurídicas válidas no sistema de direito positivo atualmente em vigor no Brasil, inclusive aquelas veiculadas em acordos e tratados internacionais e incorporadas ao ordenamento jurídico brasileiro.

Selecionar-se-ão os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que concorrem para a construção da regra-matriz de incidência do imposto, ficando excluídos da análise todos aqueles que, embora se disciplinem matéria tributária e o próprio Imposto de Importação, não influem na sua regra-matriz.

Retomando a opção metodológica já esclarecida *supra*, o trabalho de construção da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação será realizado a partir dos dispositivos constitucionais atinentes à matéria, ao passo que a legislação infraconstitucional será examinada quanto à sua validade perante o sistema. O mesmo raciocínio se aplica às normas originárias de tratado e acordos internacionais firmados pelo Brasil.

As referências a dispositivos constitucionais e infraconstitucionais já revogados e que não se encontram mais em vigor se faz exclusivamente para o fim de relatar a evolução histórica da disciplina legislativa dada ao imposto, não integrando a análise empreendida nesta dissertação.

## 3.2 EVOLUÇÃO NORMATIVA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NO BRASIL

### 3.2.1 Evolução da Disciplina em Nível Constitucional

Conforme afirmado na Introdução, os impostos de importação ou alfandegários são cobrados no Brasil desde 1808, quando a Carta Régia abriu os portos brasileiros ao comércio exterior e “criou os primeiros tributos referentes às mercadorias procedentes do estrangeiro, inclusive Portugal.”<sup>172</sup>

Segundo De Plácido e Silva, a alíquota única estipulada foi de 24% *ad valorem*, mais tarde reduzida para 8% para os produtos portugueses, e 15% para os produtos originários da Inglaterra. Após a independência, o Brasil firmou tratados com diversos países, os quais passaram a contar com tratamento tarifário preferencial, de sorte que a Carta Régia praticamente deixou de ser aplicada.<sup>173 174</sup>

Em nível constitucional, a primeira referência ao mencionado imposto consta da Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834, que introduziu modificações na Constituição política do Império, de 25 de março de 1824, criando as assembléias legislativas das províncias<sup>175</sup>. O artigo 12 da referida lei dispunha que:

Art. 12 – As assembléias provinciais não poderão legislar sobre impostos de importação, nem sobre objetos não compreendidos nos dois precedentes artigos.

Note-se que a Constituição de 1824 continha referências esparsas aos tributos, atribuindo a iniciativa da matéria relativa a impostos à Câmara dos Deputados (art. 36,

<sup>172</sup> SILVA, *Noções de finanças ...*, 3.ed., p. 564.

<sup>173</sup> *Ibid.*, p. 564, 573-574.

<sup>174</sup> Sobre a evolução histórica do imposto de importação desde o Brasil-Colônia, consultar MELO, Ruy de; REIS, Raul. *Manual do imposto de importação e regime cambial correlato*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970. p. 10-18; SILVA, op. cit., p. 573-582; CARLUCI, loc. cit., p. 53-67.

<sup>175</sup> Em substituição aos Conselhos Gerais das Províncias, conforme artigo 72 da Constituição Imperial. BARRETO, Carlos Eduardo. *Constituições do Brasil*, 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1971. v. 1, p. 19, 70-71.

1º), estabelecendo o dever de todos os cidadãos de contribuírem para as despesas do Estado, na proporção dos seus haveres (artigo 179, 15), e outorgando às assembleias legislativas provinciais a competência para legislar sobre os impostos necessários para responder pelas despesas das províncias e seus municípios, contanto que “não prejudiquem as imposições gerais do estado” (art. 10, 5º, da Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834).

Diante desse quadro, não é possível dizer que existisse, à época, um sistema constitucional tributário, muito menos nos moldes daquele hoje vigente<sup>176</sup>. A tributação, de um modo geral, se enquadrava em um conceito mais amplo, de “competências da Coroa”. Tratava-se de matéria política, não reputada como disciplinável pelo Direito<sup>177</sup>. Impor tributo sobre a importação de produto estrangeiro, tanto quanto permitir o próprio ingresso do produto, eram atos políticos, exercitáveis pelo governante à sua livre discricção.

É o que depreende do relatório da Divisão da Receita da Comissão de Orçamento do Ministério da Fazenda, publicado em 1941 e citado por José Lence Carlucci:

Segundo o ministro A. Tavares de Lira, já antes da famosa Carta Régia de 1808, com que D. João VI abriu os portos do Brasil ao comércio direto estrangeiro, estabelecendo, ao mesmo tempo, a taxa de 24% para os direitos de importação, a Coroa reservava para si o quinto de metais e pedras preciosas, o monopólio do pau-brasil, das drogas e especiarias, o dízimo de todos os produtos, por ser o rei Grão-Mestre da Ordem de Cristo, e o direito das alfândegas, devendo nomear para a cobrança dessas contribuições os oficiais que fossem necessários, como almoxarifes e feitores – equivalentes aos mordomos dos feudos antigos, com seus escrivães e agentes.<sup>178</sup>

---

<sup>176</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 63.

<sup>177</sup> Nesse sentido: “É tradicional aludir às concepções de ORLANDO e DI PAOLO, no sentido de que a arrecadação de tributos seria inerente à soberania estatal. Portanto, não poderia ser sujeitada a limitação jurídica. Tratar-se-ia de mera relação de fato aquela existente entre o Fisco e o contribuinte.” JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 70.

<sup>178</sup> CARLUCCI, loc. cit., p. 63.

Somente com a República é que começou a delinear-se um Estado de Direito, que subordinava as competências estatais ao regime jurídico. Nessa linha, a outorga da competência à União para a instituição do mencionado imposto remonta à primeira Constituição republicana, de 24 de fevereiro de 1891, em cujo artigo 7º se lia:

Art. 7º - É da competência exclusiva da União decretar:

1º) Impostos sobre a importação de procedência estrangeira;<sup>179</sup>

O parágrafo 3º do artigo 9º da referida Carta Constitucional estabelecia uma aparente exceção à regra da competência exclusiva da União, ao dispor que “Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro Federal”.

A exceção é apenas aparente, pois o que o dispositivo constitucional atribuiu aos Estados, na verdade, era a competência para arrecadar e fiscalizar a cobrança do imposto, mas não para instituí-lo.

Por outro lado, essa disposição poderia ser vinculada à concepção federativa albergada formalmente no texto da primeira Constituição republicana. Sob a influência do modelo norte-americano<sup>180</sup>, a federação foi considerada como resultado da livre associação dos Estados<sup>181</sup>, o que importaria a preservação de certas competências

---

<sup>179</sup> Redação mantida após a reforma constitucional de 7 de setembro de 1926, conforme esclarece Carlos Eduardo BARRETO. *Constituições ...*, v. 1., p. 178-179, 219.

<sup>180</sup> A influência do modelo americano na Constituição de 1981 é destacada por Aliomar Baleeiro, ao analisar a fonte histórica da imunidade recíproca: “Redigido do punho de Rui Barbosa, o art. 10 da Constituição de 1891 teve dele, logo, interpretação rígida, segundo as tendências americanas da época. Aliás, o pensamento do brasileiro excelso, curado dos ardores federalistas pelo quadro da exacerbação do regionalismo na Constituinte de 1891, era livrar da tributação hostil de Estados, no futuro, os meios de ação do Governo nacional ...”. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 246.

<sup>181</sup> Pelo Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, “as províncias do Brasil, reunidas pelo laço da federação, constituíram os Estados Unidos do Brasil, e cada um desses Estados, no exercício de sua legítima ‘soberania’ – disse o decreto – decretaram oportunamente a sua constituição definitiva e elegeram seus corpos deliberantes e os seus governos (arts. 1º, 2º e 3º).” A Constituição promulgada

próprias de cada entidade autônoma. Na verdade, a Federação brasileira não podia ser comparada à norte-americana, o que retirava o sentido do dispositivo examinado. Aliás, lembre-se que regra dessa ordem sequer existia na Carta norte-americana, que explicitamente assegurava ao Congresso Nacional a competência para a tributação do comércio exterior:

Artigo I, Seção 8: “O Congresso deve possuir o poder de impor e cobrar tributos e obrigações, de pagar as dívidas e suprir as necessidades de defesa comum e de bem-estar geral dos Estados Unidos; mas todas as obrigações e tributos devem ser uniformes em todos os Estados Unidos; ...; [o Congresso detém o poder de]<sup>182</sup> regular o comércio com as nações estrangeiras, entre os vários Estados e com as tribos indígenas;”

Artigo I, Seção 10: “Nenhum Estado deve, sem a aprovação do Congresso, impor nenhum imposto ou obrigação sobre bens importados ou exportados, a não ser aqueles que forem absolutamente necessários para a execução das normas de inspeção: e a receita líquida dessas obrigações e impostos, exigidos por qualquer dos Estados sobre os bens importados e exportados devem ser para o uso do Tesouro dos Estados Unidos; e todas essas leis devem ser submetidas à revisão e ao controle do Congresso.”<sup>183</sup>

A Constituição de 16 de julho de 1934, ao definir a competência tributária da União Federal, explicitou que o imposto recairia sobre a importação de “mercadorias” de procedência estrangeira, como se vê do artigo 6º:

---

em 24 de fevereiro de 1891 adotou, como forma de governo, a “República Federativa”, constituída pela “união perpétua e indissolúvel das suas antigas províncias, em *Estados Unidos do Brasil* (art. 1º)”. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. rev. e atual. nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.1998). São Paulo: Malheiros, 1999. p. 79-80.

<sup>182</sup> Esclarecimento da presente.

<sup>183</sup> Tradução livre. No original: Article I, Section 8: “The Congress shall have the Power to lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States; ...; To regulate Commerce with foreign Nations, and among the several States, and with the Indian Tribes;”; Article I, Section 10. “... No State shall, without the Consent of the Congress, lay any impost or Duties on Imports or Exports, except what may be absolutely necessary for executing it’s inspection Laws: and the net Produce of all Duties and Imposts, laid by any State on Imports or Exports, shall be for the Use of the Treasury of the United States; and all such Laws shall be subject to the Revision and Controul of the Congress;”. *The Constitution of the United States*. Special limited inaugural edition. Washington: Commission on the Bicentennial of the United States Constitution, 1989. p. 6-9.

Art. 6º - Compete, também, privativamente à União:

I – decretar impostos:

a) sôbre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;

Tal fórmula foi mantida nas Constituições de 10 de novembro de 1937 e 18 de setembro de 1946, que dispuseram sobre a competência da União para instituir o imposto sobre a importação nos artigos 20, inciso I, alínea “a” e 15, inciso I, respectivamente<sup>184</sup>.

Em 1º de dezembro de 1965, a Emenda Constitucional nº 18 reformulou o sistema tributário nacional, mantendo a competência da União para a instituição do “impôsto sobre a importação de produtos estrangeiros” (artigo 7º, inciso I).

Observa-se que houve a substituição do vocábulo “mercadorias”, utilizado nos Textos Constitucionais anteriores, desde 1934, pelo termo “produtos”. Além disso, a Emenda Constitucional passou a qualificar os produtos como “estrangeiros”, não mais se valendo da expressão “de procedência estrangeira”, até então empregada. As conseqüências dessas alterações na regra-matriz de incidência constitucional do imposto serão oportunamente analisadas na Seção 4, *infra*.

Nas Constituições de 24 de janeiro de 1967 e 17 de outubro de 1969 (Emenda Constitucional nº 1), o Imposto de Importação foi novamente atribuído à competência da União, como se vê dos respectivos dispositivos. Na Constituição de 1967:

Art. 22 – Compete à União decretar impostos sôbre:

I – importação de produtos estrangeiros;

Na Emenda Constitucional nº 1, de 1969:

Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:

I – importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhes as alíquotas ou as bases de cálculo;

---

<sup>184</sup> BARRETO, *Constituições ...*, v. 1, p. 438; v. 2, p. 10.

No mesmo dispositivo em que atribuiu à União a competência legislativa tributária, a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, outorgou ao Poder Executivo a faculdade de alterar a alíquota e a base de cálculo do imposto sem a necessidade de lei em sentido formal.

Antes da Emenda, tal faculdade já se encontrava prevista na Constituição de 1946, embora de forma implícita (artigo 141, parágrafo 34, que excepcionava a tarifa aduaneira da regra pela qual a cobrança dos tributos, em determinado exercício, estava condicionada à prévia autorização orçamentária<sup>185</sup>), na Emenda Constitucional nº 18, de 1965 (artigo 7º, parágrafo 1º) e na Constituição de 1967 (artigos 22, parágrafo 2º e 150, parágrafo 29), constituindo uma exceção aparente ao princípio da legalidade tributária, como será demonstrado quando se tratar da determinação objetiva do mandamento.

A Constituição Federal de 1988, repetindo a anterior, novamente atribuiu à União a competência para instituir o imposto sobre a “importação de produtos estrangeiros;” (artigo 153, inciso I). Essa a norma que constitui ponto de partida para a análise que se fará na presente dissertação.

### 3.2.2 Competência Legislativa Federal

Analisando exclusivamente as normas constitucionais relativas ao Imposto de Importação, verifica-se que a União sempre deteve a competência para a sua instituição. Sebastião de Oliveira Lima atribuiu tal competência ao fato de que “a direção do comércio exterior, com suas implicações na balança de pagamentos, deve

---

<sup>185</sup> Observe-se que tal dispositivo (artigo 141, § 4º, da Constituição de 1946), na parte em que exige a prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributo em cada exercício, teve a sua vigência suspensa pelo artigo único da Emenda Constitucional nº 7, de 22 de maio de 1964, tendo sido depois expressamente revogado pelo artigo 25 da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. BARRETO, *Constituições ...*, v. 2, p. 71.

caber à pessoa política de direito interno que representa o Estado em suas relações com países estrangeiros”<sup>186</sup>.

Victor Uckmar considera que a “atribuição ao Estado central de todos os poderes normativos que dizem respeito aos tributos aduaneiros” constitui um princípio comum de direito constitucional tributário<sup>187</sup>, observado tanto nos Estados federais quanto nos Estados unitários de administração descentralizada.

Segundo o referido autor italiano, a concentração da disciplina aduaneira no Poder Central decorre da necessidade de dar tratamento uniforme às tarifas aduaneiras em todo o território nacional, impedindo a criação de limitações ao trânsito e ao comércio entre os estados-membros, e do fato de que tal disciplina pode, com frequência, advir de acordos internacionais, os quais geralmente são de competência desse Poder Central<sup>188</sup>.

É possível acrescentar que a competência tributária, no caso, presta-se a uma função regulatória que transcende os interesses dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios. A disciplina sobre o ingresso de produtos no território nacional não apenas deve ser uniforme, como também deve ser exercitada em função dos interesses nacionais. Talvez por isso se possa afirmar que o Imposto de Importação é um tributo mais “nacional” do que “federal”.

No Brasil, as competências para celebrar tratados e definir a política comercial externa pertencem, ambas, à União, que é a pessoa política competente para instituir os impostos aduaneiros:

A União, ao celebrar tratados internacionais (sic) está agindo na qualidade de representante da nação brasileira, de ordem jurídica global, e não como pessoa política de direito público, como ente federativo, como ordem jurídica parcial central. Fica aqui ressaltado o “caráter bifronte da União”, no dizer de José Souto Maior Borges, “ora representando o Estado brasileiro (ordem jurídica global), ora representando a pessoa política de direito público interno (ordem jurídica parcial central)”.

<sup>186</sup> LIMA, loc. cit., p. 42.

<sup>187</sup> UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. rev. e atual. Trad. e notas ao Direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 108.

<sup>188</sup> *Ibid.*, p. 110-111.

No âmbito internacional, a União congrega e representa todos os Estados-Membros perante o “direito das gentes” na qualidade de Estado brasileiro e em nome da República Federativa do Brasil. Atuando em tal posição assume a soberania da Nação, desfrutando da personalidade de direito internacional, o que não ocorre em relação aos Estados que a compõem.<sup>189</sup>

O fato de a União representar os interesses nacionais e possuir a competência para defendê-los, especialmente no que refere à regulação do comércio exterior e ao relacionamento com os demais Estados, em geral, justifica que a ela tenha sido atribuída a competência, também, para instituir e cobrar o Imposto de Importação.

### 3.2.3 Evolução da Legislação Infraconstitucional

Na vigência da Constituição de 1946, foi editada a Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, que disciplinou o Imposto de Importação<sup>190</sup>, definindo, o seu artigo 1º, *caput*, que “Está sujeita ao imposto de importação a mercadoria estrangeira que entrar em território nacional”.

Com a edição da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966<sup>191</sup>, já sob a égide da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, a Lei nº 3.244/57 foi revogada, na parte em que era incompatível com a nova lei<sup>192</sup>. Permaneceu em vigor, porém, o artigo 3º, que estabelecia os limites máximo e mínimo em que a alíquota do imposto poderia ser alterada<sup>193</sup>. Tais limites foram alterados pelo Decreto-Lei nº 63, de 21 de novembro de

---

<sup>189</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 123.

<sup>190</sup> Deixaram de ser referidos os diplomas infraconstitucionais anteriores, sob o pressuposto de que, revogados de há muito, sua análise não apresentaria maior relevância para este estudo.

<sup>191</sup> Por força do artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.03.1967, a Lei nº 5.172/66 passou a ser denominada Código Tributário Nacional.

<sup>192</sup> Apesar disso, em 5 de agosto de 1969 foi editado o Decreto-Lei nº 730, que em seu artigo 9º expressamente revogou os artigos 5º, 6º, 7º, 9º e 10, da Lei nº 3.244/57, os quais estabeleciam que a base de cálculo do imposto “ad valorem” seria calculada com base no “valor externo” ou, alternativamente, na “pauta de valor mínimo”.

<sup>193</sup> “Art. 3º - Poderá ser alterada dentro dos limites máximo e mínimo do respectivo capítulo, a alíquota relativa a produto: a) cujo nível tarifário venha a se revelar insuficiente ou excessivo ao adequado cumprimento dos objetivos da Tarifa; b) cuja produção interna for de interesse fundamental estimular; c) que haja obtido registro de similar; d) de país que dificultar a exportação brasileira para seu mercado, ouvido previamente o Ministério das Relações Exteriores; e) de país que desvalorizar sua

1966<sup>194</sup>, e pelo Decreto-Lei n° 2.162<sup>195</sup>, de 19 de setembro de 1984, conforme os respectivos dispositivos, a seguir transcritos. Do Decreto-Lei n° 63/66:

Art. 1° O imposto de importação será cobrado de acordo com a Tarifa das Alfândegas que a este acompanha, e na forma estabelecida na legislação própria.

Art. 2° A fim de assegurar o adequado cumprimento dos objetivos da nova Tarifa, ou de corrigir eventuais distorções da mesma decorrentes, o Conselho de Política Aduaneira promoverá, até 28 de fevereiro de 1967, os reajustamentos que se fizerem necessários aos níveis das alíquotas, podendo, para isso alterar até 60% (sessenta por cento) “ad valorem”, para mais ou para menos, a alíquota do imposto estabelecida.

Art. 5° Poderá ser reduzida, de até 100% (cem por cento) “ad valorem” a alíquota que venha a revelar-se excessiva ao adequado cumprimento dos objetivos da Tarifa Aduaneira.

Do Decreto-Lei n° 2.162/84:

Art. 1° Fica alterado para 60% (sessenta por cento) “ad valorem” o limite para mais estabelecido pelo § 1°, do artigo 3°, da Lei n. 3.244, de 14 de agosto de 1957, dispensada a observância do limite máximo do respectivo capítulo a que se refere o “caput” do mesmo artigo.

Na Lei n° 5.172/66, o Imposto de Importação foi disciplinado na Seção I do Capítulo II, compreendendo os artigos 19 a 22.

Em 18 de novembro de 1966, foi editado o Decreto-Lei n° 37<sup>196</sup>, que dispôs sobre o Imposto de Importação e os serviços aduaneiros. Ao lado do CTN, o Decreto-

---

moeda ou conceder subsídio à exportação de forma a frustrar os objetivos da Tarifa. § 1° - Nas hipóteses dos itens ‘a’, ‘b’ e ‘c’, a alteração da alíquota, em cada caso, não poderá ultrapassar, para mais ou para menos, a 30% (trinta por cento) ‘ad-valorem’.”

<sup>194</sup> Editado com amparo na competência prevista no artigo 2° do Ato Complementar n° 23, de 10 de outubro de 1966, *in verbis*: “Art. 1° - Fica decretado o recesso do Congresso Nacional a partir desta data até o dia 22 de novembro de 1966. Art. 2° - Enquanto durar o recesso do Congresso Nacional, o Presidente da República fica autorizado a baixar decretos-leis em tôdas as matérias previstas na Constituição.”

<sup>195</sup> Editado com base na competência do artigo 55, inciso II, da Constituição de 17 de outubro de 1969 (Emenda Constitucional n° 1): “Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias: ..... II – finanças públicas, inclusive normas tributárias; e ...”

<sup>196</sup> Com base no Ato Institucional n° 2, de 27 de outubro de 1965: “Art. 31 – A decretação do recesso do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas e das Câmaras de Vereadores pode ser objeto de ato complementar do Presidente da República, em estado de sítio ou fora dele. Parágrafo

Lei nº 37 é o diploma básico que rege o Imposto de Importação, em nível infraconstitucional.

O referido decreto-lei foi editado no exercício da competência legislativa extraordinariamente outorgada ao Chefe do Poder Executivo, em virtude do recesso do Congresso Nacional. Assim, não visava à mera regulamentação da Lei nº 5.172/66 (CTN) quanto ao Imposto de Importação, mas a disciplinar o assunto de modo originário e autônomo, o que ensejou, em diversas oportunidades, a análise da compatibilidade entre esses diplomas legais.

Apenas para exemplificar o debate que se instaurou a propósito de eventuais conflitos normativos entre a Lei nº 5.172/66 e o Decreto-Lei nº 37/66, Américo Lacombe chegou a afirmar que, estando os dois diplomas legais situados no mesmo patamar hierárquico – ambos seriam leis ordinárias -, as disposições do decreto-lei prevaleceriam sobre aquelas do Código Tributário Nacional, na definição de todos os aspectos da norma de incidência do Imposto de Importação<sup>197</sup>, posto serem posteriores.

Com base nos mesmos motivos, Sebastião de Oliveira Lima sustentou que, “ao entrar em vigor, no dia 1º de janeiro de 1967, o Código Tributário Nacional estava alterado, em parte, pelo Decreto-lei n. 37/66”<sup>198</sup>.

No que refere às disposições contidas no Decreto-Lei nº 37/66, a respeito da base de cálculo do Imposto de Importação, deve-se consignar que elas complementavam a Lei nº 5.172/66, definindo o “preço normal”<sup>199</sup>. O artigo 7º do

---

único – Decretado o recesso parlamentar o Poder Executivo correspondente fica autorizado a legislar mediante decretos-leis, em todas as matérias previstas na Constituição e na lei orgânica.”, e no Ato Complementar nº 23, de 1966, já transcrito *supra*.

<sup>197</sup> LACOMBE, *Imposto ...*, p. 21-49.

<sup>198</sup> LIMA, loc. cit., p. 153.

<sup>199</sup> A Lei nº 5.172/66 estabelecia que a base de cálculo do imposto era (artigo 20, *caput*): “II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;”. O Decreto-Lei nº 37/66, na redação original, dispunha que: “Art. 2º - A base de cálculo do imposto é: ... II – quando a alíquota for *ad valorem*, o preço normal da mercadoria, no caso de mercadoria vendida em leilão, o preço da arrematação. Art. 3º - Entende-se por preço normal da mercadoria o que ela, ou mercadoria similar, alcançaria, ao tempo da importação, como definido no regulamento em venda efetuada em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada da mercadoria no país. Art. 4º - Para os efeitos do artigo anterior, entende-se

referido decreto-lei, porém, enumerava as hipóteses em que o “preço normal” poderia ser substituído por uma pauta de valor mínimo, a ser fixada pelo Conselho de Política Aduaneira<sup>200</sup>.

Já sob a égide das Constituições de 1967 e de 1969 (Emenda Constitucional nº 1), foram editados os Decretos-Leis nºs 730, de 5 de agosto de 1969, e 1.111, de 10 de julho de 1970, que, respectivamente, disciplinaram a pauta de valor mínimo<sup>201</sup> e o “preço de referência”.

Com a incorporação, à ordem jurídica interna, do Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT<sup>202</sup>, aqueles dois métodos de apuração da base de cálculo foram revogados, razão pela qual não serão objeto de maior consideração<sup>203</sup>.

A regulamentação do Decreto-Lei nº 37/66 só ocorreu em 5 de março de 1985, com a edição do Decreto nº 91.030, que aprovou o Regulamento Aduaneiro (RA)<sup>204</sup>.

por venda em condições de livre concorrência aquela em que: I – a única prestação a cargo do comprador é o pagamento do preço; II – o preço é fixado independentemente de relações comerciais, financeiras ou de outra natureza, contratuais ou não, além das criadas pela própria venda, entre o vendedor ou pessoa a ele associada; e III – nenhuma importância decorrente da ulterior revenda, cessão ou utilização do produto vendido retorna, direta ou indiretamente, ao vendedor ou a pessoa a ele associada. Art. 5º - Observado o disposto neste Decreto-lei e seu regulamento, as normas relativas à caracterização do preço normal poderão ser complementadas por critérios específicos estabelecidos pelo Conselho de Política Aduaneira, na forma do artigo 27 da Lei n. 3.244, de 14 de agosto de 1957. Art. 6º - O preço da fatura poderá ser tomado como indicativo do preço normal, sem prejuízo: I – das precauções necessárias para evitar a fraude decorrente de contratos falsos ou fictícios; II – da apuração de eventuais discrepâncias entre o preço da fatura e o preço normal, como definido neste capítulo.”

<sup>200</sup> “Art. 7º - O Conselho de Política Aduaneira poderá estabelecer pauta de valor mínimo para o produto: I – cujo preço normal seja de difícil apuração; II – que apresente intercendência em sua cotação no mercado internacional ou em mercado de país determinado; III – exportado para o Brasil sob a forma de “dumping” ou prática de efeito equivalente, sem prejuízo da aplicação do disposto no § 2º do artigo 3º da Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957.”

<sup>201</sup> Revogando expressamente o artigo 7º do Decreto-Lei nº 37/66 (artigo 9º).

<sup>202</sup> Promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16 de julho de 1986 (GATT/79).

<sup>203</sup> Sobre a “pauta de valor mínimo” e o “preço de referência”, vide LACOMBE, *Imposto ...*, p. 35-41; SOUZA, *Estrutura ...*, p. 108-114; LIMA, loc. cit., p. 77-130.

<sup>204</sup> O art. 176 do Decreto-lei nº 37/66 previa que a regulamentação deveria ocorrer no prazo de 180 (cento e oitenta) dias a partir da data da sua publicação. A regulamentação deveria, por exemplo, complementar o conceito de “preço normal”, que constituía base de cálculo do Imposto de Importação (art. 3º do Decreto-lei). Ante à falta de regulamentação, o Ministro da Fazenda editou a Portaria GB-355, de 5 de setembro de 1969, pela qual restabeleceu o “valor externo”, previsto no art. 5º da Lei nº 3.244/57, já revogada, como base de cálculo do Imposto de Importação. O valor externo da mercadoria perdurou até a entrada em vigor do Acordo sobre a implementação do Artigo VII do

No entanto e antes de ir avante, é mister uma breve digressão a respeito das normas originárias de tratados e acordos internacionais firmados pelo Brasil, e do seu papel na construção da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação.

### 3.3 NORMAS ORIGINÁRIAS DE ACORDOS E TRATADOS FIRMADOS PELO BRASIL

#### 3.3.1 Considerações Gerais

Duas ordens de acordos internacionais firmados pelo Brasil afetam, de forma mais imediata, a regra-matriz de incidência do Imposto de Importação: o Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*)<sup>205</sup>, conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), e o Tratado de Assunção<sup>206</sup>, que deu origem ao Mercado Comum do Sul - Mercosul.

Em virtude do Acordo de Valoração Aduaneira, o Brasil adotou o “valor aduaneiro” como base de cálculo do Imposto de Importação, daí advindo a relevância do seu estudo na construção da regra-matriz de incidência.

Ainda no âmbito do GATT, deve-se consignar que o Protocolo de Marraqueche do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, constante da Ata Final que Incorpora os Resultados das Negociações Multilaterais da Rodada Uruguai<sup>207</sup>, estabeleceu um programa de redução gradual de alíquotas por produto, que culminaria

---

GATT. ROCHA, Paulo Cesar Alves. *Valoração aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2000. p. 9.

<sup>205</sup> O Brasil é membro signatário do GATT desde 30 de dezembro de 1947. Tal Acordo foi aprovado, inteiramente, pela Lei nº 313, de 30 de julho de 1948. Sobre a evolução histórica da valoração aduaneira no GATT, vide: HERNÁNDEZ, Francisco Clavijo; LARA, Sonsoles Mazorra Manrique de. La valoración de las mercancías en la renta de aduanas. In: AGÜERO, Antonio Agulló et al. *Valoración en derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991. p. 162-164.

<sup>206</sup> Integrado por protocolos adicionais firmados posteriormente.

<sup>207</sup> Promulgada pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

com a obtenção dos níveis tarifários acordados no GATT, previstos na lista respectiva de cada país Membro.

Trata-se, evidentemente, de uma importante fonte de regulação das alíquotas do Imposto de Importação, que repercute na ordem jurídica interna de cada país signatário, sendo necessária a sua abordagem neste tópico e na Seção 5.

Quanto aos acordos firmados no âmbito do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL<sup>208</sup>, a adoção de uma Tarifa Externa Comum (TEC), a regulamentação dada ao regime de origem e ao valor aduaneiro das mercadorias<sup>209</sup> consubstanciam aspectos pertinentes à regra-matriz de incidência do Imposto de Importação, apontando para a adoção de uma política comercial comum em relação aos países não integrantes do Mercosul, e para a gradual eliminação dos “direitos alfandegários” e “restrições não tarifárias”<sup>210</sup> ao comércio intrabloco.

Algumas considerações a respeito da incorporação desses instrumentos internacionais à ordem jurídica interna se colocam como premissas para a análise empreendida.

Conforme sintetizou Betina Treiger Grupenmacher, no Brasil, “para que o tratado internacional desencadeie efeitos jurídicos no plano interno, necessário faz-se o atendimento aos dois requisitos impostos pelas normas constitucionais: a aprovação pelo Congresso Nacional através de um Decreto Legislativo e a posterior ratificação pelo Poder Executivo, além, logicamente, da sua promulgação e publicação”<sup>211</sup>.

---

<sup>208</sup> Tratado de Assunção, integrado pelo Protocolo de Ouro Preto e pelo Código Aduaneiro do Mercosul, este aprovado pela Decisão nº 25, do Conselho do Mercado Comum do Mercosul. SOUZA, Hamilton Dias de. Limites de alteração tarifária frente ao Mercosul e ao GATT (OMC). *Repertório IOB de Jurisprudência – Tributário, Constitucional e Administrativo*, São Paulo, n. 6, p. 138, 2ª quinzena mar 1996.

<sup>209</sup> FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 117-118.

<sup>210</sup> As expressões entre “aspas” encontram-se na redação do Artigo 1º do Tratado de Assunção.

<sup>211</sup> GRUPENMACHER, loc. cit., p. 102.

As normas constitucionais a que se referiu a citada autora são aquelas constantes dos artigos 84, inciso VIII, e 49, inciso I, da Constituição de 1988, cujo teor é o seguinte:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

.....

VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

Para Alberto Xavier, o referendo do Congresso Nacional e a ratificação do Presidente da República integrariam a fase de celebração do tratado, ao passo que a publicação e a promulgação constituiriam a fase integrativa da eficácia<sup>212</sup>.

De acordo com esse autor, o Brasil teria adotado uma concepção monista com primado do direito internacional, tendo em vista a “cláusula geral de recepção plena”<sup>213</sup> contida no parágrafo 2º do artigo 5º da Constituição Federal de 1988<sup>214</sup>.

Em matéria de direitos e garantias – na qual inclui a matéria tributária -, Xavier vai além e afirma que os tratados possuem verdadeiro caráter *supraconstitucional*<sup>215</sup>.

Nesse particular, Betina Grupenmacher adota entendimento diverso. Apoiando-se na abalizada doutrina de autores como Francisco Rezek, Pontes de

---

<sup>212</sup> XAVIER, Alberto *Direito tributário internacional do Brasil*. 5. ed. reformul. e atual. até outubro de 1998. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000. p. 100-102.

<sup>213</sup> Ibid., p. 116 e 134. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e lei interna - investimentos na Ilha da Madeira – efeitos da Lei nº 9.249/95. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17, p. 96-97, fev.1997; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 154-156. O entendimento não é compartilhado por Betina Treiger Grupenmacher, para quem a referida cláusula não abrange a matéria tributária. GRUPENMACHER, loc. cit., p. 84. Sobre as concepções “monista” e “dualista”, vide XAVIER, op. cit., p. 105-108; GRUPENMACHER, op. cit., p. 67-72.

<sup>214</sup> “Art. 5º. .... § 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.”

<sup>215</sup> XAVIER, *Direito tributário ...*, 5. ed., p. 119.

Miranda e Carlos Maximiliano, sustenta que os tratados internacionais encontram-se sujeitos ao controle de constitucionalidade, de modo que a sua incompatibilidade com o Texto Constitucional conduz à sua “não-aplicação na ordem interna, não obstante seja válido perante a ordem internacional.”<sup>216</sup>

O tema não é pacífico e sua dimensão ultrapassa largamente as repercussões no direito tributário, constituindo-se em objeto de acesos debates, inclusive jurisprudenciais<sup>217</sup>.

Os autores citados estão de acordo que, uma vez cumpridos os requisitos enumerados – aprovação ou *referendum* e ratificação -, o tratado ou acordo internacional passa a integrar a ordem jurídica interna nessa qualidade, não se exigindo a sua transformação em norma de direito interno<sup>218</sup>. Isso explica a impossibilidade da revogação ou denúncia dos tratados por ato do Poder Legislativo (lei ordinária ou

---

<sup>216</sup> GRUPENMACHER, loc. cit., p. 116.

<sup>217</sup> Nesse sentido, ver XAVIER, *Direito tributário ...*, 5. ed., p. 112-115. Reconhecendo a prevalência dos tratados sobre o direito interno, em matéria tributária: “TRIBUTÁRIO. MERCADORIA IMPORTADA DA ARGENTINA, PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT. ICMS. FATO GERADOR. CONFRONTO ENTRE TRATADO E LEI POSTERIOR. PREVALÊNCIA DO PRIMEIRO. INTELIGÊNCIA DO ART. 4º, PAR. ÚNICO DA CONSTITUIÇÃO E ART. 98, DO CTN. 1. O Tratado Internacional, enquanto não denunciado, prevalece sobre a legislação interna posterior que lhe for contrária. Nesse sentido a Constituição Federal (art. 4º, par. Único), que elege a integração econômica como princípio fundamental da República, e o art. 98, do CTN. 2. Para tanto o fato gerador do ICMS deve ser o mesmo para produtos nacionais e para produtos importados de países signatários do GATT. 3. Inocorrido o fato gerador, descabe a exigência do pagamento do ICMS como condição para o desembaraço aduaneiro. 4. Apelação provida.” BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão. Apelação em Mandado de Segurança nº 97.04.54798-6/PR. Import. Export. e Comércio Ancla Ltda. e União Federal. Relator: Juiz Fernando Quadros de Oliveira. 25 mai 1999. *Diário da Justiça da União*, Seção 2, 23 jun 1999. Em sentido contrário: “TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO AFRMM EM RELAÇÃO A MERCADORIAS IMPORTADAS SOB A ÉGIDE DO GATT. IMPOSSIBILIDADE. O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-se em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual. Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições pra a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM. Recurso provido. Decisão unânime.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 196560/RJ. Fazenda Nacional e Organizações Gazire e Sadala Ltda. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. 18 mar 1999. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 10 mai 1999.

<sup>218</sup> XAVIER, op. cit., p. 117; GRUPENMACHER, loc. cit., p. 137; SCHOUERI, *Acordos de bitributação ...*, p. 95-96.

complementar interna), ou mesmo a apresentação de emendas ao seu texto original, quando do referendo do Congresso Nacional<sup>219</sup>.

A temática dos tratados internacionais comporta abordagens específicas em matéria tributária, especialmente no que possa representar algum tipo de restrição às competências tributárias de Estados, Distrito Federal e Municípios. Mas esse enfoque não se faz necessário a propósito do Imposto de Importação, dado que é um imposto de competência da União.

Assim e à vista desses breves esclarecimentos, buscar-se-á demonstrar os efeitos dos tratados e acordos internacionais já mencionados na disciplina do Imposto de Importação e, mais precisamente, da sua regra-matriz de incidência, sendo mister afirmar, desde logo, que se encontram devidamente incorporados à ordem jurídica interna brasileira.

### 3.3.2 Acordo de Valoração Aduaneira

O Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio resultou da Rodada de Tóquio das Negociações Comerciais Multilaterais, encerrada em 1979.

O Brasil aderiu ao referido Acordo em 1979, o qual foi aprovado pelo Congresso Nacional mediante o Decreto Legislativo nº 9, de 8 de maio de 1981, e promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16 de julho de 1986, passando a vigorar na ordem jurídica interna.

Em linhas gerais, o artigo VII do GATT definiu que, nas transações comerciais internacionais, o valor a ser observado para incidência de tributação interna nos países importadores deveria ser o valor real da negociação, ou, caso este não fosse disponível, o valor praticado no mercado atacadista do país exportador. Em seus parágrafos, o artigo VII continha uma série de princípios gerais relativos à

---

<sup>219</sup> XAVIER, *Direito tributário ...*, 5. ed., p. 101.

determinação do valor da mercadoria importada para fins alfandegários, os quais foram reconhecidos pelos países contratantes. Tais princípios privilegiavam o valor real da mercadoria e repudiavam a adoção de valores arbitrários ou fictícios.

A integração do mencionado Acordo no direito interno ensejou modificações no texto do Decreto-Lei n° 37/66, introduzidas pelo Decreto-Lei n° 2.472<sup>220</sup>, de 1° de setembro de 1988, entre as quais se destacam a revogação expressa dos artigos 3° a 6° (que disciplinavam a apuração do “preço normal” como base de cálculo do Imposto de Importação) e a nova redação dada ao artigo 2°, inciso II, que passou a ser a seguinte:

Art. 2° A base de cálculo do imposto é:

I – .....

II – quando a alíquota for *ad valorem*, o valor aduaneiro apurado segundo normas do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT).

Em 12 de abril de 1994, o Brasil firmou, em Marraqueche, a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, que instituiu a Organização Mundial do Comércio – OMC.

A mencionada Ata foi referendada pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo n° 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgada em 30 de dezembro de 1994, pelo Decreto n° 1.355. Composto o Anexo 1A do Decreto, o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 passou a substituir o Acordo de 1979 (Rodada de Tóquio), na regulação dos métodos de valoração aduaneira.

Tendo em vista a disciplina contida no Acordo, o método preponderante de valoração aduaneira corresponde ao “valor de transação”, ou seja, “o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação”, tal como definido no Artigo 1° e parágrafos, e desde que efetuados os ajustes previstos no Artigo 8° do Acordo. Os demais métodos de

---

<sup>220</sup> Editado com fundamento no artigo 55, inciso II, da Constituição de 1969 (Emenda Constitucional n° 1), já transcrito *supra*.

valoração aduaneira, também constantes do Acordo, são aplicados subsidiariamente, nos casos em que se verificar a impossibilidade de obter o “valor de transação” a partir dos elementos fornecidos pelo Artigo 1º<sup>221</sup>.

Visando à regulamentação do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994, foi editado o Decreto nº 2.498/98, de 13 de fevereiro de 1998, contendo normas a respeito da aplicação do referido Acordo. Deve-se destacar que o mencionado decreto manteve as reservas feitas aos parágrafos 4º e 5º, do Protocolo Adicional ao Acordo sobre Implementação do Artigo VII do GATT/1979<sup>222</sup>, no que refere à aplicação de alguns dos métodos de valoração aduaneira.

### 3.3.3 Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio e Organização Mundial de Comércio

O Protocolo de Marraqueche, que integra o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 – GATT 1994, estabeleceu listas de reduções tarifárias relativas a cada Membro, em número de cinco reduções sucessivas e iguais, a primeira das quais se iniciando quando da entrada em vigor do Acordo Constitutivo da Organização Mundial de Comércio (OMC). De acordo com o Artigo 2º do Protocolo, as demais reduções deveriam ser implementadas em 1º de janeiro dos anos subseqüentes, até a

---

<sup>221</sup> Conforme Artigos 1º, 2º, 3º e 4º da Introdução Geral do Acordo, e Notas Interpretativas constantes do Anexo 1 do Acordo.

<sup>222</sup> Promulgado pelo Decreto nº 92.930/86. Os mencionados parágrafos do Protocolo adicional dispõem: “As Partes no Acordo sobre a Implementação do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (doravante denominado “o Acordo”); ... Pelo presente Protocolo: .... 4. Reconhecem que os países em desenvolvimento que consideram que a inversão da ordem de aplicação, por solicitação do importador, prevista no art. 4º do Acordo, pode dar origem a dificuldades reais para eles, podem desejar fazer uma reserva ao art. 4º, nos seguintes termos: ‘O Governo de ..... se reserva o direito de decidir que a disposição do art. 4º do Acordo sobre a matéria será aplicada somente quando as autoridades aduaneiras concordarem em inverter a ordem de aplicação dos arts. 5º e 6º’. Se países em desenvolvimento fizerem tal reserva, as Partes no Acordo com ela consentirão para os fins do art. 23 do Acordo. 5. Reconhecem que países em desenvolvimento poderão desejar fazer uma reserva ao art. 5.2 do Acordo, nos seguintes termos: ‘O Governo de ..... se reserva o direito de decidir que as disposições do art. 5.2 do Acordo serão aplicadas de conformidade com as disposições da nota respectiva, quer o importador solicite ou não’. Se países em desenvolvimento fizerem tal reserva, as Partes no Acordo com ela consentirão para os fins do art. 23 do Acordo”.

efetivação da “alíquota final” em, no máximo, quatro anos da entrada em vigor do Acordo Constitutivo da OMC.

Analisando as disposições do Protocolo, e tomando como premissa a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em relação à lei ordinária interna, Hamilton Dias de Souza concluiu pela impossibilidade de alteração das tarifas negociadas no âmbito do GATT<sup>223</sup>, com base no disposto no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988<sup>224</sup>. Assim, além de disciplinar a base de cálculo do Imposto de Importação (AVA), o GATT/94 oferece limite à própria fixação e modificação das alíquotas do imposto, o que será analisado no item próprio.

### 3.3.4 Tratado de Assunção

No âmbito do Mercosul, interessa à presente dissertação a regulamentação da Tarifa Externa Comum (TEC), do regime de origem e do valor aduaneiro das mercadorias<sup>225</sup>, contida no Tratado de Assunção<sup>226</sup>, integrado pelo Protocolo de Ouro Preto, de 17 de dezembro de 1994.

A estrutura institucional do Mercosul foi definida e instaurada pelo Protocolo de Ouro Preto, que criou os órgãos com capacidade decisória e lhes atribuiu competências e funções (artigos 2º a 21). Nos artigos 9º, 15 e 20, o Protocolo definiu a forma pela qual cada órgão decisório se manifestaria<sup>227</sup>, prescrevendo que, em todos os casos, tais decisões seriam obrigatórias para os Estados-Partes, integrando as fontes jurídicas do Mercosul (Artigo 41, inciso III).

---

<sup>223</sup> SOUZA, Limites de ..., p. 139.

<sup>224</sup> “§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

<sup>225</sup> FERNANDES, loc. cit., p. 118.

<sup>226</sup> Assinado pelo Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai em 26 de março de 1991 e promulgado pelo Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991.

<sup>227</sup> O Conselho do Mercado Comum, por meio de Decisões (art. 9º), o Grupo Mercado Comum, por meio de Resoluções (art. 15), e a Comissão de Comércio do Mercosul, mediante Diretrizes (art. 20).

Deve-se ressaltar que o Protocolo de Ouro Preto, assim como as Decisões n°s 22 e 25<sup>228</sup>, do Conselho do Mercado Comum, que, respectivamente, criaram a Tarifa Externa Comum (TEC) e aprovaram o Código Aduaneiro do Mercosul (CAM), não foram formalmente incorporados ao direito interno brasileiro, por lhes faltarem a aprovação congressual e a ratificação presidencial, além da promulgação e publicação do correspondente decreto.

Hamilton Dias de Souza, constatando a inobservância desses requisitos, justificou a eficácia do decreto que instituiu a TEC no Brasil, nos seguintes termos:

Nestas circunstâncias, surge a Decisão n° 22/94, que tem como peculiaridade não ter sido ratificada pelo Congresso Nacional por decreto legislativo.

Todavia, se aquela é uma Decisão válida no âmbito do MERCOSUL e se é compatível com o tratado e com a Constituição – art. 4° e seu parágrafo único (não podendo ser desconstituída por norma infraconstitucional), e ainda tomando em conta que o tratado restaria esvaziado se não viesse aquela norma de integração, deve-se considerá-la razoável e entendê-la de acordo com o princípio geral da legalidade (art. 150, I, da CF/88), ainda que aquela decisão tenha decorrido de representantes dos Executivos dos vários Estados-membros, no âmbito do Conselho (*sic*) Mercado Comum. Nestas condições, haveria apenas a necessidade da preeminência de lei, ainda que fosse ampla o suficiente a permitir o preenchimento por acordos posteriores, como no caso da Decisão n° 22/94.”<sup>229</sup>

A Decisão n° 25, de 1994, que aprovou o Código Aduaneiro do Mercosul (CAM), embora relevante para a consolidação do Mercosul, não configura medida irreversível nem inviabiliza a integração entre os Estados-Partes, no estágio em que se encontra<sup>230</sup>. Em face disso, seria inadequado sustentar que as normas contidas no Código possuam eficácia interna, enquanto não cumpridos os requisitos formais de aprovação e ratificação.

---

<sup>228</sup> Ambas de 17 de dezembro de 1994, que, respectivamente, criaram a Tarifa Externa Comum (TEC) e aprovaram o Código Aduaneiro do Mercosul (CAM).

<sup>229</sup> SOUZA, Limites de ..., p. 137.

<sup>230</sup> Antonio Ziino Colanino, Juan O. Zanotti Aichino e Cristian J. Billardi esclareceram que o Código Aduaneiro do Mercosul ainda não entrou em vigor em razão da dissidência da Argentina quanto ao sistema de sanções e ao procedimento nele estabelecido. COLANINO, A. Z.; AICHINI, J. O. Z.; BILLARDI, C. J. Mercosur: aspectos institucionales y tributários. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Curso de diritto tributario internazionale*. Padova: CEDAM, 1999. p. 767.

Essa situação corrobora o grau de incerteza e dubiedade que envolve o Mercosul, instituição cuja evolução futura se encontra eivada de óbices e dificuldades<sup>231</sup>. Não por acaso, as constantes crises econômicas conduzem a dúvidas acerca da efetiva implementação do Mercosul como união aduaneira.

No caso concreto e sob um ponto de vista lógico-formal, a consideração à regra-matriz de incidência do Imposto de Importação deveria ignorar as disposições do CAM, eis que não integrado formalmente na ordem jurídica nacional.

Ocorre que essa abordagem pecaria sob o ponto de vista histórico-sociológico. É que o Brasil tem, em inúmeras oportunidades, atuado tal como se a estrutura do Mercosul estivesse definitivamente aperfeiçoada, como é o exemplo da instituição da TEC. Em outros casos, porém, isso não tem ocorrido, prevalecendo as decisões tomadas unilateralmente, independentemente das diretivas institucionais do Mercosul.

A determinação constitucional no sentido da integração continental não pode ser olvidada. Logo, adota-se a opção de tomar em consideração as regras do CAM, sempre com ressalva de que a sua efetiva integração no Direito brasileiro é meramente potencial.

Atualmente, o Mercosul se caracteriza como uma união aduaneira imperfeita<sup>232</sup>, em face da existência de listas de exceções e de adequação da Tarifa Externa Comum (TEC).

---

<sup>231</sup> Rosemiro Pereira Leal advertiu que: “O **Mercosul**, como está, é um arremedo grosseiro de uma **ZONA IMPERFEITA DE LIVRE COMÉRCIO** e é foco de instabilidade econômica para toda a América Latina, porque, em não se institucionalizando, abre oportunidades predatórias às economias de menor porte da América-Latina pelo grau de perturbadora vulnerabilidade a que se acham expostas.” LEAL, Rosemiro Pereira. *Soberania e mercado mundial: a crise jurídica das economias nacionais*. 2. ed. rev. e atual. Leme: Editora de Direito, 1999. p. 302. Destaques do original.

<sup>232</sup> Segundo Edison Carlos Fernandes, a união aduaneira resulta da evolução das zonas de livre comércio, em que os países integrantes não possuem barreiras alfandegárias entre si e praticam, em bloco, “uma taxa igual em relação à importação e exportação de produtos, mercadorias e serviços oriundos de ou com destino a Estados que não façam parte da UA.” FERNANDES, loc. cit., p. 53. Nas palavras de Perez de Ayala, “la unión aduanera supone un mismo arancel común para las importaciones y la desaparición de derechos aduaneros en el interior.” AYALA, Jose Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. *Fundamentos de derecho tributario*. 4. ed. Madrid: EDERSA, 2000. p. 396. Sobre o Mercosul como uma “união aduaneira imperfeita”, vide: ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *Mercosul & União européia: estrutura jurídico-institucional*. 2. ed. Curitiba: Juruá,

No Brasil, o Decreto nº 1.343, de 23 de dezembro de 1994<sup>233</sup>, extinguiu a Tarifa Aduaneira do Brasil – TAB/Sistema Harmonizado, e determinou a sua substituição pela TEC e sua respectiva Lista de Exceção, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1995. A partir de então, a TEC vem sofrendo várias modificações, sempre veiculadas em decretos presidenciais<sup>234</sup>.

O estabelecimento de normas comuns que definam a origem dos produtos é uma condição necessária para evitar a incidência dos tributos aduaneiros nas transações entre os Estados-partes. O Regime Geral de Origem permite definir “quais os produtos e mercadorias que aproveitaram os benefícios concedidos pela liberação das barreiras alfandegárias entre os países do bloco econômico”<sup>235</sup>.

No âmbito do Mercosul, o Regime Geral de Origem já estava previsto no Artigo 3º e no Anexo II do Tratado de Assunção, mas foi alterado pelo Oitavo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica 18, assinado em 30 de dezembro de 1994, que instituiu o Regulamento de Origem das Mercadorias no Mercado Comum do Sul<sup>236</sup>.

Na medida em que o Mercosul se consolide como união aduaneira, ou evolua para um mercado comum<sup>237</sup>, tanto o mandamento como a hipótese de incidência do Imposto de Importação serão afetados, excluindo-se da materialidade as importações de produtos<sup>238</sup> originários dos Estados-Partes e ampliando-se o critério espacial, que

---

1999. p. 33; COLANINO, loc. cit., p. 767; ARMELLA, Sara. I dazi doganali. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Corso de diritto tributario internazionale*. Padova: CEDAM, 1999. p. 151.

<sup>233</sup> Editado com o propósito de regulamentar o Decreto nº 350/91, que promulgou o Tratado de Assunção, integrado pelo Protocolo de Ouro Preto.

<sup>234</sup> Editados com fundamento nos arts. 84, IV, e 153, § 1º, da Constituição Federal. A TEC, criada pelo Decreto nº 1.343/94, foi substituída pela TEC anexa ao Decreto nº 2.376/97, que também instituiu a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e estabeleceu novas Listas de Exceção e de Adequação. Esse decreto foi modificado, entre outros, pelos Decretos nºs 2.624/98, 2.875/98, 2.960/99, 3.015/99, 3.212/99, 3.317/99, 3.376/00, 3.704/00, e mais recentemente, pelo Decreto nº 3.880, de 1º de agosto de 2001, publicado no D.O.U. de 2 de agosto de 2001.

<sup>235</sup> FERNANDES, loc. cit., p. 122.

<sup>236</sup> Ibid., p. 123.

<sup>237</sup> O mercado comum constitui o estágio seguinte no processo de integração, e se caracteriza pela “livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais.” ALMEIDA, loc. cit., p. 34.

<sup>238</sup> O Código Aduaneiro do Mercosul (CAM) não se refere a produtos, mas a “mercadorias”. Art. 3º, inciso VIII: “Mercadoria: bem suscetível de uma operação aduaneira”. Os bens que não se

passará a abranger os territórios de todos os países integrados no bloco, sem qualquer distinção quanto ao local de ingresso.

Com relação ao mandamento da norma de incidência do Imposto de Importação, no âmbito do Mercosul, o valor aduaneiro é regido pelo Acordo de Valoração Aduaneira, que determina a base para a aplicação da Tarifa Externa Comum (artigos 26 e 27 do Código Aduaneiro do Mercosul). O art. 29 do CAM enumera os bens cujo valor aduaneiro será apurado de acordo com as normas comunitárias especiais<sup>239</sup>. Enquanto o CAM não adquiere eficácia interna, prevalecem as disposições do AVA para todas as importações realizadas no âmbito do Mercosul.

---

enquadram na noção clássica de mercadoria (bens móveis destinados ao comércio), tais como a bagagem, urnas funerárias, etc., são tratados especificamente no art. 29 do CAM.

<sup>239</sup> Estabelecidas conforme o artigo 11 da Decisão nº 17/94, do Conselho do Mercado Comum do Mercosul. PIRES, Adilson Rodrigues et al. *Código Aduaneiro do Mercosul: comentários ao protocolo*. São Paulo: Aduaneiras, 1999. p. 65.

## 4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

### 4.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Retomando a estrutura normativa proposta na Seção 2, proceder-se-á à análise dos critérios – material, pessoal, temporal e espacial - que permitem identificar a situação descrita na hipótese de incidência do Imposto de Importação.

O ponto de partida dessa análise será a norma constitucional que atribui competência para a instituição do Imposto de Importação, além de outros dispositivos constitucionais que possam oferecer os parâmetros necessários para a compreensão da hipótese de incidência desse imposto.

A legislação infraconstitucional e as normas originárias dos tratados e acordos internacionais firmados pelo Brasil, já apontados na Seção 3, complementarão o Texto Constitucional na construção da hipótese de incidência do Imposto de Importação, na medida em que se revelarem compatíveis com a norma-padrão contida na própria Constituição.

Antes de iniciar a análise propriamente dita, convém examinar dois princípios fundamentais que informam a materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação e, de conseqüência, todos os demais critérios da hipótese<sup>240</sup>.

#### 4.1.1 Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição Federal, ao distribuir entre as pessoas políticas a competência para criar impostos, o fez a partir da materialidade da hipótese de incidência (critério material), elencando os fatos (condutas subjetivas ou estados de fato) passíveis de tributação.

---

<sup>240</sup> Como adiante se verá, esses princípios informam, também, o mandamento normativo do Imposto de Importação. Por ora, serão tratados apenas os seus efeitos sobre a hipótese de incidência.

Todos os fatos escolhidos pelo legislador constituinte “têm a propriedade de, em si mesmos, revelar ou, pelo menos, fazer presumir a capacidade econômica das pessoas que o realizam”<sup>241</sup>, propiciando a destinação de receitas ao Estado, por meio da apropriação de parcela da riqueza privada.

Obedecendo a esse critério, que corresponde ao conteúdo do já referido “princípio da capacidade contributiva absoluta”, a Constituição selecionou situações economicamente avaliáveis e as distribuiu entre as pessoas físicas, para que instituíssem os impostos de sua competência<sup>242</sup>.

Entre as situações eleitas está a importação de produtos estrangeiros (artigo 153, inciso I), que constitui a materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação.

Independentemente do conteúdo semântico que se atribua a esse dispositivo constitucional, e que será adiante analisado, observa-se que ele descreve uma situação subjetiva economicamente relevante, que faz presumir a existência de riqueza por parte daquele que a titulariza.

A análise da hipótese de incidência do Imposto de Importação, como a de todos os demais impostos, não pode prescindir desse princípio básico: o de que a conduta tributável deve ser capaz de revelar uma riqueza patrimonial referida a um sujeito. Esse constitui o primeiro princípio que norteia o estudo da hipótese de incidência do Imposto de Importação<sup>243</sup>.

#### 4.1.2 Princípio da Extrafiscalidade

Outro princípio, igualmente indispensável à construção da regra-matriz de incidência do imposto, consiste na sua extrafiscalidade, tema já versado acima.

---

<sup>241</sup> CARRAZZA, *Curso de direito ...*, 13. ed., p. 352.

<sup>242</sup> Conforme advertiu Cesar Guimarães Pereira, “o princípio da capacidade contributiva é *limite material* para a construção da hipótese de incidência de impostos.” PEREIRA, loc. cit., p. 162.

<sup>243</sup> Reitere-se que o princípio da capacidade contributiva não se manifesta apenas em relação à hipótese de incidência, mas também em relação ao mandamento.

A doutrina nacional e a estrangeira reconhecem, pacificamente, a função extrafiscal do Imposto de Importação.

Já na década de quarenta, De Plácido e Silva afirmou que “no sentido político, nem sempre a imposição, que se revela no tributo aduaneiro, relativo à importação, conduz mero objetivo fiscal”, esclarecendo que o imposto, às vezes, assumia a finalidade de proteger o produto ou mercadoria similar nacional. Conclui que

... os impostos de importação, consoantes as razões de sua instituição, podem *regular* a situação econômica interna, a respeito dos produtos locais, como pode facilitar o custo da vida, em referência às mercadorias não produzidas internamente.<sup>244</sup>

Para Hamilton Dias de Souza, o imposto é um “instrumento regulatório do comércio exterior”, não ficando afastados, porém, os seus efeitos tipicamente arrecadatórios<sup>245</sup>. Afirmou o mencionado autor:

Para atingir suas finalidades regulatórias conta o imposto de importação com vários instrumentos, como possibilidade (*sic*) de aumento ou diminuição de alíquotas por ato do Poder Executivo, concessão de isenções, estabelecimento de pautas de valor mínimo e preços de referência e não sujeição ao princípio da anualidade.<sup>246</sup>

Hugo de Brito Machado ressalta a finalidade de proteção à indústria nacional, enfatizando que o Imposto de Importação é um “valioso instrumento de política econômica”, sem o qual os produtos nacionais, em especial os industrializados, não teriam condições de competir com seus similares estrangeiros<sup>247</sup>.

No mesmo sentido, cite-se a lição de Adilson Rodrigues Pires, para quem a extrafiscalidade desse imposto “tem contribuído para o aperfeiçoamento da produção, mediante o incentivo à competitividade do produto nacional, a conquista de mercado

---

<sup>244</sup> SILVA, *Noções de finanças ...*, 3.ed., p. 563.

<sup>245</sup> SOUZA, *Estrutura ...*, p. 15-16.

<sup>246</sup> *Ibid.*, p. 16.

<sup>247</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. atual. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 239.

externo para a colocação de bens produzidos internamente e a abertura de canal de negociações comerciais de caráter bi ou multilateral.”<sup>248</sup>

Também Aliomar Baleeiro destacou que o emprego do Imposto de Importação como “instrumento extrafiscal, destinado à proteção dos produtores nacionais e, mais tarde, também a do câmbio e do balanço de pagamentos”, o coloca sob um “regime especial”, consubstanciado na não sujeição ao princípio da anualidade e na possibilidade de alteração das alíquotas por ato do Poder Executivo<sup>249</sup>.

Ricardo Lobo Torres assevera que, “como forma de intervenção estatal na economia”, a extrafiscalidade pode ser absorvida pela fiscalidade, “constituindo a dimensão finalista do tributo”, ou então assumir a forma de ingressos públicos não tributários, que desapareceram com a Emenda Constitucional n° 1, de 1969, uma vez substituídos pelas contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, estas de natureza tributária<sup>250</sup>.

Na doutrina estrangeira, merece referência a posição de Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero e José Manuel Tejerizo López:

Los impuestos aduaneros han tenido siempre una finalidad bifronte: de un lado, es evidente su finalidad recaudatoria, mucho más relevante en épocas pretéritas en que llegó a ser el tributo más importante y, de otro lado, ha perseguido finalidades de política comercial. En términos muy simples, los impuestos aduaneros han procurado favorecer los productos nacionales y desfavorecer los productos extranjeros. Los mecanismos y procedimientos para lograr tales finalidades han sido muy variadas (exigencia de altos derechos de importación, establecimiento de derechos *antidumping*, desgravaciones a la exportación, etc.).<sup>251</sup>

Ao delimitar o âmbito de aplicação do direito tributário e do direito aduaneiro, Susana Galera Rodrigo destacou a relevância dos “gravames aduaneiros” como

---

<sup>248</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. O sistema harmonizado e o valor aduaneiro como instrumentos de integração econômica. In: *Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 15.

<sup>249</sup> BALEEIRO, *Direito tributário ...*, 11. ed., p. 212.

<sup>250</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 4. ed. atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 159.

<sup>251</sup> QUERALT, Juan Martín et al. *Curso de derecho financiero y tributário*. 7. ed. Madrid: Tecnos, 1996. p. 650.

instrumentos de intervenção na economia, integrando o próprio “Sistema de Intervenção” do Estado, e o seu papel secundário no sistema tributário:

Por lo tanto, resulta necesario considerar los gravámenes aduaneros, básicamente, como instrumentos que permiten la intervención con finalidad protectora, y solo secundariamente reparar en la naturaleza tributaria de dichos instrumentos.

...

En definitiva, y en línea con lo expuesto, los gravámenes aduaneros son instrumentos, de indiscutible naturaleza tributaria, de los que se sirve la Administración económica para la consecución de los objetivos de política económica en general.<sup>252</sup>

E prossegue, em nota de rodapé:

Esta es la concepción que de los tributos aduaneros se contiene en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que entiende que presentan ‘una fisonomía más encarada a la política económica, de la que son instrumentos inmediatos, entre el proteccionismo y la liberalización, *con una ostensible naturaleza de impuestos para fines no recaudatorios*’ (Sentencia de 9 de marzo de 1989, Sala 3ª, que resumen los pronunciamientos anteriores sobre esta cuestión).<sup>253</sup>

Como visto, a doutrina acolhe a função extrafiscal do Imposto de Importação e a sua importância, enquanto instrumento jurídico de intervenção do Estado na economia, e, mais especificamente, no comércio exterior<sup>254</sup>.

No sistema constitucional tributário brasileiro, a relevância das funções regulatórias e interventivas desse imposto foi expressamente reconhecida no Texto Constitucional, que previu uma forma mais ágil de alterar as suas alíquotas, dentro dos parâmetros estabelecidos em lei<sup>255</sup>. Além disso, a Constituição afastou a aplicação do

---

<sup>252</sup> RODRIGO, loc. cit., p. 106-109.

<sup>253</sup> Ibid., p. 109.

<sup>254</sup> Embora não seja o único instrumento. Além dos impostos aduaneiros – de importação e exportação –, os impostos incidentes sobre o consumo também afetam as relações comerciais internacionais, como bem lembrou José Roberto Vieira. VIEIRA, Imposto sobre ..., p. 520-523. Há que se consignar a existência de instrumentos não tributários de regulação do comércio exterior e de realização das políticas econômicas no plano internacional, de que são exemplos as medidas de salvaguarda e os direitos *antidumping*. A regulação do comércio exterior é de competência privativa da União (art. 22, inciso VIII).

<sup>255</sup> Art. 153, § 1º: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.” Além dos limites e condições legais, outras fontes normativas limitam o exercício dessa faculdade.

princípio que veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;” (art. 150, inciso III, *b*)<sup>256</sup>.

Assim, sopesando os princípios que informam a atividade impositiva no Brasil, mais especificamente, os princípios da estrita legalidade e da anterioridade<sup>257</sup>, o legislador constituinte decidiu por aplicá-los de uma forma mais “branda”<sup>258</sup>, em favor dos objetivos extrafiscais perseguidos com a cobrança do Imposto de Importação. Tal opção constitucional revela, também, ser esse imposto um instrumento de intervenção do Estado na economia<sup>259</sup>.

De acordo com o *caput* do artigo 174, o Estado está autorizado a intervir na economia como “agente normativo e regulador”<sup>260</sup>, exercendo as funções de fiscalização, incentivo e planejamento. No desempenho desse papel, parece ser plenamente possível que o Estado se utilize de um instrumento de natureza tributária, com efeito direto sobre o comércio exterior e o mercado interno, como é o caso dos chamados impostos aduaneiros.

A utilização dos impostos aduaneiros como meio de intervenção na economia não afasta a sua sujeição aos princípios contidos no sistema constitucional tributário e, além deles, às diretivas constitucionais próprias da atividade econômica, entre as quais merecem destaque a soberania nacional (artigo 170, I) e a livre concorrência (artigo 170, IV).

Segundo Eros Grau, o princípio da soberania nacional, enunciado no artigo 170, deve ser compreendido como “soberania econômica”, no sentido do

---

<sup>256</sup> Art. 150, § 1º - “A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.”

<sup>257</sup> Disciplinados, respectivamente, nos incisos I e III, *b*, do artigo 150.

<sup>258</sup> Como será demonstrado, tais princípios não foram totalmente afastados em relação ao Imposto de Importação e aos demais impostos listados no § 1º do art. 153.

<sup>259</sup> A intervenção estatal na economia encontra-se disciplinada, basicamente, no Título VII da Constituição Federal - “Da ordem econômica e financeira”. Eros Grau aponta outros dispositivos constitucionais, não localizados no Título VII, que tratam da matéria. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 197.

<sup>260</sup> “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

desenvolvimento de políticas públicas visando “não ao isolamento econômico, mas a viabilizar a participação da sociedade brasileira, em condições de igualdade, no mercado internacional.”<sup>261</sup>

Estendido ao campo das relações internacionais de comércio, o princípio da livre concorrência possui ligação estreita com a soberania econômica. De fato, não há como cogitar de uma competição livre no mercado internacional enquanto o produto nacional não participar em condições de igualdade com o produto estrangeiro.

Na concorrência pelos mercados interno e externo, a desigualdade do produto nacional em relação ao estrangeiro pode demandar a adoção de medidas interventivas de cunho protecionista, representando uma restrição ao campo de atuação exclusiva das forças de mercado. Não obstante, tais medidas se justificariam em face do princípio da soberania econômica nacional, por buscarem evitar a submissão da economia nacional ao interesses alienígenas.

Não se pode olvidar, outrossim, que a própria Constituição, no artigo 219<sup>262</sup>, enuncia o “princípio da integração do mercado interno ao patrimônio nacional”, pelo qual torna evidente o papel do mercado interno como expressão da soberania econômica nacional<sup>263</sup>.

O conceito de soberania econômica vem sendo relativizado em virtude da crescente inserção do patrimônio nacional na economia mundial e dos múltiplos compromissos firmados pelo País por meio de acordos internacionais bilaterais e multilaterais, como é o caso do GATT e do Tratado de Assunção. Trata-se de adotar um conceito que compatibilize a tendência de integração econômica mundial e os interesses nacionais.

Nesse sentido, a Constituição elenca, entre os princípios que regem as relações internacionais do Brasil, a busca da integração econômica, política, social e cultural

---

<sup>261</sup> GRAU, loc. cit., p. 248.

<sup>262</sup> “Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.”

<sup>263</sup> GRAU, op. cit., p. 265.

entre os países da América Latina<sup>264</sup>, conduzindo a uma interpretação abrandada dos princípios da independência nacional<sup>265</sup> e da soberania econômica<sup>266</sup>.

De acordo com essa interpretação, o princípio da soberania econômica não mais se reveste do conteúdo nacionalista que marcou a política de substituição das importações, pela qual a produção industrial era subsidiada ou titularizada pelo Estado<sup>267</sup>.

#### 4.1.3 Decorrências da Conjugação dos Dois Princípios

As breves considerações a respeito dos princípios que informam a atividade econômica são importantes na medida em que condicionam a utilização do Imposto de Importação como instrumento de realização de políticas econômicas. A finalidade extrafiscal do Imposto de Importação deve ser compreendida à luz dessas políticas e dos princípios constitucionais que as norteiam, especialmente no que refere à integração do País no comércio internacional.

Assim, ao atribuir à União a competência para instituir o imposto incidente sobre a “importação de produtos estrangeiros”, a Constituição Federal não elegeu uma manifestação qualquer de riqueza. Mais que isso, selecionou aquela cujo manejo se revelava capaz de propiciar a proteção da indústria nacional, o incentivo ao mercado interno, o controle da balança comercial e do câmbio, a inserção do Brasil nas relações

---

<sup>264</sup> Art. 4º, parágrafo único, da Constituição de 1988.

<sup>265</sup> Art. 4º, inciso I, da Constituição de 1988.

<sup>266</sup> Sobre a necessidade de um novo conceito de soberania, incluso no campo tributário, vide GRUPENMACHER, loc. cit., p. 30-34.

<sup>267</sup> Sobre a estratégia da substituição das importações no Brasil e seus efeitos na crise fiscal, vide PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. *Crise econômica e reforma do estado no Brasil: para uma nova interpretação da América Latina*. Tradução de Ricardo Ribeiro e Martha Jalkauska. São Paulo: Editora 34, 1996. p. 41-56. Segundo o autor, esse nacionalismo se baseava na premissa de que o País não tinha condições de negociar com os países desenvolvidos. A realidade atual mostra o equívoco da premissa, devendo-se reconhecer ao Brasil a plena capacidade de “negociar seus próprios interesses na arena internacional”. Ibid., p. 296.

comerciais internacionais, enfim, a realização dos princípios constitucionais que norteiam a ordem econômica.

A relevância da extrafiscalidade para a própria compreensão do Imposto de Importação não é fruto de reflexões acerca da “vontade” do legislador constituinte na escolha da conduta tributável, nem é um dado econômico exterior à norma-padrão de incidência tributária.

Ao invés disso, a extrafiscalidade decorre de uma expressa opção constitucional, que se materializou, inclusive, pela relativização dos princípios da estrita legalidade e da anterioridade tributária, repercutindo na eleição de uma conduta que, ao mesmo tempo, constitui indício de riqueza apropriável pelo Estado, e instrumento jurídico-tributário da realização de políticas econômicas, devendo como tal ser interpretada<sup>268</sup>.

A respeito da interpretação finalística ou teleológica, é mister reproduzir, *in verbis*, os ensinamentos de Carlos Maximiliano:

O fim inspirou o dispositivo; deve, por isso mesmo, também **servir para lhe determinar o conteúdo; retifica e completa os caracteres na hipótese legal** e auxilia a precisar quais as espécies que na mesma se enquadram. Fixa o alcance, a possibilidade prática; pois impera a presunção de que o legislador haja pretendido editar um meio razoável, e, entre os meios possíveis, escolhido o mais simples, adequado eficaz (*sic*).<sup>269</sup>

Ricardo Lobo Torres esclarece que a interpretação teleológica ou finalística faz parte do método sistemático:

O finalismo pressupõe o *sistema*, assim interno que externo, pois os valores jurídicos, os princípios constitucionais tributários e a ciência do direito também se organizam em sistema. (...) O critério teleológico e a consideração econômica, portanto, se orientam pelo próprio

---

<sup>268</sup> Já ensinava Carlos Maximiliano: “Considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou *finalística* (5); por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, *teleológica*. (...) A norma enfeixa um conjunto de providências, protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi regida”. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 124-125.

<sup>269</sup> *Ibid.*, p. 125. Grifos da presente.

sistema tributário, pois a ‘percepção dos fins não é imanente a cada norma tomada isoladamente, mas exige uma visão ampliada da norma dentro do ordenamento’.<sup>270</sup>

No caso do Imposto de Importação, a finalidade extrafiscal resulta da interpretação conjunta dos vários dispositivos constitucionais acima abordados, assumindo a natureza de verdadeiro princípio jurídico.

Como tal, integra-se à própria regra-matriz de incidência do imposto, o qual não pode ser compreendido senão como instrumento de realização de políticas econômicas direcionadas, especialmente, à inserção do Brasil no contexto das relações comerciais internacionais.

Essa circunstância produz um efeito peculiar e relevante. É que a extrafiscalidade não exclui a fiscalidade. Ou seja, o Imposto de Importação também é orientado pela finalidade arrecadatória, mas não apenas por ela. Também se caracteriza pela sua função regulatória quanto ao ingresso de produtos estrangeiros.

A consequência é uma disciplina jurídica que não busca a “maximização” de recursos, nem se vincula necessariamente ao princípio da capacidade contributiva relativa<sup>271</sup>. Tal particularidade foi, de certo modo, captada por Américo Lacombe, ao examinar a gradação das alíquotas (princípio da seletividade) como instrumento de realização da isonomia tributária:

3.5 No campo tributário, a classificação de produtos e mercadorias para a tributação desigual é uma exigência do princípio da capacidade contributiva, mas a classificação há de respeitar uma correlação lógica entre ela e o fim a que se destina. Assim, por exemplo, se se tributasse o feijão com a mesma alíquota do caviar, estar-se-ia quebrando o princípio da capacidade contributiva, se o imposto em questão fosse IPI ou ICMS ou, ainda, imposto de importação – caso o Brasil fosse importador de ambos os alimentos. No entanto, fosse o nosso país exportador de ambos, nada impediria que tais produtos fossem igualmente isentos.

3.6 Vê-se, portanto, que a noção de essencialidade do produto toma conotações peculiares nos impostos sobre comércio exterior. Impostos inspirados por critérios de proteção da produção local (importação) e de necessidade ou não de colocação de mercadorias nacionais no mercado externo (exportação), para o primeiro o grau de

<sup>270</sup> TORRES, *Normas de ...*, 3. ed., p. 211-212.

<sup>271</sup> Nesse sentido: “Los tributos con fines extrafiscales no se rigen por los mismos principios que los impuestos fiscales que tienen un objeto recaudatorio.” ZUBILLAGA, loc. cit., p. 142.

essencialidade se afere pela existência ou não de similaridade do produto importado com algum outro produto internamente, e, para o segundo, pela concorrência, no exterior, sofrida pelos produtos internos.<sup>272</sup>

No texto acima citado, há a constatação de que a essencialidade do produto possibilita a gradação das alíquotas com o objetivo de dosar a carga tributária (capacidade contributiva relativa), e também com vista a finalidades não arrecadatórias. Nessa hipótese, a seletividade atua de forma diversa, orientada por objetivos extrafiscais.

Uma comparação permite apreender essa distinção. Tome-se o imposto sobre a renda, historicamente identificado por sua finalidade de arrecadação de recursos<sup>273</sup>. Excetuadas as rendas atingidas por imunidades ou isenções, esse imposto incide sobre todas as modalidades de aquisição de renda. Assim, quanto maior a renda, mais intensa é a manifestação de riqueza e, conseqüentemente, maior será a carga tributária (realização do princípio da capacidade contributiva relativa).

Situação diversa se passa com o Imposto de Importação, uma vez que a dimensão da carga fiscal não variará, necessariamente, em função da intensidade da manifestação de riqueza. Por força da extrafiscalidade, ela pode variar em função do interesse público envolvido com o ingresso do produto no Brasil.

A questão da compatibilidade do princípio da capacidade contributiva com as finalidades extrafiscais dos tributos foi assim sintetizada por Perez Royo:

... en primer lugar, el presupuesto del tributo, la circunstancia que determina la existencia de la obligación, debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades; en segundo lugar, los fines extrafiscales del tributo o de la medida tributaria en cuestión deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder a una exigencia o criterio razonable y amparado por el sistema de valores propio de la Constitución (política de desarrollo económico, sanitaria, de

---

<sup>272</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 31-32.

<sup>273</sup> Juan Ramallo Massanet observou que “probablemente el principio de la capacidad económica, como criterio para el reparto del gasto – o, lo que es igual, como criterio para conocer el nivel de contribución al mismo – se encuentra, histórica e ideológicamente, vinculado a la tributación personal (individual) sobre la renta.” MASSANET, loc. cit., p. 38.

vivienda, de protección del medio ambiente, etc.). Así lo ha entendido la Jurisprudencia del TC, que considera admisible que los impuestos “sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la CE preconiza o garantiza” (STC 37/1987, de 26 de marzo).<sup>274</sup>

Além de proporcionar a arrecadação de receitas, o Imposto de Importação se manifesta como instrumento de incentivo ou de desestímulo de certas condutas, influenciando o fluxo de transferência de bens do exterior para o Brasil. Como visto, essa função encontra-se albergada na Constituição Federal (artigo 153, § 1º) e, portanto, norteia a construção da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação.

#### 4.2 CRITÉRIO MATERIAL

Tomando por empréstimo as palavras de José Roberto Vieira, ainda que a propósito do IPI, se o Texto Constitucional revelou-se lacônico no tratamento do Imposto de Importação e dos impostos federais em geral, no que toca ao critério material “disse o bastante”<sup>275</sup>, oferecendo os conceitos nucleares do critério material da hipótese de incidência. Tal conclusão se justifica pelo fato de que a norma constitucional atributiva de competência partiu, justamente, do critério material do imposto.

O exame literal do artigo 153, inciso I, da Constituição Federal, permite identificar o comportamento tributável, mediante o isolamento do verbo que o representa<sup>276</sup> – importar – e do correspondente complemento – produtos estrangeiros.

---

<sup>274</sup> ROYO, Fernando Perez. *Derecho financiero y tributario*: parte general. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000. p. 36-37.

<sup>275</sup> VIEIRA, *A regra-matriz ...*, p. 72.

<sup>276</sup> Já que o legislador constituinte de 1988 optou por designar o critério material dos impostos sempre por meio de substantivos (artigos 153, incisos I a VII, 155, incisos I a III, e 156, incisos I a III).

Esses são os dados nucleares oferecidos pela norma constitucional de competência, que balizam a legislação infraconstitucional, sendo necessário o seu exame pormenorizado.

#### 4.2.1 A Conduta Consistente em “Importar”

“Importar” é um verbo transitivo direto, que significa “fazer vir; trazer, introduzir mercadorias de outro país;”<sup>277</sup>, ou “fazer vir de outro país, estado ou município; trazer para dentro.”<sup>278</sup>

Sob o ponto de vista jurídico, De Plácido e Silva definiu o vocábulo *importação* como “derivado de *importar*, do latim *importare* (trazer para), o que significa, pois, *ação de trazer para dentro*, é empregado na terminologia jurídica e comercial para significar a *introdução* de mercadorias, trazidas por mar, por terra ou por ar, de um país estrangeiro para o *território nacional*”<sup>279</sup>.

Pedro Nunes assim conceituou “importação”:

Introdução, no país, de mercadorias de que necessita para o consumo interno, procedentes de outro país.<sup>280</sup>

De acordo com Alberto Xavier, a importação “exprime o fenômeno pelo qual um produto estrangeiro entra no território nacional, sendo daí destinado a consumo.”<sup>281</sup>

Entre as definições jurídicas apresentadas, é possível identificar um núcleo comum, representado pela atividade de introduzir ou trazer algo para dentro do país.

---

<sup>277</sup> BUENO, Francisco da Silveira. *Dicionário escolar da língua portuguesa*. 11. ed. Rio de Janeiro: FENAME, 1979. p. 588.

<sup>278</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. *Dicionário eletrônico Aurélio século XXI*. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 2001. 1 CD-ROM.

<sup>279</sup> SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1963. p. 792.

<sup>280</sup> NUNES, Pedro dos Reis. *Dicionário de tecnologia jurídica*. 2. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1952. p. 469.

<sup>281</sup> XAVIER, Alberto. *Autorização para importação de regime de entreposto aduaneiro*. Aduaneiro (legislação), p. 352, apud BALEEIRO, *Direito tributário ...*, 11. ed., p. 215.

Observa-se que os dois últimos conceitos citados acrescentam um “elemento finalístico” a esse núcleo comum, que consiste na destinação dos produtos ou mercadorias importados ao consumo no país importador. Esse elemento será objeto de exame em tópico próprio adiante.

O verbo “importar” representa o núcleo do critério material, sendo, porém, indissociável do seu complemento: “produtos estrangeiros”.

No entanto, e para considerar o tema sob o ponto de vista analítico, proceder-se-á à análise exclusiva do verbo e do seu significado na Constituição Federal.

Uma primeira análise necessária diz respeito à natureza da atividade eleita pela Constituição. Para tanto, recorre-se à célebre distinção proposta por Becker a respeito dos fatos descritos na hipótese de incidência, que podem ser fatos puros quaisquer, no sentido lato, ou fatos jurídicos, desde sejam, em ambos os casos, lícitos<sup>282</sup>.

A questão que se coloca, pois, é saber se a atividade de “importar”, constante da materialidade, é a simples atuação material ou consiste numa conduta disciplinada por outro ramo jurídico.

Como visto, “importar” designa a atividade material de trazer algo<sup>283</sup> para dentro do país.

A sujeição dessa conduta ao regime jurídico tributário pressupõe a caracterização de uma manifestação de riqueza patrimonial. Além disso, a atividade de “importar” deve ser, em si mesma, uma atividade **lícita**, isto é, não proibida no ordenamento jurídico. Foi o mesmo Becker quem advertiu:

O fato (sentido estrito: ato) consistente no *introduzir* da coisa, se foi *ilícito*, é núcleo da hipótese de incidência da regra jurídica que prescreve *sanção* pelo contrabando.<sup>284</sup>

---

<sup>282</sup> BECKER, loc. cit., p. 294-297.

<sup>283</sup> Neste tópico, utilizamos o pronome indefinido “algo” para evitar a discussão quanto ao conteúdo semântico do complemento verbal – produtos estrangeiros -, que será objeto de análise a seguir.

<sup>284</sup> BECKER, op. cit., p. 368.

No crime de contrabando, o tipo objetivo consiste em importar (ou exportar) mercadoria<sup>285</sup> proibida. Já o crime de descaminho é tipificado pela introdução ilegal de mercadoria no país, com o intuito de burlar o fisco. A consumação do descaminho ocorre com a simples entrada no território nacional, quando a introdução não se fizer pela alfândega, mas pode se consumir também quando o ingresso se fizer por essa via<sup>286</sup>.

Na hipótese do contrabando, a própria conduta de “importar” é vedada. Qualquer dever de pagar que daí decorresse não teria natureza tributária – por desconsiderar a riqueza manifestada –, mas cunho sancionatório. Uma interpretação *a contrario sensu* do tipo penal correspondente ao contrabando permite afirmar que somente a importação lícita, ou seja, aquela relativa a mercadorias não proibidas, é que pode compor a materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação.

Sobre o assunto, vejam-se as conclusões de Roosevelt Baldomir Sosa:

Absurdo seria imaginar a ‘introdução clandestina’ como forma autorizada pela norma legal. Assim sendo, a entrada das mercadorias no território corresponde à admissão aduaneira dessas mercadorias, sem o que, não há entrada legítima e sim ilícito administrativo, que pode configurar, inclusive, crime ou contravenção penal.<sup>287</sup>

Posição semelhante foi adotada por Roque Carrazza, ao analisar a questão da incidência do ICMS nas importações:

Em favor de nossa tese temos o seguinte argumento: a importação válida é a que se verifica na repartição aduaneira. Do contrário, caímos no crime de contrabando. Realmente, só nos portos e aeroportos internacionais, onde se encontram lotados funcionários da Receita Federal, é que pode dar-se o desembaraço de mercadorias e bens importados do exterior.<sup>288</sup>

---

<sup>285</sup> Esse é o vocábulo utilizado pelo artigo 334 do CP.

<sup>286</sup> DELMANTO, Celso. *Código penal comentado*. 3. ed., atualizada e ampliada por Roberto Delmanto. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 507-508.

<sup>287</sup> SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários à lei aduaneira: decreto nº 91.030/85*. São Paulo: Aduaneiras, 1995. p. 61.

<sup>288</sup> CARRAZZA, ICMS, 5. ed., p. 54.

O descaminho, assim como outras hipóteses de importação irregular, não se confunde com o contrabando, pois, nesses casos, a importação não é, em si, proibida, mas se opera de modo irregular ou não consentâneo com o procedimento administrativo, por meio do qual se introduz o produto estrangeiro no território nacional. É o caso, por exemplo, de uma importação que se realize ao desamparo da Guia de Importação ou documento equivalente<sup>289</sup>.

As importações que tipifiquem o descaminho, ou aquelas consideradas irregulares, sob o ponto de vista do procedimento legal adotado, não são excluídas do conceito de “importar”, integrando, pois, a materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação<sup>290</sup>.

A verificação das condições de licitude e regularidade da introdução do produto estrangeiro no território nacional é possível no âmbito de um procedimento definido em lei e constituído por diversas etapas, que, na maioria das vezes<sup>291</sup>, se inicia com o ingresso físico do produto<sup>292</sup> no território nacional, e termina com o desembaraço aduaneiro.

Nas palavras de Roosevelt Baldomir Sosa:

Temos, assim, um “acontecer” procedimental – que no jargão conhecemos como procedimento de admissão aduaneira – cujos acontecimentos principais, na ordem de sua ocorrência, são: o ingresso físico-territorial; o despacho a consumo; e, a nacionalização da mercadoria.<sup>293</sup>

---

<sup>289</sup> Descrita no RA como infração administrativa sujeita a multas de 100% e 30% do valor da mercadoria: art. 526, incisos I e II.

<sup>290</sup> Não se pode deixar de referir, porém, que tais condutas repercutem nos critérios espacial e temporal da hipótese, nos quais podem não se enquadrar perfeitamente, criando exceções à reg-matriz de incidência do Imposto de Importação.

<sup>291</sup> Devem ser ressalvados os casos de licenciamento não-automático, em que o procedimento pode se iniciar antes mesmo do embarque do produto no exterior, e os regimes aduaneiros especiais, que gozam de um procedimento próprio. BIZELLI, João dos Santos; BARBOSA, Ricardo. *Noções básicas de importação*. 7. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000. p. 95-96, 143 et seq.

<sup>292</sup> Optou-se pelo vocábulo utilizado na Constituição, cujo conteúdo semântico será analisado adiante.

<sup>293</sup> SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos*. São Paulo: Aduaneiras, 1999. p. 114.

A introdução física do produto estrangeiro no território nacional representa o aspecto material da conduta de importar, imprescindível à sua caracterização, principalmente porque, como será desenvolvido adiante, é por meio dela que o Estado brasileiro exerce a sua soberania sobre o produto<sup>294</sup>. Há um deslocamento geográfico que produz a entrada física do produto. Sob o aspecto material, esse deslocamento constitui um pressuposto necessário à conduta de importar, não chegando, porém, a integrá-la. O deslocamento geográfico e o transporte são fática e logicamente anteriores à importação, enquanto atividade material de introduzir um produto estrangeiro no território nacional.

Como visto, essa introdução não é suficiente, por si só, para realizar o fato jurídico tributário do Imposto de Importação; é preciso que ela se concretize por meio de um procedimento legal, não configurando a hipótese de incidência do crime de contrabando.

Deduz-se, daí, que a operação jurídica é inerente à importação, como fato juridicamente relevante que constitui a materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação.

Ao analisar um possível conflito entre o Imposto de Importação e o ISS, Marçal Justen Filho afirmou que a essência daquele tributo estava no “fato jurídico da importação”<sup>295</sup>.

Também a doutrina alienígena qualifica a importação como um “conceito jurídico” que abrange tanto a atividade material como o processo jurídico:

---

<sup>294</sup> A relevância da introdução física do produto advém do próprio conceito de “importar”, extraído da Constituição. Tal conceito, porém, não foi considerado pelo Decreto-Lei nº 37/66, que no art. 1º, § 2º, dispôs que: “Para efeito de ocorrência do fato gerador, considerar-se-á entrada no território nacional a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira.” O dispositivo citado criou uma ficção a respeito da entrada física do produto estrangeiro. Em relação a ele, pode até ser iniciado o despacho aduaneiro, mas a sua falta não poderá ser suprida por meio de uma ficção legal. Trata-se, portanto, de uma ficção incompatível com a regra-matriz constitucional do Imposto de Importação, pois ignora um aspecto imprescindível da materialidade descrita na hipótese de incidência, que é o ingresso físico do produto no território nacional.

<sup>295</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 119.

Ahora bien, el concepto de importación es un concepto jurídico que supone no sólo, y no principalmente, la entrada física de los bienes en el territorio sometido a gravamen, sino, y sobre todo, **la admisión de la entrada por parte de la Administración competente** y la vocación de la incorporación permanente de los bienes al mercado interior, esto es, a incorporarse a los procesos productivos o a consumirse.

...

De todo esto se desprende, se insiste, que lo que caracteriza a la importación es **la entrada legal de las mercancías porque así se ha autorizado por la Administración.**<sup>296</sup>

Abre-se aqui um parêntese para justificar o cabimento da análise da doutrina estrangeira quanto ao assunto. É que, não obstante ela tenha sido produzida à luz do direito positivo respectivo e do direito comunitário, no âmbito da União Européia, existe uma relativa homogeneidade no tratamento legal do Imposto de Importação e das obrigações aduaneiras em geral.

Tal “homogeneidade” pode ser atribuída ao processo de harmonização legislativa, com vistas ao desenvolvimento das relações comerciais internacionais, e à regulamentação, cada vez mais freqüente, por meio de tratados e convenções internacionais multilaterais<sup>297</sup>.

A qualificação da importação como uma operação jurídica se harmoniza com os princípios da capacidade contributiva e da extrafiscalidade do imposto.

De fato, enquanto mera introdução física no território nacional, a importação não adquire relevância jurídica senão para o direito penal, que apurará a eventual ocorrência do crime de contrabando. Para o direito tributário, o ingresso físico do produto é relevante na medida em que ocorrer por meio do processo jurídico de

---

<sup>296</sup> QUERALT, loc. cit., p. 650. Os negritos não são do original.

<sup>297</sup> Nesse exato sentido são as palavras de Sara Armella: “Il diritto doganale – a differenza di altri settori del diritto tributario – si caratterizza per le forti analogie esistenti negli ordinamenti degli stati, connotati da istituti giuridici assai simili o pressoché coincidenti. Tale convergenza deriva in parte dalla sostanziale similitudine dei tributi riscossi in dipendenza dell’effettuazione di un’operazione doganale, dall’altro rappresenta la conseguenza dell’opera di armonizzazione svolta mediante convenzione e accordi internazionali stipulati dalla maggior parte dei paesi del mondo, nell’intenzione di disciplinare quanto più uniformemente possibile un settore essenziale per lo sviluppo del commercio internazionale”. ARMELLA, loc. cit., p. 111.

importação<sup>298</sup> e se traduzir em situação economicamente avaliável, que não constitua a materialidade da hipótese de incidência de outro imposto.

Mas o processo administrativo não serve apenas à verificação da licitude e da regularidade do ingresso físico do produto estrangeiro no País. Tanto o processo, como a entrada física (ângulo material da conduta tributável) tornam possível a submissão do produto à soberania do Estado brasileiro, operando uma modificação no seu “*status*” jurídico. Como será desenvolvido adiante, a importação traduz, verdadeiramente, a sujeição do produto estrangeiro à soberania nacional, manifestada em concreto por meio da entrada física do produto e do processo administrativo correspondente.

Uma primeira conclusão que daí se extrai é que a Constituição Federal não indicou a importação enquanto mera atividade material, um “fato puro”, mas como um fato jurídico.

O critério material da hipótese de incidência do Imposto de Importação descreve, assim, a atividade jurídica de importar, considerada como fato jurídico, constituída pela atividade material de trazer um produto estrangeiro para dentro do território nacional<sup>299</sup>, como resultado de um processo administrativo.

Através desse processo, o Estado verifica a regularidade e o cabimento da introdução do produto estrangeiro no território nacional e o cumprimento de outras exigências indispensáveis ao ingresso regular. Mas não somente isso. A importação, enquanto fato jurídico, opera uma transformação no *status* jurídico do produto, que deixa de se submeter à soberania de um Estado estrangeiro, para se sujeitar à soberania do Estado brasileiro.

---

<sup>298</sup> Por uma opção de ordem metodológica, os vocábulos “processo” e “procedimento” serão utilizados indiferenciadamente. Os conceitos de “processo” e “procedimento” são inconfundíveis. No entanto, as disputas acerca do “processo administrativo” ainda não atingiram resultado definitivo. Por todos, confira-se XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. reformul. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 113 et seq.

<sup>299</sup> Reitere-se que o transporte do produto, desde a sua origem até o destino, não integra a atividade material descrita, embora seja pressuposto da sua realização.

É necessário advertir, desde logo, que a referência ao processo administrativo de importação não significa que se esteja a advogar a tese do “fato gerador complexo”, tão severamente criticada na doutrina nacional<sup>300</sup>.

Já se afirmou que a importação, enquanto fato jurídico, envolve a sucessão de atos que se desencadeiam desde o ingresso físico do produto estrangeiro no território nacional – ou antes dele, quando forem necessários atos prévios de licenciamento -, até o desembaraço aduaneiro<sup>301</sup>.

O “desenvolvimento procedimental” da importação talvez possa se explicar pela circunstância de que ela – a importação - constitui um fato jurídico relevante não apenas para o Direito Tributário. Como já delineado, a importação traduz fato relevante para o interesse público, o que justifica a formalização de um processo administrativo destinado a verificar a regularidade da operação promovida pelo particular, de introduzir no País um produto trazido do exterior.

A competência regulatória exercitada pelo Estado volta-se, no caso, para avaliar a operação de importação em si mesma (e não como pressuposto da incidência do imposto). Logo, não se confundem a simples atividade material de introduzir um produto no território brasileiro, e a atividade de importar como resultado de um processo administrativo, iniciado pelo particular, mas que representa uma avaliação administrativa da conduta privada.

Mesmo em face da natureza procedimental da atividade, haverá um determinado momento em que se reputará ocorrido o fato jurídico tributário, pela integral correspondência entre o evento físico e o fato descrito na hipótese de incidência do Imposto de Importação. Conforme advertiu Marçal Justen Filho, “antes disso, quando ainda não há dita correspondência, inexistente fato imponible – mas apenas acontecimentos fáticos irrelevantes.”<sup>302</sup>

---

<sup>300</sup> CARVALHO, *Teoria da norma ...*, 3. ed., p. 136-140.

<sup>301</sup> À exceção dos produtos que ingressam sob regimes aduaneiros especiais, os quais obedecem a uma tramitação diferente.

<sup>302</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 87.

A hipótese de incidência do Imposto de Importação abrange o processo administrativo que se desenrola a partir da transposição das fronteiras políticas (ou antes disso, com a emissão de licença para importação), como condição da licitude e regularidade da conduta descrita, e como instrumento da transformação no regime jurídico do produto.

No entanto, em decorrência da “instantaneidade” do fato jurídico tributário e da unidade da hipótese de incidência, esse processo integra o critério material como um fato, correspondente à ocorrência fático-temporal descrita na norma.

#### 4.2.2 O Título Jurídico da Importação

Uma vez delimitado que o verbo “importar” denota uma atividade jurídica – a atividade de introduzir um produto no território nacional, como resultado de um processo administrativo -, deve-se averiguar qual a importância do título que originou essa atividade.

Segundo Américo Lacombe, “importar significa trazer para dentro, portar para dentro das fronteiras nacionais. O ato de importar decorre de uma compra e venda efetuada no exterior”<sup>303</sup>. Observa-se que o autor delimitou o conceito de importar a partir do negócio jurídico subjacente, de modo que as importações que não decorressem de uma compra e venda não realizariam o fato jurídico tributário do Imposto de Importação.

Em sentido contrário, Hamilton Dias de Souza afirmou ser irrelevante o título jurídico a que se fizer a importação:

Assim, não interessa perquirir sobre a natureza da operação, pois as conseqüências jurídico-tributárias desencadeiam-se igualmente na trazida de bens de propriedade daquele que realiza a importação (como no caso de bagagem do passageiro) e na decorrente de contrato que opere transferência de propriedade ou posse de mercadorias<sup>304</sup>.

---

<sup>303</sup> LACOMBE, *Imposto ...*, p. 21.

<sup>304</sup> SOUZA, *Estrutura ...*, p. 29.

Posição idêntica foi sustentada por Ruy de Melo e Raul Reis, para os quais o “fato gerador” do Imposto de Importação se realizaria independentemente do título jurídico da importação ou da “transmissão da propriedade da mercadoria do exportador para o importador ou consignatário.”<sup>305</sup>

Tal entendimento se ampara, claramente, na redação do artigo 31, do anteprojeto do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 31 - Compete privativamente à União instituir imposto de importação, tendo como fato gerador da respectiva obrigação tributária principal a entrada, no território nacional, de mercadoria indicada na lei tributária, de procedência estrangeira, para fins de consumo no referido território, qualquer que seja o título jurídico a que se fizer a importação e independentemente de se verificar transmissão da propriedade da mercadoria do exportador para o importador ou consignatário.

Parágrafo único - Salvo disposição expressa de lei tributária em contrário, o imposto não incide sobre mercadoria de procedência estrangeira destinada à reexportação, nem sobre mercadoria de origem nacional reimportada, nos termos e nos limites previstos na referida lei.<sup>306</sup>

Apesar das impropriedades que o texto encerrava – como, por exemplo, confundir o “fato gerador” com aquilo que representa o critério temporal do imposto -, revelava-se exaustivo no tratamento do critério material, definindo o “elemento finalístico” da importação e enumerando as mercadorias expressamente excluídas da hipótese de incidência.

No que refere ao título da importação, o artigo 31, na redação do anteprojeto do CTN, não sugeriu a sua irrelevância. Muito pelo contrário, afirmou que o título deveria ser jurídico, ainda que dele não resultasse a transmissão da propriedade da

---

<sup>305</sup> MELO; REIS, loc. cit., p. 41.

<sup>306</sup> A referência ao texto de legislação infraconstitucional (anteprojeto do CTN) não se destina a fornecer solução para o problema da regra-matriz do Imposto de Importação, o que só é possível em nível constitucional.

mercadoria importada. Contudo, a redação do anteprojeto não chegou a ser aprovada, constituindo-se em referência histórica incapaz de elucidar a questão<sup>307</sup>.

Pode-se traçar um paralelo com outro tributo: a propósito do IPI, José Roberto Vieira consignou que “havendo um título jurídico, que podemos entender no sentido de ‘*causa, origem ou fundamento jurídico de um direito*’ (DE PLÁCIDO E SILVA), torna-se exigível o imposto, independentemente da espécie desse título jurídico”<sup>308</sup>. Assim, a referência legislativa à expressão “título jurídico”, confirmaria a natureza jurídica da operação que origina a “saída do produto industrializado”, tributável pelo IPI.

Também analisando a norma de incidência do IPI, Geraldo Ataliba concluiu que a referência da lei a negócios jurídicos translativos da posse ou da propriedade<sup>309</sup> era suficiente para demonstrar que as “saídas geradoras de IPI” seriam apenas aquelas juridicamente relevantes<sup>310</sup>.

A aplicação do mesmo raciocínio à regra-matriz de incidência do Imposto de Importação conduziria, provavelmente, à relevância do título jurídico a que se realiza a conduta de importar.

De fato, como será tratado adiante, o Acordo de Valoração Aduaneira prescreve que a base de cálculo do imposto, quando a alíquota for *ad valorem*, será, preferencialmente, o “valor da transação”. Na referência a “valor da transação”, e a todos os elementos que permitem calculá-lo, mediante deduções e acréscimos, haveria a indicação de um negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade, relevante para a realização da conduta de importar<sup>311</sup>.

---

<sup>307</sup> Mesmo que o anteprojeto tivesse sido aprovado, ele seria inábil para oferecer, por si só, um critério satisfatório para a questão ora examinada, dada a prevalência da Constituição na construção da regra-matriz de incidência. Caberia, porém, uma análise da sua compatibilidade com a Constituição.

<sup>308</sup> VIEIRA, *A regra-matriz ...*, p. 79.

<sup>309</sup> Por meio de expressões como “venda”, “revenda”, “locação”, “preço da operação”.

<sup>310</sup> ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. v. 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. p. 4-5.

<sup>311</sup> Alfredo Augusto Becker já advertira que, em determinadas situações, a base de cálculo do imposto – que ele colocava no núcleo da hipótese de incidência – não seria o *fato material* da

Não obstante, o raciocínio parece inadequado para resolver a questão, pois parte de conclusões extraídas exclusivamente da legislação infraconstitucional.

A rigidez e a exaustividade do sistema constitucional tributário impõem que a regra-matriz de incidência seja construída à luz das normas constitucionais, que constituem fundamento do exercício da competência tributária e, conseqüentemente, da validade da legislação infraconstitucional. Assim, a conclusão de que o título jurídico da importação é relevante para configurar o critério material da hipótese de incidência deve ser colhida na própria Constituição.

Procedendo-se à análise das expressões utilizadas pelo legislador constituinte ao tratar do IPI, do IOF e do ICMS, observa-se que o Texto Constitucional contém expressa referência ao vocábulo “operações”:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

IV – produtos industrializados;

V – **operações** de crédito, câmbio e seguro, e relativas a títulos ou valores mobiliários;

...

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

...

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada **operação** com o montante cobrado nas **anteriores**;

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do *caput* deste artigo, devido na **operação** de origem; (...)

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

...

II – **operações** relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as **operações** e as prestações se iniciem no exterior;<sup>312</sup>

---

introdução da coisa dentro da zona geográfica ou política, mas “o fato *jurídico* da existência do negócio jurídico”, como por exemplo, o contrato de compra e venda mediante o qual a coisa foi introduzida. Quando isso ocorresse, seria necessário perquirir se o gênero jurídico do tributo permanecia o mesmo (já que, para ele, o gênero era dado pela base de cálculo). BECKER, loc. cit., p. 369-370.

<sup>312</sup> Os negritos não são do original.

Essa referência constitucional foi interpretada pela doutrina mais abalizada como a necessidade de um título jurídico translativo da posse ou propriedade, tanto no caso do ICMS incidente sobre as operações de circulação de mercadorias<sup>313</sup>, como no caso do IPI<sup>314</sup>. O IOF é considerado “tipicamente um imposto sobre negócios jurídicos específicos”<sup>315</sup>, o que confirmaria a tendência do legislador constituinte de se utilizar do vocábulo “operações” quando quis dar destaque ao título jurídico subjacente à conduta tributável.

Portanto, com relação a esses impostos, concluiu-se não só ser relevante como imprescindível a existência de um ato ou negócio jurídico subjacente à “saída dos produtos industrializados”, à “saída do estabelecimento comercial”, ou à realização de todas as operações atingidas pelo IOF, respectivamente, e que esse ato ou negócio jurídico seja capaz de produzir a transferência de titularidade.

A comparação oferece “forte indício”<sup>316</sup> de que, com relação ao Imposto de Importação, o legislador constituinte tenha optado por solução diversa.

De fato, o Texto Constitucional não definiu a competência da União para criar imposto sobre “operações” de importação de produtos estrangeiros, deixando clara a intenção de colocar em relevo a atividade material - e, como visto, também a jurídica - de importar produtos estrangeiros, e não o negócio jurídico pelo qual alguém introduz esses produtos no território nacional.

A interpretação sistemática norteada pelo princípio da capacidade contributiva também permite chegar a idêntica conclusão. No caso do Imposto de Importação, a capacidade contributiva é manifestada pela conduta de importar, e não pela celebração do negócio jurídico que a tenha ensejado - compra e venda, arrendamento mercantil, doação, etc. Não é demais destacar que, na maioria das vezes, a celebração do negócio

---

<sup>313</sup> ATALIBA, *Estudos ...*, v, 1, p. 121-128; CARVALHO, *Hipótese de incidência ...*, p. 333-339; CARRAZZA, *ICMS*, 5. ed., p. 35-36.

<sup>314</sup> ATALIBA, *op. cit.*, p. 3-10; VIEIRA, *A regra-matriz ...*, p. 73-80.

<sup>315</sup> COELHO, *Curso de direito ...*, p. 466-467.

<sup>316</sup> Expressão utilizada por Marçal Justen Filho. *O imposto ...*, p. 85.

jurídico ocorre antes da importação propriamente dita (fato jurídico), não integrando a materialidade da hipótese de incidência.

Não se está a negar que o negócio jurídico possa ser um indício de riqueza, perfeitamente tributável pelo imposto de renda, pelo IOF ou outro tributo qualquer. Não será, porém, uma riqueza tributável pelo Imposto de Importação, face à sua desvinculação com o núcleo da hipótese de incidência.

Caso se reputasse relevante o título jurídico a que se realiza a importação, estar-se-ia criando um imposto sobre o “negócio jurídico que deu causa à importação”, que, como visto, não corresponde à norma constitucional contida no art. 153, inc. I.

Como visto, a Constituição Federal contém diversos tributos incidentes sobre a “circulação jurídica”. O Imposto de Importação não se confunde com o ICMS ou com o IPI, e a diferença fundamental consiste na circunstância de que “importar” se qualifica como atividade vinculada ao deslocamento físico ou jurídico de bens<sup>317</sup>, mas não necessariamente à circulação jurídica.

Analisando a questão sob outro prisma, é possível chegar à mesma conclusão.

Imagine-se que alguém, retornando ao País de uma viagem ao exterior, traga, em sua bagagem, objetos de uso pessoal adquiridos durante a viagem ou mesmo recebidos como presentes. Tanto numa como noutra situação, tais objetos encontram-se, numa primeira análise<sup>318</sup>, sujeitos à incidência do Imposto de Importação: ambos são manifestações de riqueza patrimonial referida a um sujeito, e se enquadram na conduta de importar, até aqui referida como um fato jurídico, constituído pela atividade material de obter algo no estrangeiro e trazê-lo para dentro do território nacional, como resultado de um processo administrativo.

Para o efeito de incidência do Imposto de Importação, o título jurídico pelo qual tais objetos pessoais foram introduzidos no País – compra, doação – não possui

---

<sup>317</sup> Desde que esse deslocamento produza o ingresso físico dos bens no território nacional, por meio do procedimento legal adequado.

<sup>318</sup> Não se está a cogitar, aqui, daqueles objetos que já pertenciam ao sujeito quando viajou ao exterior, nem daqueles eventualmente devolvidos ao exterior, após o ingresso no território nacional.

nenhuma relevância. Do mesmo modo, a introdução desses objetos pessoais no País não produziu nenhuma transferência de titularidade, já que essa transferência ocorreu pela tradição do produto, no exterior.

Apenas para verificar a correção do raciocínio, observa-se que a legislação infraconstitucional<sup>319</sup> e o Regulamento Aduaneiro<sup>320</sup> contêm dispositivos que concedem a isenção do Imposto de Importação sobre a bagagem do viajante. Considerando-se que “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao anverso”<sup>321</sup>, só se justificaria a existência de uma norma de isenção da bagagem pelo fato de estar ela alcançada pela hipótese de incidência do imposto.

Misabel Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, invoca precisamente o fato de a bagagem estar compreendida no critério material da regramatrix de incidência do Imposto de Importação, *in verbis*:

Na importação não é relevante que haja negócio jurídico ou transferência da propriedade. Basta considerar que os bens e objetos de uso pessoal do importador (bagagem) podem se sujeitar a imposto.<sup>322</sup>

No que refere à bagagem, há uma importante ressalva a ser feita. A irrelevância do negócio jurídico subjacente à importação não significa que todos os bens portados pelo viajante, inclusive aqueles que já lhe pertenciam ao sair do País, estarão sujeitos à incidência do Imposto de Importação. Na verdade, se isso ocorresse, estar-se-ia tributando o patrimônio do sujeito, que constitui a materialidade da hipótese de tributo diverso.

Para se evitar um tal equívoco, é preciso reconhecer que o simples ingresso de produtos no território nacional não constitui a materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação. Por força do princípio da capacidade contributiva, é preciso

---

<sup>319</sup> Decreto-lei n° 1.455, de 7 de abril de 1976; Decreto-lei n° 2.120, de 14 de maio de 1984; Lei n° 8.032, de 12 de abril de 1990.

<sup>320</sup> Artigos 228 a 235, entre outros, do Decreto n° 91.030/85.

<sup>321</sup> BORGES, loc. cit., p. 31.

<sup>322</sup> BALEEIRO, *Direito tributário* ..., 11. ed., p. 215.

que esse ingresso seja uma manifestação de riqueza não abrangida pelas materialidades dos demais tributos enumerados na Constituição Federal.

Em face das considerações acima expostas, parece adequado concluir que a materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação é representada pela atividade jurídica de importar, não abrangendo o negócio jurídico a ela subjacente, mas exigindo uma evidência de capacidade contributiva. A extensão da materialidade, contudo, só pode ser apreendida por meio do seu complemento: “produtos estrangeiros”.

#### 4.2.3 O Complemento Verbal: “Produtos”

A Constituição vigente, repetindo a fórmula adotada pelas Cartas anteriores (Emenda Constitucional nº 18, de 1965; Constituição de 1967; Emenda Constitucional nº 1, de 1969<sup>323</sup>), adotou, como complemento do verbo importar, os vocábulos “produtos estrangeiros”.

Tais vocábulos qualificam a conduta que ocupa o núcleo da hipótese de incidência do Imposto de Importação, revelando, por isso, uma escolha do legislador constituinte e uma restrição ao exercício da competência tributária.

De Plácido e Silva esclareceu que o vocábulo “produto” deriva do latim “*productus*”, que, por sua vez, se origina de “*producere*”, significando, em sentido lato, “tôda coisa ou tôda *utilidade*, que se extraiu de outra coisa ou que dela se obteve.”<sup>324</sup>

Ao dissecar a regra-matriz de incidência do IPI, José Roberto Vieira assim sintetizou o conceito de “produto”:

---

<sup>323</sup> 3.2.1.

<sup>324</sup> SILVA, *Vocabulário ...*, v. 3, p. 1.233.

Tenha-se **produto** no sentido de “*toda coisa ou toda utilidade que se extraiu de outra coisa, reduzindo-lhe a quantidade*” (PEDRO NUNES, JOSÉ NÁUFEL, DE PLÁCIDO E SILVA e RUBENS LIMONGI FRANÇA); sem confundi-lo com *bem*, gênero do qual a *coisa* é uma espécie, mas restringindo a noção às “*utilidades patrimoniais*” (ORLANDO GOMES) ou *econômicas* (PAULO DOURADO DE GUSMÃO). Esclareça-se mais, que o vocábulo é empregado em sentido estrito, na acepção de *res* dos romanos, a mais comum no Direito, significando “*objeto material ou corpóreo*” (ORLANDO GOMES e DE PLÁCIDO E SILVA)<sup>325</sup>.

Manifestando-se, também, a propósito da hipótese de incidência do IPI, Geraldo Ataliba conceituou “produto” como “a coisa que se obtém como resultado de um processo de produção, processo esse que é real e concreto e se dá no mundo fenomênico, mas que – para efeito jurídico – deve ser legalmente qualificado;”<sup>326</sup>.

Analisando as definições acima citadas, deve-se esclarecer que os produtos são apenas as “coisas” no sentido estrito, apontado por Pontes de Miranda como “objetos corpóreos”<sup>327</sup>. O conceito de bem é mais amplo que o de coisa (ainda que no sentido amplo), equivalendo à noção de “objeto de direito”<sup>328</sup>.

#### 4.2.3.1 A questão dos bens incorpóreos

De acordo com Osiris Lopes Filho, a noção de “produto” abrangeria tanto os bens corpóreos ou como os incorpóreos, como seria o caso das criações tecnológicas e *softwares* para computadores, suscetíveis de sofrer a incidência do Imposto de Importação<sup>329</sup>.

<sup>325</sup> VIEIRA, *A regra-matriz* ..., p. 72-73. Negrito do original.

<sup>326</sup> ATALIBA, *Estudos* ..., v. 1, p. 3.

<sup>327</sup> MIRANDA, *Tratado* ..., v. 2, p. 10. Este autor esclarece que, ao dizer “coisas corpóreas” e “coisas incorpóreas”, estar-se-á tomando o vocábulo como sinônimo de “objeto”.

<sup>328</sup> *Ibid.*, p. 22.

<sup>329</sup> LOPES FILHO, *loc. cit.*, p. 59-60.

Veja-se que a adoção desse enfoque propiciaria sérias conseqüências, por ampliar a própria materialidade da hipótese de incidência e, portanto, o alcance do Imposto de Importação.

Na categoria das coisas imateriais ou incorpóreas encontram-se os direitos, na medida em que possam ser objeto de outros direitos, e os bens imateriais, “que constituem objecto da propriedade intelectual, industrial, etc.”<sup>330</sup>

Como visto, o próprio conceito de “produto”, correspondente a “coisa” em sentido estrito, ou objeto corpóreo, cria obstáculo à sujeição dos bens incorpóreos à incidência do Imposto de Importação.

Outro óbice consiste na impossibilidade de verificar o seu deslocamento geográfico e a conseqüente introdução física no território nacional, o que constitui pressuposto material da submissão do produto à soberania do Estado brasileiro. É que os bens incorpóreos, justamente porque destituídos da materialidade física, não ocupam lugar no espaço. Logo, não podem ser deslocados de um território para outro.

Portanto, opta-se pelo entendimento de que, ao se referir a “produtos”, a Constituição indicou, apenas, os objetos corpóreos. Embora partindo de premissas diversas<sup>331</sup>, Miguel Hilú Neto chega a idêntica conclusão:

Entende-se, portanto, que o sistema constitucional tributário brasileiro, ao se referir a produtos, utiliza o vocábulo em sentido estreito, ou seja, de bens corpóreos resultantes da transformação progressiva de elementos da natureza. Excluem-se, dessa forma, os bens que não têm existência física, como aqueles transferidos por *download*.<sup>332</sup>

Mas isso não significa que os direitos de propriedade intelectual e demais bens incorpóreos não possam ser apanhados pela incidência do imposto: na medida em que

---

<sup>330</sup> ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral da relação jurídica: sujeitos e objecto*. Coimbra: Almedina, 1997. v. 1, p. 228.

<sup>331</sup> Segundo esse autor, o fato de União não deter a competência para tributar os serviços e os bens imóveis conduziria à conclusão de que o vocábulo “produtos” foi utilizado na acepção técnica, designando, apenas, os bens corpóreos e móveis. HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre importações e bens virtuais. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Internet: o direito na era virtual*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 78-79.

<sup>332</sup> *Ibid.*, p. 79.

estejam agregados ao produto, valorizando-o, esses direitos podem ser avaliados e computados para fins de apuração do montante devido, tal como ocorre com os *royalties* e os direitos de licença, cuja incorporação ao valor aduaneiro é expressamente determinada no Acordo de Valoração Aduaneira<sup>333</sup>. Tal assunto será objeto de tratamento na Seção 5.

#### 4.2.3.2 A questão dos bens imóveis

Como visto, o conceito de “produto” pressupõe a diminuição da coisa da qual foi extraído, ou a partir da qual foi originado. Nesse sentido, não se concilia com a noção de bem imóvel, a qual pressupõe a formação de um todo, “sendo que o *terreno* é o núcleo; sem ele não se pode pensar em edificação, ou outro bem, que possa ser tido como objeto de direito em separado”<sup>334</sup>.

O próprio conceito constitucional de “importar” não se mostra compatível com o bem imóvel por sua natureza intrínseca (e não o objeto de direito que a lei assim considerou), seja por repercutir em um deslocamento físico<sup>335</sup> (inerente a importar enquanto atividade material), seja por pressupor um processo administrativo que culmina com o desembaraço e a nacionalização do produto.

Os bens imóveis não se sujeitam à nacionalização, não podem ser classificados em função da sua origem ou procedência, e são insuscetíveis de deslocamento geográfico, o que demonstra a sua incompatibilidade com o conceito de produtos.

---

<sup>333</sup> Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

<sup>334</sup> MIRANDA, *Tratado ...*, v. 2, p. 32.

<sup>335</sup> Para Osiris Lopes Filho, os bens imóveis por natureza não podem ser objeto de importação, por “impossibilidade física”. LOPES FILHO, loc. cit., p. 60.

#### 4.2.3.3 A questão da “industrialização”

No caso do IPI, a Constituição Federal qualificou os produtos como “industrializados” (art. 153, inciso IV), limitando a competência do legislador infraconstitucional para atingir somente os produtos que resultarem de uma ação humana, ficando excluídos os chamados produtos naturais (agrícolas, pecuários e minerais)<sup>336</sup>.

Ao delimitar a “hipótese de incidência possível” do Imposto de Importação, porém, a Lei Maior não especificou os produtos de acordo com a sua natureza, donde é possível concluir que também os naturais possam ser objeto da conduta tributável.

Comparando as normas constitucionais que, à época, previam a competência para a instituição do IPI e do Imposto de Importação, Américo Lacombe concluiu que, com relação a este imposto, a Constituição utilizou a palavra “produto” em sentido genérico, significando “qualquer bem móvel”<sup>337</sup> ou “toda coisa móvel corpórea”<sup>338</sup>. No mesmo sentido é a posição de Sebastião de Oliveira Lima e de Hamilton Dias de Souza<sup>339</sup>.

A partir das considerações acima, é possível extrair um núcleo comum do conceito de produto, que é o de ser um objeto corpóreo, resultante da extração ou transformação de outra coisa, mediante a ação do homem.

#### 4.2.3.4 A questão dos “produtos” e “mercadorias”

Na doutrina específica a respeito do Imposto de Importação, observa-se uma enorme confusão no emprego dos vocábulos “produtos” e “mercadorias”<sup>340</sup>, confusão

---

<sup>336</sup> VIEIRA, *A regra-matriz* ..., p. 73.

<sup>337</sup> LACOMBE, *Imposto* ..., p. 13.

<sup>338</sup> *Ibid.*, p. 14.

<sup>339</sup> LIMA, *loc. cit.*, p. 45-46; SOUZA, *Estrutura* ..., p. 29-30.

<sup>340</sup> MELO; REIS, *loc. cit.*, p. 39 et seq.; SOSA, *Comentários à lei* ..., *passim*.

essa provavelmente gerada pelas inúmeras referências legislativas a esse último vocábulo<sup>341</sup>.

O debate quanto aos conceitos em questão se produziu, principalmente, em razão do aparente conflito entre o que dispunha o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

De fato, o CTN determinava o seguinte:

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.<sup>342</sup>

Já o Decreto-Lei nº 37/66 previa que:

Art. 1º O Imposto de Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.<sup>343</sup>

Importa analisar a conformidade do vocábulo “mercadoria”, utilizado pelo Decreto-Lei nº 37/66, com o conceito de “produtos”, contido na Constituição vigente à época da sua edição (Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965) e também na atual.

O conceito de “mercadoria” foi bastante explorado na doutrina, por ocasião da análise do ICM e do ICMS.

Na obra multicitada, Geraldo Ataliba advertiu que o conceito constitucional do ICM não abrangia qualquer circulação de coisa, mas somente de mercadoria, esta entendida como “o objeto de uma atividade que juridicamente se qualifica como *mercancia*”, como tal, regulada pelo Direito Comercial.<sup>344</sup>

---

<sup>341</sup> Citem-se, como exemplos, as referências contidas na Lei nº 3.244/57 e no Decreto-lei nº 37/66.

<sup>342</sup> Grifo da presente.

<sup>343</sup> Grifo da presente.

<sup>344</sup> ATALIBA, *Estudos ...*, v. 1, p. 123.

Cuidou o mencionado autor de situar a mercadoria como espécie do gênero “bem”, destacando que a norma constitucional só contemplou a espécie. Além disso, esclareceu que uma mesma coisa pode ser um bem ou uma mercadoria, dependendo do ângulo pelo qual se analise a operação: para o vendedor, a coisa vendida será mercadoria, ao passo que, para o consumidor final, a mesma coisa não se revestirá dessa qualidade<sup>345</sup>.

Debruçando-se sobre o mesmo tema, Paulo de Barros Carvalho afirmou o seguinte:

De proporção unívoca, não se presta o vocábulo para designar, nas províncias do Direito, senão a coisa móvel, corpórea, que está no comércio, equivale a dizer, entre os bens suscetíveis de serem negociados. (...)

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria o chapéu exposto à venda entre outros adquiridos para esse fim. Não o será aquele que mantenho em minha casa e se destina a meu uso pessoal.<sup>346</sup>

Tais considerações conduzem à conclusão, já assente na doutrina<sup>347</sup>, de que a mercadoria se distingue das demais coisas móveis não por uma qualidade intrínseca, mas por sua destinação ao comércio. Ou seja, na sua essência, produtos e mercadorias são, ambos, objetos corpóreos – coisas – móveis, só recebendo a qualificação de mercadorias em face da sua destinação.

Analisando o “conflito” entre as disposições do Código Tributário Nacional e as do Decreto-Lei nº 37/66, Américo Lacombe afirmou que tanto o art. 19 do CTN, como o art. 1º do decreto-lei, não disciplinavam matéria reservada à lei complementar (artigo 18, § 1º, da Constituição de 1967), tendo sido recepcionados pela Constituição de 1967 na qualidade de leis ordinárias.

<sup>345</sup> ATALIBA, *Estudos ...*, v. 1, p. 129-131.

<sup>346</sup> CARVALHO, *Hipótese de incidência ...*, p. 331.

<sup>347</sup> Valendo citar, entre outros, CARRAZZA, *ICMS*, 5. ed., p. 36-40; MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 19-20; MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 29; LACOMBE, *Imposto ...*, p. 13-18; LIMA, loc. cit., p. 45-46.

Sendo o Decreto-Lei nº 37/66 posterior ao CTN, teria revogado as disposições deste, de sorte que a incidência do Imposto de Importação atingiria a conduta de importar “mercadoria estrangeira”<sup>348</sup>.

Hamilton Dias de Souza repudiou a tese da revogação do CTN, argumentando, primeiramente, que haveria uma contradição interna no Decreto-Lei nº 37/66, o que o tornaria inapto para revogar o artigo 19 do CTN<sup>349</sup>. Tal contradição se dava entre o disposto no artigo 1º, já acima transcrito, e o artigo 23, cuja redação é a seguinte:

Art. 23. Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

Parágrafo único. No caso do parágrafo único do art. 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento.

De acordo com o autor citado, o fato gerador do Imposto de Importação se realizaria pela transposição da fronteira política, sendo esse também o seu aspecto temporal, tal como dispõem os artigos 1º do decreto-lei e 19 do CTN. O registro da declaração de importação, previsto no art. 23 do decreto-lei, seria apenas um “ato preparatório de lançamento da obrigação tributária”, e não o aspecto temporal do fato já realizado<sup>350</sup>.

---

<sup>348</sup> LACOMBE, *Imposto ...*, p. 20-22.

<sup>349</sup> SOUZA, *Estrutura ...*, p. 28.

<sup>350</sup> *Ibid.*, p. 25-27. Observe-se que jurisprudência pátria consagrou a compatibilidade do art. 23 do Decreto-Lei nº 37/66 com o art. 19 do CTN, como se vê na Súmula nº 4, do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR): “É compatível com o artigo 19 do Código Tributário Nacional a disposição do artigo 23 do Decreto-lei nº 37, de 18.11.66.” No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 225602/CE. União Federal e Destilaria Baía Formosa S/A. Relator: Ministro Carlos Velloso. 25 nov 1998. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 06 abr 2001; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 213909/PR. Fernando Wilson Rocha Maranhão e Fazenda Nacional. Relator: Ministro José Delgado. 02 set 1999. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 11 out 1999; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 182673/AL. S/A Usina Coruripe Açúcar e Alcool e Fazenda Nacional. Relator: Ministra Nancy Andrighi. 02 mar 2000. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 03 abr 2000; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 185418/SP. Verticale Trading Importação e Exportação Ltda. e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Franciulli Netto. 09 mai 2000. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 19 jun 2000; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso

Por disporem sobre aspectos temporais conflitantes, os artigos 1º e 23 do Decreto-Lei nº 37/66 anular-se-iam reciprocamente, razão pela qual Hamilton Dias de Souza os considerava inaptos para revogarem as disposições do CTN, mais especificamente, o artigo 19<sup>351</sup>.

Um segundo motivo que o levou a repudiar a tese da revogação foi o de que o art. 23 do Decreto-Lei nº 37/66, acima transcrito, só teria entrado em vigor após a regulamentação do art. 44 do mesmo diploma<sup>352</sup>, a qual ocorreu somente quando o CTN já possuía eficácia de lei complementar<sup>353</sup>, porque recepcionado nessa condição pela Constituição de 1967. Como lei complementar, o CTN não poderia ser revogado por norma de hierarquia inferior<sup>354</sup>.

Quanto à questão, observe-se que tanto o CTN quanto o Decreto-Lei nº 37/66 entraram em vigor na mesma data, em 1º de janeiro de 1967, ainda sob a égide da Emenda Constitucional nº 18/65.

Na linha de raciocínio desenvolvida por Américo Lacombe<sup>355</sup>, o art. 19 do CTN era, material e formalmente, uma disposição de lei ordinária, e, nessa condição, poderia ser revogado pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 37/66, de sorte que somente as “mercadorias” estrangeiras (coisas móveis destinadas ao comércio) estariam sujeitas à incidência do Imposto de Importação.<sup>356</sup>

Tal conclusão merece alguns esclarecimentos prévios. Apoiado nas conclusões de Geraldo Ataliba a propósito do tema, Américo Lacombe defendeu uma

---

Especial nº 78277/MG. Fazenda Nacional e Aeropetrol Táxi Aéreo S/A. Relator: Ministro Ari Pargendler. 08 set 1998. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 05 mar 2001.

<sup>351</sup> SOUZA, *Estrutura ...*, p. 28.

<sup>352</sup> Cuja redação é a seguinte: “Art. 44. O despacho aduaneiro de mercadoria importada, qualquer que seja o regime, será processado com base em declaração a ser apresentada na repartição aduaneira, como prescrever o regulamento. Parágrafo único. O regulamento fixará o prazo dentro do qual poderão ser efetuadas a apresentação e a modificação da declaração.”

<sup>353</sup> Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

<sup>354</sup> SOUZA, *op. cit.*, p. 27-28.

<sup>355</sup> LACOMBE, *Imposto ...*, p. 20-22.

<sup>356</sup> Id.

interpretação restrita do § 1º do art. 18, da Constituição de 1967, que dispunha sobre a função da lei complementar. Eis o texto do dispositivo citado:

Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Segundo esse autor, as normas destinadas a dirimir conflitos de competência e a regular as limitações constitucionais ao poder de tributar seriam, na sua essência, normas gerais de direito tributário. Sendo assim, ao contrário do que resultaria de uma interpretação literal do § 1º, a lei complementar não possuiria três funções, mas apenas uma, a de estabelecer normas gerais, para o fim de dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar.<sup>357</sup>

Considerando que o art. 19 do CTN não regulava limitação constitucional ao poder de tributar, e que a própria Constituição, ao atribuir à União a competência para instituir o imposto sobre a importação, afastou a possibilidade de qualquer conflito, Américo Lacombe concluiu que esse dispositivo não se revestia da natureza de lei complementar<sup>358</sup>. Poderia, portanto, ser revogado pelo Decreto-Lei nº 37/66.

Contudo, uma outra circunstância não permite tal conclusão. Trata-se do fato de que o próprio decreto-lei previu a tributação de bens que não se enquadram no conceito de “mercadoria”, porque não destinadas ao comércio.

De fato. Embora aluda, no art. 1º, acima transcrito, a “mercadoria estrangeira”, o DL nº 37/66 dispôs que o imposto incidiria, também, sobre a importação de “produtos” estrangeiros, como é o caso da bagagem e dos “bens de interesse para o desenvolvimento econômico”<sup>359</sup>. Tais disposições não invalidam a

---

<sup>357</sup> LACOMBE, *Imposto ...*, p. 19-20.

<sup>358</sup> *Ibid.*, p. 20-21.

<sup>359</sup> Arts. 13 e 14 do Decreto-lei nº 37/66.

norma contida no art. 1º, apenas revelam o equívoco na técnica legislativa<sup>360</sup>, o que faz concluir pela inexistência do alegado conflito com o CTN.

Discussão semelhante se produziu em relação ao Código Aduaneiro argentino, cujo art. 10 definiu mercadoria como “todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado”. A própria “Exposición de Motivos” do Código tratou de esclarecer que a noção de mercadoria não deveria compreender apenas as coisas móveis sujeitas ao comércio:

Todos los objetos que son importados o exportados están sujetos al control aduanero y la importación o la exportación de cualquiera de ellos es susceptible de ser gravada o prohibida por el legislador, quien puede tener en consideración los factores más diversos (económicos, políticos, morales, sanitarios, etcétera).<sup>361</sup>

Analisando o referido dispositivo, Jorge Luis Tosi afirmou que, no direito aduaneiro argentino, a noção de mercadoria é muito mais ampla do que aquela dada pelo direito comercial (destinação ao comércio), e que o próprio conceito de coisas do Direito Civil (“objeto material susceptible de tener un valor”<sup>362</sup>), abrigando os bens móveis de um modo geral.

A solução argentina não se aplica ao direito brasileiro, que conta com um sistema constitucional tributário detalhado, no qual o conceito de mercadoria foi utilizado na sua acepção técnica, proveniente do Direito Comercial. Apesar disso, a referência não deixa de ser útil, na medida em que revela debate comparável àquele ora empreendido.

Observando a incongruência das disposições do DL nº 37/66, Sebastião de Oliveira Lima destacou que a referência a “mercadoria” não passou de uma

---

<sup>360</sup> Essa é a posição sustentada por Osiris Lopes Filho, segundo o qual “definir-se o fato gerador do imposto, utilizando-se o termo mercadoria, em sua acepção comercial, conduz a grave dificuldade técnica, pois escapariam à incidência do imposto uma série de bens economicamente valiosos, que refogem à conceituação estrita de mercadoria.” LOPES FILHO, loc. cit., p. 59.

<sup>361</sup> TOSI, Jorge Luis. *Derecho aduanero*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996. p. 42.

<sup>362</sup> Id.

impropriedade terminológica do legislador ordinário, não chegando a representar uma limitação ao exercício da competência constitucional<sup>363</sup>. Assim, não haveria diferença no significado de “produtos” e “mercadorias”<sup>364</sup>, para o fim de incidência do Imposto de Importação.

Coerentemente com a opção metodológica adotada neste trabalho, qualquer ilação quanto ao sentido dos conceitos adotados na legislação infraconstitucional deve ser reconduzida à Constituição vigente à época, no caso, a Emenda Constitucional n° 18, de 1965. Esta, nos mesmos moldes da Constituição atual, atribuiu à União a competência para instituir o imposto sobre a “importação de produtos estrangeiros”.

Adotou, portanto, um conceito amplo de “produtos”, limitado apenas pelo adjetivo “estrangeiros”.

Já com relação ao vocábulo “mercadorias”, o Texto Constitucional o empregou em sentido técnico, originário do Direito Comercial e inconfundível com o conceito de “produtos”, em virtude da sua necessária destinação ao comércio (das mercadorias).

A Constituição afastou, pois, qualquer eventual confusão ou sinonímia entre os vocábulos “produtos” e “mercadorias” e seus respectivos conceitos, não sendo permitido ao legislador ordinário tomar um pelo outro, sem que isso traga repercussões sobre a materialidade da hipótese de incidência do imposto.

Quando o DL n° 37/66 afirmou que “o Imposto de Importação incide sobre mercadoria estrangeira” (artigo 1°), estaria, na verdade, restringindo a materialidade da hipótese de incidência descrita na Constituição, de modo que somente realizaria o fato jurídico tributário a importação de coisas móveis destinadas ao comércio.

Sendo o conceito de “produto” mais amplo do que o de “mercadoria”, seria perfeitamente possível que uma lei federal fizesse o Imposto de Importação incidir apenas sobre a importação de “mercadorias” estrangeiras. A Constituição não impede

---

<sup>363</sup> LIMA, loc. cit., p. 46. No mesmo sentido: LOPES FILHO, loc. cit., p. 58; HILÚ NETO, *As regras-matrizes* ..., f. 42.

<sup>364</sup> LIMA, op. cit., p. 45-46; SOUZA, *Estrutura* ..., p. 29-30; LOPES FILHO, op. cit., p. 58.

que o legislador infraconstitucional exerça a competência tributária apenas em relação a um parte do campo tributável, desde que esse exercício não se faça além ou fora dos limites da própria competência.

Prosseguindo na análise do complemento verbal, cumpre apurar o conteúdo semântico da palavra “estrangeiros”.

#### 4.2.4 O Complemento Verbal: “Estrangeiros”

##### 4.2.4.1 Considerações gerais

Na Constituição de 1988, a palavra “estrangeiro” foi empregada em diversas oportunidades, ora como substantivo, para designar aquele que não é brasileiro (art. 5º, *caput* e inciso LII, art. 12, inciso II, *b*, art. 14, § 2º, art. 22, XV, entre outros), ora como adjetivo, para qualificar o Estado não nacional (art. 12, § 4º, inciso II, *b*, art. 21, inciso I, art. 84, inciso VII, etc.), as forças e agressões provenientes de outro país (art. 21, inciso IV, art. 84, inciso XIX, art. 137, inciso II), mas, sempre, indicando a natureza daquilo ou daquele que se origina, procede ou pertence a outro país.

No artigo 153, inciso I, a palavra “estrangeiros” é um adjetivo, cujo significado comum é “de nação diferente daquela a que se pertence”<sup>365</sup>.

Além dos dispositivos já citados, o artigo 153, inciso II, da Constituição Federal, autoriza a confrontação entre o significado de “produtos estrangeiros” e o de “produtos nacionais ou nacionalizados”. O mencionado inciso II atribuiu à União a competência para instituir o imposto sobre a “exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;”.

Mediante interpretação *a contrario sensu*, o significado de “produtos nacionais ou nacionalizados” permite uma primeira aproximação ao conteúdo semântico de

---

<sup>365</sup> FERREIRA, loc. cit.

“produtos estrangeiros”, que complementa o verbo na materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação.

Na definição de Ruy de Melo e Raul Reis, “nacionais são as mercadorias originariamente brasileiras e nacionalizadas são as mercadorias originariamente estrangeiras, tornadas nacionais pelo pagamento de tributos devidos.”<sup>366</sup>

Com relação ao critério material do imposto sobre exportações, Miguel Hilú Neto ressaltou que “por imposição constitucional expressa, o objeto direto do verbo ‘exportar’ inclui os produtos originários do Brasil e aqueles os quais, mesmo sendo produzidos no exterior, adquirem a condição de nacionais pela incorporação ao aparelho produtivo deste país. Produtos nacionais aqueles; produtos nacionalizados estes.”<sup>367</sup>

Quanto aos produtos que podem ser tributados pelo Imposto de Importação, afirmou:

Da mesma forma, se um produto nacional é enviado ao exterior e desincorporado do mercado brasileiro, ele é considerado desnacionalizado; perde, assim, a qualidade de nacional, o que implica a possibilidade de a União tributar a atividade de importá-lo.<sup>368</sup>

No entendimento do referido autor, o produto de origem estrangeira perde essa condição quando é incorporado ao aparelho produtivo do País, mediante o desembaraço aduaneiro e o pagamento dos tributos devidos na importação. De modo inverso, o produto de origem nacional deixa de sê-lo quando é desincorporado do mercado brasileiro, equiparando-se ao estrangeiro para fins de incidência do Imposto de Importação<sup>369</sup>.

Os produtos nacionais e os nacionalizados complementam o verbo “exportar”, contrapondo-se aos produtos estrangeiros, que constituem complemento da conduta de

---

<sup>366</sup> MELO; REIS, loc. cit., p. 44-45.

<sup>367</sup> HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 44.

<sup>368</sup> Ibid., f. 45.

<sup>369</sup> Ibid., f. 43-46.

“importar”, núcleo da materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação. Assim, considerar-se-ia estrangeiro o produto não nacional, no sentido de ter sido produzido em outro país, e também o produto não nacionalizado, ou seja, aquele que não foi incorporado ao patrimônio nacional.

Como fica claro, a “incorporação do produto ao mercado interno do país importador”<sup>370</sup> é indispensável para qualificá-lo como “nacional” ou “estrangeiro”, nos casos em que tal característica não puder ser extraída, diretamente, da sua origem. Mas não apenas isso.

Para Miguel Hilú Neto, essa incorporação justifica a própria tributação das operações de comércio exterior. Isso porque, no seu entendimento, a finalidade da importação ou exportação integra o critério material da regra de incidência dos respectivos impostos, de sorte que somente os produtos que se destinem ao “uso ou consumo no país importador” estariam sujeitos à tributação<sup>371</sup>.

Tal posição representa uma significativa evolução no pensamento jurídico pátrio. Sintetiza um aspecto fundamental do problema examinado. No entanto, e com o devido respeito, o critério proposto pelo autor citado é preponderantemente econômico, sendo quase inviável a sua recondução ao campo do Direito.

#### 4.2.4.2 Critério jurídico: soberania

Conforme já se destacou, acima, a Constituição Federal, no artigo 219, afirma que “o mercado interno integra o patrimônio nacional”. Apesar da referência constitucional, o “patrimônio nacional” é uma fórmula destituída de consistência jurídica ou econômica. Não existe uma figura ou instituto dessa ordem, sendo possível a ele aludir apenas no sentido figurado.

---

<sup>370</sup> HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 60.

<sup>371</sup> *Ibid*, f. 53.

No âmbito da ordem jurídica, há diferentes “patrimônios”, cada qual vinculado a um sujeito de direito (público ou privado). Parece evidente que todos os produtos importados estão, em princípio, na titularidade de um certo sujeito, público ou privado, nacional ou estrangeiro. No entanto, não há um sujeito específico que possa ser apontado como titular do “patrimônio nacional”, nem seria correto afirmar que esse patrimônio é titularizado pelos nacionais do País.

Eros Roberto Grau cuidou de repudiar tal construção, ao se manifestar a propósito do citado art. 219:

Afirmar, como faz o texto constitucional, que o mercado interno integra o *patrimônio nacional* não significa – isso é nítido – que tenha sido ele integrado ao *domínio público* ou que constitua *bem de uso comum do povo*, como o meio ambiente. Isso somente poderia ser concebido por quem nutrisse o firme e deliberado propósito de *não compreender* o preceito. Sua integração no patrimônio nacional se dá na medida em que a Constituição o toma como expressão da *soberania econômica nacional*.<sup>372</sup>

Também não é adequado dizer, mesmo em sentido figurado, que o “patrimônio nacional” se refere aos bens de titularidade dos nacionais, dado que a nacionalidade ou a cidadania do importador é irrelevante para caracterizar a incidência do Imposto de Importação.

A construção apresenta outro ponto negativo, pois induz à conclusão de que os produtos importados pela “nação”, na pessoa do Estado, estariam sujeitos à incidência do imposto. No entanto, tal possibilidade é afastada pela regra contida no artigo 150, inciso VI, “a”, da Constituição Federal, que veda a instituição de impostos que onerem o patrimônio dos entes federativos.

Logo, a “incorporação ao patrimônio nacional” é uma fórmula imprecisa o suficiente para ser descartada.

O mesmo se pode dizer a respeito da noção de “aparelho produtivo” de um determinado país, a qual, embora possa ter relevância no campo da economia, trata-se

---

<sup>372</sup> GRAU, loc. cit., p. 265.

de categoria ou figura inexistente no Direito. Algumas das manifestações do “aparelho produtivo” podem adquirir relevância jurídica, inclusive para o direito tributário, como é o caso dos conceitos de industrialização e de produtos industrializados. Mas isso não confere *status* jurídico à noção.

Daí que a “incorporação ao aparelho produtivo” também é incapaz de fornecer critério jurídico para a distinção entre os produtos estrangeiros e os nacionais.

Esse critério é dado pelo conceito de soberania.

O conceito de “estrangeiros” é encontrado no Direito Internacional Público, na parte em que se ocupa do *status* das pessoas perante os Estados. A nacionalidade, no sentido jurídico, é definida como o “vínculo jurídico e político que une o indivíduo ao Estado”<sup>373</sup>. Celso Mello esclarece que, pela nacionalidade, o indivíduo integra a vontade estatal, havendo uma “relação de poder do Estado sobre o indivíduo.”<sup>374</sup>

Os indivíduos são considerados estrangeiros em relação ao Estado com o qual não possuem o referido vínculo. Mesmo assim, “o estrangeiro está sujeito às leis e à jurisdição do Estado em que se encontra e, em consequência, aos deveres impostos pela legislação que deve ser por ele respeitada. Desta maneira, eles estão obrigados às leis fiscais dirigidas à população em geral.”<sup>375</sup>

Com relação às coisas, não se cogita de um vínculo de “nacionalidade” nos mesmos moldes daquele que une as pessoas a um determinado Estado. No entanto, as coisas, como tudo o mais que se situa dentro dos limites territoriais do Estado, se sujeitam ao poder soberano e à ordem jurídica desse Estado.

O “poder soberano” é a qualidade que distingue o Estado de outros poderes ou organizações de poder<sup>376</sup>. José Joaquim Gomes Canotilho afirmou que “a **soberania**,

---

<sup>373</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. 13. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. v. 2, p. 930.

<sup>374</sup> Id.

<sup>375</sup> Ibid., p. 996.

<sup>376</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999. p. 85.

em termos gerais e no sentido moderno, traduz-se num *poder supremo* no plano interno e num poder *independente* do plano internacional.” Prossegue o autor:

Se articularmos a dimensão constitucional interna com a dimensão internacional do Estado poderemos recortar os elementos constitutivos deste: (1) *poder político de comando*; (2) que tem como destinatários os cidadãos nacionais (*povo* = sujeitos do soberano e destinatários da soberania); (3) reunidos num determinado *território*. A soberania no plano interno (soberania interna) traduzir-se-ia no *monopólio* de edição do direito positivo pelo Estado e no monopólio da coação física legítima para impor a *efectividade* das suas regulações e dos seus comandos. (...) A *soberania internacional* (termo que muitos internacionalistas afastam preferindo o conceito de *independência*) é, por natureza, *relativa* (existe sempre o *alter ego* soberano de outro Estado), mas significa, ainda assim, a igualdade soberana dos Estados que não reconhecem qualquer poder superior acima deles (*superiorem non recognoscem*).<sup>377</sup>

Nos itens (1) a (3), vislumbra-se a estreita relação entre os elementos tradicionalmente apontados como constitutivos do Estado - território, povo, governo e soberania. Porém, não parece correto afirmar que a soberania tem como destinatários apenas os cidadãos nacionais, pois também os estrangeiros se submetem às leis do Estado em que se encontram.

O exercício do poder soberano de um Estado ocorre dentro dos seus limites territoriais, o que demonstra o estreito vínculo entre esses elementos – soberania e território -, a ponto de se definir o território como o espaço no qual o Estado exerce as competências que lhe são outorgadas pelo Direito Internacional Público, ou a sua soberania<sup>378</sup>.

Analogamente ao que ocorre com as pessoas, em função do vínculo que estas possuem em relação a um Estado, as coisas podem ser qualificadas em virtude da ordem jurídica à qual estão subordinadas: uma coisa submetida ao poder soberano de um determinado Estado “A” será “nacional” nesse Estado, e “estrangeira” em relação ao Estado “B”.

---

<sup>377</sup> CANOTILHO, loc. cit., p. 85-86. O negrito e itálicos são do original.

<sup>378</sup> MELLO, loc. cit., p. 1.050-1.051.

Como afirmado, o conceito de soberania oferece o único critério jurídico que permite diferenciar os produtos estrangeiros dos nacionais.

Não se nega que o conceito de “produtos estrangeiros” apresente, também, uma conotação material, ligada ao local ou país onde os produtos foram produzidos ou cumpriram uma etapa do processo de produção.

Um sinal claro dessa conotação está na disciplina legal da origem dos produtos, no âmbito das áreas de integração econômica, como o Mercosul e a União Europeia, cuja relevância não está apenas nos intercâmbios de produtos entre os países do bloco, mas, principalmente, entre estes e terceiros países. A origem do produto determina o tratamento tributário a que ele estará sujeito.

A esse respeito, afirmou Francisco Pelechá Zozaya:

... efectivamente, la Política Comercial Común de la Comunidad comporta que, en muchas ocasiones, el régimen jurídico tributario y/o extratributario a que va a quedar sometida la importación de una determinada mercancía en la Comunidad dependa del país de origen de la misma; a la inversa, el régimen jurídico tributario y/o extratributario a que quedará sometida la importación de una mercancía en determinados países con los que aquélla tiene firmados acuerdos, convenios o tratados preferenciales dependerá de que tal mercancía sea o no originaria de la Comunidad. Ahí se radica la razón de ser de unas normas comunitarias en base a las cuales se pueda determinar si las mercancías que se exportan de la misma a determinados países terceros pueden ser consideradas como originarias de la Comunidad por las autoridades competentes para expedir el certificado de origen o documento que haya sus veces ...<sup>379</sup>

As regras que determinam a origem do produto, de um modo geral, são orientadas por critérios de avaliação material<sup>380</sup>, os quais não permitem, por si sós,

---

<sup>379</sup> ZOZAYA, Francisco Pelechá. *El origen de las mercancías en el régimen aduanero de la Unión Europea*. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 34-35.

<sup>380</sup> Francisco Pelechá aponta que, relativamente às normas de origem, o Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) tem mais importância que o GATT ou a OMC. Por sua iniciativa, foi firmado o Convênio Internacional para a Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros, ou Convênio de Kyoto, de 18 de maio de 1973, cujos Anexos D1, D2 e D3 traçaram os critérios para a determinação da origem do produto. O mencionado autor assim resumiu os dois fundamentos principais que informam os critérios contidos no Anexo D1: “el primero, es que un producto se considera originario de un país si ha sido obtenido enteramente en él, es decir, sin utilizar en su producción materias primas ni productos intermedios de otro país; el segundo es que un producto obtenido en un país a partir de materias primas y/o productos intermedios de otro se considerará

alcançar o conceito de “produtos estrangeiros”. Esse conceito é obtido a partir do critério jurídico, a soberania.

O produto estrangeiro é aquele que, produzido no exterior, não se subordina à soberania da ordem jurídica pátria.

A importação corresponde a essa modificação no regime jurídico do produto, que de estrangeiro passa a se sujeitar ao poder soberano do Estado brasileiro e à sua ordem jurídica.

Mas não apenas isso. Em decorrência do princípio da capacidade contributiva, a importação, enquanto situação tributável, deve exteriorizar a riqueza pessoal daquele que a realiza, e uma riqueza nova, não apreendida anteriormente.

#### 4.2.4.3 Produtos “desnacionalizados”

A insuficiência dos critérios comumente utilizados para caracterizar um produto como estrangeiro - a origem ou fabricação do produto, a incorporação ao patrimônio nacional ou ao aparelho produtivo de um determinado país -, repercute na equiparação dos produtos “desnacionalizados”, aqueles que, embora produzidos no País, são considerados estrangeiros porque “desincorporados do mercado brasileiro”<sup>381</sup>.

Tais produtos, de origem nacional, não se tornaram estrangeiros pela “desincorporação” do mercado ou do patrimônio brasileiro, ocorrência que, repita-se, não se reveste de relevância jurídica. O que se passa é que esses produtos deixaram de se submeter à soberania do Estado brasileiro, sofrendo uma modificação no seu regime perante a ordem jurídica nacional.

A equiparação entre os produtos estrangeiros e os desnacionalizados (de origem nacional), para o fim de incidência do Imposto de Importação, recebeu críticas

---

originario de aquél si el mismo se ha llevado a cabo una transformación sustancial o suficiente de las mencionadas materias primas y/o productos intermedios.” ZOZAYA, loc. cit., p. 16.

<sup>381</sup> HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 46.

por parte de Hamilton Dias de Souza, para quem os “bens nacionais são os produzidos no Brasil e que não perdem tal característica quando são exportados para o exterior.”<sup>382</sup> A incidência do Imposto de Importação sobre mercadorias nacionais reimportadas, conforme determinava o art. 93 do DL n° 37/66<sup>383</sup>, seria, assim, uma ficção inconstitucional.

No mesmo sentido é a crítica de Sebastião de Oliveira Lima, que, porém, considerava estrangeiro o “bem nacional” exportado, que sofresse transformação substancial, retornando ao país com “nova individualidade”<sup>384</sup>.

Tal debate foi conduzido ao Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade do art. 93 do Decreto-Lei n° 37/66, cuja execução foi posteriormente suspensa pela Resolução do Senado Federal n° 436, de 18 de abril de 1986.

Segundo o Relator, Ministro Octávio Gallotti, o art. 93 criou ficção jurídica incompatível com o artigo 21, inciso I, da Constituição então vigente (Emenda Constitucional n° 1, de 1969), o qual “restringiu o alcance da exação aos bens estrangeiros, afastando, por conseguinte, a cobrança do imposto em questão, sobre produtos de fabricação nacional.”<sup>385</sup>

Na fundamentação do voto, valeu-se das considerações já feitas pelo Ministro Xavier de Albuquerque, no julgamento do Recurso Extraordinário n° 90.512<sup>386</sup>, a propósito da diferença entre produtos estrangeiros e produtos de procedência estrangeira. Consignou o Ministro que

---

<sup>382</sup> SOUZA, *Estrutura ...*, p. 31.

<sup>383</sup> “Art. 93. Considerar-se-á estrangeira, para efeito de incidência do imposto, a mercadoria nacional ou nacionalizada reimportada, quando houver sido exportada sem a observância das condições deste artigo [na verdade, deveria se referir ao art. 92].” O art. 92 trata das condições da exportação temporária.

<sup>384</sup> LIMA, loc. cit., p. 47-51.

<sup>385</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário n° 104306/SP. Fábrica de Máquinas WDB Ltda. e União Federal. Relator: Ministro Octavio Gallotti. 06 mar 1986. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, Brasília, v. 117, p. 782-786, ago. 1986.

<sup>386</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário n° 90512/SP. Metal Leve S/A Indústria e Comércio e União Federal. Relator: Ministro Moreira Alves. 07 ago 1980. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, Brasília, v. 99, p. 256-264, jan. 1982.

Durante mais de setenta anos de nossa vida republicana, as Constituições brasileiras referiram-se a impostos sobre a importação de **procedência estrangeira** (1891: art. 7º; 1º) ou ao imposto sobre a importação de mercadorias de **procedência estrangeira** (1934: art. 6º, I, a; 1937: art. 20, I, a; 1946, art. 15, I)....

...

Quando, porém, em 1965, se retomaram aqueles estudos e se cuidou da reforma tributária afinal consubstanciada na Emenda Constitucional nº 18, daquele ano, e na Lei nº 5.172, de 25.10.66, a expressão foi substituída. Tanto no projeto original, quanto no revisto, quanto finalmente naquele que o Presidente Castello Branco encaminhou ao Congresso Nacional, passou-se a falar em **produtos estrangeiros**. E foi esta a expressão de que se utilizaram, desde então, os textos constitucionais e legais (Emenda nº 18, de 1965, art. 7º, I; Constituição de 1967, art. 22, I; Constituição de 1969, art. 21, I; Código Tributário Nacional, art. 19; e Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º.<sup>387</sup>

Como observou o Ministro Xavier de Albuquerque, a alteração no texto constitucional não poderia ser desconsiderada nem ignorada. Ela representou efetiva restrição no alcance da norma, de sorte que a simples reintrodução, no País, de produtos nacionais exportados temporariamente, não mais poderia sofrer a incidência do imposto<sup>388</sup>.

O cotejo entre a Constituição vigente e as primeiras Constituições da República corrobora a afirmação de que o adjetivo “estrangeiros” deixou de qualificar os produtos quanto à sua procedência. Entretanto, isso não significa reconhecer que passou a qualificá-los exclusivamente a partir da sua origem ou local de produção.

Reitere-se que o conceito de “produtos estrangeiros” não pode ser apreendido mediante uma avaliação puramente material, informada por critérios que consideram apenas a origem, a procedência, o local de fabricação do produto, ou a sua “incorporação ao aparelho produtivo” de um determinado país.

Trata-se de um conceito jurídico, informado não só pela origem estrangeira, como também – e principalmente – pela não sujeição do produto à soberania da ordem jurídica nacional.

---

<sup>387</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 90512/SP. Metal Leve S/A Indústria e Comércio e União Federal. Relator: Ministro Moreira Alves. 07 ago 1980. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, Brasília, v. 99, p. 257-258, jan. 1982. Negritos do original.

<sup>388</sup> *Ibid.*, p. 258.

Para ilustrar a afirmação, tome-se o exemplo de um produto nacional que, em virtude da exportação, deixa de se submeter à ordem jurídica brasileira.

Pelo critério da origem, a importação desse produto não se ajustaria à materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação, já que a “desnacionalização” não operaria qualquer transformação quanto a sua origem ou local de fabricação. Em outras palavras, o produto nacional não deixaria de sê-lo, mesmo quando exportado.

Já pelo critério jurídico, o produto de origem nacional perde essa condição ao deixar de se sujeitar à soberania do Estado brasileiro, passando a ser considerado estrangeiro, para o fim de incidência do Imposto de Importação.

Situação diversa é a do produto nacional submetido ao regime de exportação temporária<sup>389</sup>. Nesse regime, o produto é exportado por tempo determinado, de sorte que o seu retorno ao País<sup>390</sup>, desde que realizado dentro do prazo legal previsto, não está sujeito à incidência do Imposto de Importação.

Parece inquestionável que, no período em que permanecer no exterior, o produto de origem nacional se submeterá à soberania do país importador. Apesar disso, não deixa de subordinar à ordem jurídica do Estado brasileiro, na medida em que, para gozar do regime especial, o seu retorno deve ocorrer dentro de um prazo e sob as condições impostas pela lei brasileira, sob pena de ser considerado “estrangeiro”.

---

<sup>389</sup> A exportação temporária está disciplinada no art. 92 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88: “Art. 92. Poderá ser autorizada, nos termos do regulamento, a exportação de mercadoria que deva permanecer no exterior por prazo fixado, não superior a 1 (um) ano, ressalvado o disposto no § 3º deste artigo. § 1º O prazo estabelecido neste artigo poderá ser prorrogado, a juízo da autoridade aduaneira, por período não superior, no total, a 2 (dois) anos. § 2º A título excepcional, em casos devidamente justificados, a critério do Ministro da Fazenda, o prazo de que trata este artigo poderá ser prorrogado por período superior a 2 (dois) anos. § 3º Quando o regime aduaneiro especial for aplicado a mercadoria vinculada a contrato de prestação de serviços por prazo certo, nos termos e condições previstos em regulamento, o prazo de que trata este artigo será o previsto no contrato, prorrogável na mesma medida deste; § 4º A reimportação de mercadoria exportada na forma deste artigo não constitui fato gerador de impostos.” O art. 92 foi regulamentado pelo Decreto nº 91.030/85 (RA), artigos 369 a 388.

<sup>390</sup> Na terminologia do DL 37/66, trata-se de uma “reimportação”.

No caso, a transmutação no regime jurídico do produto ocorre apenas se, pelo descumprimento das condições legais, a exportação for considerada definitiva e o produto for “desnacionalizado”, deixando de se submeter à ordem jurídica nacional, para se sujeitar exclusivamente à soberania do país importador.

Assim, os produtos de origem nacional que, pela “desnacionalização”, deixem de se submeter à soberania brasileira, são considerados estrangeiros, ajustando-se à regra-matriz constitucional do Imposto de Importação.

#### 4.2.4.4 Conceito de “produtos estrangeiros” no Mercosul

A celebração do Tratado de Assunção e a conseqüente instituição do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL – traz evidentes repercussões no direito interno dos Estados-partes.

De acordo com o Artigo 1º do Tratado, o Mercado Comum implica “a livre circulação de bens e serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias ou de qualquer outra medida de efeito equivalente;”<sup>391</sup>. Implica, ainda:

O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais;<sup>392</sup>

Portanto, a consolidação do Mercosul pressupõe que se adotem, entre outras, medidas tendentes a eliminar os gravames aduaneiros incidentes na circulação de bens e serviços entre os Estados-partes, e harmonizar as políticas aduaneiras e comerciais em relação a Estados ou grupos de Estados não integrantes do bloco.

---

<sup>391</sup> Art. 1º.

<sup>392</sup> Art. 1º.

Este segundo objetivo pode ser alcançado pela criação de uma tarifa comum (a TEC) e de um sistema de classificação de produtos, também uniforme para todos os Estados-partes (a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM).

Já quanto à circulação de bens e serviços entre os países integrantes, a eliminação das barreiras tarifárias não prescinde de um sistema que permita identificar esses bens e serviços, e distingui-los daqueles originários de terceiros Estados, os quais, em princípio, não se beneficiam do tratamento preferencial.

Todas as medidas acima elencadas repercutem no direito interno brasileiro, e, especificamente, na regra-matriz de incidência do Imposto de Importação, ora afetando a alíquota, ora a base de cálculo, ora a própria materialidade da hipótese de incidência.

Com relação à materialidade, a liberação dos impostos aduaneiros, nas importações realizadas entre países do Mercosul, produz um efeito peculiar sobre o conceito de “produtos estrangeiros”. Como visto, esse é um conceito extraído da própria Constituição, essencial para delimitar a conduta tributável pelo Imposto de Importação.

A exoneração tarifária pressupõe dar, aos produtos oriundos dos demais países do Mercosul, o mesmo tratamento dispensado aos produtos nacionais. Estes, como visto, não se sujeitam à incidência do imposto, a não ser quando perdem essa condição, porque desnacionalizados.

A equiparação no tratamento dos produtos originários do Mercosul faz parte do objetivo de integração, consagrado no Tratado de Assunção:

Art. 7º Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado-parte gozarão, nos outros Estados-partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

Analisando os efeitos sobre o direito interno brasileiro, tem-se que determinados produtos, considerados estrangeiros a partir dos critérios extraídos da

Constituição, deixariam de sê-lo, por força das disposições originárias do Tratado, e das medidas que objetivam consolidar o mercado comum.

Para ilustrar a situação, tome-se o exemplo de um produto que ingresse no território nacional, importado do Uruguai, onde foi fabricado. Pelos critérios extraídos da Constituição, e salvo alguma situação peculiar, que não vem ao caso, esse produto poderia ser qualificado como “estrangeiro”, para fins de incidência do Imposto de Importação. Isso porque não é nacional, porque não produzido no País, e não é nacional, já que não se sujeitava à soberania do Estado brasileiro.

No que pertine à eliminação dos direitos alfandegários, o efeito “potencial” do Tratado de Assunção é o de não sujeitar esse mesmo produto ao Imposto de Importação, quando do seu ingresso no território brasileiro e submissão à ordem jurídica nacional.

Sobre ser um efeito “potencial”, isso resulta do estágio em que se encontra o Mercosul, ainda distante de se consolidar como uma união aduaneira.

Não se pode, porém, ignorar os avanços já feitos nesse sentido, nem o princípio constitucional que direciona para a integração latino-americana, cuja realização depende, de um certo modo, do cumprimento dos compromissos assumidos no âmbito do Mercosul.

Tais considerações permitem afirmar que a efetiva implementação de um mercado comum, ou mesmo de uma união aduaneira “perfeita”, trará modificações no conceito de “produtos estrangeiros”, para o fim de incidência do Imposto de Importação.

Poder-se-ia, até, cogitar da descrição de uma nova materialidade do imposto, consistente em “submeter produto estrangeiro – pela origem ou em virtude da desnacionalização de produto nacional -, *exceto aqueles originários dos países que integram o Mercosul*, à soberania do Estado brasileiro, por meio da importação.”

Essa é uma formulação que demandaria considerações a respeito da eficácia interna das normas originárias do Tratado de Assunção, e dos protocolos que,

eventualmente, consolidassem a união aduaneira ou o mercado comum. Mais precisamente, envolveria a análise da hierarquia dessas normas dentro do ordenamento jurídico brasileiro, principalmente em relação às normas constitucionais que dispõem sobre a competência tributária.

Por ora, tendo em vista o atual estágio do Mercosul, opta-se por concluir que as disposições do Tratado de Assunção afetam a materialidade da hipótese de incidência do imposto somente no nível infraconstitucional, e na extensão das listas de produtos beneficiados.

De qualquer modo, faz-se necessária a adoção de um critério comum que permita identificar os produtos beneficiados pela eliminação dos impostos aduaneiros.

No âmbito do Mercosul, a exemplo do que ocorre na União Européia<sup>393</sup>, a identificação desses produtos é feita a partir da sua origem: se o produto for originário de um dos Estados-partes, receberá tratamento preferencial, quando houver.

A origem é determinada por critérios de ordem material, encontrados no Oitavo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica 18<sup>394</sup>:

- a) que sejam elaborados integralmente no território de um dos Estados-partes, utilizando matéria-prima e insumos originários deste ou de outro Estado-parte;
- b) extraídos, colhidos ou apanhados em espaço terrestre, aéreo ou marítimo de um dos Estados-partes, ou, quando fora do seu território, tenham sido obtidos por avião ou barco com sua bandeira, ou a serviço de pessoa nele domiciliada, ainda que submetidos a processos

---

<sup>393</sup> No âmbito da União Européia, o princípio do produto originário só passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1993, e apenas para os intercâmbios realizados com países de fora do bloco, já que, os intracomunitários não estão sujeitos ao despacho aduaneiro. Antes disso, a origem do produto não era considerada relevante para definir o tratamento tarifário do comércio entre os países do bloco. Nesse sentido: “Efectivamente, cuando un producto de un país comunitario, por ejemplo, Alemania, era importado en otro país comunitario, por ejemplo Francia, no tenia que acreditar su origen alemán para beneficiarse del tipo 0 por lo que respecta a los derechos de aduanas (...). Ello era debido a que las ventajas aduaneras comunitarias no se basaron en el principio de producto originario, sino en el de libre práctica: un producto en libre práctica en la Comunidad Económica Europea era un producto obtenido en un Estado miembro o importado en el mismo siendo originario de un país tercero pero habiendo pagado los derechos Del Arancel Aduanero Común.” ZOZAYA, F. P. *El origen ...*, p. 30-31.

<sup>394</sup> Assinado em 30 de dezembro de 1994. Esse protocolo instituiu o Regulamento de Origem das Mercadorias no Mercado Comum do Sul. FERNANDES, loc. cit., p. 123-124.

primários de embalagem e conservação, sem que se altere a classificação do respectivo produto;

c) elaborados com materiais não originários de nenhum dos Estados-partes, porém que tenha sido realizado um processo de transformação, em seu território, que lhe confira uma nova individualidade caracterizada pelo fato de estarem classificados na Nomenclatura Comum do MERCOSUL em posição diferente à dos materiais utilizados, podendo haver exceções. Essa regra não será aplicada quando, para que o produto adquira a forma final de comercialização, consista apenas em montagens ou ensamblagens, embalagem, fracionamento em lotes ou volumes, seleção, classificação, marcação, composição de sortimentos de mercadorias ou simples diluição em água ou outra substância que não altera as características do produto ou outras operações ou processos equivalentes;

d) elaborados com materiais não originários de nenhum Estado-parte, desde que o valor CIF porto de destino ou CIF porto marítimo dos insumos de terceiros países não exceda 40% do valor FOB das mercadorias de que se tratar. Essa regra também se aplica às operações de ensamblagem ou montagem dos materiais de terceiros países.”

No Código Aduaneiro do Mercosul, a origem das mercadorias está disciplinada nos artigos 19 a 25. Segundo o artigo 19, a mercadoria é considerada originária de um determinado país quando integralmente obtida no seu território. O § 2º, do mencionado artigo, explicita as condições que permitem qualificar a “obtenção” da mercadoria em determinado país.

O art. 20 do CAM estabelece regras para a determinação da origem das mercadorias, quando não integralmente obtidas no território de um Estado-parte.

Considerando a eficácia interna apenas potencial dos dispositivos do CAM, pode-se dizer que, no que refere ao regime de origem, prevalecem as disposições contidas no Anexo II ao Tratado de Assunção<sup>395</sup>, com as alterações promovidas pelo Protocolo Adicional.

As disposições examinadas revelam a clara opção em definir o tratamento tarifário dos produtos – preferencial ou não - a partir da sua origem.

Reitere-se que, no momento, isso não altera a hipótese de incidência do Imposto de Importação, extraída da Constituição. Apenas significa que, em determinadas

---

<sup>395</sup> Conforme disposto no art. 3º do Tratado.

situações, o critério de origem do produto deve ser aplicado para assegurar o tratamento preferencial, dado pela aplicação de uma alíquota de zero por cento.

#### 4.2.4.5 Imunidade objetiva

As considerações acima permitem concluir, numa primeira aproximação, que o critério material da hipótese de incidência do Imposto de Importação, extraído da Constituição, é “submeter produto estrangeiro – por origem ou em virtude da desnacionalização do produto nacional - à soberania do Estado brasileiro”, o que se realiza por meio da importação, assim considerado o fato jurídico constituído pela atividade material de trazer o produto para dentro do território nacional, como resultado de um processo administrativo.

Do conceito de “produtos”, porém, a Constituição Federal expressamente excluiu os “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, os quais se encontram atingidos por uma regra de imunidade<sup>396</sup>.

A imunidade afeta a própria norma de competência tributária, limitando o seu exercício<sup>397</sup>. No caso, trata-se de uma imunidade objetiva, pela qual o legislador ordinário não detém competência para instituir imposto sobre os objetos discriminados. Conseqüentemente, tais objetos deixam de integrar a materialidade possível da norma de incidência tributária.

Quanto ao assunto, deve-se destacar que o Supremo Tribunal Federal tem entendimento pacificado no sentido de que a imunidade abrange, apenas, os materiais

---

<sup>396</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... VI – instituir impostos sobre: ... d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.”

<sup>397</sup> Cesar Guimarães Pereira definiu a norma de imunidade como uma norma de estrutura não-autônoma, cuja incidência restringe o alcance da norma de competência, definindo-a. As normas de imunidade “delimitam constitucionalmente a competência tributária mediante a descrição de situações fáticas plenamente caracterizadas e que, não fosse pela imunidade, estariam abrangidas no desenho constitucional do tributo a que se referem ...”. PEREIRA, loc. cit., p. 38.

relacionados com ou assimiláveis ao papel, não se estendendo, portanto, à tinta ou equipamentos utilizados na impressão.<sup>398</sup>

#### 4.2.5 Finalidade da Importação

Grande parte da doutrina nacional e estrangeira a respeito do Imposto de Importação sustenta que o critério material é integrado, também, pela destinação do produto introduzido no território nacional.

Ou seja, não basta a introdução física de um certo produto, nem se configura a possibilidade de tributação quando se ignore o destino que lhe seja dado, em relação à economia do país importador. Para esses doutrinadores, somente pode incidir o imposto quando o produto importado apresenta uma finalidade específica, consistente no uso ou consumo no país importador.

No Brasil, essa tese da destinação ao uso ou consumo foi construída a partir da análise da legislação infraconstitucional, mais especificamente na parte que regula as importações realizadas sob os chamados “regimes aduaneiros especiais”, como o trânsito aduaneiro, a admissão temporária, o *drawback*, entre outros, previstos no Decreto-Lei nº 37/66<sup>399</sup> e no Regulamento Aduaneiro<sup>400</sup>.

Em relação aos produtos importados sob esses regimes, sustenta-se que o fato jurídico tributário do Imposto de Importação não chega a se consumir, ante à inexistência do referido elemento finalístico.

---

<sup>398</sup> Nesse sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 273308/SP. União Federal e Correio Popular S/A. Relator: Ministro Moreira Alves. 22 ago 2000. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 15 set 2000, p. 132; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 267690/SP. Estado de São Paulo e Margraf – Editora e Indústria Gráfica Ltda. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 25 abr 2000. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 10 ago 2000, p. 16. Roque Antonio Carrazza advoga posição divergente, considerando imunes também outros insumos necessários à impressão, e os livros, “independentemente da sua base material”. CARRAZZA, *Curso de direito ...*, 13. ed., p. 485-501.

<sup>399</sup> Artigos 71 a 93, cujos textos sofreram inúmeras alterações e acréscimos posteriores.

<sup>400</sup> Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, artigos 249 a 388.

Nessa linha, Alberto Xavier conceituou a “importação” como sendo “o fenômeno pelo qual um produto estrangeiro entra no território nacional, sendo daí destinado a consumo.”<sup>401</sup>

Segundo Hamilton Dias de Souza, “a doutrina e mesmo a jurisprudência tem entendido que não ocorre o fato imponible se o produto não é destinado a consumo interno”<sup>402</sup>.

No mesmo sentido é a posição de Ruy de Melo e Raul Reis:

A simples entrada física do produto estrangeiro no território nacional, como já assinalado, não é suficiente, sendo necessário que a mercadoria entre no País para fins de consumo, com a finalidade de ser incorporada à economia nacional.

...

A cláusula *para fins de consumo interno* corresponde à incorporação do produto à economia interna, através de sua nacionalização.<sup>403</sup>

E Misabel Derzi:

A entrada será real, efetiva, se houver o ingresso físico das mercadorias no território nacional para fins de uso, industrialização ou consumo interno, no sentido mais amplo possível.

...

Acresce, ainda, que somente se deve considerar entrada e importada aquela mercadoria estrangeira que ingressa em território nacional para uso comercial ou industrial e consumo, não aquela em trânsito. A doutrina e a jurisprudência majoritária assim se posicionam.<sup>404</sup>

De acordo com Hugo de Brito Machado, a simples entrada física dos produtos no território nacional não é suficiente para configurar o “fato gerador do imposto de importação”. Esclarece:

Pode o navio atracar no porto, ou a aeronave pousar no aeroporto, trazendo produtos estrangeiros a bordo, sem que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de

---

<sup>401</sup> XAVIER, Alberto. *Autorização para importação de regime de entreposto aduaneiro*. In: *Aduaneiro (legislação)*, p. 352, apud BALEEIRO, *Direito tributário ...*, 11. ed., p. 215.

<sup>402</sup> SOUZA, *Estrutura ...*, p. 32.

<sup>403</sup> MELO; REIS, loc. cit., p. 45.

<sup>404</sup> BALEEIRO, *Direito tributário ...*, 11. ed. p. 215.

importação, desde que tais produtos não se destinem ao Brasil e aqui estejam apenas de passagem.<sup>405</sup>

Para Miguel Hilú Neto, a finalidade de uso ou consumo no país de importação configura verdadeiro princípio, extraído não da Constituição, mas do sistema de direito positivo<sup>406</sup>. Essa finalidade integraria o próprio “aspecto material do antecedente dos impostos sobre importações e sobre exportações”<sup>407</sup>, de sorte que os produtos são considerados nacionais até o seu desembaraço para exportação, e estrangeiros até que se realize o seu desembaraço de importação, momento em que perdem essa condição. Daí adviria a impossibilidade de tributar as importações de produtos que não fossem desembaraçados para consumo interno.

A construção desse “princípio” se fez a partir da legislação infraconstitucional, mais precisamente, dos dispositivos legais que afastam a incidência dos impostos aduaneiros sobre produtos não destinados ao uso ou consumo no país importador. Além disso, o princípio indica haver uma certa vinculação entre a finalidade de uso ou consumo e o *status* do produto – nacional ou estrangeiro.

Advogando tese contrária, Sebastião de Oliveira Lima<sup>408</sup> e Osiris Lopes Filho<sup>409</sup> sustentam que a destinação do produto ao consumo interno, no país importador, é irrelevante para a configuração do fato jurídico tributário do Imposto de Importação.

Para o primeiro autor citado, o mero ingresso físico da mercadoria já realizaria a hipótese de incidência do imposto. Analisando o Decreto-Lei nº 37/66, concluiu que,

---

<sup>405</sup> MACHADO, *Curso ...*, 18. ed., p. 240.

<sup>406</sup> HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 53.

<sup>407</sup> *Ibid.*, p. 52-53.

<sup>408</sup> LIMA, *loc. cit.*, p. 54. Além dele, pode-se citar Silvana Bussab Endres, segundo a qual “Não importa, a nosso ver, a que título se dá essa entrada, se para consumo interno ou não. Tampouco o fato da nacionalização. Este ato, que se materializa com a passagem da mercadoria pela linha aduaneira configura, a nosso ver, o aspecto material da hipótese de incidência da norma de tributação, em exame.”. ENDRES, Silvana Bussab. *O imposto de importação na Constituição Federal de 1988*. Dissertação de Mestrado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 1998, apud HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 51.

<sup>409</sup> LOPES FILHO, *loc. cit.*, p. 66-67.

ao disciplinar o despacho aduaneiro, esse diploma tratou de dois tipos de mercadorias: as que se destinam ao consumo interno (artigo 23) e aquelas que não têm tal destinação, sujeitas aos regimes aduaneiros especiais (artigo 71). O “fato gerador” do Imposto de Importação se realizaria em ambas as hipóteses, havendo, apenas, a suspensão do tributo nos casos dos bens despachados para regimes aduaneiros especiais<sup>410</sup>. Assim, não se justificaria a inclusão da chamada “cláusula finalística”.

Segundo Osiris Lopes Filho, a presença do “elemento finalístico” é resultado do “transplante de doutrinas estrangeiras, elaboradas em função de suas respectivas legislações nacionais, que dão guarita a essa construção teórica.”<sup>411</sup>

Na doutrina estrangeira, a destinação do produto importado ao consumo interno no país importador é indicada por alguns como parte integrante da norma de incidência do Imposto de Importação. Francisco Clavijo Hernández formulou uma síntese das várias teorias a respeito dos impostos aduaneiros:

‘Hay algunos autores – dice Giannini – que afirman que el presupuesto material del tributo aduanero consiste no sólo en el hecho del paso de la línea aduanera, sino también en el destino de la mercancía al consumo interno, lo que me parece no responde a la estructura del tributo’.

.....

No es necesario un gran esfuerzo para comprender, como afirma el profesor Matías Cortés, ‘la falsedad de esta teoría, ya que es de todo punto evidente que la línea aduanera se traspasa en muchas ocasiones sin que la obligación tributaria deba surgir. Baste pensar – sigue diciendo Cortés – en todos aquellos supuestos en que las mercancías se destinan a la importación temporal, tránsito, depósito, *draw-back*, es decir, cuando surgida la relación aduanera no se concreta en una obligación de pagar el impuesto aduanero, sino en otras obligaciones y deberes de distinta naturaleza que la doctrina conoce por relaciones aduaneras en suspenso y que quizás deben denominarse – en opinión de Cortés, relaciones aduaneras no definitivas’.

Por ello, se puede afirmar que **el hecho imponible no puede ser el paso de la línea aduanera**. Si fuera este hecho, tendríamos en todo caso un impuesto sobre la mera y simple entrada de bienes, pero difícilmente se podría mantener que nos encontráramos ante un impuesto que, como ocurre en nuestro Derecho, tiene por objeto gravar la *introducción de*

---

<sup>410</sup> LIMA, loc. cit., p. 55-56.

<sup>411</sup> LOPES FILHO, loc. cit., p. 66.

**las mercancías, que constituye un hecho más complejo, al tratarse de una entrada cualificada precisamente por su destino o intención, como se ha dicho en la doctrina.**<sup>412</sup>

Analisando as disposições do Código Aduaneiro Comunitário, o mesmo autor afirmou o seguinte:

**La introducción legal de la mercancía, podemos decir parafraseando a la profesora Agulló, no es la mera entrada física de la susodicha mercancía en el territorio aduanero de la Comunidad** – en cuanto forma una Unión Aduanera compuesta por los quince países miembros que se integran en su territorio sin derechos de aduana entre ellos -, **sino una entrada, como examinaremos en este capítulo, cualificada por su destino o intención, que se pone de manifiesto a través de una serie de actuaciones exigidas por el Código Aduanero Comunitario a la persona que introduce las mercancías y que nos permite afirmar que se trata de un ‘hecho’ distinto de la importación, en cuyo proceso queda inserta.**<sup>413</sup>

A “intenção” que se incorpora à entrada física é assim definida por Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero e José Manuel Tejerizo López:

En primer lugar, ya hemos señalado que **la importación comporta la intención de incorporar definitivamente las mercancías al mercado interior.** En consecuencia, si no existe esa intención no se provoca la importación, aunque las mercancías entren físicamente en el espacio aduanero, y si después se incorporan al mercado si se produce la importación, aunque ya no exista la entrada física de las mercancías. Por eso no es importación la entrada con destino a un régimen aduanero suspensivo y es importación la incorporación al mercado interior desde un régimen aduanero suspensivo.<sup>414</sup>

Para Sara Armella, somente as importações tidas como “definitivas” realizam o pressuposto de aplicação dos tributos aduaneiros<sup>415</sup>. Esclarece a autora:

**Il concetto di importazione coincide, a seconda delle legislazioni, con l’immissione al consumo della merce ovvero con il passaggio della linea doganale (...).** Gli istituti dell’importazione ed esportazione temporanee ricorrono invece quando alla merce viene

---

<sup>412</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro et al. *Curso de derecho tributario: parte especial – sistema tributario: los tributos en particular*. 16. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 715. Negritos da presente.

<sup>413</sup> Ibid., p. 718. Negritos da presente.

<sup>414</sup> QUERALT, loc. cit., p. 650. Os negritos não são do original.

<sup>415</sup> ARMELLA, loc. cit., p. 114.

attribuita una destinazione doganale per costituire oggetto, in tale paese, di trasformazione o lavorazione ed essere quindi nuovamente trasportata nel paese di partenza. **L'importazione e l'esportazione in queste ipotesi non sono definitive, giacché i beni non sono immessi al consumo nel paese di destinazione**, dove semplicemente subiscono un intervento modificativo per essere poi nuovamente destinati allo stato di partenza.<sup>416</sup>

De um modo geral, observa-se que tanto no direito estrangeiro, como no nacional, a mera transposição física das fronteiras políticas não é considerada suficiente para configurar a conduta tributável, sendo necessário que os produtos importados sejam destinados ao uso ou consumo no país importador.

No direito brasileiro, essa concepção deve ser avaliada com cautela, pois padece de um defeito inicial bastante grave, decorrente da não diferenciação entre as imposições de origem constitucional e aquelas provenientes da opção do legislador infraconstitucional.

Por isso, é necessário verificar se a regra-matriz, de nível constitucional, estabelece alguma exigência acerca da destinação do produto, como pressuposto da incidência do Imposto de Importação.

A norma-padrão constitucional do Imposto de Importação descreve a “importação” como uma conduta objetiva, constituída, pelo menos, pela idéia de uma atividade material, consistente em trazer um produto estrangeiro para dentro do território nacional, como resultado de um processo administrativo. Tudo como pressuposto da submissão desse produto à soberania do Estado brasileiro. A intenção do importador ou a aplicação do produto no uso ou consumo no país importador, portanto, não integrariam a conduta descrita.

A intenção do importador porque, como elemento subjetivo relacionado com a vontade, é estranho à materialidade da hipótese de incidência tributária, para a qual interessam apenas os fatos, objetivamente considerados<sup>417</sup>. De fato, qualquer que seja

---

<sup>416</sup> ARMELLA, loc. cit., p. 114-115. Os negritos não são do original.

<sup>417</sup> CARVALHO, *Teoria da norma...*, 3. ed., p. 96-97.

essa intenção, ela só se afigura relevante na medida em que integre uma manifestação objetiva de conduta, que corresponda à descrição da materialidade.

Quanto à destinação do produto ao uso ou consumo no país importador, embora seja um dado de natureza objetiva, também não se insere no significado de “importação”, extraído da Constituição.

É necessário ressaltar, nesse ponto, que, assim como se passa com a “incorporação ao patrimônio nacional”, a “destinação ao uso ou ao consumo interno” é um fenômeno essencialmente econômico ou fático, destituído de consistência jurídica.

O “consumo” é uma etapa do processo econômico que nem sempre se verifica. Em razão disso, torna-se possível, inclusive, diferenciar os bens de consumo daqueles que não se revestem dessa característica. A importação de um bem de capital está, na maior parte dos casos, abrangida pela incidência da regra-matriz do Imposto de Importação, ainda que esse bem, em termos rigorosos, não se destine ao consumo.

Outros produtos podem ser importados sem se destinarem a qualquer utilização econômica.

Ou seja, o Imposto de Importação não incide apenas sobre a importação de bens econômicos, relacionados com uma noção de consumo.

Poder-se-ia, então, dizer que esse argumento não seria capaz de afastar o componente finalístico da importação, já que os bens não relacionados com o consumo poderiam, ainda assim, ser alcançados pela materialidade da hipótese de incidência. Isso ocorreria na medida em que se destinassem ao “uso” no país importador, entendido como “o aproveitamento do produto sem que haja sua extinção ou transformação substancial, mas que outorgue, ao sujeito de direitos que lhe tem a posse, um benefício direto e permanente, econômico ou não.”<sup>418</sup>

De toda sorte, a fórmula se revela incompatível com a materialidade extraída da Constituição, segundo a qual os produtos que podem, ou não, se sujeitar à incidência do Imposto de Importação são diferenciados a partir de um critério jurídico.

---

<sup>418</sup> HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 55.

Assim, a destinação do produto ao uso ou consumo interno não poderia ser incorporada à materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação, seja porque a própria Constituição não previu tal condição, seja porque se trata de uma fórmula despida de relevância jurídica.

Como visto, boa parte da doutrina concorda em que a simples entrada do produto no território nacional não é suficiente para realizar o fato jurídico do Imposto de Importação<sup>419</sup>. É necessário algo mais.

Esse “algo mais” consiste na submissão do produto estrangeiro à soberania do Estado brasileiro, o que ocorre por meio da importação. Com isso, admite-se que certos produtos transitem pelo território nacional, sem que isso signifique sua submissão à ordem jurídica pátria, com a conseqüente aplicação do regime jurídico próprio dos produtos nacionais.

A importação opera uma mudança no regime jurídico do produto, que passa a se subordinar à ordem jurídica interna do Estado importador, no caso, o Estado brasileiro. Como tal, integra a materialidade da hipótese de incidência extraída da própria Constituição, a partir da diferenciação entre “produtos estrangeiros” e “produtos nacionais”.

Sob o enfoque estritamente fenomenológico, poder-se-ia dizer que a submissão do produto à soberania do Estado importador se assemelha à “incorporação ao patrimônio nacional” ou mesmo à “destinação ao uso ou consumo”. Não obstante,

---

<sup>419</sup> A jurisprudência do 3º Conselho de Contribuintes da União também compartilha dessa posição, como se vê do seguinte excerto do Acórdão nº 19.608: “Para fins de incidência desse tributo [referindo-se ao Imposto de Importação], mercadoria estrangeira não entra no território nacional no momento em que o veículo transportador atravessa a linha demarcatória das nossas águas territoriais ou no momento em que o navio atraca em porto nacional (...) Tudo isso demonstra a irrelevância, para fins de incidência do imposto de importação, da simples entrada física da mercadoria estrangeira em nossas águas territoriais ou em nossos portos, embora já sujeitas ao poder de polícia das autoridades brasileiras (controles aduaneiros para evitar o contrabando, etc.). É imperioso, portanto, que a lei ordinária federal defina um momento juridicamente relevante em que ocorre, para fins de incidência do imposto de importação, a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, isto é, entrada com intuito de permanência da mercadoria aqui, de sua incorporação à riqueza do País (entrada juridicamente relevante), onde utilizada (consumo em sentido fiscal amplo).” AUGUSTO FILHO, João. *O imposto de importação*: seleção de acórdãos do 3º Conselho de Contribuintes. Brasília: ESAF, 1983. p. 102-103.

pelas razões já expostas, a transformação no *status* do produto à luz da soberania do Estado corresponde a uma fórmula jurídica mais precisa, apta a dar consistência à incidência tributária.

A análise das disposições do DL n° 37/66<sup>420</sup> e do Regulamento Aduaneiro<sup>421</sup> revela que em todas as importações, inclusive aquelas realizadas sob os chamados regimes aduaneiros especiais (trânsito aduaneiro, entreposto aduaneiro, *drawback*, etc.), há o ingresso físico do produto, necessariamente acompanhado de um processo administrativo que se distingue, apenas, quanto ao tipo de despacho aduaneiro<sup>422</sup>.

As importações realizadas sob regime aduaneiro especial também refletem uma modificação no *status* jurídico do produto, são capazes de revelar riqueza e de concretizar políticas econômicas, ainda que por meios diversos das importações sujeitas ao regime comum<sup>423</sup>.

Não há como negar, por exemplo, que um produto estrangeiro importado para beneficiamento no País e posterior exportação, sob o regime de *drawback*, se subordina à soberania do Estado brasileiro, constituindo uma manifestação de riqueza apropriável pelo Estado e refletindo uma política de incentivo às exportações.

Assim, configura a conduta tributável, pautada pelos princípios da capacidade contributiva e da extrafiscalidade. Os benefícios a esse tipo de importação, tais como a isenção e a suspensão do pagamento do imposto, só podem ser concedidos mediante previsão legal expressa, resultando de uma opção do legislador infraconstitucional em lhe dispensar tratamento diferenciado em relação às demais importações.

---

<sup>420</sup> Artigos 71 a 93, cujos textos sofreram inúmeras alterações e acréscimos posteriores.

<sup>421</sup> Decreto n° 91.030, de 5 de março de 1985, artigos 249 a 388.

<sup>422</sup> O despacho aduaneiro “é o procedimento, motivado pelo importador, que tem por objetivo o desembaraço (liberação) de mercadoria procedente do exterior, tenha esta sido importada a título definitivo ou não.” BIZELLI, loc. cit., p. 125. A legislação contém várias designações para esse procedimento: “despacho aduaneiro” (art. 44 do Decreto-lei n° 37/66), “despacho de importação” (art. 411 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n° 91.030/85), ou ainda, “despacho aduaneiro de importação” (art. 3° da Instrução Normativa n° 69, de 10 de dezembro de 1996). O despacho aduaneiro encontra-se disciplinado no Decreto-lei n° 37/66, no Regulamento Aduaneiro e em inúmeros atos normativos infralegais, os quais, porém, não serão objeto de análise específica nesta dissertação.

<sup>423</sup> Art. 23 do Decreto-lei n° 37/66.

No entanto, tais benefícios não podem ser deduzidos diretamente da Constituição nem dos dispositivos infraconstitucionais que definem o “fato gerador” do Imposto de Importação<sup>424</sup>.

Uma outra forma de importação, que recebeu tratamento legal específico<sup>425</sup>, é a remessa postal internacional. Embora não se confunda com os chamados “regimes especiais”, a remessa postal também se insere na materialidade proposta, pelos mesmos motivos acima aduzidos, quais sejam: há o ingresso físico de um produto, cuja regularidade é verificada por meio de um procedimento administrativo adequado (o despacho aduaneiro), tudo como pressuposto da subordinação desse produto à soberania do Estado brasileiro.

Observe-se, por fim, que a falta de disposição constitucional específica, no sentido de exigir que o produto importado seja destinado ao uso ou ao consumo interno, não impede que legislador infraconstitucional se utilize dessa condição para selecionar determinadas espécies de importação, e lhes atribuir tratamento diferenciado. No entanto, se decidir fazê-lo, deve observar os princípios constitucionais que norteiam o Imposto de Importação e os tributos em geral.

Em conclusão, o critério material da hipótese de incidência do Imposto de Importação consiste em “submeter produto estrangeiro (pela origem ou em virtude da desnacionalização de produto nacional) à soberania do Estado brasileiro, excluídos os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, o que se realiza por meio da importação, assim considerado o fato jurídico constituído pela atividade material de trazer um produto estrangeiro para dentro do território nacional, como resultado de um processo administrativo.

---

<sup>424</sup> Art. 19 do CTN e art. 1º do Decreto-lei nº 37/66.

<sup>425</sup> Esse tratamento é dado em nível infraconstitucional e infralegal, e não será objeto de análise nesta dissertação.

### 4.3 CRITÉRIO PESSOAL

A delimitação do critério material da hipótese de incidência facilita a identificação do sujeito de direitos – pessoa física ou jurídica - que realiza a conduta descrita na norma. A própria Constituição já o indica, ao definir a materialidade possível da norma-padrão de incidência de cada tributo. Reitere-se que esse sujeito não está, desde logo, obrigado ao pagamento do tributo. Esse dever só surge no mandamento normativo, em relação à pessoa apontada como sujeito passivo da relação jurídica tributária.

#### 4.3.1 Condições Gerais

O critério pessoal corresponde ao sujeito da oração gramatical que representa a hipótese. No caso do Imposto de Importação, é a pessoa que, ao realizar a importação, submete o produto estrangeiro (pela origem ou em virtude da desnacionalização de produto nacional) à soberania do Estado brasileiro, introduzindo-o no território nacional por meio do processo administrativo próprio.

O conceito de *importação*, como fato jurídico que viabiliza o ingresso lícito do produto no País, poderia conduzir a uma especial qualificação do sujeito que a realiza: o importador, como categoria profissional que se dedica à importação com habitualidade, nos moldes do que se passa com o produtor, o industrial e o comerciante, em relação ao ICMS.

Com relação a esse imposto estadual (ICMS), por exemplo, a referência constitucional a “estabelecimento” (art. 155, parágrafo 2º, inciso IX, “a”) dá indício de que as operações atingidas pelo imposto, mesmo quando iniciadas no exterior, devem

ser desempenhadas como uma atividade econômica habitual, enquanto tal relevante para a ocorrência do fato jurídico tributário<sup>426</sup>.

O Imposto de Importação, porém, recebeu tratamento constitucional diverso.

A Constituição não contém nenhuma indicação quanto ao critério pessoal da hipótese de incidência do imposto, nem prescreve que a importação deve ser compreendida como uma atividade econômica e profissional praticada com habitualidade<sup>427</sup>.

A ausência de disciplina específica dá indício de que, com relação ao Imposto de Importação, a Constituição atribuiu ao legislador infraconstitucional certa margem de liberdade para definir, como hipótese de incidência, a importação de produtos estrangeiros realizada por qualquer pessoa, física ou jurídica.

Mais precisamente, está-se diante de um dos casos em que a condição do sujeito da ação descrita na materialidade da hipótese de incidência é irrelevante. Basta a prática da conduta descrita na materialidade para configurar-se a incidência tributária.

---

<sup>426</sup> Por força do princípio da capacidade contributiva, todo imposto deve conter, na hipótese de incidência, a descrição de uma situação ou conduta economicamente relevante. Isso não significa afirmar que a hipótese de incidência deva descrever, na sua materialidade, uma atividade econômica juridicamente qualificada, como o comércio, a industrialização, a prestação de serviços, etc.

<sup>427</sup> Nesse sentido: LIMA, loc. cit., p. 140; SOUZA, *Estrutura ...*, p. 119. Ruy de Melo e Raul Reis afirmam que “a Tarifa Aduaneira não leva em conta qualquer qualidade da pessoa que pratica o ato de importar, não só porque se trata de imposto real, em que não se leva em conta qualquer condição pessoal do contribuinte, como dado para se avaliar a sua capacidade contributiva, como porque, qualquer pessoa pode importar, independentemente da destinação que seja dada ao produto importado (se é para fins comerciais ou não).” MELO, loc. cit., p. 51-52. Em sentido contrário, Roosevelt Baldomir Sosa sustenta que a qualidade de importador é ostentada somente pelas pessoas que importam com habitualidade; as demais pessoas que importarem mercadoria estrangeira seriam contribuintes por equiparação da lei. SOSA, *Comentários ...*, p. 96.

### 4.3.2 A Questão do Proprietário

A respeito do critério pessoal, pode-se questionar se a propriedade do produto é um requisito para a qualificação do importador, enquanto pessoa que realiza a conduta descrita na materialidade da hipótese de incidência.

Semelhantemente ao que se passa com o título – jurídico ou não - da importação, a propriedade do produto não é relevante para a configuração da conduta tributável. De fato, o critério material extraído da Constituição não contempla a realização de um negócio jurídico translativo da posse ou propriedade, nem a titularidade de patrimônio.

A própria conduta de importar, no sentido acima detalhado, é considerada uma manifestação de riqueza suficiente para autorizar a tributação pelo imposto, com observância ao princípio da capacidade contributiva.

A propósito do tema, assim manifestou-se Hamilton Dias de Souza:

Contribuinte do imposto de importação é aquele que, nos termos do artigo 31, inciso I, do Decreto-lei n. 36/66, promove a entrada da mercadoria estrangeira no país. Entende-se por ‘promotor’ da entrada aquele que lhe dá causa ou origem. Para A.D. GIANNINI, contribuinte é aquele vinculado ou relacionado ao **fato** da importação. Assim, tem essa qualidade não só o proprietário, mas todo aquele por conta do qual é feita a importação ou exportação.<sup>428</sup>

A segunda parte da afirmação permitiria concluir que esse autor se posiciona no sentido de ser irrelevante, para a caracterização do contribuinte, a condição de proprietário do produto importado. Embora o assunto tenha sido tratado a propósito da identificação do contribuinte<sup>429</sup>, ele repercute no critério pessoal da hipótese, razão pela qual a sua análise é realizada neste tópico.

---

<sup>428</sup> SOUZA, *Estrutura ...*, p. 118.

<sup>429</sup> Mesmo porque a estrutura normativa adotada por Hamilton Dias de Souza não distingue o sujeito que realiza a conduta (critério pessoal) daquele que figura como sujeito passivo direto. *Ibid.*, *passim*.

Ao afirmar que contribuinte do imposto é aquele que dá “causa ou origem” à importação, o autor citado acabou por distinguir dois sujeitos: a pessoa que efetivamente realiza a conduta de importar, introduzindo o produto no território nacional por meio do procedimento legal adequado, e aquela que “deu causa” à importação, à qual o produto é destinado, o seu proprietário.

Com frequência, esses dois sujeitos se identificam numa mesma pessoa, ou seja, o importador é, também, o proprietário. No entanto, não se pode ignorar que, em determinadas situações, esses sujeitos podem ser representados por pessoas diversas, o que conduziria à idéia de que a conduta tributável depende do título da importação – um título aquisitivo ou translativo de propriedade -, e da propriedade do produto importado.

Tal posição, conforme já se apontou *supra*<sup>430</sup>, é rechaçada pelo próprio Hamilton Dias de Souza, para quem é irrelevante o título jurídico a que se fizer a importação<sup>431</sup>.

Além disso, qualificar o importador como proprietário do produto é incompatível com a materialidade extraída da Constituição Federal, a qual, reiterar-se, não descreve “operações de circulação jurídica” de produtos, a titularidade desses produtos ou a realização de negócios jurídicos que dêem origem a importações.

Conclusão semelhante pode ser produzida a respeito da afirmação de Miguel Hilú Neto, de que “o sujeito passivo contribuinte do imposto sobre importações é, portanto, aquele que realizou o ato de vontade de mandar buscar produto no exterior para ser introduzido no aparelho produtivo nacional.”<sup>432</sup>

Nela, observa-se que o sujeito que ocupa o critério pessoal da hipótese é identificado a partir de um elemento subjetivo e intencional – a vontade de introduzir

---

<sup>430</sup> 4.2.2.

<sup>431</sup> SOUZA, *Estrutura ...*, p. 119.

<sup>432</sup> HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 91.

um produto e dar-lhe destinação específica -, o qual, como visto<sup>433</sup>, não interessa à hipótese de incidência tributária.

#### 4.3.3 A Questão do Transportador

A respeito do tema, há que se anotar, ainda, a observação de Miguel HILÚ NETO, para quem a realização da conduta tributável “não implica, necessariamente, a atividade física de colher o bem alhures e o transportar para o território do país”, sendo suficiente, para a identificação do sujeito passivo contribuinte, que a importação tenha sido realizada em nome da pessoa que constar como importadora<sup>434</sup>.

A diferenciação entre a pessoa do importador e a do transportador, embora possa causar confusão no que toca à sujeição passiva, não demanda uma análise mais detida no tocante ao critério pessoal.

É que, como instrumento que viabiliza o deslocamento geográfico do produto, o transporte constitui um pressuposto da realização da conduta de importar, sob o ângulo material – o ingresso físico do produto. Não obstante, não chega a integrar essa conduta, de forma que o transportador não corresponde ao sujeito descrito no critério pessoal da hipótese de incidência, a não ser quando também realize a importação.

#### 4.3.4 Imunidades Subjetivas

A liberdade do legislador infraconstitucional não é absoluta, pois sofre a limitação das normas constitucionais que prevêm imunidades de ordem subjetiva<sup>435</sup>.

---

<sup>433</sup> 4.2.5.

<sup>434</sup> HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 90.

<sup>435</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda e serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; ... § 2º A vedação do inciso VI, *a*, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo

Tais normas se conjugam à contida no art. 153, inciso I, delimitando a competência da União para instituir o Imposto de Importação e a sua hipótese de incidência possível.

Dessa hipótese de incidência, e mais precisamente, do critério pessoal possível, estão excluídas as importações realizadas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

Por força da chamada imunidade recíproca, a União está impedida de exercer sua competência legislativa tributária para atingir o patrimônio, a renda e os serviços das demais pessoas políticas que formam a federação.

A fim de preservar os objetivos da imunidade, que são de assegurar a isonomia entre os entes federativos e resguardar a coisa pública dos efeitos da tributação, a norma de imunidade deve ser interpretada de forma ampla, abrangendo os impostos que, de alguma forma, afetem o patrimônio, a renda e os serviços das pessoas políticas<sup>436</sup>, como é o caso do Imposto de Importação.

Segundo Aliomar Baleeiro<sup>437</sup>, os “impostos alfandegários” eram tradicionalmente cobrados dos Estados e Municípios, nas operações de comércio exterior que realizassem. Uma interpretação ampla do conceito de patrimônio incluiu esses impostos (Imposto de Importação e Imposto de Exportação) entre aqueles atingidos não só pela imunidade recíproca, como também nas imunidades previstas nas alíneas “b” e “c” do art. 150, inciso VI<sup>438</sup>.

---

Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 3º As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. § 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”

<sup>436</sup> COELHO, *Curso de direito ...*, p. 264.

<sup>437</sup> BALEEIRO, *Limitações ...*, 7. ed., p. 254.

<sup>438</sup> O Supremo Tribunal Federal declarou que “A palavra ‘patrimônio’ empregada na norma constitucional não leva ao entendimento de exceptuar o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados.” (excerto de ementa). Acórdão no Recurso Extraordinário nº 89.590/RJ, Serviço Social da Indústria – SESI e União Federal, relator Ministro Rafael Mayer, julgado em 21 de

A incompetência tributária da União não inclui as importações realizadas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios que se destinem à exploração de atividade econômica sob o regime de direito privado, ou de atividade econômica remunerada pelo usuário mediante o pagamento de preço ou tarifa (art. 150, VI, § 3º). Como advertiu Misabel Derzi, o conceito de patrimônio, para fins da imunidade recíproca, não é irrestrito:

d) a imunidade não beneficiará atividades, rendas ou bens estranhos às tarefas essenciais das pessoas estatais e de suas autarquias, que tenham caráter especulativo ou voltadas ao desempenho econômico lucrativo, em respeito ao princípio da livre concorrência entre as empresas públicas e privadas e à tributação segundo o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, art. 173, §§ 1º e 2º);<sup>439</sup>

Especificamente quanto ao Imposto de Importação, assim se pronunciou Aliomar Baleeiro:

Parece-nos que a chave para solução há de procurar-se, em cada caso, na pesquisa da destinação da mercadoria importada. Se ela é específica do serviço público – por exemplo, material rodante de extinção de incêndios, telescópios para observatório astronômico, sinaleiras de trânsito etc. –, ou se o Governo importador justifica o seu emprego no serviço público, cremos que o caso se enquadra na imunidade. Mas se a mercadoria escapa à destinação específica no serviço público ou se dele foi desviada para venda a particular, cabe a tributação, que poderá ser exigida até deste, ao adquirir material isento.<sup>440</sup>

Assim, pela norma de imunidade, a União é incompetente para instituir o imposto que atinja as importações de produtos estrangeiros ou desnacionalizados, realizadas pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios, desde que não se destinem à exploração de atividade econômica sob o regime jurídico privado.

Estão excluídas do critério pessoal do Imposto de Importação, também, as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, relativamente às

---

agosto de 1979, *in* Revista Trimestral de Jurisprudência, v. 91. p. 1.103-1.102, mar. 1980. No mesmo sentido, o Acórdão no Recurso Extraordinário nº 89.173/SP, Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Santos e União Federal, relator Ministro Moreira Alves, publicado no DJU de 28.12.78.

<sup>439</sup> BALEEIRO, *Limitações ...*, 7. ed., p. 296.

<sup>440</sup> *Ibid.*, p. 255.

importações que se vincularem às suas atividades essenciais (art. 150, VI, § 2º). No mesmo sentido, excluem-se os templos, os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais, e as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos<sup>441</sup>, quando realizarem importações destinadas à consecução de suas respectivas finalidades essenciais (art. 150, VI, § 4º).

As normas de imunidade subjetiva atuam sobre a competência legislativa tributária, reduzindo o universo de pessoas que podem figurar no critério pessoal da hipótese de incidência do imposto.

Com relação ao Imposto de Importação, o critério pessoal da norma de incidência poderá indicar qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize a conduta de importar produtos estrangeiros ou desnacionalizados, à exceção: a) dos Estados, Distrito Federal e Municípios, quando não explorarem atividade econômica sob o regime de concorrência privada; b) das autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, templos, partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais, e instituições de ensino e assistenciais sem fins lucrativos, desde que a importação esteja vinculada às suas respectivas finalidades essenciais.

#### 4.3.5 Algumas questões acessórias

Face à relativa liberdade de que goza, no que toca ao critério pessoal da hipótese de incidência do Imposto de Importação, o legislador infraconstitucional está, em princípio, autorizado a qualificar o importador ou a exigir o seu registro, impondo condições para isso se realize<sup>442</sup>.

---

<sup>441</sup> Assim consideradas, para efeito da imunidade, aquelas que atenderem aos requisitos contidos na lei, mais especificamente, no art. 14 do Código Tributário Nacional, *in verbis*: “I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no resultado; II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;”

<sup>442</sup> Segundo João dos Santos Bizelli e Ricardo Barbosa, “de conformidade com o estabelecido pelo Decreto-Lei nº 1.427, de 02/10/75, Portaria MICT nº 280, de 12/07/95, e,

Tal competência legislativa advém, outrossim, da finalidade extrafiscal desse imposto, como instrumento de que o Estado dispõe para regular as atividades de comércio exterior.

Porém, a competência para dispor sobre o critério pessoal não permite que o legislador ordinário exceda os limites de eleição desse critério, nem desnature a materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação, extraída da Constituição.

#### 4.4 CRITÉRIO TEMPORAL

A Constituição Federal não precisou o momento em que deve se consumir a conduta descrita na materialidade do Imposto de Importação. Mesmo diante da ausência de tratamento constitucional expresso, o critério temporal possível do imposto pode ser extraído da própria Constituição, como aquele que melhor se coaduna à materialidade da hipótese de incidência.

##### 4.4.1 Questões Preliminares

Duas considerações preliminares se fazem necessárias.

A primeira, de que a Constituição abrigou a importação como um fato jurídico que possibilita submeter o produto estrangeiro ou desnacionalizado à soberania do Estado brasileiro, sendo constituído por uma atividade física e um processo administrativo, indissociáveis entre si.

---

considerando inclusive a Portaria SECEX nº 21, de 12/12/96, somente poderão efetuar importações as empresas, entidades e pessoas que estejam previamente inscritas no cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (SECEX/MDIC), que atendam, cumulativamente, no que couber, aos seguintes requisitos: a) possuir capital mínimo integralizado fixado pela SECEX; b) não estar em débito com a Fazenda Nacional e Fazendas Estaduais; c) ser considerada idônea; d) não tiver sido punida, em decisão administrativa final, por infrações aduaneiras, de natureza cambial, de comércio exterior, ou de repressão ao abuso do poder econômico.” BIZELLI, loc. cit., p. 100.

Tendo em vista a definição da materialidade da hipótese de incidência, a entrada física do produto no território nacional é condição para o exercício da soberania, sendo imprescindível a sua ocorrência, assim como o processo administrativo, destinado a verificar a regularidade da operação promovida pelo particular.

A segunda consideração é a de que, como fato jurídico, a importação se desenvolve por meio de um processo plurifásico, o despacho aduaneiro, que geralmente se inicia com o registro da declaração de importação e termina com o desembaraço aduaneiro e a entrega do produto ao importador. Conforme já se esclareceu, à exceção de alguns regimes aduaneiros especiais, o desembaraço aduaneiro tem como consequência a nacionalização do produto.

#### 4.4.2 Limites Teóricos Para o Critério Temporal

Tais considerações limitam a escolha do legislador infraconstitucional: há um possível limite temporal inicial, representado pelo ingresso físico do produto estrangeiro ou desnacionalizado no território nacional<sup>443</sup>, e um possível limite temporal final, representado pela nacionalização do produto, como consequência do desembaraço aduaneiro.

O limite inicial significa o óbice de se eleger, como critério temporal, um momento cronologicamente anterior à manifestação que torna possível submeter o produto estrangeiro à soberania do Estado brasileiro: a ocorrência da importação, considerada como atividade material – ingresso físico - e jurídica – o processo administrativo denominado “despacho aduaneiro”.

Assim, o critério temporal deverá ser apanhado entre um dos momentos fáticos em que se desenvolve a importação considerada como fato jurídico, isto é,

---

<sup>443</sup> Em regra, o ingresso físico é que deflagra o despacho aduaneiro de importação, sendo-lhe anterior. No entanto, há situações em que o despacho é antecipado em relação à entrada do produto.

como atividade material de trazer um produto estrangeiro ou desnacionalizado para dentro do território nacional, como resultado de um processo administrativo.

O limite final impossibilita a escolha de qualquer momento posterior à nacionalização do produto, pois daí o critério temporal seria incompatível com a própria materialidade da hipótese de incidência do imposto, que não abrange os produtos nacionais ou nacionalizados.

O legislador infraconstitucional está, assim, autorizado a selecionar qualquer momento entre o ato inicial e o ato final da importação, considerada como fato jurídico, desde que, nesse momento, já tenha ocorrido o ingresso físico do produto no território nacional, e o produto não tenha, ainda, sido nacionalizado.

Parece ter sido essa a conclusão de Américo Lacombe, ao afirmar que “a coordenada de tempo será assim a entrada no território nacional através da repartição aduaneira, entendendo-se como tal todo espaço territorial definido como zona primária pelo art. 33 do DL n° 37/66.”<sup>444</sup>

No entanto, para esse autor, o critério temporal não é o momento do registro da declaração de importação, como prescreve o art. 23 do Decreto-Lei n° 37/66, ante à sua incompatibilidade com o núcleo da hipótese de incidência e com o próprio art. 1° do mencionado decreto-lei. Nesse aspecto reside a mais importante controvérsia em torno do critério temporal do Imposto de Importação.

#### 4.4.3 A Questão do Registro da Declaração de Importação

A Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), a pretexto de definir o “fato gerador” do Imposto de Importação, acabou por tratar do seu respectivo critério temporal, *in verbis*:

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

---

<sup>444</sup> LACOMBE, *Imposto ...*, p. 26.

Menos de um mês depois, em 18 de novembro de 1966, foi editado o Decreto-Lei nº 37, o qual, incorrendo em idêntico equívoco, regulou o critério temporal do imposto da seguinte forma:

Art. 1º O Imposto de Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.

Art. 23. Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o art. 44.

A simples leitura dos dispositivos citados permite concluir que o art. 23 do DL nº 37/66 descreve um momento diverso daquele previsto no art. 1º do mesmo diploma e no art. 19 do CTN, daí surgindo a discussão quanto ao momento que deveria prevalecer: o da entrada do produto no território nacional, ou o do registro da declaração de importação, na repartição aduaneira competente.

Américo Lacombe e Hamilton Dias de Souza concluíram, ambos, que a data do registro da declaração de importação não poderia representar o átimo temporal em que se aperfeiçoa o fato jurídico tributário.

O primeiro, ao argumento de que o registro é, apenas, o ato inicial do procedimento administrativo que culmina com o lançamento, não podendo prevalecer a norma do art. 23 sobre aquela contida no art. 1º do Decreto-Lei nº 37/66<sup>445</sup>. O segundo, no mesmo sentido, sustentou que “é, pois, fato de exteriorização do aspecto material do fato gerador a transposição da fronteira política, não o simples registro da declaração de importação, que é apenas ato preparatório de lançamento da obrigação tributária.”<sup>446</sup>

Também repudiando o disposto no art. 23 do DL 37/66, Hugo de Brito Machado assim se pronunciou:

---

<sup>445</sup> LACOMBE, *Imposto ...*, p. 27/28.

<sup>446</sup> SOUZA, *Estrutura ...*, p. 26.

Admitir-se que o fato gerador do imposto é o desembaraço aduaneiro levaria ao absurdo, criando uma intolerável incongruência no sistema jurídico. Com efeito, o crime de descaminho consiste, no caso da importação, em importar mercadoria sem o pagamento do imposto devido. Se o imposto somente se tornasse devido no ato do requerimento do desembaraço aduaneiro, não se conceberia que, sem este, já houvesse imposto devido e, em consequência, o crime.<sup>447</sup>

Miguel Hilú Neto concluiu ser a declaração de importação “um dever instrumental (ou ‘obrigação acessória’, nos termos do CTN) preparatório da documentação da futura ocorrência do evento social tributável”, não representando, pois, o “tempo no fato”, no qual ocorreu o evento tributável<sup>448</sup>.

Adotando posição divergente, Sebastião de Oliveira Lima entendeu que o art. 19 do Código Tributário Nacional foi alterado pelo art. 23 do DL n° 37/66, prevalecendo, como critério temporal do Imposto de Importação, a data do registro da declaração do tributo<sup>449</sup>.

Deve-se ressaltar que nenhum dos autores mencionados analisou a importação como um fato jurídico, o que pode explicar o entendimento dissonante que se está prestes a expor.

Coerentemente com o critério material adotado nesta dissertação, não parece haver óbice a que a data do registro da declaração de importação (art. 23 do DL n° 37/66) seja definida como critério temporal da hipótese de incidência do Imposto de Importação.

O registro da declaração, como visto, é, quase sempre, o ato inicial do processo administrativo denominado “despacho aduaneiro”. Embora o art. 23 do DL n° 37/66 se refira a “mercadoria despachada para consumo”, já se expôs que todos os produtos importados, mesmo aqueles sujeitos aos regimes aduaneiros especiais, se

---

<sup>447</sup> MACHADO, *Curso ...*, 18. ed., p. 239.

<sup>448</sup> HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 72-73.

<sup>449</sup> LIMA, loc. cit., p. 151-155.

submetem a esse processo administrativo, distinguindo-se, apenas, quanto ao tipo de despacho aduaneiro.

Considerando-se que a importação é um fato jurídico, representado por uma atividade material e uma jurídica, que permite subordinar um produto estrangeiro (pela origem ou desnacionalização de produto nacional) à ordem jurídica nacional, o momento definido no art. 23 do Decreto-Lei nº 37/66 revela-se adequado ao critério material eleito na própria Constituição, independentemente do regime sob o qual a importação ocorreu.

A condição que se impõe é que, na data do registro da declaração de importação, o produto já tenha fisicamente adentrado o território nacional, pois a subordinação à soberania brasileira não prescinde da sua base material. Esse dado é fornecido pelo artigo 1º do DL 37/66 e pelo artigo 19 do CTN, nos quais o critério temporal apontado é o momento da entrada do produto no território nacional.

A insuficiência da “entrada” do produto, para a configuração do fato jurídico tributário, permite afirmar que o art. 23 do DL 37/66 complementa as disposições do CTN e do art. 1º, do decreto-lei, delimitando o critério temporal do Imposto de Importação tanto para os produtos submetidos ao regime comum, como para aqueles importados sob um dos regimes aduaneiros especiais<sup>450</sup>.

A jurisprudência pátria assentou a compatibilidade do artigo 23, do DL nº 37/66, com o art. 19, do CTN<sup>451</sup>, considerando que o momento de ocorrência do “fato

---

<sup>450</sup> Sebastião de Oliveira Lima e Osiris Lopes Filho sustentam, com base no art. 71 do Decreto-lei nº 37/66, que o critério material dos regimes aduaneiros especiais ocorre na data em que firmado o respectivo termo de responsabilidade. LIMA, loc. cit., p. 157; LOPES FILHO, loc. cit., p. 73. No entanto, de acordo com o art. 71, o termo de responsabilidade é o instrumento pelo qual são constituídas as obrigações fiscais e cambiais, cuja exigibilidade fica suspensa. Isso pressupõe a realização anterior do fato jurídico tributário, ou seja, no momento do registro da declaração de importação (DI).

<sup>451</sup> Súmula nº 4, do extinto Tribunal Federal de Recursos: “É compatível com o artigo 19 do Código Tributário Nacional a disposição do artigo 23 do Decreto-lei n. 37, de 18 de novembro de 1966.”

gerador” do Imposto de Importação, no caso de “mercadorias despachadas para consumo”, é o registro da declaração de importação<sup>452</sup>.

Esse, pois, é o momento em que se reputa ocorrido o fato jurídico tributário do Imposto de Importação, de grande importância na determinação da regra de direito material aplicável. Lembre-se, porém, que essa é uma escolha do legislador infraconstitucional, realizada dentro dos limites admitidos pela Constituição Federal.

#### 4.5 CRITÉRIO ESPACIAL

A materialidade, mais uma vez, oferece o critério para a delimitação da coordenada de lugar, critério esse que se vai buscar, inicialmente, no conceito de “produtos estrangeiros”.

Os produtos estrangeiros se distinguem dos nacionais em função do conceito jurídico de soberania, que, no plano interno, significa o monopólio estatal da produção do direito e das medidas que asseguram a sua aplicação dentro dos limites territoriais do Estado.

São considerados estrangeiros os produtos que, produzidos no exterior, não se subordinam à soberania da ordem jurídica nacional. A importação opera essa transformação no regime jurídico do produto, pressupondo o seu ingresso físico, como resultado de um deslocamento geográfico, e a sua submissão a um processo administrativo, o despacho aduaneiro.

A retomada desses conceitos se faz necessária para esclarecer que o deslocamento físico-geográfico do produto se materializa com a entrada do produto no território nacional, pois é nele que o Estado exerce a sua soberania e impõe a ordem jurídica interna.

---

<sup>452</sup> É farta a jurisprudência nesse sentido. Vide: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 50-54.

De acordo com a materialidade do Imposto de Importação adotada, o ingresso do produto estrangeiro no território nacional não realiza, por si só, o fato jurídico tributário. É preciso que esse ingresso repercuta na transmutação do *status* jurídico do produto, realizando-se por meio do processo administrativo de importação (despacho aduaneiro).

Numa primeira aproximação, o critério espacial do Imposto de Importação é representado pelo território nacional, conceito que se extrai do Direito Internacional Público. Esse conceito deve se compatibilizar com a materialidade eleita, de modo que ao aspecto de “ingresso físico do produto” se agregue o processo administrativo, como elemento imprescindível à caracterização da importação como fato jurídico.

O fato jurídico tributário se consuma com a entrada do produto estrangeiro no território nacional, como resultado do processo administrativo de importação, e com a conseqüente submissão à soberania nacional.

#### 4.5.1 Definição de Espaços Geográficos

A materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação propicia a adoção de uma sistemática peculiar no tocante à formalização do fato jurídico da importação.

A necessidade de se produzir a submissão formal do produto à ordem jurídica nacional pressupõe a existência de um procedimento administrativo destinado a verificar desde o ingresso físico, material do produto, até o cumprimento das obrigações fiscais relacionadas com a importação.

Isso traz algumas particularidades no tratamento da entrada dos produtos no território nacional e da instauração do procedimento administrativo.

O procedimento, por exemplo, deve se realizar em locais específicos habilitados, situados na chamada “zona primária”, onde funcionam os portos,

aeroportos e pontos de fronteira alfandegados<sup>453</sup>, além das estações aduaneiras e terminais retroportuários, situados em zona primária ou secundária, que executam serviços aduaneiros sob o regime de concessão ou permissão<sup>454</sup>.

Tanto o CTN (art. 19) quanto o Decreto-Lei nº 37/66 (artigo 1º) definem o critério espacial do Imposto de Importação como sendo o “território nacional”, critério esse compatível a regra-matriz de incidência constitucional do imposto, embora não suficiente para abranger toda a extensão da sua materialidade.

O conceito de “território aduaneiro”, contido no art. 33 do Decreto-Lei nº 37/66, e nos artigos 1º, 2º e 86, do Decreto nº 91.030/85 (RA)<sup>455</sup>, também é compatível com o critério espacial contido no CTN e no próprio decreto-lei, eis que abrange todo o território nacional, conferindo-lhe, porém, um grau maior de

---

<sup>453</sup> Decreto-lei nº 37/66, art. 33: “A jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o território aduaneiro, e abrange: I – Zona primária – compreendendo as faixas internas de portos e aeroportos, recintos alfandegados e locais habilitados nas fronteiras terrestres, bem como outras áreas nos quais se efetuam operações de carga e descarga de mercadoria, ou embarque e desembarque de passageiros, procedentes do exterior ou a ele destinados; II – Zona secundária- compreendendo a parte restante do território nacional, nela incluídos as águas territoriais e o espaço aéreo correspondente.”; Regulamento Aduaneiro, art. 2º: “A jurisdição dos serviços aduaneiros estende-se por todo o território aduaneiro e abrange: I – a zona primária, que compreende: a) a área, terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, ocupada pelos portos alfandegados; b) a área terrestre ocupada pelos aeroportos alfandegados; c) a área adjacente aos pontos de fronteira alfandegados; II – a zona secundária, que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo.”

<sup>454</sup> Decreto-lei nº 1.455/76, art. 14: “A Secretaria da Receita Federal, a fim de possibilitar a simplificação e a descentralização do processamento do despacho aduaneiro, conforme previsto nos arts. 46 e 49 do Decreto-lei n. 37, de 18/11/66, poderá permitir, nos termos e condições fixados em regulamento que a conferência e o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas sejam efetuados em terminais rodoviários e ferroviários, ou em outros locais que admitir. Parágrafo único – A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazos específicos de permanência nos locais alfandegados mencionados no ‘caput’ deste artigo, quando se tratar de peças de reposição destinadas a aeronaves, navios ou a outros bens relacionados pelo Ministro da Fazenda.”; Regulamento Aduaneiro, art. 15, com a redação dada pelo Decreto nº 98.097/88: “Para a execução dos serviços aduaneiros, poderão ser alfandegados os seguintes terminais: I – estações aduaneiras; II – terminais retroportuários.”; Lei nº 9.074/95, art. 1º, inciso VI: “Sujeitam-se ao regime de concessão ou, quando couber, de permissão, nos termos da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, os seguintes serviços e obras públicas de competência da União: ... VI – estações aduaneiras e outros terminais alfandegados de uso público, não instalados em área de porto ou aeroporto, precedidos ou não de obras públicas.”

<sup>455</sup> RA, art. 1º: “O território aduaneiro compreende todo o território nacional.”; art. 86: “O fato gerador do imposto é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro.”

determinação no que refere aos locais específicos em que se realiza o despacho aduaneiro de importação (principalmente as zonas primárias).

Apesar disso, o conceito de território aduaneiro não parece ser imprescindível para a delimitação do critério espacial do Imposto de Importação, já que, no caso do Brasil, ele coincide com o território nacional<sup>456</sup>.

#### 4.5.2 Algumas Considerações Acerca da “Extraterritorialidade”

Osiris Lopes Filho destaca que “a legislação aduaneira brasileira não adota, no ponto de vista do Imposto de Importação, a ficção da extraterritorialidade”<sup>457</sup>. A exceção seria a Zona Franca de Manaus, criada pela Lei n° 3.173, de 6 de junho de 1957, e regulamentada pelo Decreto-Lei n° 288, de 28 de fevereiro de 1967, com as alterações posteriores<sup>458</sup>.

A Zona Franca de Manaus corresponde a uma área geográfica bem delimitada do território nacional, beneficiada por uma norma isencional cuja incidência afeta, precisamente, o critério espacial da regra-matriz dos tributos por ela atingidos, entre os quais o Imposto de Importação.

---

<sup>456</sup> Merece ser transcrita a observação feita por Osiris Lopes Filho: “É necessário enfatizar a correspondência entre o território aduaneiro e o território nacional para se evitar determinados equívocos, existentes na doutrina e jurisprudência nacional, de transposição de teorias derivadas de elaboração doutrinária de outras legislações, inadequadas a nossa teoria do Imposto de Importação. Com efeito, o art. 1° do *Code des Douanes* francês, depois de estabelecer simetria entre o território da França e o território aduaneiro, dele exclui as zonas francas, e admite a inclusão da totalidade ou fração do território estrangeiro, na sua área aduaneira. Na Itália, não existe identidade entre o território aduaneiro e o território do Estado.” LOPES FILHO, loc. cit., p. 63. Em comentário ao art. 2°, inciso 1, do Código Aduaneiro do Mercosul, que define o território aduaneiro do Mercosul, afirmou-se que ele encerra impropriedade jurídica, pois “a extensão do território aduaneiro não coincide, necessariamente, com a do território nacional, uma vez que o Estado pode aplicar sua legislação fora dos limites do seu território.” PIRES, *Código Aduaneiro* ..., p. 15.

<sup>457</sup> LOPES FILHO, op. cit., p. 64.

<sup>458</sup> Decreto-lei n° 1.455, de 7 de abril de 1976, Lei n° 8.387, de 30 de dezembro de 1991, entre vários outros diplomas legais. No Regulamento Aduaneiro, a Zona Franca de Manaus vem regulada nos artigos 389 a 395. O art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Tributárias (ADCT) manteve a Zona Franca de Manaus por 25 anos, a partir da promulgação da Constituição de 1988.

Em algumas situações especificadas em lei<sup>459</sup>, a Zona Franca de Manaus é considerada “território estrangeiro”, de sorte que os produtos que dela procedem estão sujeitos ao Imposto de Importação, como se estrangeiros fossem.

Apesar disso, não parece adequado afirmar que a Zona Franca de Manaus não integra o território nacional ou o território aduaneiro<sup>460</sup>. Inicialmente, observa-se que a norma de isenção não atinge, indiscriminadamente, todos os produtos estrangeiros que ingressam na Zona Franca. Há produtos excluídos da isenção, como é o caso das “armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros.”<sup>461</sup>

Além do que, nem todos os produtos procedentes da Zona Franca de Manaus estão sujeitos à incidência do Imposto de Importação, nas mesmas condições aplicadas aos congêneres estrangeiros.

Mais importante é reconhecer que, ainda que possam, por ficção legal, ser equiparados aos estrangeiros, os produtos que se encontram na área da Zona Franca se submetem à soberania do Estado brasileiro do mesmo modo que produtos nacionais ou nacionalizados. Daí ser mais acertado afirmar que, no Brasil, o território aduaneiro

---

<sup>459</sup> O *caput* do art. 7º do DL 288/67, com a redação dada pela Lei nº 8.387/91, dispõe que: “Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 e 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota *ad valorem*, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB).” Veja-se, também, o *caput* do art. 37 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 8.387/91: “As mercadorias estrangeiras importadas para Zona Franca de Manaus, quando desta saírem para outros pontos do Território Nacional, ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos exigíveis sobre importações do exterior.”

<sup>460</sup> Considerando que as zonas francas representam “áreas fora do território aduaneiro, para fins de incidência do imposto sobre importações”, Miguel Hilú Neto propôs denominar “território aduaneiro tributário” o “território aduaneiro extirpado pela porção correspondente à zona franca”. HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 83.

<sup>461</sup> Art. 3º, § 1º, do DL 288/67.

corresponde, efetivamente, ao território nacional, cujos limites são definidos no Direito Internacional Público.

Há que se lembrar que o Mercosul ainda não se consolidou como uma união aduaneira, seja em virtude de não ser livre a circulação de produtos entre os Estados-partes, seja porque subsistem as listas de exceção à Tarifa Externa Comum. Daí porque não é possível falar, ainda, em um território aduaneiro do Mercosul, abrangente dos territórios nacionais de cada um dos Estados-partes.

#### 4.5.3 Síntese do Critério Espacial

Assim, conclui-se que o critério espacial do Imposto de Importação é representado pelos locais específicos, situados no território nacional, nos quais se verifica a competência<sup>462</sup> para realizar o despacho aduaneiro de importação.

Muito semelhante é a conclusão exposta por Américo Lacombe:

Sendo da União a competência para instituir tal imposto, temo como coordenada genérica de espaço, o território nacional. Mas dizer que o ingresso no território brasileiro de mercadoria estrangeira realiza a hipótese de incidência do imposto de importação pode ser falso. Para tanto, é preciso que tal ingresso se verifique através das repartições fiscais legalmente qualificadas para procederem ao despacho aduaneiro, promovendo a fiscalização e cobrança do imposto. O ingresso de mercadoria estrangeira em território brasileiro fora das repartições aduaneiras competentes, configura hipótese de norma penal e não tributária. A coordenada de espaço pode ser encarada sob dois aspectos: o genérico, que é o território nacional, e o específico, que é a repartição fiscal competente para proceder o lançamento e arrecadar o imposto<sup>463</sup>.

Embora tal autor não tenha conceituado a importação como um fato jurídico, parece ter intuído, corretamente, que a hipótese de incidência do Imposto de Importação pressupõe o ingresso do produto como resultado do despacho aduaneiro, de forma que o critério espacial compatível é a repartição aduaneira.

---

<sup>462</sup> Definida no DL 37/66 (art. 33) e no RA (art. 2º) como “jurisdição aduaneira”.

<sup>463</sup> LACOMBE, *Imposto ...*, p. 23.

Um ponto que merece reparo, porém, é a suposta existência de duas coordenadas de lugar, com o que não se pode concordar. Ou se considera o território nacional como um todo, e o fato jurídico tributário ocorreria com o cruzamento das fronteiras políticas, ou se reconhece que o ingresso do produto só poderá ocorrer nos locais habilitados para o despacho aduaneiro.

#### 4.6 Síntese da Hipótese de Incidência

Em resumo do que foi exposto, a hipótese de incidência do Imposto de Importação, extraída da Constituição, consiste em um sujeito de direitos, não beneficiado pela imunidade, submeter produto estrangeiro – pela origem ou em virtude da desnacionalização de produto nacional -, excluídos os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, à soberania brasileira, por meio da importação, considerada como fato jurídico que se consuma no momento do registro da declaração de importação, na repartição aduaneira competente.

## 5 O MANDAMENTO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

### 5.1 DETERMINAÇÃO SUBJETIVA

#### 5.1.1 Sujeito Ativo

Em princípio, o simples exame da norma de incidência tributária é suficiente para a determinação do sujeito ativo. Quando a lei não contiver referência expressa, a determinação do sujeito ativo dependerá da análise da norma de competência tributária; nesses casos, o sujeito ativo será a pessoa política competente para a instituição do tributo.

É o que ocorre com o Imposto de Importação, já que a legislação infraconstitucional não determina expressamente quem é o sujeito ativo, limitando-se a afirmar que se trata de imposto de competência da União<sup>464</sup>.

Como visto, a competência do governo central para a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos aduaneiros constitui verdadeiro “princípio comum de direito constitucional tributário”.

Advertiu Pontes de Miranda que, no Brasil, “no Império e na República, antes de depois de 1967, os *impostos de importação* sempre pertenceram à União. Os impostos de importação têm de ser *iguais* para todo o território. Por isso mesmo, só à União poderia caber decretá-los (...) A unidade territorial do impôsto de importação é indispensável à política financeira e econômica do país.”<sup>465</sup>

A finalidade de regular o comércio exterior justifica que a União seja titular da competência para a instituição do imposto, já que ela é a pessoa política que representa o Estado Brasileiro nas relações com outros países.

---

<sup>464</sup> Art. 19 do CTN. O DL 37/66 não contém tal disposição.

<sup>465</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1, de 1969*. 2. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970, v. 2, p. 458.

Além da competência legislativa para instituir o Imposto de Importação, a União também realiza a sua fiscalização e arrecadação<sup>466</sup>, por intermédio de órgão ligado à Secretaria da Receita Federal. Assim, é indubitável que figura no pólo ativo da relação jurídico-tributária desse imposto.

### 5.1.2 Sujeito Passivo

Como visto *supra*, a sujeição passiva é um conceito que admite três categorias, todas submetidas ao regime jurídico tributário: contribuintes, substitutos e responsáveis.

A determinação do sujeito passivo surge como decorrência da escolha de uma determinada situação, economicamente avaliável, para compor a materialidade da hipótese de incidência da norma tributária. A fim de respaldar essa afirmação, recorre-se, mais uma vez, à lição de Marçal Justen Filho:

Se foi eleita, como evidenciadora de riqueza que autoriza a tributação, uma certa situação, é inegável que a regra imperiosa será a de que o sujeito obrigado ao dever tributário seja exatamente aquele que é titular dessa riqueza ou está com ela referido. Porque, a não ser assim, o resultado seria o de que haveria uma desnaturação da norma, acarretando a incidência do dever sobre pessoa diversa e a tributação sobre riqueza distinta.<sup>467</sup>

No Brasil, a existência de um sistema constitucional tributário minucioso e detalhado, que discriminou as competências tributárias a partir da materialidade possível dos impostos, cria um vínculo de natureza constitucional entre o critério pessoal da hipótese e o sujeito passivo previsto no mandamento. Trata-se do “destinatário constitucional tributário”, cuja condição de sujeito passivo é extraída da própria Constituição.

---

<sup>466</sup> Pontes de Miranda afirmou que “nada impediria que a *arrecadação* tocasse aos Estados-membros. Não se acolheu tal solução, salvo se houve convênio (art. 13, § 3º), e perdurou a unidade tradicional de foco legislativo e de percepção.” MIRANDA, *Comentários* ..., v. 2, p. 458.

<sup>467</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva* ..., p. 262.

A previsão do “destinatário constitucional” como sujeito passivo de um determinado tributo assegura a compatibilidade interna da norma e a observância do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a riqueza efetivamente tributada será aquela descrita na materialidade da hipótese de incidência.

Analisando o critério material da hipótese de incidência do Imposto de Importação, o “destinatário constitucional tributário” surge como a pessoa – física ou jurídica – que, por meio da importação, “submeter produto estrangeiro – pela origem ou em virtude da desnacionalização - à soberania do Estado brasileiro”.

Dada a sua relação com a situação patrimonial descrita na hipótese, essa pessoa é o mais provável sujeito passivo do respectivo mandamento, aquele que mantém a integridade da norma e a sua compatibilidade com a Constituição.

#### 5.1.2.1 Nível constitucional: importador

A análise da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação e, mais, precisamente, da sua hipótese de incidência, revela que o “importador” é o destinatário da condição de sujeito passivo desse imposto. Afinal, ele é, em princípio, o titular da situação de riqueza descrita na materialidade.

Em princípio, mas não necessariamente o titular, no sentido de proprietário. É que, embora promova a conduta descrita na hipótese de incidência, o importador pode, eventualmente, não ser o proprietário do produto que faz ingressar no território nacional.

Não se está referindo às pessoas que importam produtos com a finalidade de comercializá-los posteriormente, pois, nesse caso, é clara a sua situação de titulares da riqueza manifestada na materialidade.

O fato de o importador não ser proprietário do produto não afasta a sua condição de sujeito passivo, nem repercute em ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Na doutrina estrangeira, há manifestações no sentido de ser irrelevante a condição de proprietário:

La doctrina está de acuerdo en que el sujeto pasivo de los impuestos de importación es el consignatario de las mercancías importadas, sin que se tenga en cuenta ni el transportista ni el propietario de ellas, que, generalmente coincidirá con el consignatario, pero que no tiene necesariamente que ser la misma persona.<sup>468</sup>

... si el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona que asume el hecho imponible, es evidente que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria aduanera de importación es el importador; es decir, la persona que a su nombre y por su cuenta propia introduce la mercancía extranjera en el territorio nacional aduanero. En definitiva, es sujeto pasivo aquel que a su nombre y por su cuenta verifica el hecho imponible de la importación, es decir, “el importador en sentido estricto.”<sup>469</sup>

No caso do importador, portanto, há a identidade entre a pessoa descrita no critério pessoal da hipótese e o sujeito passivo da relação tributária, sendo possível afirmar que ele representa o “contribuinte” do Imposto de Importação, em sentido próprio.

Reitere-se que, de acordo com a Constituição Federal, o “importador” pode ser qualquer pessoa, física ou jurídica, não se exigindo habilitação profissional específica nem habitualidade para que possa realizar a conduta tributável e, conseqüentemente, figurar como sujeito passivo no mandamento.

#### 5.1.2.2 Nível infraconstitucional

A proposta metodológica adotada neste trabalho, como visto, é a de construir a regra-matriz de incidência do Imposto de Importação a partir da Constituição Federal,

---

<sup>468</sup> MARQUEZ y MARQUEZ, A, “El hecho imponible aduanero”, in WITKER, Jorge. *Derecho tributario aduanero*. 2. ed. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1999, p. 83.

<sup>469</sup> LAMPREAVE, J. L., “Los sujetos de la obligación tributaria aduanera, in WITKER, *Derecho tributario ...*, 2. ed., p. 83-84.

dada a sua prevalência sobre as demais normas que integram o sistema jurídico vigente, e a exaustividade do tratamento constitucional dado aos tributos.

Essa exaustividade confere uma pequena margem de liberdade ao legislador infraconstitucional, de sorte que a análise das disposições infraconstitucionais, embora necessária, estará restrita à sua validade perante o sistema, mais precisamente quanto à sua conformidade com a regra-matriz constitucional.

No exercício da competência que lhe foi constitucionalmente atribuída, o legislador infraconstitucional definiu, como contribuintes do Imposto de Importação, “o importador ou quem a lei a ele equiparar;” (art. 22, inciso I, do CTN), e ainda, “o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.” (art. 22, inciso II, do CTN).

No Decreto-Lei nº 37/66, o contribuinte do imposto é (art. 31):

- I – o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional;
- II – o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente;
- III – o adquirente de mercadoria entrepostada<sup>470</sup>.

São, em síntese, quatro os sujeitos passivos previstos na legislação infraconstitucional, os quais serão analisados um a um, nos tópicos que seguem.

#### 5.1.2.2.1 Importador

A definição do “importador”, como contribuinte do Imposto de Importação, é perfeitamente adequada em face da regra-matriz constitucional, e da noção de destinatário constitucional tributário, como sujeito passivo titular da riqueza tributada. É ele o “contribuinte” em sentido próprio, aquele que realiza a conduta de importar e, em virtude disso, ocupa o pólo passivo da relação tributária.

---

<sup>470</sup> Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88.

Assim, são válidos os dispositivos legais que definiram o importador como contribuinte.

A única ressalva diz respeito à parte final do art. 22, inc. I, do CTN, que permite à lei equiparar outras pessoas à figura do importador.

Considerando-se que, tanto a Constituição Federal, como o próprio CTN e o DL 37/66 não definem o “importador” como uma profissão, a equiparação legal teria a finalidade de atribuir a condição de contribuinte a pessoas – físicas ou jurídicas – que não realizam a conduta de importar. Assim, uma vez criada por lei, a equiparação mencionada constitui uma ficção, pois impõe uma realidade jurídica distinta da realidade fática.

A criação de equiparações legais, como ficções, exige muita cautela, em virtude das conseqüências que pode trazer à regra-matriz de incidência do Imposto de Importação. Tais conseqüências serão melhor examinadas adiante.

#### 5.1.2.2.2 Destinatário de remessa postal internacional

O “destinatário de remessa postal internacional”, que como tal se identifique, também pode realizar a conduta tributável, de “submeter produto estrangeiro – pela origem ou em virtude da desnacionalização - à soberania nacional”, introduzindo-o fisicamente no território nacional, por meio do procedimento de despacho aduaneiro.

Em assim ocorrendo, o “destinatário da remessa postal” coloca-se, também, como destinatário da condição de sujeito passivo, caracterizando-se como contribuinte em sentido próprio.

Seria até dispensável a referência contida no art. 31, inciso II, do Decreto-lei nº 37/66, já que se trata de situação que, além de comum, se ajusta à materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação, extraída da Constituição.

No entanto, há situações em que a remessa postal ingressa no território nacional sem o conhecimento ou a participação do destinatário postal.

Nesses casos, notificado da chegada da remessa, ele poderá optar por promover o seu desembaraço, realizando, assim, a conduta tributável que gera, para si, a condição de sujeito passivo da respectiva relação tributária.

Poderá, ainda, não reconhecer a titularidade do produto, hipótese em que a condição de sujeito passivo não se verificará, pois não realizou a conduta de submeter o produto estrangeiro à soberania do Estado brasileiro.

Nesse caso, decorrido o prazo legal para que se realize o despacho aduaneiro, o produto será considerado abandonado, passando à propriedade da União<sup>471</sup>.

#### 5.1.2.2.3 Arrematante de produtos apreendidos ou abandonados

O CTN enumera, ainda, outro “contribuinte” do Imposto de Importação: o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados (art. 22, inc. II).

Tendo em vista o critério material da hipótese de incidência do Imposto de Importação, definido a partir da Constituição, não se pode afirmar que o arrematante seja destinatário da condição de sujeito passivo.

Como se verá, o arrematante não titulariza a riqueza manifestada na materialidade, nem realiza a conduta nela descrita, de modo que a condição de sujeito passivo, ou repercute na incompatibilidade interna da norma, malferindo o princípio da capacidade contributiva, ou resulta da incidência de uma segunda norma de substituição ou responsabilidade.

A conduta realizada pelo arrematante é a de comprar, adquirir produtos importados. Mas a compra não se confunde com a importação em si; na verdade, ela pressupõe uma importação anterior, por meio da qual os produtos estrangeiros foram introduzidos no território nacional e submetidos à soberania brasileira.

A arrematação de produtos apreendidos ou abandonados é, portanto, logicamente posterior à realização do fato jurídico tributário do Imposto de

---

<sup>471</sup> LIMA, loc. cit., p. 141-142.

Importação, e ao dever de pagar, que surge para o sujeito passivo originariamente previsto no mandamento – o importador.

Tem-se a seguinte situação: uma pessoa qualquer, física ou jurídica, realiza o fato jurídico tributário, submetendo o produto estrangeiro à soberania brasileira. Para essa pessoa, destinatária da condição de sujeito passivo, surge, originalmente, o dever de pagar o imposto.

Por algum motivo, essa pessoa deixa de cumprir com exigências legais para o desembaraço do produto, deixando, também, de pagar o imposto devido. Em alguns casos, em que a infração ou o abandono do produto são submetidos à pena de perdimento, os produtos apreendidos podem ser levados a leilão, que constitui uma das formas de destinação<sup>472</sup>.

O arrematante do produto, em leilão, não realizou a conduta de importar, não figurando, por isso, como sujeito passivo na relação tributária inicial. Daí a impossibilidade de se lhe atribuir a condição de sujeito passivo, sem causar incompatibilidade interna da norma e ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Por outro lado, o arrematante não se caracteriza como substituto tributário, pois a sua condição de sujeito passivo não está vinculada ao poder jurídico que exerce sobre o gozo da riqueza descrita na materialidade. Na verdade, ele somente adquire poder jurídico sobre o produto importado depois de realizado o fato jurídico tributário, e somente em decorrência da sua apreensão e conseqüente venda em leilão.

Também não se pode caracterizar o arrematante como responsável tributário. É que, embora a sua condição de sujeito passivo se origine do não pagamento da prestação pecuniária originalmente devida, ele não detém poder jurídico sobre a conduta do importador (destinatário constitucional tributário), no sentido de fazer com que o pagamento se realize. O arrematante não possui vínculo de qualquer espécie com o importador, não sendo possível lhe imputar os efeitos da conduta ilícita que dá

---

<sup>472</sup> Art. 28 do Decreto-lei nº 1.455/76; art. 522 e seguintes do RA.

origem à sujeição passiva. Esse é um pressuposto irrecusável da responsabilidade tributária, sem o qual haveria violação ao princípio da isonomia<sup>473</sup>.

Poder-se-ia, então, cogitar de uma responsabilidade tributária por sub-rogação, nos mesmos moldes do que ocorre com os adquirentes de bens imóveis, em relação aos impostos sobre a propriedade<sup>474</sup>, ou por “sucessão”, cujas hipóteses são disciplinadas nos artigos 132 e 133 do Código Tributário Nacional.

Independentemente da qualificação que receba, observa-se que a responsabilidade tributária permanece vinculada à existência de uma situação de poder jurídico do responsável em relação ao sujeito passivo original. Esse poder encontra-se presente em várias das hipóteses previstas no CTN, como é o caso da pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra, em relação aos tributos devidos por esta até a data do ato (art. 132); do adquirente de estabelecimento comercial ou industrial, em relação aos tributos devidos até a aquisição (art. 133); e dos tabeliães, em relação aos tributos devidos em relação aos atos que praticarem, em virtude do seu ofício (art. 134, VI). Não, porém, no caso do arrematante, em relação ao Imposto de Importação devido pela pessoa que realizou a importação.

Como visto, a arrematação não confere, ao arrematante, nenhum poder jurídico sobre a conduta do importador, nem o dever tributário de verificar o adimplemento da prestação tributária por parte deste.

A sujeição passiva do arrematante não está prevista no mandamento de uma perinorma tributária, como haveria de ser no caso da responsabilidade. Ela decorre da própria arrematação que, em si, é uma situação economicamente avaliável. A sujeição passiva do arrematante resulta, mais precisamente, da realização da conduta de “arrematar produtos importados apreendidos ou abandonados”, conduta essa que não

---

<sup>473</sup> Nesse sentido: JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva...*, p. 277, 303, 311.

<sup>474</sup> Art. 130 e parágrafo único do CTN. O parágrafo único do art. 130 do CTN dispõe que “no caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.”

guarda equivalência natural nem jurídica com o critério material da hipótese de incidência do Imposto de Importação.

Ao definir o arrematante como contribuinte do imposto, o CTN acabou por permitir a tributação de uma riqueza diversa daquela descrita na materialidade da hipótese de incidência, criando uma ficção. Observe-se que, no caso, não se trata de uma ficção de riqueza: a riqueza existe e está diretamente relacionada com a pessoa do arrematante. Porém, não se trata da mesma riqueza descrita no critério material da hipótese de incidência do Imposto de Importação.

Segundo Leonardo Sperb de Paola, as ficções, assim como as presunções absolutas, são normas remissivas ou restritivas, que “possibilitam o enquadramento de novos fatos em um regime jurídico já existente (ou a exclusão de fatos que cairiam sob tal regime).”<sup>475</sup> A distinção surge quanto ao grau de “remissibilidade” entre os fatos. Nas palavras do autor:

Quando a equivalência natural inexistente, tendo cunho unicamente normativo, estamos em face de uma ficção e, então recomenda-se maior cautela do aplicador, na extensão do regime jurídico da norma a que se fez remissão<sup>476</sup>.

Para Marçal Justen Filho, a ficção se caracteriza quando “a lei, independentemente da possibilidade da existência de um fato (ou, até mesmo, diante da impossibilidade da existência desse fato), considera produzido o efeito que só seria justificável diante da sua verificação.”<sup>477</sup>

Aplicando tal conceito à situação do arrematante, tem-se que o CTN o considerou sujeito passivo do Imposto de Importação, independentemente de ter realizado a conduta tributável.

---

<sup>475</sup> PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 80.

<sup>476</sup> *Ibid.*, p. 82.

<sup>477</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 254.

A arrematação de produtos apreendidos ou abandonados, como visto, constitui a materialidade de uma outra norma de incidência tributária, que pressupõe a realização do fato jurídico tributário do Imposto de Importação e a apreensão ou abandono do produto importado. Este seria o único ponto comum entre as respectivas hipóteses de incidência. A ficção consiste em equiparar as condutas do arrematante e do importador, para o fim de atribuir àquele a condição de sujeito passivo, como se tivesse realizado a conduta deste.

Analisando-se a questão sob outro ângulo, observa-se que, em relação ao arrematante, o imposto é calculado sobre o preço da arrematação (art. 20, III, do CTN), e não sobre o preço normal ou o valor aduaneiro, que constituem a base de cálculo do Imposto de Importação. Assim, pelo binômio hipótese de incidência - base de cálculo, a arrematação de produtos apreendidos ou abandonados não se confunde com a norma-padrão de incidência do Imposto de Importação, nem pode ser a ela equiparada.

Isso produz uma incompatibilidade entre a hipótese de incidência e o mandamento, na medida em que a sujeição passiva do arrematante revela uma hipótese de incidência “verdadeira”, incompatível com aquela extraída da Constituição<sup>478</sup>.

Nesse sentido é a posição de Marçal Justen Filho:

Na medida em que a eleição de sujeito passivo não vinculado à situação contida na hipótese de incidência tributária significa haver uma ficção na construção da hipótese de incidência ‘verdadeira’, o resultado a que se chega é o de que não há figura tributária. Há, isto sim, uma distorção que afasta o princípio da capacidade contributiva, inerentemente necessário à configuração da hipótese de incidência.<sup>479</sup>

---

<sup>478</sup> Para Miguel Hilú Neto, a arrematação de produtos apreendidos ou abandonados, assim como a aquisição de mercadoria entrepostada, é uma conduta equiparada, pela lei, àquela descrita no critério material da hipótese de incidência do Imposto de Importação. Tais equiparações são, no seu entender, ficções jurídicas constitucionais, pois os produtos em questão não foram nacionalizados, submetendo-se à incidência do imposto como qualquer outro produto estrangeiro que ingresse no território nacional. Essa conclusão deriva da idéia de que a conduta tributável está vinculada à finalidade de incorporação definitiva do produto à economia nacional (destinação ao uso ou consumo). Como exposto, o presente trabalho não adota a teoria da finalidade da importação como aspecto integrante da materialidade. HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 59-61.

<sup>479</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 255.

A arrematação de produtos apreendidos ou abandonados, como situação economicamente avaliável, poderia até dar ensejo à cobrança de um imposto. Mas daí, estar-se-ia diante de outro imposto, não confundível com o Imposto de Importação, cuja instituição teria fundamento na competência residual da União (Constituição Federal, art. 154, inciso I), e dependeria da definição, em lei complementar, de todos os critérios da respectiva hipótese de incidência e de todas as determinações do mandamento, sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária.

Portanto, o art. 22, inciso II, do CTN, é norma destituída de validade em face da Constituição Federal, de sorte que o arrematante não é contribuinte nem sujeito passivo do Imposto de Importação.

#### 5.1.2.2.4 Adquirente de mercadoria entrepostada

A situação do adquirente de mercadoria entrepostada, qualificado como “contribuinte” pelo DL 37/66 (art. 31, inciso III), comporta solução diversa.

A importação do produto destinado ao regime de entreposto aduaneiro configura, como qualquer outra, o fato jurídico do Imposto de Importação. A diferença está em que o produto não é desembaraçado nem entregue ao importador (despacho para consumo), mas despachado para admissão nesse regime, permanecendo depositado em um entreposto de uso público ou privativo, com a suspensão da exigibilidade do imposto<sup>480</sup>.

Dentro do prazo de duração do regime, o produto poderá ser despachado para consumo<sup>481</sup>, ou ser exportado pelo próprio importador ou por um terceiro, que o adquiriu.

---

<sup>480</sup> Arts. 9º e 10 do Decreto-lei nº 1.455/76; arts. 335, 336, 342 a 348 do RA.

<sup>481</sup> Assim entendido o desembaraço do produto para ser entregue ao importador ou pessoa que lhe faça as vezes, e não para a admissão em outro regime aduaneiro especial ou exportação.

O Regulamento Aduaneiro qualifica esse terceiro como “a pessoa jurídica, estabelecida no País ou no exterior, que promova, em seu nome, o despacho da mercadoria importada, no exercício de sua atividade econômica.”<sup>482</sup>

O adquirente, pessoa jurídica que compra o produto admitido no regime de entreposto aduaneiro, torna-se sujeito passivo do imposto até então devido pelo importador. No entanto, por não realizar a conduta descrita na materialidade da hipótese de incidência, não pode ser qualificado como contribuinte, em sentido próprio.

O adquirente do produto entrepostado caracteriza-se, na verdade, como responsável tributário, na medida em que se encontra em situação de poder jurídico em relação ao sujeito passivo – o importador -, podendo compeli-lo ao adimplemento da prestação tributária.

Contrariamente a essa tese, poder-se-ia argumentar que, como a admissão do produto no regime de entreposto aduaneiro suspende a exigibilidade dos tributos devidos na importação, não haveria que se falar em situação de inadimplemento do importador, capaz de dar origem à responsabilidade.

Não se pode olvidar, porém, que o fato jurídico do Imposto de Importação se consumou pela verificação, em concreto, da situação descrita na hipótese de incidência, e que, em função disso, estabeleceu-se uma relação jurídica tributária entre a União e aquele que realizou a importação, o destinatário constitucional.

A incidência posterior de uma norma que suspende a exigibilidade da prestação tributária não afasta o dever jurídico do sujeito passivo – o importador -, nem o dever do adquirente de verificar o adimplemento da prestação, no momento em que se tornar exigível. Assim, poderá o adquirente exigir que, para a concretização da compra do produto entrepostado, o importador realize o seu desembaraço para consumo e pague o imposto devido.

---

<sup>482</sup> Art. 343, parágrafo único, do RA.

Poderá, ainda, adquirir o produto previamente ao seu desembaraço para consumo, assumindo o ônus tributário na qualidade de responsável.

Não há, nesse caso, nenhuma ficção ou tentativa de equiparação legal do adquirente ao importador, na condição de sujeito passivo, não se cogitando, ademais, de incompatibilidade interna da norma.

Reiterando-se o entendimento já exposto, a responsabilidade tributária atribui o dever de pagar a um terceiro, em virtude do poder jurídico que ele possui em relação ao adimplemento do dever tributário já atribuído ao sujeito passivo. O dever do responsável decorre da incidência de duas normas não autônomas, que não se confundem com a própria norma de incidência tributária.

Por esse motivo, a responsabilidade tributária do adquirente não chega a afetar a regra-matriz de incidência do Imposto de Importação, extraída da Constituição.

Pode-se afirmar que o art. 31, inciso III, do DL n° 37/66, a par da impropriedade em qualificar o “adquirente” como “contribuinte”, define um sujeito passivo que não desnatura nem é incompatível a regra-matriz constitucional do Imposto de Importação.

Por outro lado, verificando-se que o “adquirente de mercadoria entrepostada”, de fato, ostenta uma situação de poder sobre o adimplemento do dever tributário por parte do sujeito passivo, e desde que não seja compelido a assumir esse dever senão quando e se descumprido pelo importador, não há que se falar em inconstitucionalidade do dispositivo legal, por ofensa ao princípio da isonomia.

### 5.1.2.3 Responsáveis tributários

Retomando algumas colocações já feitas ao longo deste trabalho, a norma que institui a responsabilidade tributária se caracteriza por conter, na sua hipótese, a descrição de “uma situação de poder, pela qual a conduta de sujeitos passivos

tributários, atinentes ao adimplemento de um dever tributário, sujeitam-se ao poder de um outro terceiro (destinatário da responsabilidade)”,<sup>483</sup>.

O descumprimento do dever tributário previsto no mandamento dessa norma – dever do terceiro de, valendo-se do poder jurídico, verificar se houve o adimplemento da prestação tributária – constitui um ilícito. A sujeição passiva do destinatário da responsabilidade está contida no mandamento da perinorma, cuja hipótese de incidência descreve esse ilícito tributário.

A responsabilidade tributária resulta, assim, da conjugação de uma endonorma e de uma perinorma, ambas de natureza tributária. Abandona-se, portanto, a idéia de que, nessas hipóteses, a responsabilidade deixaria de revestir natureza tributária, caracterizando-se como uma sanção administrativa<sup>484</sup>.

Isso porque, como demonstrou Marçal Justen Filho, a prestação tributária pode, perfeitamente, se originar de uma sanção tributária, sem que isso a descaracterize como tal<sup>485</sup>. Por outro lado, a responsabilidade tributária não se caracteriza como sanção, pois o dever imposto ao responsável: (i) é exatamente o mesmo devido pelo contribuinte ou substituto (se fosse uma sanção, o dever seria imposto em razão da conduta do próprio responsável); (ii) não afasta a figura do contribuinte ou do substituto, no sentido de que ele permanece devedor e, caso realize a prestação tributária, nada poderá ser exigido do responsável<sup>486</sup>.

Tais considerações permitem concluir que as situações de responsabilidade tributária são, na verdade, estranhas à regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual não representam uma questão de abordagem essencial na presente dissertação.

Apesar disso, tendo em vista que a legislação infraconstitucional prevê situações específicas de responsabilidade, proceder-se-á a uma rápida análise desses

---

<sup>483</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva* ..., p. 295.

<sup>484</sup> CARVALHO, *Curso de direito* ..., 6. ed., p. 220-223.

<sup>485</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 292.

<sup>486</sup> Ibid., p. 288-289.

dispositivos, de sua compatibilidade com a Constituição Federal e com o próprio instituto da responsabilidade tributária.

O artigo 32, do DL n° 37/66<sup>487</sup>, enumera as hipóteses de responsabilidade tributária em relação ao Imposto de Importação, *in verbis*:

Art. 32. É responsável pelo imposto:

I – o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

II – o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro;

Parágrafo único. É responsável solidário:

a) o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

b) o representante, no País, do transportador estrangeiro.

Nos casos do transportador e do depositário (incisos I e II do *caput* do art. 32), parece clara a ocorrência da responsabilidade tributária. Ambos detêm uma situação de poder jurídico sobre a conduta do importador (contribuinte), que gera, para eles, o dever de verificar o adimplemento da prestação tributária por parte deste.

Esse “poder jurídico” se revela, tanto em relação ao transportador como em relação ao depositário, pela possibilidade de não liberarem nem entregarem o produto importado para desembaraço e entrega ao importador, senão mediante a prova da quitação do imposto. Caso pratiquem esses atos, ou qualquer outro que revele o seu poder jurídico sobre a conduta do contribuinte, sem o cumprimento do dever que lhes compete, assumem o ônus de se tornarem sujeitos passivos da prestação tributária, como responsáveis, caso o sujeito passivo originário não a cumpra.

A eleição do transportador e do depositário como responsáveis tributários se compatibiliza com o princípio constitucional da isonomia, na medida em que esses sujeitos dispõem, efetivamente, de uma situação de poder jurídico sobre a conduta do importador.

---

<sup>487</sup> Na redação atual, dada pelo Decreto-lei n° 2.472/88.

Com relação ao transportador estrangeiro<sup>488</sup>, o DL n° 37/66 estabeleceu a responsabilidade solidária do seu representante no país importador. Em virtude da solidariedade, o total da dívida tributária pode ser exigido tanto do transportador como do seu representante no País.

A responsabilidade solidária do “*adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto*” (art. 32, parágrafo único, “a”), porém, parece não se ajustar à noção de responsabilidade tributária.

Explica-se: a condição de responsável é atribuída à pessoa que deixa de exercer o seu poder jurídico sobre a conduta do sujeito passivo originário (contribuinte ou substituto), e de constrangê-lo ao pagamento do imposto<sup>489</sup>. A responsabilidade tributária está vinculada ao inadimplemento da prestação pelo sujeito passivo; caso haja o pagamento, não há que se cogitar da figura do responsável.

A norma de isenção incide sobre a norma de incidência tributária (norma tributária em sentido estrito), subtraindo desta uma parte de um ou mais critérios da hipótese de incidência ou determinações do mandamento<sup>490</sup>.

Ao que tudo indica, a isenção referida no dispositivo citado (art. 32, parágrafo único, “a”) operou um “recorte” na materialidade da hipótese de incidência, excluindo determinados produtos estrangeiros que, não fosse a norma isentiva, estariam nela abrangidos.

Em relação aos produtos beneficiados com a isenção, o fato jurídico do Imposto de Importação não chega a se consumir, não se instaurando, conseqüentemente, a relação jurídica tributária. Não há um sujeito passivo originário (contribuinte ou substituto), nem prestação de dar cujo adimplemento se faça obrigatório. Portanto, não há que se falar em responsabilidade tributária e, muito menos, solidária.

---

<sup>488</sup> No sentido de pessoa jurídica que não tenha sede/domicílio no território nacional.

<sup>489</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 298.

<sup>490</sup> CARVALHO, *Curso de direito ...*, 6. ed., p. 328-329.

Destaque-se que o dever do responsável corresponde “exatamente à prestação exigível do contribuinte (ou, mesmo, do substituto).”<sup>491</sup> Assim, se por força da isenção, o Imposto de Importação não era exigível do contribuinte ou substituto, não passará a sê-lo em relação ao responsável, sob pena de se estar tributando não a conduta de importar, mas a de “adquirir ou ceder produto importado beneficiado com isenção do imposto”.

A respeito do tema, aplicam-se as mesmas observações feitas a propósito da situação do arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, especialmente no que toca à incompatibilidade da conduta com a regra-matriz de incidência constitucional do Imposto de Importação.

A situação do adquirente ou cessionário de produtos beneficiados com a redução de imposto comporta solução diversa. É que, nesse caso, o fato jurídico do Imposto de Importação se realiza e, com ele, surge o dever do sujeito passivo de pagar. O adquirente ou cessionário é uma pessoa estranha a essa relação jurídica tributária, mas que detém poder jurídico sobre a conduta do importador, em razão de poderem condicionar a realização do negócio à prova da quitação do débito.

Se, porém, não exigem essa prova, descumprem o dever jurídico que lhes foi atribuído, tornando-se sujeitos passivos da prestação originária, por responsabilidade, caso não cumprida pelo contribuinte ou substituto.

Advirta-se que a redução do imposto é benefício que se transfere ao responsável, já que o seu dever corresponde exatamente àquele que, originariamente, pertence ao contribuinte.

Não se trata, porém, de hipótese de responsabilidade solidária, pois a prestação será exigível primeiramente do contribuinte e, no caso de inadimplemento deste, dos responsáveis.

---

<sup>491</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição passiva ...*, p. 288.

## 5.2 DETERMINAÇÃO OBJETIVA

### 5.2.1 Base de Cálculo

#### 5.2.1.1 Base de cálculo na Constituição

Em relação aos impostos, a discriminação constitucional das competências tributárias, a partir das materialidades possíveis, é um instrumento de realização do princípio da capacidade contributiva. As situações escolhidas pelo legislador constituinte fazem presumir a existência de riqueza por parte da pessoa que as titulariza, riqueza essa suscetível à parcial apropriação do Estado.

No regime jurídico tributário, a transferência de parcela dos recursos privados para os cofres públicos tem, como pressuposto, a existência dessa riqueza pessoal, considerada em si mesma (e não como penalidade imposta a uma conduta ilícita).

Fixar a prestação tributária de acordo com a situação descrita na hipótese de incidência significa adotar uma base de cálculo capaz de mensurar a patrimonialidade dessa situação, ou seja, apreendê-la “enquanto signifique valor econômico”<sup>492</sup>.

Ao se afastar do necessário vínculo entre a base de cálculo e o critério material da hipótese, considerado no seu aspecto patrimonial, a lei infraconstitucional poderá causar os seguintes efeitos, já apontados *supra*<sup>493</sup>: a ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, a desnaturação e até a invalidade da norma de incidência tributária, o que ocorre nos casos em que a base de cálculo indica uma hipótese de incidência totalmente diversa daquela em relação à qual a competência foi exercida.

Aplicando-se tais considerações ao Imposto de Importação, conclui-se pela necessidade de que a base de cálculo seja capaz de apreender o ângulo econômico,

---

<sup>492</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p.163.

<sup>493</sup> 2.3.3.2.1.

patrimonial da conduta de “submeter produto estrangeiro à soberania do Estado brasileiro”, por meio da importação.

Partindo-se da premissa de que a relação tributária tem, por objeto, a prestação de dar uma determinada quantia em dinheiro, a primeira aproximação à base de cálculo indica que ela deve, sempre, ser representada por um valor.

Nesse sentido, Aires Barreto afirmou que “se a base de cálculo tem, por função, entre outras, permitir a quantificação da obrigação tributária, se é ela designada e aceita como sendo o elemento de quantificação financeira do tributo, é só e exclusivamente através do valor que se pode chegar ao montante de dinheiro a ser entregue ao Estado.”<sup>494</sup>

A qualificação desse valor é que permite diferenciá-lo, de acordo com a riqueza manifestada na materialidade da hipótese de incidência.

À primeira vista, poder-se-ia afirmar que esse valor corresponderia ao “preço do produto importado”, significando aquele pelo qual foi adquirido, em moeda corrente.

No entanto, a noção de “preço” pressupõe, quase sempre, um valor mercantil, de troca<sup>495</sup>, incapaz de mensurar economicamente todas as situações abrangidas pela materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Importação. É que, conforme se concluiu, a configuração da conduta tributável não depende do título a que se realiza a importação, nem pressupõe a ocorrência de operações jurídicas de circulação de produtos ou mercadorias.

A alusão ao “preço do produto”, como possível base de cálculo do Imposto de Importação, conduziria à idéia de que toda importação se origina de um negócio jurídico de compra e venda, ou de que todo produto importado deve ter sido adquirido.

O negócio jurídico de compra e venda é um elemento que não integra a materialidade da hipótese de incidência, extraída da Constituição, de sorte que o

---

<sup>494</sup> BARRETO, loc. cit., p. 66.

<sup>495</sup> Ibid., p. 62-64.

“preço do produto” não representaria, em princípio, um valor apto a dimensionar a riqueza revelada na materialidade.

Não se pode ignorar que, como expressão pecuniária de valor, o preço constitui um importante indício de riqueza, produzindo uma presunção relativa da sua existência e do seu valor.

Na definição de Becker, a “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.”<sup>496</sup>

No caso das importações originadas de uma transação comercial, o “preço” consignado na fatura constitui um fato conhecido e real, que dá indício da existência da riqueza tributável. No entanto, a riqueza e o seu respectivo valor podem não ser integral ou corretamente revelados a partir desse preço. Podem nem sequer existir, o que é possível de ocorrer nos casos em que o preço é extraído de listas de referências ou pautas de valor mínimo.

Daí porque a utilização do preço como base de cálculo do Imposto de Importação só se justifica como uma presunção relativa da riqueza, que admite a produção de prova em contrário.

A importação, enquanto fato jurídico que produz a submissão do produto estrangeiro à soberania nacional, se desenvolve por meio de uma atividade material – a entrada física do produto -, e de um processo jurídico, o despacho aduaneiro.

A riqueza manifestada nesse fato precisa ser avaliada no instante da sua integração à soberania nacional, mais precisamente, no momento do registro da declaração de importação.

Essa riqueza se revela, mais propriamente, pela noção de “valor econômico do produto”.

Essa noção é mais ampla, pois permite a avaliação econômica das importações que não envolvem produtos adquiridos, a exemplo das doações e bagagens.

---

<sup>496</sup> BECKER, loc. cit., p. 462.

Observe-se que a expressão “valor econômico” não é empregada no sentido de valor comercial, pois isso importaria restrição à materialidade da hipótese de incidência, que passaria a atingir, apenas, a importação de bens econômicos. O “valor econômico do produto” representa a medida de avaliação financeira, pecuniária da situação abstratamente descrita na hipótese de incidência.

Por força do princípio da capacidade contributiva, a conduta de submeter produto estrangeiro à soberania nacional, por meio da importação, só pode ser tributada na medida em que for uma evidência de riqueza. Isso exclui alguns aspectos da conduta, de impossível ou difícil avaliação patrimonial, como é o caso da própria transmutação do regime jurídico do produto.

Em razão disso, o “valor econômico do produto” é o único meio de avaliar a patrimonialidade da conduta de sujeitar o produto estrangeiro à soberania brasileira, por meio da importação.

Esse valor, porém, não pode ser fixado aprioristicamente<sup>497</sup>. É que, conforme apontou Marçal Justen Filho, a propósito do ISS, “o valor econômico, dimensão quantitativa de uma prestação de serviço é dado variável, dependente de eventos fluidos, contingentes e dinâmicos. Depende de circunstâncias tais como as partes envolvidas, o contexto sócio-econômico, a qualidade do serviço – para dizer o menos.”<sup>498</sup>

Apesar disso, a identificação de alguns elementos ajuda a compor a noção de “valor econômico do produto”.

Assim, quando não representado por um preço, o “valor econômico” corresponde ao seu valor intrínseco do produto, obtido por meio de métodos diversos: o custo de produção, a margem de lucro e as condições de uma venda hipotética, o valor representado pelos direitos de licença e *royalties*, a comparação com outros produtos, idênticos ou similares, entre outros.

---

<sup>497</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 164.

<sup>498</sup> Id.

Mas não apenas isso. Em virtude de a importação, enquanto atividade material, pressupor o deslocamento geográfico internacional do produto, os custos envolvidos com o transporte, com a embalagem, as variações de câmbio, entre outros possíveis, também representam aspectos da riqueza manifestada na conduta, passíveis de integrar a base de cálculo, o “valor econômico”.

Isso não significa que o legislador infraconstitucional esteja obrigado a incorporar tais custos à base de cálculo. Na verdade, eles compõem a “base de cálculo possível” do Imposto de Importação, que se extrai da Constituição, a partir do exame da materialidade da hipótese de incidência. Nada impede, porém, que se contemple somente um determinado ângulo dessa riqueza, sem que isso represente inconstitucionalidade.

Parte-se da premissa de que a base de cálculo deve, tanto quanto possível, dimensionar a riqueza efetivamente revelada na conduta descrita na materialidade. Essa premissa está apoiada, basicamente, no princípio da capacidade contributiva, que informa os impostos em geral.

O fato de o Imposto de Importação ser norteado por finalidades não arrecadatórias não desvirtua esse princípio, no que concerne à base de cálculo.

A extrafiscalidade enriquece o regime jurídico tributário, mas não a ponto de descaracterizá-lo, nem de gerar a incompatibilidade interna na norma de incidência tributária, por meio de uma ficção de riqueza. Por isso, a extrafiscalidade se manifesta, apenas, na fixação da alíquota.

### 5.2.1.2 Base de cálculo nos tratados e na legislação infraconstitucional

O Brasil é signatário do GATT e membro da OMC; nessa condição, adota, como base de cálculo para o Imposto de Importação, o valor aduaneiro definido no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA)<sup>499</sup>.

O Decreto-Lei nº 37/66, cuja redação foi, nesse aspecto, alterada para se compatibilizar com o AVA, consigna que a base de cálculo é representada pelo “valor aduaneiro apurado segundo normas do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT)” (art. 2º, inc. II).

No CTN, a base de cálculo é definida como o “preço normal”<sup>500</sup>.

Deve-se reiterar que, num passado recente, o “preço normal” poderia ser apurado a partir do preço da fatura, do “preço de referência”, estabelecido pelo Conselho de Política Aduaneira, ou da “pauta de valor mínimo”, esta fixada pela Comissão Executiva do Conselho<sup>501</sup>. Como visto, a incorporação do AVA no direito interno brasileiro produziu a revogação dos dois últimos métodos de apuração.

Quando se adotasse o preço da fatura, o “preço normal” se aproximaria do conceito de valor aduaneiro contido no AVA.

Porém, a definição de “preço normal”, contida no CTN, parece denotar mais uma presunção de riqueza, pois considera uma situação hipotética idêntica ou semelhante àquela efetivamente ocorrida, não permitindo que se tome, por base de cálculo, o preço real. Nesse sentido, observou Leonardo Sperb de Paola:

---

<sup>499</sup> Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio, resultante da Rodada de Tóquio das Negociações Comerciais Multilaterais, promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16 de julho de 1986. Mais tarde, esse Acordo foi substituído pelo Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

<sup>500</sup> “Art. 20. A base de cálculo do imposto é: ... II – quando a alíquota for *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;”

<sup>501</sup> LACOMBE, *O imposto ...*, p. 39-40.

A lei complementar, ao contrário do que faz em outros tributos, ou, no caso do IPI, em outras operações, não atribui caráter subsidiário ao “preço normal”, isto é, não estabelece o preço efetivo da operação, conforme constante de declarações e documentos apresentados pelo contribuinte, como base primordial, que somente poderia ser substituída quando o contribuinte não declarasse o valor da operação ou apresentasse declaração inverídica.

Quer-nos parecer que o legislador ordinário não pode, apesar do disposto em lei complementar, desprezar, sem mais, o valor real da operação, para, em seu lugar, fazer uso do “preço normal”. E isso pela razão já exposta de que, ao fazê-lo em caráter absoluto, estaria criando tributos que não se confundem com aqueles acima mencionados. Deve, pois, dar preferência às declarações e documentos apresentados pelo contribuinte, somente se valendo do “preço normal” quando aqueles inexistirem ou não forem passíveis de confiança (cabendo ao administrador justificar por que não o são).<sup>502</sup>

Pelos motivos já expostos, a discussão quanto ao significado do preço “real” ou “normal”, este definido no CTN, não ultrapassa a barreira imposta pela materialidade constitucional do Imposto de Importação, a qual não contempla, como pressuposto necessário, a realização de um negócio ou operação mercantil.

Essa discussão só adquire relevância, no que toca à base de cálculo do Imposto de Importação, naquelas situações em que o preço existe e é conhecido, constituindo, assim, indício da riqueza tributável. Quando isso acontece, o preço não podendo ser presumido, nem apurado exclusivamente a partir de elementos alheios ao negócio subjacente, pois isso importaria uma ficção de riqueza inexistente ou diversa daquela dimensionada.

O conceito de “preço normal” do CTN não permite que a base de cálculo seja obtida a partir da avaliação econômica do próprio produto adquirido, manifestada no preço. Isso o torna incompatível com o “valor econômico do produto”, invalidando a norma em questão.

Para as alíquotas *ad valorem*, a legislação infraconstitucional adotou a base de cálculo definida no AVA, a qual se aplica, inclusive, no âmbito do Mercosul<sup>503</sup>.

---

<sup>502</sup> PAOLA, loc. cit., p. 182.

<sup>503</sup> CAM, art. 26: “1. O valor aduaneiro para apuração dos gravames de importação sobre mercadorias importadas, introduzidas a qualquer título no território aduaneiro, será determinado segundo as normas do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT.” Conforme já observado, a incorporação das disposições do CAM ao direito interno brasileiro é, por enquanto, apenas potencial. No entanto, a sua análise se faz

Segundo o art. 1º, § 1º do AVA, o valor aduaneiro corresponde ao “valor de transação, isto é, o preço pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que: ...”.

As alíneas “a” a “d” do parágrafo 1º estabeleceram, *numerus clausus*, as condições para a aplicação desse método de valoração, sendo necessária a sua transcrição:

- a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:
  - i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;
  - ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou
  - iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;
- b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contraprestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;
- c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do art. 8º, e
- d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste artigo.”

O § 1º do art. 8º, do mencionado Acordo, enumerou os acréscimos a serem feitos no “preço efetivamente pago ou a pagar”, entre os quais se podem destacar aqueles valores pagos pelo comprador, mas não incluídos no preço, como as comissões e corretagens (alínea “a”); o valor de bens e serviços utilizados na produção e venda das mercadorias importadas (alínea “b”); os *royalties* e direitos de licença relativos às mercadorias importadas (alínea “c”); e “o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor” (alínea “d”).

O § 2º do art. 8º estabeleceu que a legislação de cada País signatário deveria prever as seguintes inclusões e exclusões no valor aduaneiro:

---

necessária tendo em vista que o Brasil, em determinadas situações, tem se comportado como se a integração ao Mercosul fosse completa e irreversível.

- a) o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;
- b) os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e
- c) o custo do seguro.

De acordo com o § 3º, “*os acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar, previstos neste artigo, serão baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis*”. O § 4º vedou qualquer outro acréscimo ao preço pago ou a pagar, que não aqueles previstos no art. 8º.

A análise dos dispositivos citados indica a eleição de uma base de cálculo que considera, apenas, as importações resultantes de operações mercantis, a partir das quais seja possível identificar o “preço pago ou a pagar”, um “comprador” e um “vendedor”.

De fato. O Acordo prevê que, quando a alíquota for *ad valorem*, a base de cálculo do Imposto de Importação corresponde ao “valor aduaneiro”, entendido como o “valor de transação” definido no artigo 1º. Qualquer adição ou redução de valores, em relação ao “preço efetivamente pago ou a pagar”, só pode prevalecer se expressamente prevista no art. 8º.

Francisco Clavijo Hernández<sup>504</sup> concluiu que, na apuração do valor aduaneiro pelo “valor de transação”, o preço efetivamente pago ou a pagar pode sofrer ajustes positivos (aqueles que são acrescidos ao preço, elencados no § 1º do art. 8º, que corresponde ao art. 32 do Código Aduaneiro Comunitário) ou negativos (todos os custos ou gastos posteriores à importação, os quais, uma vez identificados, serão descontados do preço pago ou a pagar). Somente nas hipóteses em que não houvesse ajustes a serem feitos, o valor da transação corresponderia, integralmente, ao preço efetivamente pago ou a pagar.

---

<sup>504</sup> LAPATZA, loc. cit., p. 732-733.

Os artigos 1º e 8º do AVA contêm parâmetros relativamente objetivos para a determinação do valor de transação. Mas isso não resolve a questão do “valor econômico do produto”.

É que, conforme demonstrado, a importação, enquanto fato jurídico que possibilita a sujeição do produto estrangeiro à soberania nacional, se configura independentemente de uma compra ou uma operação mercantil qualquer.

Em face disso e de outras situações peculiares, descritas no § 1º do art. 1º do AVA, nem sempre é possível obter o “valor de transação”, ou nem sempre ele corresponde ao valor aduaneiro.

Para esses casos, o AVA previu outros métodos de valoração, os quais devem ser aplicados sucessivamente, com as ressalvas aos §§ 4º e 5º do Protocolo Adicional<sup>505</sup>: pela comparação com importações de produtos idênticos ou similares ao importado, em condições também idênticas ou similares (2º e 3º métodos)<sup>506</sup>; a partir do preço de revenda, no país importador, de produtos idênticos ou similares aos importados, após a dedução dos valores acrescidos após a importação (4º método ou método do valor deduzido<sup>507</sup>); a partir do custo de produção, acrescido de todos os gastos com a importação, tais como frete, seguro, etc. (5º método ou método do valor computado<sup>508</sup>), ou pelo sexto e último método, dito residual<sup>509</sup>, dos critérios razoáveis ou do último recurso<sup>510</sup>.

À exceção dos últimos dois métodos de apuração disciplinados no AVA, todos os demais são reconduzidos ao “valor de transação” ou a um preço de venda<sup>511</sup>, o que restringe as possibilidades de valoração das importações que não envolvam produtos adquiridos.

---

<sup>505</sup> Já transcritos *supra*, em nota de rodapé.

<sup>506</sup> Artigos 2º e 3º do AVA.

<sup>507</sup> Artigo 5º do AVA.

<sup>508</sup> Artigo 6º do AVA.

<sup>509</sup> Artigo 7º do AVA.

<sup>510</sup> PIRES, O sistema ..., p. 26.

<sup>511</sup> É o caso do 2º, 3º e 4º métodos, previstos, respectivamente, nos artigos 2º, 3º e 5º do AVA.

Qualquer que seja o método utilizado, ele deverá, sempre, visar à apuração do “valor econômico do produto”, única grandeza considerada apta à mensuração da riqueza envolvida na conduta de “submeter produto estrangeiro à soberania brasileira”.

Do contrário, estar-se-á diante de situação em que a base de cálculo produz a incompatibilidade interna da norma e a ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

#### 5.2.1.3 Base de cálculo para alíquotas específicas

Tanto o Código Tributário Nacional (art. 20, inc. I) quanto o DL n° 37/66 (art. 2º, inc. I) prevêm a existência de uma outra espécie de base de cálculo, nas hipóteses em que a alíquota seja específica.

A alíquota específica é aquela expressa em um valor monetário fixo, determinado em relação à unidade de medida do produto importado – peso, volume, tamanho, capacidade, etc. –, por exemplo, R\$ 5,00 (cinco reais) por arroba de arroz. Nesse caso, a base de cálculo representa a quantidade do produto importado, expressa na unidade de medida adotada. O valor do imposto é obtido pela multiplicação do valor atribuído à unidade de medida (alíquota) pelo número de unidades importadas (base de cálculo).

Há vinte anos, Sebastião de Oliveira Lima já apontava o desuso dessa modalidade de alíquota e, conseqüentemente, da base de cálculo expressa em unidades de medida<sup>512</sup>.

A pouca utilização das alíquotas específicas se deve, também, à sua inaptidão para dimensionar a prestação tributária de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF/88), revelada na materialidade da hipótese de incidência. Isso porque a prestação tributária variará de acordo com a quantidade de unidades de medida de um determinado produto, não permitindo a consideração de outros elementos que influem na avaliação da riqueza tributável.

---

<sup>512</sup> LIMA, loc. cit., p. 132.

Miguel Hilú Neto assim exemplificou a situação:

... imagine-se a tributação, por alíquotas fixas, de canetas. Prescreve a hipotética norma que cada unidade pagará dez centavos de real a título de imposto sobre a importação de canetas. A base de cálculo seria a unidade; a alíquota corresponderia aos dez centavos.

A caneta popular admite o valor aduaneiro de trinta centavos de real; a caneta de colecionador admite o valor de cem reais por unidade. Seria plausível admitir que ambos paguem a mesma quantia a título de imposto sobre importações?<sup>513</sup>

Como o próprio autor esclarece, trata-se de um exemplo “exagerado”<sup>514</sup>, que visa a evidenciar a falta de identidade entre as riquezas comparadas, sujeitas à tributação em igual intensidade como decorrência da aplicação da alíquota específica.

A previsão legal da base de cálculo, no caso da alíquota específica, se afasta da premissa de que, como instrumento de quantificação financeira da conduta descrita na materialidade, e de apuração do valor ser pago, a base de cálculo deve ser expressa em uma medida de valor, não de quantidade.

A base de cálculo expressa por unidades de medida não constitui um meio apto à avaliação econômica da riqueza pessoal manifestada na materialidade da hipótese de incidência. Além de estar em descompasso com própria materialidade, uma tal base de cálculo ofende o princípio da isonomia, pois não permite que “as diferenças de situações díspares ou a identidade de situações similares”<sup>515</sup> sejam consideradas na tributação.

Reitere-se que, quanto à delimitação da base de cálculo, a extrafiscalidade não autoriza a desnaturação do regime tributário, nem a ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Isso se verifica especialmente no caso da base de cálculo expressa em unidades de medida, cuja utilização não se presta à implementação de políticas

---

<sup>513</sup> HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 155.

<sup>514</sup> Id.

<sup>515</sup> JUSTEN FILHO, *O imposto ...*, p. 168-169.

comerciais e cambiais, justamente por não permitir a diferenciação das situações distintas de riqueza.

### 5.2.2 Alíquota

No mandamento da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação, a alíquota é o sinal mais evidente da função extrafiscal desse imposto. A Constituição Federal albergou essa função justamente por possibilitar a alteração das alíquotas por meio de decreto do Poder Executivo, o que significa colocar o Imposto de Importação sob um regime jurídico tributário distinto daquele a que se submete a maioria dos tributos.

Esse regime, como visto, não se norteia apenas pela finalidade arrecadatória e pelo princípio da capacidade contributiva, mas está voltado para a realização de outros interesses do Estado, no âmbito da regulação do comércio exterior e do relacionamento com outras soberanias estatais.

A alíquota do Imposto de Importação deve, portanto, ser examinada à luz da extrafiscalidade.

De uma certa forma, isso produz uma alteração no enfoque comumente dado ao tema da alíquota, em relação aos tributos em geral, cujo propósito é, quase sempre, o de analisar a sua compatibilidade com os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Não que tal análise não seja relevante, no que toca à regra-matriz de incidência do Imposto de Importação; apenas não será a mais importante.

### 5.2.2.1 Disciplina constitucional

#### 5.2.2.1.1 Condições gerais

A alíquota do Imposto de Importação é uma daquelas – poucas - às quais a Constituição Federal dispensou tratamento específico.

Esse tratamento consiste na faculdade, atribuída ao Poder Executivo, de alterá-la por meio de decreto, em aparente exceção ao princípio da estrita legalidade tributária. Consiste, ainda, na possibilidade de se cobrar o imposto no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que o aumentou, como decorrência da alteração da alíquota<sup>516</sup>.

Como visto, a disciplina constitucional dada à alíquota do Imposto de Importação é a expressão da sua finalidade extrafiscal, como verdadeiro princípio que norteia a construção da regra-matriz de incidência.

É pela variação das alíquotas que o Imposto de Importação realiza os interesses do Estado brasileiro na regulação do comércio exterior e do ingresso de bens em seu território. Em razão disso, a alíquota adquire enorme importância, não apenas como instrumento que permite dosar a carga tributária e assegurar a observância aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva relativa.

Não obstante a Constituição confira certa flexibilidade ao titular da competência tributária, no tocante à modificação das alíquotas, o exercício dessa competência não é ilimitado. Por expressa disposição constitucional, ele abrange exclusivamente a alteração das alíquotas, e se submete às condições e aos limites previamente estabelecidos na lei.

A definição, em lei formal, das condições e limites relativos à alíquota do Imposto de Importação constitui, assim, um pressuposto necessário para o exercício da

---

<sup>516</sup> Essa possibilidade constitui uma exceção ao princípio da anterioridade tributária, enunciado no art. 150, III, *b*, da Constituição Federal. Esse princípio afeta a exigibilidade do tributo, relacionando-se com a eficácia da lei e da relação tributária determinada no mandamento.

faculdade outorgada pelo § 1º do art. 153, sob pena de ilegalidade do ato do Poder Executivo.

Para Roque Antonio Carrazza, a “faculdade” referida no § 1º pertence, de fato, ao Poder Legislativo, que está autorizado a estabelecer as condições e limites necessários para que o Executivo altere as alíquotas. Propõe que a norma extraída do § 1º seja assim descrita: “O legislador poderá fixar *teto* e *piso* de alíquotas dos impostos alfandegários, do IPI e do IOF, permitindo, assim, que o Executivo, obedecendo às *condições* fixadas na lei, as faça variar dentro desses limites.”<sup>517</sup>

Tais considerações corroboram a imprescindibilidade da delimitação legal das “condições e limites”, como pressuposto para o exercício da competência atribuída ao Poder Executivo, no que refere à modificação das alíquotas.

#### 5.2.2.1.2 Exercício da competência

Quanto ao instrumento legislativo adequado para estabelecer as condições e limites à alteração das alíquotas, merece ser consignada a posição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem somente a lei complementar poderia fazê-lo, em virtude de se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar<sup>518</sup>. Tal posição foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal, ao argumento de que a lei complementar só é exigível quando a Constituição expressamente o determinar, de modo que o § 1º do art. 153 contém uma exceção ao disposto no art. 146, II, da Constituição<sup>519</sup>.

Roque Antonio Carrazza<sup>520</sup> entende ser incabível a edição de medida provisória para o fim de estabelecer as condições e limites, ao argumento de que a

<sup>517</sup> CARRAZZA, *Curso de direito ...*, 13. ed., p. 209.

<sup>518</sup> COÊLHO, *Curso de direito ...*, p. 308.

<sup>519</sup> Nesse sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 224.285/CE. União Federal e Ana Cristina Cysne Soares. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 17 mar 1999. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 28 mai 1999; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 225.602/CE. União Federal e Destilaria Baía Formosa S/A. Relator: Ministro Carlos Velloso. 25 nov 1998. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 06 abr 2001.

<sup>520</sup> CARRAZZA, *Curso de direito ...*, 13. ed., p. 200.

possibilidade de cobrança imediata do imposto, no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que o majorar, é incompatível com o requisito de urgência, indispensável para o exercício válido da competência prevista no artigo 62, da Constituição.

Ademais, segundo esse mesmo autor, a Constituição Federal expressamente atribuiu à “lei” a definição das condições e limites para a modificação das alíquotas, sendo imprópria a edição de medida provisória para esse fim.

Lembre-se que a competência da lei – ordinária – para estabelecer as condições e limites referidos no art. 153, § 1º, não exclui aqueles decorrentes de normas originárias de tratados e acordos firmados pelo Brasil, desde que devidamente incorporadas ao direito interno.

No que pertine ao veículo das alterações das alíquotas – decreto do Poder Executivo -, a sua substituição por um instrumento legislativo, como a lei ordinária ou medida provisória, não parece invalidar a alteração, desde que procedida dentro dos limites estabelecidos na lei.

No entanto, deve-se consignar a posição de Roque Antonio Carrazza, para quem a edição de medida provisória, em substituição ao decreto, esvaziaria o conteúdo do § 1º do art 153, no qual a relevância e a urgência já se encontram suficientemente reconhecidas pelo legislador constitucional, a ponto de dispensar o reexame por parte do Poder Legislativo<sup>521</sup>.

Ainda a respeito do decreto que altera as alíquotas, Miguel Hilú Neto afirmou se tratar de um ato de natureza administrativa, que não encontra fundamento no art. 84, IV, da Constituição, nem “corresponde à delegação de competência legislativa”<sup>522</sup>, prevista nos artigos 59, IV e 68. Isso porque, segundo esse autor, o art. 153, § 1º atribuiu uma competência originária ao Poder Executivo, que constitui exceção ao princípio da estrita legalidade.

---

<sup>521</sup> CARRAZZA, *Curso de direito ...*, 13. ed., p. 199.

<sup>522</sup> HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 176.

Essa é uma observação importante a respeito da competência do art. 153, § 1º, e do seu exercício, que merece ser analisada, porém, sob pressuposto diverso.

Ao permitir a alteração das alíquotas do Imposto de Importação, por meio de ato do Poder Executivo, a Constituição Federal estabeleceu uma exceção ao princípio da estrita legalidade tributária. Mas essa exceção é apenas aparente, no sentido de que não dispensa a prévia instituição do imposto, em lei, nem o estabelecimento, também na lei, das condições e limites para o exercício da competência atribuída.

Assim, embora possa ser exercida sem a observância ao processo legislativo ordinário, a competência para alterar as alíquotas está, necessariamente, vinculada à lei.

Trata-se de uma competência de natureza regulamentar, exclusiva do Chefe do Poder Executivo, no exercício de uma função administrativa<sup>523</sup>. Os regulamentos, como atos gerais e abstratos, encontram-se abrangidos na noção de ato administrativo em sentido amplo<sup>524</sup>, diferenciando-se dos atos administrativos em sentido estrito, de natureza executiva.

A natureza regulamentar dos decretos que modificam as alíquotas é caracterizada, entre outros aspectos, pela sua generalidade e abstração - que permite diferenciá-los dos atos administrativos executivos -, pelo fato de serem atos normativos de eficácia externa, e pela exclusividade da competência do Chefe do Executivo para editá-los<sup>525</sup>.

---

<sup>523</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade legislativa do Poder Executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993. p. 221.

<sup>524</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 330-331.

<sup>525</sup> CLÈVE, op. cit., p. 230-231. No mesmo sentido: "Os atos administrativos de graduação das alíquotas dos impostos em pauta serão veiculados por meio de *decreto* (do Presidente da República), que deverá sempre obedecer às condições e aos limites apontados na lei federal. Ao contrário do que já sustentamos em edição anterior, estamos hoje convencidos de que *resoluções* (do Conselho de Política Aduaneira, do Banco Central etc.) não têm força jurídica para tratar desse assunto, que é eminentemente regulamentar e, portanto, de competência exclusiva do Chefe do Executivo Federal." CARRAZZA, *Curso de direito ...*, 13. ed., p. 208.

Os regulamentos se distinguem dos atos administrativos executivos, ainda, quanto ao seu regime jurídico, valendo destacar, entre as características pertinentes à presente análise, o fato de produzirem efeitos *erga omnes*, e de possuírem conteúdo normativo genérico e abstrato, integrando o ordenamento jurídico. Ao contrário dos atos executivos, o regulamento não admite delegação<sup>526</sup>.

As considerações feitas permitem concluir que o exercício da competência prevista no art. 153, § 1º, encontra fundamento no artigo 84, inciso IV, da Constituição Federal, que atribui ao Presidente da República a competência privativa para “*expedir decretos e regulamentos para sua [da lei] fiel execução*”.

Esse dispositivo constitucional consagra a função de fiel execução dos regulamentos, impedindo-os de inovar originariamente a ordem jurídica, sem respaldo na lei que visam a regulamentar. Essa lei deve preexistir à regulamentação, sobre ela prevalecendo.

#### 5.2.2.1.3 Questão da motivação

A alteração das alíquotas do Imposto de Importação por meio de decretos regulamentares, como resultado do exercício de uma função administrativa, impõe algumas considerações a respeito da motivação.

A motivação diz respeito à formalização do ato administrativo, e se consubstancia na “*exposição de motivos, a fundamentação na qual são enunciados (a) a regra de Direito habilitante, (b) os fatos em que o agente se estribou para decidir e, muitas vezes, obrigatoriamente, (c) a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado.*”<sup>527</sup> Essa exposição deve ser “*prévia ou contemporânea à expedição do ato*”<sup>528</sup>, pois é a partir dela que se verifica a adequação do ato aos motivos que o ensejaram, além da própria existência do motivo.

---

<sup>526</sup> CLÈVE, loc. cit., p. 230-231.

<sup>527</sup> MELLO, C. A. B., loc. cit., p. 343. Itálicos do original.

<sup>528</sup> Ibid., p. 82.

O dever de motivação dos atos emanados da Administração Pública possui fundamento constitucional na afirmação do Brasil como Estado Democrático de Direito (art. 1º, *caput*), bem assim no inciso XXXV, do artigo 5º, que assegura a apreciação, pelo Poder Judiciário, de lesão ou ameaça de lesão<sup>529</sup>.

A motivação, ainda, possibilita o juízo de conformidade do ato administrativo com os princípios da legalidade, finalidade, razoabilidade e proporcionalidade<sup>530</sup>.

Embora necessária a motivação, a sua falta nem sempre conduz à invalidade do ato. Isso ocorre em relação aos atos vinculados, que veiculam providências já previamente definidas na lei, quanto às quais não há qualquer escolha discricionária. Nesses casos, a demonstração da presença do motivo que obrigava a conduta administrativa é suficiente para que o ato seja considerado válido, ainda que não tenha sido motivado<sup>531</sup>.

Com base nesses pressupostos, e considerando que a alteração das alíquotas serve às funções regulatórias desempenhadas pelo Imposto de Importação, é de se concluir pela necessidade de motivação dos decretos que veiculam tais alterações<sup>532</sup>.

Pela motivação, se expõem os fundamentos fáticos que ensejaram a atuação administrativa, permitindo o controle da sua adequação à finalidade buscada, de natureza extrafiscal.

No que refere à alteração das alíquotas do Imposto de Importação, o extinto Tribunal Federal de Recursos reconheceu o dever de motivação, ao expedir a Súmula nº 97, segundo a qual “As resoluções do Conselho de Política Aduaneira, destinadas à fixação de pauta de valor mínimo, devem conter motivação expressa.”

Consigne-se que o Supremo Tribunal Federal tem adotado entendimento no sentido de que a motivação dos decretos que alteram as alíquotas do Imposto de

---

<sup>529</sup> MELLO, C. A. B., loc. Cit., p. 83.

<sup>530</sup> Id.

<sup>531</sup> Ibid., p. 345.

<sup>532</sup> Nesse sentido: SOUZA, *Estrutura ...*, p. 70-80.

Importação não está contida nos próprios decretos, mas no procedimento administrativo de sua formação<sup>533</sup>.

#### 5.2.2.1.4 Síntese da disciplina constitucional

A Constituição Federal não estabeleceu uma exceção absoluta ao princípio da legalidade na instituição ou majoração do Imposto de Importação. Muito pelo contrário. Todos os critérios que permitem identificar a situação abstratamente descrita na hipótese de incidência do Imposto de Importação, bem assim as determinações prescritas no mandamento – inclusive a alíquota - encontram-se sujeitas ao princípio da estrita legalidade tributária, insculpido no artigo 150, inciso I, da CF/88.

Como manifestação constitucional do princípio da extrafiscalidade, que orienta a regra-matriz de incidência do Imposto de Importação, as alíquotas podem ser alteradas por meio de decreto do Presidente da República, cuja atuação está submetida às condições e limites estabelecidos na lei – aí incluídas as normas originárias de tratados e acordos internacionais -, e ainda, ao princípio da motivação dos atos administrativos.

Hamilton Dias de Souza assim resumiu as condições para o exercício da regra constitucional em questão: “primeiro, que a lei defina todos os aspectos da hipótese de incidência, mesmo a base de cálculo e a alíquota, pois só se pode alterar o que já existe; segundo, que a lei fixe limites e condições **razoáveis**, sob pena de ser possível o desrespeito ao texto constitucional, permitindo-se verdadeiras delegações irrestritas

---

<sup>533</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 224.285/CE. União Federal e Ana Cristina Cysne Soares. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 17 mar 1999. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 28 mai 1999; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 225.602/CE. União Federal e Destilaria Baía Formosa S/A. Relator: Ministro Carlos Velloso. 25 nov 1998. *Diário da Justiça da União*, Seção 1, 06 abr 2001.

ou em branco; terceiro, que o Poder Executivo exerça suas atribuições respeitando rigorosamente, tanto os limites, quanto as condições estabelecidas em lei.”<sup>534</sup>

A margem de liberdade de que goza o legislador infraconstitucional, na definição dos limites e condições que norteiam a alteração das alíquotas, não é irrestrita.

A lei deve respeitar os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da proibição de confisco, afastando as disposições que dêem tratamento diferenciado a situações rigorosamente idênticas, trate de forma idêntica situações desiguais, ou ainda, que propiciem a tributação aniquilatória da riqueza manifestada, por meio de alíquotas excessivamente elevadas.

Reitere-se que, em relação ao Imposto de Importação, a aplicação desses princípios tem que ser equilibrada com as finalidades extrafiscais, pelas quais se justificaria, inclusive, a utilização de alíquotas em descompasso com o princípio da capacidade contributiva relativa<sup>535</sup>.

Também por força do princípio da extrafiscalidade, o legislador infraconstitucional não está autorizado a fixar, desde logo, as alíquotas do Imposto de Importação. Isso obstará o exercício da competência contida no § 1º do art. 153, e, em inúmeros casos, anularia as finalidades regulatórias do imposto, contrariando a orientação extraída da própria Constituição.

Essa orientação, como visto, resulta também do disposto no § 1º do artigo 150, pelo qual o Imposto de Importação não está sujeito ao princípio da anterioridade da lei tributária, podendo ser cobrado “*no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;*” (artigo 150, inciso III, “b”, CF/88).

A cobrança, porém, não poderá atingir os “*fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*” (art. 150, inciso III,

---

<sup>534</sup> SOUZA, *Estrutura ...*, p. 70. Neg. do original. Tais considerações foram produzidas à luz da Constituição de 1967 (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69), que permitia, também, a alteração das bases de cálculo do imposto por meio de decreto.

<sup>535</sup> O que não significa criar um descompasso interno na norma de incidência, nem uma ficção de riqueza inexistente.

“a”, CF/88), uma vez que o Imposto de Importação encontra-se plenamente submetido ao princípio da irretroatividade, o qual, ademais, constitui direito fundamental do indivíduo, assegurado na Constituição (artigo 5º, inciso XXXVI).

#### 5.2.2.2 Disciplina infraconstitucional

##### 5.2.2.2.1 Legislação federal

De acordo com o CTN (art. 2º, incisos I e II) e o Decreto-Lei nº 37/66 (art. 20, incisos I e II), a alíquota do Imposto de Importação poderá ser específica ou *ad valorem*.

Como visto, a alíquota específica é expressa por um valor fixo em moeda, atribuído a uma unidade de medida. O *quantum debeat* é obtido pela multiplicação desse valor pela quantidade de unidades de medida que corresponde ao produto importado.

Esse método, de aplicação praticamente inexistente, adota uma base de cálculo inapta à mensuração da riqueza tributada, gerando a invalidade da norma e contrariando o princípio da capacidade contributiva. Assim, a insubsistência da base de cálculo também invalida as disposições infraconstitucionais a propósito da alíquota específica.

Já quanto à alíquota *ad valorem*, ela é representada por um percentual ou fração abstratamente previsto na norma de incidência. A aplicação desse percentual ocorre, concretamente, sobre a base calculada, extraindo-se daí o valor a ser pago.

As alíquotas *ad valorem* podem sofrer variações, para mais ou para menos, dentro de determinados limites fixados em lei, aí incluídas, também, as normas originárias de tratado ou acordos internacionais firmados pelo Brasil, desde que incorporadas ao direito interno.

As condições e limites, a que se refere o § 1º do art. 153, da Constituição Federal, foram inicialmente estabelecidos pela Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, que dispunha:

Art. 3º Poderá ser alterada dentro dos limites máximos e mínimos do respectivo capítulo, a alíquota relativa a produto:

- a) cujo nível tarifário venha a se revelar insuficiente ou excessivo ao adequado cumprimento dos objetivos da Tarifa;
- b) cuja produção interna for de interesse fundamental estimular;
- c) que haja obtido registro de similar;
- d) de país que dificultar a exportação brasileira para seu mercado, ouvido previamente o Ministério das Relações Exteriores;
- e) do país que desvalorizar a sua moeda ou conceder subsídio à exportação, de forma a frustrar os objetivos da Tarifa.

§1º - Nas hipóteses dos itens “a”, “b”, e “c”, a alteração da alíquota em cada caso não poderá ultrapassar, para mais ou para menos, a 30% “ad valorem”.

As alíneas do *caput* do artigo 3º elencam, em *numerus clausus*, as hipóteses que justificam a alteração da alíquota do Imposto de Importação, estabelecendo as “condições” a que se refere o § 1º do art. 153, da Constituição.

Os limites máximos e mínimos estabelecidos no § 1º do art. 3º foram, mais tarde, eliminados pelos Decretos-Leis nºs 63/66 e 2.162/84, que estabeleceram um novo limite, de 60% *ad valorem*, para mais ou para menos.

Posteriormente, por meio da Lei nº 8.085, de 23 de outubro de 1990, a matéria foi assim disciplinada:

Art. 1º O Poder Executivo poderá, atendidas as condições e os limites estabelecidos na Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, modificada pelos Decretos-Leis nº 63, de 21 de novembro de 1966, e 2162, de 19 de setembro de 1984, alterar as alíquotas do Imposto sobre a Importação.

Parágrafo Único. O Presidente da República poderá outorgar competência ao Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento para a prática de atos previstos neste artigo.”

No plano da legislação ordinária interna, os limites e condições à alteração das alíquotas encontram-se definidos na Lei nº 3.244/57, com as modificações posteriores.

#### 5.2.2.2.2 Normas originárias de tratados internacionais

As normas originárias de tratados internacionais firmados pelo Brasil contêm limites e condições diversos daqueles contidos na legislação interna, e que, por isso, devem ser considerados na alteração das alíquotas.

A respeito da eficácia dessas normas, no plano interno, lembre-se que ela está condicionada à incorporação dos tratados à ordem jurídica, o que resulta da sua aprovação, pelo Congresso Nacional, e ratificação do Presidente da República.

Por se tratar de assunto ainda não resolvido definitivamente, cujo desenvolvimento extrapola os objetivos desta dissertação, considerar-se-á apenas que, uma vez incorporado ao direito interno, o tratado ou acordo internacional possui superioridade hierárquica em relação à lei interna, revogando a lei anterior incompatível, e impedindo que a lei posterior produza efeitos, também quando incompatível. Nesse sentido, adota-se a posição sustentada por Betina Treiger Grupenmacher<sup>536</sup> e Alberto Xavier<sup>537</sup>, quanto a esse particular.

Colocadas tais premissas, passa-se à análise das disposições originárias de tratados internacionais que, de algum modo, afetem a fixação das alíquotas do Imposto de Importação.

#### 5.2.2.2.3 GATT/OMC

A primeira deles se origina do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994, promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. De acordo com o Anexo 1 A do decreto, o Protocolo de Marraqueche e sua respectiva lista anexa estabeleceram, para cada Membro, reduções tarifárias a serem implementadas

---

<sup>536</sup> GRUPENMACHER, loc. cit., p. 107-115.

<sup>537</sup> XAVIER, *Direito tributário* ..., 5. ed., p. 113-115.

“em cinco reduções iguais de alíquotas, exceto quando especificado de outra maneira na lista do Membro.”

De acordo com o art. 2º do Protocolo, “a primeira de tais reduções deverá tornar-se efetiva na data de entrada em vigor do Acordo Constitutivo da OMC, cada redução subsequente deverá tornar-se efetiva em 1º de janeiro de cada um dos anos seguintes e a alíquota final deverá tornar-se efetiva o mais tardar quatro anos após a data de entrada em vigor do Acordo Constitutivo da OMC, exceto quando especificado de outra maneira na lista do Membro.”

No caso do Brasil, o Acordo Constitutivo da OMC entrou em vigor em 1º de janeiro de 1995, por disposição expressa do Decreto nº 1.355/94.

A partir de então, a alteração das alíquotas do Imposto de Importação está sujeita aos limites oferecidos pelo Protocolo de Marraqueche, do GATT/94, dada a sua prevalência sobre a lei federal interna.

A respeito do assunto, citem-se as conclusões de Hamilton Dias de SOUZA:

- a) a tarifa convencional não é mutável por ato do Executivo, salvo se houvesse previsão no tratado do GATT para tal, o que não existe;
- b) os compromissos assumidos pelo Brasil, no seio do GATT, de redução tarifária por produto, fazem parte da legislação interna; portanto, salvo a regular utilização de algum instrumento excepcional, a cada ano dever-se-ia proceder às reduções negociadas;
- c) embora sejam previstas “cinco reduções iguais de alíquota”, para se atingir os níveis tarifários acordados no GATT, não há empecilho a que um Membro promova uma redução maior, por exemplo, no primeiro ano e por motivos de ordem interna (independência nacional) volte de forma compensatória aos níveis negociados; vale dizer, a antecipação do cronograma de reduções de tarifas não seria penalizante para o Membro que a adotou, sendo possível a flexibilização de tarifas no plano interno, sem que com isso se descumprisse o que foi tratado externamente.<sup>538</sup>

Portanto, as reduções de alíquotas previstas no Protocolo constituem restrição à competência prevista no art. 153, § 1º, da Constituição, que expressamente condiciona o seu exercício às condições e limites previstos na lei.

---

<sup>538</sup> SOUZA, *Limites ...*, p. 139.

As reduções de alíquotas não podem ser contrariadas nem revogadas pelo direito interno; no entanto, para as situações emergenciais, em que se faça necessário restringir de determinados produtos no território do Membro, o próprio GATT/94 estabeleceu, no artigo XIX, medidas de salvaguarda, que constituem exceções ao objetivo de integração e liberalização comerciais<sup>539</sup>.

#### 5.2.2.2.4 Tratado de Assunção

No âmbito do Mercosul, destaca-se o estabelecimento da Tarifa Externa Comum (TEC), que engloba, além das alíquotas, um sistema comum de nomenclatura, a partir do qual os produtos são identificados e relacionados às respectivas alíquotas.

Ao se estabelecerem alíquotas uniformes e válidas para todos os Estados-partes, objetiva-se harmonizar o tratamento tributário dado às importações de produtos provenientes de terceiros países, não integrantes do Mercosul. A TEC não seria, portanto, aplicável às importações realizadas entre os Estados-partes, as quais, em princípio, não estariam sujeitas à tributação.

No entanto, o Mercosul ainda não se consolidou como uma união aduaneira, subsistindo as listas de exceções e de adequação, que autorizam a tributação das importações intrabloco.

A TEC foi originalmente prevista no próprio Tratado de Assunção:

Art. 5º Durante o período de transição, os principais instrumentos para a constituição do Mercado Comum são:

...

c) Uma tarifa externa comum, que incentive a competitividade externa dos Estados-partes;

---

<sup>539</sup> HILÚ NETO, *As regras-matrizes ...*, f. 162.

Visando à implementação, no plano interno, das diretivas traçadas pelo Tratado e pela Decisão n° 22/94, do Conselho do Mercado Comum<sup>540</sup>, foi editado o Decreto n° 1.343, de 23 de dezembro de 1994, que alterou as alíquotas do Imposto de Importação e substituiu a nomenclatura da TAB – Tarifa Aduaneira do Brasil/Sistema Harmonizado pela TEC – Tarifa Externa Comum.

Esse mesmo Decreto estabeleceu a Lista de Exceção à TEC, que, embora seja objeto de constantes e sucessivas alterações, ainda é mantida, impedindo a eliminação, por completo, da tributação sobre as importações realizadas entre os países do Mercosul.

Assim, a partir de 1° de janeiro de 1995, pode-se dizer que as alíquotas *ad valorem* do Imposto de Importação são definidas pela TEC e sua Lista de Exceção, e aplicadas de acordo com o sistema de nomenclaturas.

O Código Aduaneiro do Mercosul, aprovado pela Decisão n° 25/94 do Conselho do Mercado Comum, também estabeleceu a TEC como base para a incidência dos gravames aduaneiros (artigo 15, § 1°), compreendendo, entre outros elementos, a Nomenclatura Comum (art. 15, § 3°, “a”) e as alíquotas aplicáveis às mercadorias compreendidas por essa Nomenclatura Comum (art. 15, § 3°, “c”).

Tais disposições, a par de não terem sido incorporadas ao ordenamento jurídico brasileiro<sup>541</sup>, não chegam a inovar significativamente em relação à disciplina da TEC e da Nomenclatura Comum, já adotada internamente pelo Decreto n° 1.343/94 e suas alterações posteriores.

Por essa razão, sua análise pormenorizada não se demonstra relevante para a construção da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação.

---

<sup>540</sup> A Decisão n° 22/94 não foi formalmente incorporada ao direito interno brasileiro, conforme exposto no item 3.3.4.

<sup>541</sup> Conforme exposto no item 3.3.4.

#### 5.2.2.2.5 Síntese

Em nível infraconstitucional, a alíquota do Imposto de Importação corresponde ao percentual ou fração prevista na Tarifa Externa Comum – TEC, correspondente ao produto classificado de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul. A alteração da alíquota prevista na TEC se submete, primeiramente, às listas de reduções previstas no Protocolo de Marraqueche, do GATT/94, e subsidiariamente, às condições e limites previstos na Lei nº 3.244/57, com as alterações dos Decretos-Leis nºs 63/66 e 2.162/84.

#### 5.3 Local e momento da prestação

Para a análise do tema, as seguintes premissas têm que ser repassadas: 1) a relação tributária tem, por objeto, uma prestação de dar uma determinada quantia em dinheiro; 2) essa prestação corresponde a uma conduta situada no espaço e no tempo, ou seja, a sua realização depende de se definirem onde e quando deve ser realizada; 3) como aspectos da conduta prescrita no mandamento, o local e o momento da prestação sujeitam-se, igualmente, ao princípio da estrita legalidade tributária.

No caso do Imposto de Importação, o legislador infraconstitucional dispõe de uma certa liberdade para definir o local e o momento do pagamento, já que a Constituição não contém definição a esse respeito.

No entanto, oferece algumas balizas para o exercício da competência legislativa, tais como o momento e o local em que se aperfeiçoa o fato jurídico tributário (dados pela hipótese de incidência, mais precisamente, pelos critérios temporal e espacial), e se torna exigível a prestação<sup>542</sup>.

---

<sup>542</sup> Deve-se reiterar que nem sempre a consumação do fato jurídico tributário repercute na exigibilidade da prestação. Em alguns casos, a exigibilidade depende da verificação de um outro fato, uma condição, termo ou modo.

A União está autorizada a exercer a sua competência de fiscalizar e arrecadar o imposto em todo o território nacional. Apesar disso, considerando as peculiaridades que o envolvem, em especial no que toca ao procedimento administrativo de verificação do ingresso físico do produto e da regularidade da importação, é razoável que o pagamento seja exigido no mesmo local em que se realizar o despacho aduaneiro.

Isso se justifica, também, pelo fato de que, normalmente, o desembaraço do produto está condicionado à quitação dos impostos incidentes na importação. Porém, nada impede que a lei defina outro local de pagamento, em agências bancárias ou em órgão arrecadador, facultando a apresentação do respectivo comprovante para que se realize o desembaraço aduaneiro.

O raciocínio se aplica, também, ao momento da prestação.

Independentemente de considerações a respeito da exigência antecipada da prestação, isto é, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, a mais provável data de vencimento deve se situar entre o momento do ingresso físico do produto e o desembaraço aduaneiro.

Contrariando o princípio da estrita legalidade tributária, o Decreto-Lei nº 37/66 atribuiu ao regulamento a definição do local e momento da prestação:

Art. 27. O recolhimento do imposto será realizado na forma e momento indicados no regulamento.

O Decreto nº 91.030/95, que aprovou o Regulamento Aduaneiro (RA), assim dispôs sobre o assunto:

Art. 112. O imposto será pago na data do registro da Declaração de Importação (Decreto-Lei nº 37/66, art. 27).

Parágrafo único. O Ministro da Fazenda poderá fixar, em casos especiais, outros momentos para o pagamento do imposto.

Também por meio de ato infralegal, a Instrução Normativa nº 69, de 10 de dezembro de 1996, o local e o momento da prestação foram assim disciplinados:

Art. 7º O pagamento dos impostos incidentes na importação, assim como dos demais valores exigidos em decorrência da aplicação de direitos “anti-dumping”, compensatórios ou de salvaguarda, será efetuado previamente ao registro da declaração, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, independentemente de visto da fiscalização aduaneira, em qualquer agência dos bancos autorizados a arrecadar receitas federais.

Parágrafo único. O pagamento dos créditos tributários lançados pela autoridade aduaneira no curso do despacho ou por ocasião da revisão da declaração, bem como daqueles decorrentes de denúncia espontânea, após o desembaraço aduaneiro da mercadoria, será efetuado, também, por DARF<sup>543</sup>.

A análise das disposições citadas aponta para o total desapareço à exigência de lei para definir o local e o momento da prestação.

De fato, tanto um como outro encontram-se previstos em atos infralegais de natureza regulamentar e administrativa, que podem ser alterados com frequência e sem a participação do Congresso Nacional.

Assim, embora fixem prazo e local de pagamento compatíveis com a regramatriz de incidência do imposto, sob o ponto de vista formal, tais atos contrariam a Constituição, em virtude de não observarem a exigência de lei em sentido estrito.

---

<sup>543</sup> Apenas a título de informação, a Instrução Normativa nº 98, de 29 de novembro de 1997, estabeleceu que os tributos devidos no registro da Declaração de Importação podem ser pagos mediante débito automático em conta corrente.

## 6 CONCLUSÕES

Da análise empreendida no presente trabalho, podem ser extraídas algumas conclusões nucleares. Entre elas, não serão listadas aquelas que se inserem exclusivamente no contexto dos pressupostos epistemológicos. Isso se justifica por uma razão bem simples: a de que, embora fundamentais ao desenvolvimento de uma argumentação de caráter científico, os pressupostos epistemológicos não constituem objeto da dissertação.

Não obstante, e para evitar dificuldades na compreensão das conclusões específicas, aduz-se o que segue.

A presente dissertação foi desenvolvida a partir de uma estrutura proposta da regra-matriz de incidência tributária, entendida como a norma jurídica que prescreve a conduta de levar aos cofres públicos uma determinada quantia em dinheiro, a título de tributo.

Essa estrutura é representada, mentalmente, por uma porção descritiva – a hipótese de incidência –, na qual se distinguem critérios: um critério material, um pessoal, um espacial e um temporal, todos destinados à identificação do fato eleito como suficiente e capaz de produzir os efeitos previstos no mandamento.

O mandamento corresponde à porção prescritiva da regra-matriz, e é constituído pelas determinações subjetiva e objetiva. Estas designam, respectivamente, os sujeitos da relação tributária, cujo objeto consiste em uma conduta de dar uma determinada quantia, em dinheiro, no prazo e local fixados.

O sistema constitucional tributário brasileiro possui características peculiares, consubstanciadas no detalhamento da matéria e na definição das materialidades possíveis dos impostos, impondo limites à atuação do legislador infraconstitucional. Considerando essas peculiaridades, concluiu-se que o estudo científico de um tributo só se produz, validamente, a partir do texto constitucional, sendo esse o caminho escolhido para a construção da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação.

Essa opção metodológica não impede o exame da legislação infraconstitucional pertinente, nem das normas originárias de tratados e acordos internacionais firmados pelo Brasil, que complementam as disposições constitucionais. Porém, esse exame é realizado, no presente trabalho, apenas com o fim de verificar a conformidade da legislação com a norma-padrão constitucional.

A tributação constitui um instrumento de apropriação, por parte do Estado, de parcela da riqueza privada. Essa característica faz com que todos os impostos sejam norteados pelo princípio da capacidade contributiva, mediante a escolha de situações economicamente avaliáveis para compor as respectivas hipóteses de incidência.

No caso do Imposto de Importação, a finalidade de realizar outros interesses públicos, além daqueles exclusivamente arrecadatários, o sujeita a um regime jurídico diferenciado, norteadado pela extrafiscalidade.

A função regulatória desempenhada pelo Imposto de Importação afeta a construção da sua regra-matriz de incidência, manifestando-se, de forma mais evidente, na possibilidade de as alíquotas serem alteradas sem a observância ao princípio da estrita legalidade tributária.

Isto posto, passa-se a enumerar as conclusões específicas:

1. Em relação aos impostos, a Constituição Federal discriminou as competências tributárias a partir do critério material da hipótese de incidência. Por uma imposição do princípio da capacidade contributiva, selecionou situações capazes de revelar ou fazer presumir a riqueza patrimonial do sujeito que as titulariza. A “importação de produtos estrangeiros”, como materialidade constitucional do Imposto de Importação, deve, portanto, traduzir uma manifestação de riqueza economicamente avaliável.
2. As doutrinas nacional e estrangeira definem o Imposto de Importação como um tributo de natureza extrafiscal, que serve de instrumento de intervenção do Estado na economia e nas relações comerciais internacionais.

3. No Brasil, a Constituição Federal consagrou a função extrafiscal do Imposto de Importação ao prever um instrumento mais rápido de alteração das alíquotas, e ao afastar a necessidade de observância ao princípio constitucional da anterioridade da lei fiscal. Nesses termos, a extrafiscalidade constitui verdadeiro princípio jurídico.

4. No desempenho do papel de agente regulador da economia, o Estado pode lançar mão de instrumentos de natureza tributária, como é o caso dos tributos sobre a produção, o consumo e o comércio exterior. Ao fazê-lo, porém, sujeita-os não só aos princípios constitucionais tributários, como também àqueles que orientam a atividade econômica, entre os quais se destacam a soberania nacional e a livre concorrência.

5. A conjugação dos princípios da capacidade contributiva e da extrafiscalidade permite afirmar que a “importação de produtos estrangeiros” não é uma situação patrimonial qualquer, escolhida pelo legislador constituinte. Além de ser uma manifestação de riqueza, ela representa um instrumento de realização de políticas econômicas.

6. Sob o efeito da extrafiscalidade, a regra-matriz de incidência do Imposto de Importação deixa de se orientar exclusivamente pela finalidade arrecadatória, e pela proporcionalidade entre a tributação e a intensidade da riqueza manifestada na hipótese – o princípio da capacidade contributiva relativa.

7. A conduta de importar, sob o ângulo material, consiste em trazer algo para dentro do país. A adequação dessa conduta ao critério material da hipótese significa que ela deve ser capaz de revelar uma riqueza pessoal, e ser uma atividade lícita. As condições de licitude são verificadas no âmbito de um procedimento legal, o que permite concluir que a importação, além de uma atividade física, é um fato juridicamente relevante.

8. A conduta de importar, extraída da Constituição, não pressupõe a relevância do negócio jurídico subjacente, nem configura uma operação de circulação jurídica.

9. Na Constituição, o conceito de “produto” é o de ser um objeto corpóreo, resultante da transformação de outra coisa, mediante a ação do homem. Nesse conceito não se inserem os bens incorpóreos nem os imóveis, que, por suas qualidades intrínsecas, são incompatíveis com o deslocamento geográfico, que é pressuposto da conduta de importar, enquanto atividade material.

10. O conceito de “produto” não se confunde com o de “mercadoria”. Na Constituição, a palavra “mercadoria” foi empregada no sentido técnico, significando uma coisa móvel destinada ao comércio, ao passo que o vocábulo “produtos” foi empregado em sentido amplo.

11. Os produtos estrangeiros não se distinguem dos nacionais por critérios de ordem material – a origem, a procedência, o local de fabricação etc. -, nem a partir de fórmulas despidas de qualquer significação jurídica, tais como a “incorporação ao patrimônio nacional” ou a “incorporação ao aparelho produtivo do País”. O critério jurídico que permite diferenciá-los é a soberania. De acordo com esse critério, o produto estrangeiro é aquele que, produzido no exterior, não se subordina à soberania do Estado brasileiro.

12. A importação corresponde à modificação no regime jurídico do produto, que de estrangeiro passa a se sujeitar ao poder soberano do Estado brasileiro e a sua ordem jurídica, como se nacional fosse.

13. Os produtos de origem nacional que, pela desnacionalização, deixam de se submeter à soberania brasileira, passam a gozar do *status* de estrangeiros, sujeitando-se à incidência do Imposto de Importação.

14. No âmbito do Mercosul, o critério da origem do produto pode ser relevante para determinar o tratamento tributário, em relação ao Imposto de Importação. Tendo em vista o estágio atual de integração, as medidas de eliminação dos tributos alfandegários afetam o conceito de “produtos estrangeiros” apenas em determinadas situações, de nível infraconstitucional.

15. Por força da imunidade constitucional, os “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” são excluídos do conceito de “produtos”, na regra-matriz de incidência do Imposto de Importação.

16. Por se tratar de um critério não acolhido na Constituição e despido de relevância jurídica, a destinação do produto ao uso ou consumo no país importador não integra o critério material da hipótese de incidência.

17. No caso do Imposto de Importação, a condição do sujeito de prática a conduta descrita na hipótese normativa é irrelevante. A qualificação profissional e a condição de proprietário do produto não são necessárias para identificar o sujeito descrito no critério pessoal.

18. Do critério pessoal, estão excluídas as pessoas beneficiadas pela imunidade constitucional: a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, exceto quando explorarem atividade econômica sob o regime de concorrência privada; as autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, templos, partidos políticos e suas fundações,

entidades sindicais, e instituições de ensino e assistenciais sem fins lucrativos, desde que a importação esteja vinculada às suas respectivas finalidades essenciais.

19. A materialidade da hipótese de incidência, extraída da Constituição, restringe a escolha do legislador em relação ao critério temporal do Imposto de Importação. Pode-se conceber, no plano teórico, dois possíveis limites temporais: um inicial, representado pelo ingresso físico do produto no território nacional, e um final, quando da nacionalização do produto, e sua conseqüente submissão à soberania do Estado brasileiro.

20. A data do registro da Declaração de Importação oferece um critério temporal específico e compatível com a materialidade adotada.

21. No Brasil, o conceito de “território aduaneiro” não chega a ser relevante para a descrição do critério espacial, pois é equivalente aos limites oferecidos pelo território nacional, tal como definido no Direito Internacional Público. A Zona Franca de Manaus, embora beneficiada por normas de isenção, também integra o território nacional.

22. A importação, enquanto conduta tributável pelo Imposto de Importação, deve produzir a submissão formal dos produtos estrangeiros à soberania brasileira. Em face disso, o critério espacial é representado pelos locais específicos, no território nacional, habilitados para realizar o despacho aduaneiro.

23. Em síntese, a hipótese de incidência do Imposto de Importação, extraída da Constituição, consiste em um sujeito de direitos, não beneficiado pela imunidade, submeter produto estrangeiro – pela origem ou em virtude da desnacionalização de produto nacional -, excluídos os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua

impressão, à soberania brasileira, por meio da importação, considerada como fato jurídico que se consuma no momento do registro da declaração de importação, na repartição aduaneira competente.

24. Na regra-matriz de incidência do Imposto de Importação, a União Federal ocupa o pólo ativo da relação tributária prevista no mandamento. A finalidade de regular o comércio exterior justifica que a União seja, também, titular da competência para a instituição do imposto, já que ela é a pessoa política que representa o Estado brasileiro nas relações com outros países.

25. A sujeição passiva é um gênero que admite três espécies: o contribuinte, o substituto e o responsável. Em sentido próprio, o contribuinte é o sujeito passivo cuja riqueza foi descrita na materialidade da hipótese de incidência. No caso do substituto, a incidência de uma segunda norma, não autônoma, lhe transfere a condição de sujeito passivo, pelo fato de possuir um poder jurídico sobre o gozo da riqueza descrita na materialidade. Já o responsável tributário adquire a condição de sujeito passivo em virtude da inobservância de um dever jurídico que lhe é legalmente atribuído. Esse dever consiste em exigir o cumprimento do dever tributário, por parte do sujeito passivo contribuinte.

26. O “destinatário constitucional tributário” é uma categoria construída a partir da especificidade do sistema constitucional tributário brasileiro. Ele é o sujeito de direitos cuja riqueza é presumida na Constituição. É, portanto, o mais provável sujeito passivo tributário, dada a sua vinculação com a riqueza descrita na materialidade da hipótese.

27. No caso do Imposto de Importação, o destinatário constitucional tributário é o importador, considerado como qualquer pessoa física ou jurídica que realize a importação. O importador é, também, o “contribuinte”, no sentido de que reúne a

condição de sujeito da conduta descrita na hipótese e de sujeito passivo da relação tributária.

28. Além do importador, a legislação infraconstitucional prevê outros sujeitos passivos do Imposto de Importação. O destinatário de remessa postal internacional é um contribuinte, assim como o importador, pois realiza a conduta descrita na materialidade da hipótese.

29. O arrematante de produtos apreendidos ou abandonados não se enquadra em nenhuma das categorias de sujeição passiva: não é contribuinte, pois realiza conduta diversa daquela descrita na materialidade; não é substituto, pois não detém poder jurídico sobre o gozo da riqueza manifestada na materialidade; e não é responsável, pois não possui um poder jurídico sobre a conduta do importador, a ponto de compeli-lo ao pagamento do imposto.

30. O adquirente de mercadoria entrepostada caracteriza-se como um responsável tributário, pois a sua condição de sujeito passivo decorre do descumprimento do dever de impor, ao sujeito passivo originário, o pagamento do imposto.

31. A legislação infraconstitucional também prevê algumas situações de responsabilidade tributária. No caso do transportador e do depositário, a previsão legal é compatível com o princípio da isonomia e com o instituto da responsabilidade tributária, pois ambos dispõem de uma situação de poder jurídico sobre a conduta do importador. O mesmo se pode dizer em relação ao adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com a redução do imposto.

32. Com relação ao adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com a isenção do imposto, não se caracteriza a responsabilidade tributária. A isenção impede

a realização do fato jurídico tributário e, conseqüentemente, a instauração da relação tributária. Não havendo dever tributário por parte do sujeito passivo originário, não há que se falar em responsabilidade.

33. A base de cálculo deve, tanto quanto possível, ser uma grandeza apta a dimensionar a riqueza revelada na materialidade. Essa premissa se apóia, basicamente, no princípio da capacidade contributiva que informa os impostos em geral. O fato de o Imposto de Importação ser norteado por finalidades não arrecadatórias não desvirtua esse princípio, no que concerne à base de cálculo.

34. A base de cálculo do Imposto de Importação deve ser capaz de apreender o ângulo patrimonial da conduta de “submeter produto estrangeiro à soberania do Estado brasileiro”, por meio da importação.

35. Embora possa constituir um importante indício da riqueza tributada, o “preço” do produto não é um valor compatível com a materialidade da hipótese de incidência, pois pressupõe a realização de um negócio jurídico de compra e venda, ou de uma operação comercial qualquer. O título jurídico subjacente não integra a conduta de importar, tal como extraída da Constituição.

36. A base de cálculo possível do Imposto de Importação é representada pela noção de “valor econômico do produto”, ampla o suficiente para permitir a avaliação econômica das importações que não envolvem produtos adquiridos.

37. No nível infraconstitucional, a base de cálculo é disciplinada no CTN, no DL 37/66 e no AVA. Neste, a base de cálculo, quando a alíquota for *ad valorem*, corresponde ao valor aduaneiro, que pode ser apurado com base em métodos diversos. Qualquer que seja o método utilizado, ele deverá, sempre, visar à apuração do “valor

econômico do produto”, única grandeza considerada apta à mensuração da riqueza envolvida na conduta de “submeter produto estrangeiro à soberania brasileira”. Do contrário, estar-se-á diante de situação em que a base de cálculo produz a incompatibilidade interna da norma e a ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

38. O CTN e o DL 37/66 prevêm, ainda, uma base de cálculo para alíquotas específicas, que correspondem a um valor monetário fixo, determinado em relação a uma unidade de medida do produto. A base de cálculo representa a quantidade do produto importado, expressa na unidade de medida adotada. Essa espécie de base de cálculo, além de pouco utilizada, não atende aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, porque incapaz de dimensionar a prestação tributária de acordo com a riqueza presumida na hipótese.

39. A disciplina constitucional dada à alíquota do Imposto de Importação é a expressão da sua finalidade extrafiscal, como verdadeiro princípio que norteia a construção da regra-matriz de incidência. É pela variação das alíquotas que o Imposto de Importação realiza os interesses do Estado brasileiro na regulação do comércio exterior e do ingresso de bens em seu território.

40. A alteração das alíquotas está submetida às condições e limites definidos em lei formal, de natureza ordinária, sob pena de ilegalidade do ato do Poder Executivo.

41. A competência para alterar as alíquotas possui natureza regulamentar, e é exclusiva do Chefe do Poder Executivo, que a exerce no desempenho de uma função administrativa. O decreto não pode ultrapassar os limites impostos pela lei regulamentada, e deve ser motivado.

42. No âmbito da legislação infraconstitucional, esses limites encontram-se definidos na Lei Federal nº 3.244/57, com as modificações posteriores. A alteração das alíquotas do Imposto de Importação está limitada, ainda, às reduções progressivas estabelecidas no Protocolo de Marraqueche, do GATT 1994, e aos compromissos firmados no âmbito do Mercosul, dos quais resultou a TEC – Tarifa Externa Comum -, que fixa as alíquotas atualmente em vigor.

43. As peculiaridades que envolvem o Imposto de Importação, especialmente a sua materialidade, justificam que o pagamento seja exigido no mesmo local e no momento em que se realizar o despacho aduaneiro. A legislação infraconstitucional define o local e o momento da prestação de acordo com a regra-matriz de incidência. Apesar disso, está em desacordo com o princípio da estrita legalidade, pelo fato de que tais definições encontram-se veiculadas em atos infralegais.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. **Mercosul & União européia**: estrutura jurídico-institucional. 2. ed. Curitiba: Juruá, 1999. 222 p.
- ANDRADE, Manuel A. Domingues de. **Teoria geral da relação jurídica**: sujeitos e objecto. Coimbra: Almedina, 1997. v. 1, 302 p.
- ANDRADE, Manuel A. Domingues de. **Teoria geral da relação jurídica**: facto jurídico, em especial negócio jurídico. Coimbra: Almedina, 1998. v. 2, 480 p.
- ARMELLA, Sara. I dazi doganali. In: UCKMAR, Victor (Coord.). **Corso di diritto tributario internazionale**. Padova: Casa Editrice Dott. Antonio Milani (CEDAM), 1999. p. 111-156.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. 182 p.
- ATALIBA, G. **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. v. 1., 253 p.
- ATALIBA, G.; GONÇALVES, José Arthur Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 45, p. 24-31, jul-set. 1988.
- AUGUSTO FILHO, João. **O imposto de importação**: seleção de acórdãos do 3º Conselho de Contribuintes. Brasília: ESAF, 1983. 112 p.
- AYALA, Jose Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. **Fundamentos de derecho tributario**. 4. ed. Madrid: EDERSA, 2000. 420 p.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 1.063 p.
- BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 859 p.
- BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 1998. 164 p.
- BARRETO, Carlos Eduardo. **Constituições do Brasil**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1971. v. 1, 617 p.

BARRETO, C. E. **Constituições do Brasil**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1971. v. 2, 1.084 p.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. 621 p.

BIZELLI, João dos Santos; BARBOSA, Ricardo. **Noções básicas de importação**. 7. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000. 205 p.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999. 184 p.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. 399 p.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 78277/MG. Fazenda Nacional e Aeropetrol Táxi Aéreo S/A. Relator: Ministro Ari Pargendler. 08 set 1998. **Diário da Justiça da União**, Seção 1, 05 mar 2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 182673/AL. S/A Usina Coruripe Açúcar e Álcool e Fazenda Nacional. Relator: Ministra Nancy Andrichi. 02 mar 2000. **Diário da Justiça da União**, Seção 1, 03 abr 2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 185418/SP. Verticale Trading Importação e Exportação Ltda. e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Franciulli Netto. 09 mai 2000. **Diário da Justiça da União**, Seção 1, 19 jun 2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 196560/RJ. Fazenda Nacional e Organizações Gazire e Sadala Ltda. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. 18 mar 1999. **Diário da Justiça da União**, Seção 1, 10 mai 1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 213909/PR. Fernando Wilson Rocha Maranhão e União Federal. Relator: Ministro José Delgado. 02 set 1999. **Diário da Justiça da União**, Seção 1, 11 out 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 89.173/SP. Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Santos e União Federal. Relator: Ministro Moreira Alves. 31 out 1978. **Diário da Justiça da União**, Seção 1, 28 dez 1978.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 89.590/RJ. Serviço Social da Indústria – SESI e União Federal. Relator: Ministro Rafael Mayer. 21 ago 1979. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 91. p. 1.103-1.102, mar. 1980.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 90.512/SP. Metal Leve S/A Indústria e Comércio e União Federal. Relator: Ministro Moreira Alves. 07 ago 1980. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 99, p. 256-264, jan. 1982.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 104.306/SP. Fábrica de Máquinas WDB Ltda. e União Federal. Relator: Ministro Octavio Gallotti. 06 mar 1986. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 117, p. 782-786, ago. 1986.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 177.835/PE. Agrovap Agropecuária Vale do Prata S/A e Outros e União Federal. Relator: Ministro Carlos Velloso. 22 abr 1999. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 70, p. 240, jul. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 224.285/CE. União Federal e Ana Cristina Cysne Soares. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 17 mar 1999. **Diário da Justiça da União**, Seção 1, 28 mai 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 225.602/CE. União Federal e Destilaria Baía Formosa S/A. Relator: Ministro Carlos Velloso. 25 nov 1998. **Diário da Justiça da União**, Seção 1, 06 abr 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 273.308/SP. União Federal e Correio Popular S/A. Relator: Ministro Moreira Alves. 22 ago 2000. **Diário da Justiça da União**, Seção 1, 15 set 2000, p. 132.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 267.690/SP. Estado de São Paulo e Margraf – Editora e Indústria Gráfica Ltda.. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 25 abr 2000. **Diário da Justiça da União**, Seção 1, 10 ago 2000, p. 16.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão. Apelação em Mandado de Segurança nº 97.04.54798-6/PR. Import. Export. e Comércio Ancla Ltda. e União Federal. Relator: Juiz Fernando Quadros de Oliveira. 25 mai 1999. **Diário da Justiça da União**, Seção 2, 23 jun 1999.

BUENO, Francisco da Silveira. **Dicionário escolar da língua portuguesa**. 11. ed. Rio de Janeiro: FENAME, 1979. 1.263 p.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2. ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. 311 p.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999. 1.414 p.

CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao direito aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001. 507 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13. ed. rev. ampl. e atual. de acordo com a Emenda Constitucional n. 21/99. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. 672 p.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 5. ed. rev. e ampl. de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros, 1999. 377 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. atual. de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1993. 374 p.

CARVALHO, P. de B. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998. 260 p.

CARVALHO, P. de B. O instituto da isenção como instrumento da extrafiscalidade. **Revista Projeção**, São Paulo, Ano I, n. 11, p. 32-38, out. 1976.

CARVALHO, P. de B. **Teoria da norma tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. 200 p.

CARVALHO, P. de B. Decadência e prescrição. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n. 1, v. 2, p. 1-114, 1976.

CARVALHO, P. de B. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n. 3, p. 321-358, 1978.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do Poder Executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993. 270 p.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Para entender Kelsen**. São Paulo: Max Limonad, 1995. 84 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 801 p.

COÊLHO, S. C. N. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. 238 p.

COLANINO, Antonio Ziino; AICHINO, Juan O. Zanotti; BILLARDI, Cristian J. Mercosur: aspectos institucionales y tributários. In: UCKMAR, Victor (coord.). **Corso di diritto tributario internazionale**. Padova: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1999. p. 749-803.

DELMANTO, Celso. **Código penal comentado**. 3. ed. atual. e ampl. por Roberto Delmanto. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. 834 p.

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1949. 248 p.

DINIZ, Maria Helena. **A ciência jurídica**. 2. ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982. 211 p.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e “due process of law”**: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1986. 215 p.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1968.

ESTADOS UNIDOS. **The Constitution of the United States**. Special limited inaugural edition. Washington: Commission on the Bicentennial of the United States Constitution, 1989. 42 p.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema tributário do Mercosul**: o processo de harmonização das legislações tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999. 210 p.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito**: técnica, decisão, dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. 368 p.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. **Dicionário eletrônico Aurélio século XXI**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001. 1 CD-ROM.

FISCHER, Octávio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999. 207 p.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC87/96), ISS (DL 406/68), IPVA. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999. 823 p.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. 362 p.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999. 159 p.

HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. 2. ed. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994. 348 p.

HERNÁNDEZ, Francisco Clavijo; LARA, Sonsoles Mazorra Manrique de. La valoración de las mercancías en la renta de aduanas. In: AGÜERO, Antonio Agulló et al. **Valoración en derecho tributario**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991. p. 159-184.

HILÚ NETO, Miguel. **As regras-matrizes de incidência dos impostos aduaneiros**. São Paulo, 2000. 198 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica.

HILÚ NETO, M. Imposto sobre importações e bens virtuais. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Internet: o direito na era virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 71-82.

JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n. 14, p. 357-395, 1989.

JUSTEN FILHO, M. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985. 187 p.

JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986. 373 p.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 3. ed. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 637 p.

KELSEN, H. **Teoria pura do direito**. 6. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 427 p.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Imposto de importação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1979.

LACOMBE, A. L. M. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996. 256 p.

LAPATZA, José Juan Ferreiro et al. **Curso de derecho tributario: parte especial – sistema tributario: los tributos en particular**. 16. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000. 910 p.

LEAL, Rosemiro Pereira. **Soberania e mercado mundial: a crise jurídica das economias nacionais**. 2. ed., rev. e atual. Leme: Editora de Direito, 1999. 327 p.

LIMA, Sebastião de Oliveira. **O fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981. 191 p.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984. 157 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997. 255 p.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000. 438 p.

MÂNGIA, Joaquim Ferreira. **O imposto de importação e a política aduaneira**. Brasília: ESAF, 1983. 146 p.

MASSANET, Juan Ramallo. Hacia un concepto constitucional de tributo. In: **Temas pendientes de derecho tributario**. Barcelona: Cedecs Editorial, 1997. p. 33-46.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. 342 p.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1995.

MELO, Ruy de; REIS, Raul. **Manual do impôsto de importação e regime cambial correlato**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970. 231 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000. 845 p.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. 2 v, 1.670 p.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974. v. 1.

MIRANDA, P. **Tratado de direito privado**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974. v. 2, 576 p.

MIRANDA, P. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1, de 1969**. 2. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970. v. 2, 607 p.

MUNHÓZ, Francisco de Assis (Org.). **Código tributário aduaneiro do Mercosul**. Osasco: Fundação Instituto de Ensino para Osasco, 1995. 423 p.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989. 352 p.

NUNES, Pedro dos Reis. **Dicionário de tecnologia jurídica**. 2. ed. São Paulo: Livraria Freitas Bastos, 1952.

PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. 278 p.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa - texto atualizado com a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. São Paulo: Dialética, 2001. 271 p.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Crise econômica e reforma do estado no Brasil: para uma nova interpretação da América Latina**. Tradução de Ricardo Ribeiro e Martha Jalkauska. São Paulo: Editora 34, 1996. 359 p.

PIRES, Adilson Rodrigues. O sistema harmonizado e o valor aduaneiro como instrumentos de integração econômica. In: **Justiça tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 13-36.

PIRES, Adilson Rodrigues et al. **Código aduaneiro do Mercosul: comentários ao protocolo**. São Paulo: Aduaneiras, 1999. 343 p.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 272 p.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1979. 381 p.

ROCHA, Paulo Cesar Alves. **Valoração aduaneira no Brasil**. São Paulo: Aduaneiras, 2000. 137 p.

ROCHA, P. C. A. **Regulamento aduaneiro: anotado com textos legais transcritos**. 3. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001. 572 p.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995. 197 p.

RODRIGO, Susana Galera. **Derecho aduanero español y comunitario: la intervención pública sobre el comercio exterior de bienes**. Madrid: Civitas, 1995. 442 p.

ROYO, Fernando Perez. **Derecho financiero y tributario: parte general**. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000. 428 p.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 1999. 303 p.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e lei interna - investimentos na Ilha da Madeira – efeitos da Lei nº 9.249/95. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 17, p. 91-127, fev. 1997.

SCHOUERI, L. E. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 1999. 207 p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. rev. e atual. nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.1998). São Paulo: Malheiros, 1999. 871 p.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1963. 4v.

SILVA, D. P. **Noções de finanças e direito fiscal**. 3. ed. Curitiba: Guaíra, 1941.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **Comentários à Lei Aduaneira: decreto nº 91.030/85**. São Paulo: Aduaneiras, 1995. 515 p.

SOSA, R. B. **Temas aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos**. São Paulo: Aduaneiras, 1999. 168 p.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1980. 256 p.

SOUZA, H. D. Limites de alteração tarifária frente ao Mercosul e ao GATT (OMC). **Repertório IOB de Jurisprudência – Tributário, Constitucional e Administrativo**, São Paulo, n. 6, p. 136-142, 2ª quinzena mar. 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 4. ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. 394 p.

TORRES, R. L. **Normas de interpretação e integração no direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 439 p.

TOSI, Jorge Luis. **Derecho Aduanero**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996. 294 p.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. rev. e atual. Trad. e notas ao Direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999. 145 p.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. 294 p.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. 179 p.

VIEIRA, J. R. Imposto sobre produtos industrializados: atualidade, teoria e prática. In: **Justiça tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 513-557.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997. 335 p.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1994.

WITKER, Jorge. **Derecho tributario aduanero**. 2. ed. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1999. 511 p.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed., reformul. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998. 632 p.

XAVIER, A. **Direito tributário internacional do Brasil**. 5. ed., reformul. e atual. até outubro de 1998. Rio de Janeiro: Forense, 2000. 740 p.

ZOZAYA, Francisco Pelechá. **El código aduanero comunitario y su aplicación en España**. Madrid: Marcial Pons, 1995. 218 p.

ZOZAYA, F. P. **El origen de las mercancías en el regimen aduanero de la Unión Europea**. Madrid: Marcial Pons, 1999. 145 p.

ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. **La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria**. Bilbao: Servicio Editorial, Universidad del País Vasco, 2001. 243 p.