

CIT-55

98

TEXTO
053

COMPLEMENTAR

Conselho Editorial

Vinicius Vieira
Alexandre Jean Daoun
Marcelo Magalhães Peixoto
Priscila Tanaca

MIGUEL HILÚ NETO
Mestre em Direito Tributário PUC-SP
Advogado Tributarista
Professor do IBET

IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÕES e IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÕES

Atendimento ao consumidor:
Informações, dúvidas e sugestões
consumidor@quartierlatin.art.br

Editora Quartier Latin do Brasil
Rua Santo Amaro, 349 - CEP 01315-001
Vendas: Fone (11) 3101-5780
Email: vendas@quartierlatin.art.br

02843
BARRAS CARVALHO ADVOGADOS

Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, verão de 2003
quartierlatin@quartierlatin.art.br

do modelo teórico eleito, construído por abstração, aos impostos aduaneiros, será possível descrever as regras-matrizes de incidência de cada qual, atingindo os objetivos do trabalho.

Capítulo 2

O Aspecto Material

2.1. O PONTO DE PARTIDA CONSTITUCIONAL

Inicia-se a análise deste aspecto das regras-matrizes de incidência dos impostos aduaneiros pelos enunciados constitucionais atinentes à matéria, dada a sua preponderância hierárquica em relação aos demais.

Veja-se, também, que a Constituição Federal elegeu como critério de repartição da competência tributária a materialidade das regras-matrizes de incidência dos impostos.⁶² Então, a constatação da existência de um núcleo de significação e a verificação do conteúdo semântico dos enunciados prescritivos constitucionais que outorgam tal competência são necessárias para a adequada descrição desses tributos, em especial para a delimitação do poder legiferante do legislador infraconstitucional. Nesse sentido:

“se a amplitude da significação dos enunciados prescritivos que fixam a competência tributária ficasse ao talante do legislador infraconstitucional, forçoso se-

62 - Cf., nesse sentido, LIMA GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a renda - pressupostos constitucionais*. São Paulo : Malheiros, 1997. p. 90.

ria reconhecer o caráter sugestivo da repartição levada a efeito pelo constituinte, o que implicaria a inexistência de limitação à competência impositiva, e a abertura de espaço para conflitos de toda a ordem entre os entes tributantes."⁶³

Na CF/88 encontra-se a previsão da competência de a União tributar as operações de comércio exterior, cujos enunciados que a prevêem limitam, imediata e inicialmente, a materialidade do antecedente normativo. Veja-se:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
(...)"

Extraí-se desse artigo, em primeira aproximação ao tema, o aspecto material do antecedente da regra-matriz de incidência do imposto sobre importações, *importar produtos estrangeiros*, e do imposto sobre exportações, *exportar produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior*.

Note-se que a outorga constitucional (à União) da competência para tributar operações de importação e de exportação foi realizada tomando por base o aspecto material da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, importar ou exportar produtos. De fato:

"A Constituição Federal já estabeleceu alguns parâmetros que não podem mais ser afastados para o exercício da competência conferida à União. O imposto deverá incidir sobre a *importação* de produtos

63 - BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001. p. 65.

estrangeiros. Esse é o critério material da hipótese de incidência do Imposto de Importação, o qual já vem estabelecido na Carta Magna. Sobre esse ato – importação de produtos estrangeiros – pode incidir o Imposto de Importação cuja competência foi constitucionalmente conferida à União".⁶⁴

Do texto constitucional extraem-se, assim, quais são os verbos componentes dos aspectos materiais: *importar* e *exportar*, e quais são seus complementos: *importar produtos estrangeiros*, *exportar produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior*.

A partir daí é possível iniciar a descrição dos aspectos materiais do antecedente da regra-matriz de incidência dos impostos aduaneiros, a ser completada com elementos contidos nos enunciados prescritivos infra-constitucionais.

2.2. IMPORTAR E EXPORTAR

Sendo 'importar' o verbo denotador da conduta descrita no antecedente da regra-matriz de incidência do imposto sobre importações, é de delimitar, inicialmente, seu conteúdo semântico, no intuito de descrever esse aspecto.

Busca-se tal delimitação em repertório semântico abalizado, o Vocabulário Jurídico elaborado por De Plácido e Silva, que estatui, sob a rubrica 'importação':

"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

64 - 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. p. 87.

por mar, por terra ou por ar, de um país estrangeiro para o território nacional".⁶⁵ (destaque no original)

A delimitação do conteúdo do verbo importar, assim, indica uma ação de trazer para dentro, de fazer vir, de buscar algo alhures e colocá-lo no território do importador.

O verbo 'exportar', por sua vez, é aplicável no sentido de enviar para fora, remeter, deslocar do território do exportador para outro. Em sua definição do vocábulo, De Plácido e Silva assevera:

"Exportação. Derivado do latim *exportatio*, de *exportare* (levar para fora), indica, na terminologia comercial e jurídica, toda *ato de remessa* de uma mercadoria ou produto para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida.

Tecnicamente, pois, o vocábulo *exportação* envolve, simples e puramente, o sentido de saída de mercadorias para país estranho.

Desse modo, não se entende *exportação*, a circulação ou trânsito dentro de um país, isto é, em seus limites territoriais, pois que exportar é *mandar para fora*. E, juridicamente, *para fora* quer significar para outro país ou para país estrangeiro".⁶⁶ (destaque no original)

Já Pedro Nunes delimita o conteúdo semântico do vocábulo 'exportar' como sendo "Enviar produtos de um país para outro ou para praças dentro do próprio país".⁶⁷

Vêem-se pontos de toque entre os dois conceitos: a conduta de exportar denota o envio de produtos para

65 - SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 2.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1990. p. 422.

66 - SILVA, De Plácido e. *Vocabulário...* p. 252.

67 - NUNES, Pedro. *Dicionário de tecnologia jurídica*. 12.ed. revista, ampliada e atualizada. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1990, p. 21.

outro território que não aquele do produtor/exportador. Vê-se, também, uma divergência: enquanto o primeiro conceito limita o significado do substantivo 'exportação' às remessa ao exterior, o segundo o amplia para abarcar remessas de produtos dentro de um mesmo país.

Esse último conceito é mais preciso, especialmente estando sob análise o sistema de direito positivo de um Estado organizado sob a forma federativa: sendo autônomas as unidades da Federação, inclusive tributariamente, às remessas de produtos de uma à outra são atribuídas conseqüências jurídicas. Por essa razão, a inclusão do destino dos produtos quando da limitação do conteúdo semântico do verbo 'exportar' mostra-se adequada. Essa é a função da especificação *exportar para o exterior*, contida no texto da Constituição Federal, de que se tratará mais adiante.

2.3. OS PRODUTOS

Considerando que os objetos das operações de importação e de exportação são produtos, conforme previsto pela CF/88, é de preencher o conteúdo semântico desse vocábulo, na descrição do aspecto material dos impostos aduaneiros. Nesse intuito, cite-se seu conceito, a partir da lição de De Plácido e Silva:

"Do latim *productus*, de produção, em sentido lato entende-se toda *coisa* ou toda *utilidade*, que se extraiu de outra coisa ou que dela se obteve.

Desse modo, *produto* exprime a *utilidade de produzida*, ou seja, o *resultado* obtido da *ação de produzir* (produção)".⁶⁸ (destaque no original)

68 - SILVA, De Plácido e. *Vocabulário...* p. 464.

Pedro Nunes afirma:

"PRODUTO - Tudo aquilo que se extrai da coisa ocasionalmente, ou sem periodicidade, com redução da própria substância que, por sua natureza, não se reproduz: a mica ou o ouro, que se extrai de uma mina; a madeira que se tira de uma floresta, etc. 2 (leg. ind.) - a coisa que se obtém da industria humana, empregada para transformar em utilidades a matéria prima: *produto* manufaturado".⁶⁹

Já Sebastião de Oliveira Lima conceitua produto e o diferencia de mercadoria, na forma seguinte:

"Sabendo-se que *produto* é gênero do qual *mercadoria* é espécie e conceituados o primeiro como sendo um bem móvel e corpóreo, enquanto que o segundo é um bem móvel, corpóreo e destinado ao comércio (...)"⁷⁰ (negrito no original; sem destaque no original)

Por sua vez, Américo Masset Lacombe assevera:

"Produto é toda coisa móvel corpórea. Ou será um produto da natureza ou da atividade humana".⁷¹ (sem destaque no original)

Também, veja-se a lição que se extrai da teoria do direito econômico:

"Decompondo o 'fato produção', ainda na feição econômica, deparamos com os seus 'elementos', também chamados 'fatores', que são:

a) Recursos Naturais ou Matérias-Primas;

69 - NUNES, Pedro. *Dicionário de tecnologia jurídica*. 12.ª ed. amp. e atual. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 1990, p. 687.

70 - LIMA, Sebastião de Oliveira. *O fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira*. São Paulo : ed. Resenha Tributária, 1981, p. 45-46.

71 - LACOMBE, Américo Masset. *Imposto de importação*. São Paulo : ed. Revista dos Tribunais, 1979, p. 14.

b) Trabalho;

c) Capital (Bens de Produção - Tecnologia - Dinheiro);

d) Organização.

A reunião desses fatores constitui o 'processo produtivo' e leva ao 'produto', o que se faz pela aplicação da inteligência do homem, quando lhe damos orientação econômica.

Tais elementos, portanto, são 'bens econômicos' que o homem reunirá visando a satisfação de interesses, tanto individuais quanto coletivos".⁷²

E, sintetizando, José Roberto Vieira:

"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, 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).⁷³ (negrito no original; sem destaque no original)

O objeto da conduta de importar haverá de ser, portanto, um bem material resultante da atividade humana de extração ou de transformação dos elementos da

72 - SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito econômico*. São Paulo : LTR, 1999, p. 435. Definindo "bem econômico", esse autor assevera ser "aquele que, existindo em quantidade inferior à necessária, é capaz de satisfazer uma necessidade e, por isso, exige do homem determinado esforço para alcançá-lo". *Primeiras linhas ...* p. 173.

73 - VIEIRA, José Roberto. *IPI - A Regra-Matriz de Incidência - texto e contexto*. Curitiba : Juruá, 1993, p. 72-73.

natureza em níveis cada vez mais elevados (matérias-primas, produtos intermediários, produtos elaborados).

2.3.1. PRODUTOS COMO BENS CORPÓREOS E 'BENS VIRTUAIS'

Diante de uma nova ordem de considerações introduzida pela criação da *internet*, revivem dúvidas sobre a amplitude do conteúdo semântico do vocábulo produto, no que toca à absorção dos bens incorpóreos, em específico os denominados "bens virtuais", assim definidos:

"(...) todas as utilidades, economicamente avaliáveis, que, constituídas em meio eletrônico, são formadas por conjuntos de elementos lógicos (zeros e uns), e que podem ser entregues do elaborador ao consumidor mediante transferência eletrônica pela *internet* (*download*).

A natureza jurídica desses bens é a de coisas (em sentido amplo) não corpóreas. Por sua vez, a natureza jurídica da transação que os tenha por objeto deve ser verificada caso a caso, sendo ora uma compra e venda de bens não corpóreos, ora uma prestação de serviços, ora uma cessão de direitos.

Fazem parte desse grupo os programas de computador (*softwares*), as prestações de serviços entregues via correio eletrônico, as transferências audiovisuais (como as músicas em formato MP3) e tudo o mais que a inventividade humana criar para ser transmitida pela *internet*, e que se enquadre no conceito descrito."⁷⁴

74 - HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre importações e bens virtuais*. In "Internet - O Direito na Era Virtual". Coord. Luís Eduardo Schouert. 2.ed. Rio de Janeiro : Forense, 2001. p. 74.

De posse das definições de produto já transcritas, extraem-se pontos comuns ora relevantes: a necessidade de produto ser um bem corpóreo, que atende às necessidades humanas (por isso avaliáveis economicamente), resultante da transformação, progressiva, dos elementos da natureza. Então, a doutrina predominante entende ser ínsita ao conceito de produto a sua existência física, corpórea, atômica.

De posse do conceito doutrinário, mister se faz verificar se ele foi construído a partir do significado comum do vocábulo ou se ele é utilizado em seu sentido técnico, extraído do sistema de direito positivo.

Sobre esta questão, cite-se, desde logo, a opinião de Américo Masset Lacombe:

"(...) no tocante à palavra produto, podemos admitir que a Constituição realmente a utilizou no seu sentido vulgar (...)"⁷⁵

Admite esse autor, portanto, que o vocábulo produto não foi utilizado em sentido técnico. Assim, a evolução da linguagem - que alarga seu conteúdo semântico - haveria de ser apropriada pelo direito. Por outra, se o vocábulo produto foi utilizado em sua acepção comum, os bens outrora excluídos do conceito poderiam estar, agora, abarcados por essa categoria para fins jurídicos.

Considerando a amplitude do conteúdo semântico vulgar desse vocábulo (que inclui, em linhas gerais, tudo aquilo que é passível de ser alienado onerosamente); considerando os conceitos citados (todos técnicos) e avaliando o sistema de direito positivo, entende-se diversamente, ou seja, que o vocábulo foi utilizado em sua acepção técnica e, portanto, mais estreita.

75 - LACOMBE, Américo Masset. *Imposto ...* p. 14

Isso porque, primeiramente, ao repartir a competência tributária, a Constituição Federal de 1988 outorgou à União o poder de instituir impostos sobre a importação, sobre a exportação e sobre a industrialização de produtos; por outro lado, deu aos Municípios o poder de criar imposto sobre serviços. Considerando que os serviços podem ser incluídos no conceito mais amplo de produtos (a despeito de serem bens não corpóreos), vê-se, de pronto, a diferenciação levada a termo pelo texto constitucional.

Constata-se, então, que o legislador constitucional não incluiu os serviços (que são produtos em acepção ampla e não técnica) no conceito de produto, limitando, desde logo, seu conteúdo semântico.

O mesmo ocorre em relação aos bens imóveis, cuja tributação não foi incluída na competência da União de tributar as condutas humanas que tenham por objeto produtos. Dessa forma, pode-se concluir que, nos termos da Constituição Federal, produtos são bens móveis e corpóreos.

Ainda, já à época da promulgação da Carta e dos instrumentos legais infraconstitucionais que regulamentaram os impostos aduaneiros, havia bens sem existência corpórea que poderiam ser abarcados pelo conceito de produto, mas que não o foram. Exemplos disso são as marcas, as patentes, a tecnologia, o *know how*, etc., que, embora passíveis de serem transacionados e, também, de serem incluídos no conceito vulgar de produto, não foram abarcados pela legislação (constitucional e infraconstitucional) atinente à matéria.

Saliente-se que, na linguagem comum, podem ser produtos tanto os bens corpóreos quanto os não corpóreos. Não raro se ouvem expressões como "produtos ju-

rídicos", "produtos contábeis", "produtos intelectuais", etc. Essa acepção mais larga, contudo, não foi a adotada pela Constituição Federal, que diferenciou, claramente, produtos de serviços, de propriedade intelectual e industrial, etc.

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.⁷⁶ Excluem-se, dessa forma, os bens que não têm existência física, como aqueles transferidos por *download*.

No que toca à legislação infraconstitucional, a interpretação sistemática do direito positivo leva a essa mesma conclusão. Iniciando pelo imposto sobre importações, veja-se que não há a previsão da tributação da internação de bens não corpóreos. O máximo que há, mediante previsão no Acordo sobre Valoração Aduaneira,⁷⁷ é a inclusão, na base de cálculo do mencionado imposto, dos valores pagos a título de *royalties* e afins, mas como integrantes do bem corpóreo, não como bens à parte.

Quanto à legislação do imposto sobre produtos industrializados - IPI -, o seu Regulamento⁷⁸ parte da noção de bem corpóreo para considerar produto industrializado aquele obtido pela sua transformação. O produto industrializado é, assim, a matéria-prima (bem corpóreo) transformada.

76 - Em sentido contrário opina Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, em seu artigo *Tributação na Internet*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 59. São Paulo : agosto de 2000, p. 76-81.

77 - Decreto 92.930, de 16 de julho de 1986, artigo 8º.

78 - Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, artigos 3º e 4º.

Então, de todo o sistema jurídico-tributário vigente no Brasil extrai-se um vetor, um princípio eleito pelo legislador, a partir do legislador constitucional: **para fins de tributação, produto é bem corpóreo e móvel**, e os impostos que incluam seu conceito no aspecto material não incidem sobre bens que não tenham essas características, que não sejam formados por átomos. Ferir esse princípio implicaria a quebra do sistema e, via de consequência, a ofensa ao princípio da igualdade.⁷⁹

Sobre o tema, assevera Marco Aurélio Greco:

"A legislação constitucional, e a específica dos impostos sobre Comércio Exterior, sempre enfocou a incidência das regras, predominantemente adotando a noção de coisa ou mercadoria; vale dizer, apoia-se numa noção de algo que existe, em função de existirem determinados átomos.

Se examinarmos, por exemplo, a Constituição Federal, no seu artigo 153, I ou o Código Tributário Nacional, no seu artigo 19, encontraremos a previsão de que compete à União instituir imposto sobre *produtos* estrangeiros. *Produtos* vistos aqui como *coisas materiais*. Este é o objeto clássico do Comércio Exterior".⁸⁰ (sem destaque no original)

Constata esse autor, portanto, o vetor antes mencionado: tributa-se, apenas, pelo imposto correlato, a im-

79 - Ricardo Lobo Torres, ao descrever o pluralismo metodológico da interpretação do direito afirma: "O método sistemático não é apenas lógico. Possui dimensão *valorativa*, pois visa a compreender a norma dentro do sistema jurídico, que é aberto, direcionado para os valores - especialmente a justiça e a segurança - e dotado de historicidade". *Normas ...* p. 85. (grifos no original). Sobre a violação de princípio e igualdade ver TIPKE, Klaus. *Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário*. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. coord. Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 520 e CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996. p. 18-19.

80 - GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 47.

portação de coisas materiais, de bens com existência física. Assim, qualquer alteração desse vetor haverá de ser realizada coerentemente, mediante alteração legislativa, inclusive constitucional. Nesse sentido, conclui Cristiano Gabarini (em tradução livre):

"Note-se, por fim, que a ausência de um 'bem físico' como objeto de transação levou, de outro lado, o mesmo *Committee on Fiscal Affairs* a sugerir que se considere, para o fim dos impostos sobre consumo, como prestações de serviços todas as operações de comércio eletrônico direto (o que importa, em particular, a não sujeição dessas transações ao imposto aduaneiro)".⁸¹ (sem destaque no original)

E, da mesma forma, Victor Uckmar:

"(...) Por fim, no que toca aos direitos aduaneiros, (...) primeiramente o Governo dos Estados Unidos (...) excluiu sua incidência sobre os bens fornecidos diretamente via internet (naturalmente são aplicáveis se há a passagem da fronteira dos bens ainda se comercializados via internet).

É a linha seguida também pela OCDE (...)"⁸²

Então, qualquer que seja a coisa adquirida por *download*, sua importação não está sujeita à incidência

81 - GABARINI, Cristiano. *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*. Texto acessível no endereço eletrônico: www.uckmar.com/next/gabarini.htm. No original "Si noti, in fine che l'assenza di un "bene fisico" quale oggetto della transazione ha portato, d'altro lato, lo stesso Committee on fiscal Affairs a suggerire di considerare, ai fini delle imposte sui consumi, quali prestazioni di servizi tutte le operazioni di commercio elettronico diretto (il que comporta, in particolare, la non assoggettabilità di siffatte transazioni alle imposte doganali)".

82 - UCKMAR, Victor. *La fiscalità del commercio elettronico. Attualità e prospettive*. Texto acessível no endereço eletrônico www.uckmar.com/opinioni/opi031.htm, p. 5. No original: "Infine per quanto riguarda i dati doganali, (...) per primi il Governo degli Stati Uniti (...) li ha esclusi per i beni forniti direttamente via internet (naturalmente sono applicabili se vi è il passaggio del confine di beni anche se commercializzati via internet). Ed è la linea seguita anche dall'OECD (...)".

do imposto correlato, pois a conduta realizada (importação de bem não corpóreo) não coincide com aquela descrita no antecedente da norma impositiva, em específico no aspecto material, qual seja *importar produtos*, assim entendidos os bens móveis e corpóreos, economicamente avaliáveis.

Caso se ampliasse esse conceito, além da quebra do sistema e a conseqüente ofensa ao princípio da igualdade, estar-se-ia realizando interpretação extensiva, o que é vedado em nosso sistema jurídico-tributário. Assim, *"em nosso sistema não pode ser aplicado método interpretativo de construção, integração, analogia ou extensão, de que resulte a criação ou modificação do tributo, pois se a lei não o previu, ele não pode surgir ou tornar-se maior ou menor, por outra via"*.⁸³ (sem destaque no original)

Não se nega a existência de *valor* nos bens virtuais. Tampouco a manifestação de capacidade contributiva daqueles que os adquirem. Afirma-se, apenas, que a sua tributação não poderá ser realizada pelo existente imposto sobre importações, pois, caso assim se tentasse fazer, estar-se-ia ferindo o sistema de direito positivo vigente em nosso país e transformando o intérprete em legislador constitucional.

Dessa forma, havendo manifestação exterior de riqueza, existindo a capacidade contributiva, pode a

83 - NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2.ed. São Paulo : ed. Revista dos Tribunais, 1965, p. 24. Ao definir interpretação extensiva, assevera: "a situação de fato é clara, mas a de direito obscura, ou melhor, o intérprete procura fazer o texto alcançar a situação de fato, ele faz com que um caso, que não parece estar incluído na norma, nela se compreenda." *Da interpretação* ... p. 105. Em outra passagem, assevera o mesmo autor: "não basta para atender ao princípio da legalidade que apenas teoricamente seja efetivada em conformidade com o fato gerador tal como descrito na lei material, sem o que não estará sendo cumprida a vontade da lei, ou melhor, a autoridade administrativa estará se substituindo à lei, o que é defeso". *Da interpretação* ... p. 102.

União criar a tributação da importação dos *bens virtuais*, porém mediante a utilização dos instrumentos constitucionais próprios para tal, quais sejam, a emenda constitucional ou a competência residual.⁸⁴

Ainda, não se nega a necessidade de interpretação que leve em consideração o Estado Democrático de Direito, previsto pela Constituição Federal de 1988, tampouco uma interpretação que prestigie os fins sociais da lei e a evolução histórica do fenômeno jurídico (nas palavras de Marco Aurélio Greco⁸⁵). Ao contrário, visa-se exatamente garantir o Estado Democrático de Direito, mediante a adequada interpretação do sistema de direito positivo enquanto tal, em especial o princípio da estrita legalidade tributária, que garante a democracia e a aplicação dos fins sociais da lei.

Por outro lado, chama-se a atenção para a possibilidade de a importação de bens virtuais ser tributada mediante introdução de norma jurídica que assim o preveja, o que fará o direito chegar mais perto da realidade cibernética.⁸⁶

84 - Ressalte-se que não se está aqui sugerindo a criação de um tributo sobre a transferência de informações pela rede, idéia balizada no estrangeiro de *bit tax*. Ao contrário, um tributo dessa natureza traria consigo sérias dúvidas acerca de sua constitucionalidade, especialmente por limitar a liberdade de expressão e por tributar condutas sem conteúdo econômico e sem, portanto, manifestações de capacidade contributiva. Sugere-se, sim, a possibilidade de tributação da transferência de bens com conteúdo econômico, de um país a outro, pela rede. Sobre as alternativas à tributação na Internet e sobre o *bit tax*, vide DOERNBERG, Richard e HINNEKENS, Luc. *Electronic commerce and international taxation*. Haia : Kluwer, 1999, p. 359-363.

85 - GRECO. *Internet*, p. 96.

86 - Ressalte-se que a conclusão a que se chegou coincide com a determinação da Secretaria da Receita Federal, que, ao tratar da tributação da importação de *software*, restringe a incidência do imposto correlato ao valor do suporte físico que o acompanha, evitando, assim, a tributação de bem incorpóreo (direito de autor sobre o programa). Cite-se, nesse sentido, manifestação daquele órgão: "Tributação na Importação de Software. Softwares pagam 60% (sessenta por cento) sobre o meio físico, somente se o valor do meio físico vier discriminado separadamente na Nota Fiscal. Atenção:

2.3.2. PRODUTO E MERCADORIA

Outro parêntesis deve ser aberto, neste ponto, para analisar a aplicação, por vezes, do vocábulo 'mercadoria', em textos legais infraconstitucionais, em lugar do vocábulo 'produto'. Cite-se, entre tantos exemplos, o disposto no artigo 1º, do Decreto-Lei nº 37/66, de 19 de novembro de 1966:

"Art. 1º O Imposto de Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.

§ 1º Para fins de incidência do imposto, considerar-se-á também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retornar ao País, salvo se:

(...)" (sem destaque no original)

Os conceitos de produto e de mercadoria são diversos, sendo este mais estreito que aquele, pois denota apenas os bens objetos de mercancia, bens de comércio. Nesse sentido:

"*Mercadoria* é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo fixo".⁸⁷ (destaque no original)

Caso o valor do meio físico não seja discriminado na Nota Fiscal o pagamento do imposto recairá sobre o valor total da remessa". Esse texto pode ser extraído no endereço eletrônico "www.receita.fazenda.gov.br". Nesse sentido, vide o Decreto nº 2.498, de 13 de fevereiro de 1998, art. 20, e a Solução de Consulta nº 63, de 29 de julho de 2002, publicada no DOU de 20 de agosto de 2002.

87 - SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS - teoria e prática*. 2.ed. São Paulo : Dialética, 1996. p. 18.

Ainda, para Hugo de Brito Machado:

"Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis *destinadas ao comércio*. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio. Por isto, o ICMS não deveria incidir sobre a importação de bens de uso do próprio importador, conforme temos há muito sustentado e entendeu a final o Supremo Tribunal Federal".⁸⁸ (destaque no original)

E, por fim, reitere-se a posição de Américo Masset Lacombe:

"Produto é, portanto, um bem móvel e corpóreo, enquanto que mercadoria tem um conceito mais restrito, pois é um bem móvel, corpóreo, destinado ao comércio".⁸⁹

Deflui dos conceitos transcritos que 'mercadoria' e 'produto' não são sinônimos. Pode-se diferenciá-los pelo intuito da realização da operação, o qual há de ser específico quando o objeto for mercadoria (o intuito é comercial), enquanto não há essa necessidade no que toca às operações que têm por objeto produtos.

Emerge, daí, a imposição de verificar se o legislador infraconstitucional limitou a incidência dos impostos aduaneiros apenas às operações que tenham por

88 - MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo : Dialética, 1997. p. 29.

89 - LACOMBE, Américo Masset. *Imposto de importação*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1979. p. 18.

objeto mercadorias, ou se meramente aplicou o vocábulo com acepção incorreta, ou seja, onde se lê mercadoria, leia-se produto.

Para fazer essa análise, é de interpretar sistematicamente o direito positivo, para verificar se é prescrita a tributação, pelos impostos aduaneiros, de bens que não são mercadorias.

Veja-se, nesse sentido, a incidência do imposto sobre importações quando da internação de produtos em bagagem de viajante,⁹⁰ que não se incluem no conceito de mercadoria. Assim, em diploma legal posterior e de mesma hierarquia que aquele que menciona o vocábulo mercadoria, encontra-se a previsão de tributação de bens que não se incluem em seu conceito, que são produtos.

Dessa forma, verifica-se que, a despeito de haver utilizado o vocábulo 'mercadoria', o legislador infraconstitucional prevê a incidência dos impostos aduaneiros tanto sobre os bens objetos de comércio quanto aqueles que não o são. Conclui-se que há uma imprecisão terminológica a ser afastada, sendo tributáveis todas as operações de importação e de exportação que tenham por objeto produtos, consoante disposto na CF/88 e no CTN. Portanto, na legislação infraconstitucional onde se lê 'mercadorias', leia-se 'produtos'. Nessa mesma linha:

"Ora, bagagem é o exemplo típico de produto que não é mercadoria, isto é, que não se destina à mercância e a destinação a ela de toda a seção II do capítulo III do Título I do Decreto-Lei nº 37/66 é a indicação de que o legislador ordinário denominou impro-

90 - Cf. o Decreto-Lei nº 2.120 de 14 de maio de 1984 e artigo 87 do Regulamento Aduaneiro brasileiro.

priamente de mercadorias aquilo que deveria ter sido chamado de produtos. Resulta daí que, para os efeitos do imposto de importação, "produtos" e "mercadorias" são palavras sinônimas e como tal devem ser entendidas. A essa conclusão chegaram não apenas estudiosos nacionais mas também grandes doutrinadores estrangeiros".⁹¹ (sem destaque no original)

"(...) não há diferença entre bens e mercadorias para efeito do tributo aduaneiro, embora a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional se refiram a "produtos" e o artigo 1º do Decreto-Lei nº 37 de 1966 a "mercadorias". Pretendeu-se que a legislação de nível ordinário teria utilizado parte de sua competência, de sorte a que o imposto incidisse apenas sobre uma espécie de bens: as mercadorias. Tal distinção é, todavia, improcedente, dada a subjetividade do conceito de mercadorias, cuja caracterização depende do destino que o comerciante pretenda dar ao bem, que não se coaduna com o sistema aduaneiro, que normalmente considera os produtos independentemente da finalidade que lhes irá dar o importador, bem como por serem considerados como tributáveis inúmeros bens que certamente não são mercadorias, como roupas e objetos pessoais de passageiros e bens de capital para uso de quem realiza a importação".⁹²

91 - LIMA, Sebastião de Oliveira. *O fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 46. Em sentido contrário, cite-se a posição de Américo Masset Lacombe. *Imposto...* p. 12-23.

92 - SOUZA, Hamilton Dias de. *Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional*. São Paulo: Resenha Tributária, 1980. p. 28-29.

2.4. OS OBJETOS DIRETOS

De posse do conceito de produto, aplicável a ambos os impostos aduaneiros, mister se faz analisar a alternativa constitucionalmente prevista para o objeto direto do verbo exportar, qual seja, produtos nacionais ou nacionalizados, e sua aplicabilidade ao verbo importar.

Nesse sentido, é imprescindível delimitar o conteúdo semântico do vocábulo 'nacionalizados', para avaliar sua pertinência à descrição da materialidade do antecedente. Busca-se essa delimitação na lição de Roosevelt Baldomir Sosa:

"Nacionalizar é atribuir ao produto de procedência estrangeira o mesmo *status* do produto nacional. A nacionalização, com efeito, visa colocar o produto de procedência estrangeira em condições de circular economicamente. Em outros termos, nacionalizar é incorporar o produto de procedência estrangeira no aparelho produtivo nacional.

O ato administrativo que formaliza a nacionalização é o desembaraço aduaneiro".⁹³ (sem destaque no original)

Acrescentando outros elementos, Ruy de Melo e Raul Reis afirmam: "Nacionais são as mercadorias originariamente brasileiras e nacionalizadas são as mercadorias originariamente estrangeiras, tornadas nacionais pelo pagamento dos tributos devidos".⁹⁴

⁹³ - SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários à Lei Aduaneira : Decreto nº 91.030/85*. São Paulo : Aduaneiras, 1995, p. 101.

⁹⁴ - MELO, Ruy de; REIS, Raul. *Manual do imposto de importação e regime cambial correlato*. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1970, p. 44. (sem destaque no original)

Tem-se, pois, que nacionalizado é o produto de origem estrangeira incorporado ao patrimônio nacional. Para tal, há que desembaraçá-lo, momento em que são pagos os tributos devidos pela importação, perdendo a condição de estrangeiro, adquirindo "cidadania brasileira". Nessa mesma linha, afirma Héctor B. Villegas:

"Con referencia a la importación, debe destacarse que "importación, despacho a plaza o nacionalización" son expresiones técnicamente sinónimas (con respecto a este tributo), y se refieren al momento en que se formaliza el despacho aduanero de la mercadería con el consiguiente pago de los derechos establecidos, con lo cual la mercadería deja de considerarse extranjera para convertirse en nacional. Esto último significa que las mercaderías quedan equiparadas a las nacionales desde el punto de vista aduanero, y no pueden ser afectadas por tributos de importación creados con posterioridad al momento del despacho a plaza".⁹⁵ (sem destaque no original)

⁹⁵ - VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires : Depalma, 1994, p. 714. Faça-se uma ressalva, neste ponto, sobre a utilização de lições advindas do direito comparado. Tem-se o intuito de descrever o sistema de direito válido *hic et nunc*. Contudo, tratando-se de institutos genéricos, colhidos na seara da teoria geral do direito tributário, são aplicáveis, e cientificamente correta essa aplicação, as lições oferecidas por doutrinadores estrangeiros. Assim, "La posibilidad y fertilidad de las investigaciones jurídicas-comparadas se basan en que las soluciones de un orden jurídico positivo son, con frecuencia, respuestas a problemas jurídicos *generales*, que se plantean de la misma o similar manera en todos o en la mayor parte de los órdenes jurídicos". LARENZ, Karl. *Metodología ...* p. 181. Além disso, a crescente regulamentação internacional dos impostos aduaneiros vem lhes outorgando homogeneidade nos diversos sistemas de direito positivo nacionais, o que também corrobora a utilidade e o rigor científico da utilização de lições advindas do direito comparado. Nesse sentido, "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". ARMELLA, Sara. *I dazi doganali*. In: *Corso di diritto tributario Internazionale*, (coord. Victor Uckmar). Milão : Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1999, p. 111. Em tradução livre: "O direito aduaneiro - diferentemente de outros setores do direito tributário - caracteriza-se pela forte analogia existente entre os ordenamentos dos estados, compostos de institutos jurídicos muito similares ou até coincidentes".

Vê-se, do exposto, uma diferença que deve ser notada para a mais precisa determinação do aspecto material do imposto sobre exportações: 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.

Sendo nacionais os produtos, outrora estrangeiros, incorporados ao patrimônio brasileiro pelo desembaraço aduaneiro e o pagamento dos tributos de aduana, ainda que fosse omissivo o texto constitucional neste ponto não seria possível a tributação da exportação de produtos nacionalizados. Em consequência, a menção à exportação de produtos nacionais já seria suficiente para abarcar a hipótese dessa conduta ter por objeto produtos nacionalizados.

Nota-se que o legislador constitucional não deixou margem a dúvidas ao incluir, na materialidade do antecedente normativo do imposto sobre exportações, tanto os produtos originariamente produzidos no Brasil quanto os nacionalizados. Utilizar-se-á essa distinção, aqui também, no intuito de precisar o máximo possível a linguagem científica.

Enfim é possível, a partir do texto da Constituição Federal, delinear os primeiros contornos do aspecto material do antecedente da regra-matriz de incidência do imposto sobre exportações como sendo: *exportar, para o exterior, produtos nacionais ou nacionalizados*.

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-lo⁹⁶.

Da lição de Roosevelt Baldomir Sosa extrai-se o conceito de produto desnacionalizado, a saber:

"(...) desnacionalizar é retirar, pela exportação (definitiva ou temporária), um bem da circulação econômica nacional. A desnacionalização, tal como a nacionalização, é reconhecida igualmente pelo desembaraço aduaneiro, apenas que é desembaraço de exportação".⁹⁷

Embora o legislador constitucional não tenha incluído expressamente o vocábulo desnacionalizados no artigo 153, I, entende-se estar abarcado pela delimitação da conduta tributável pelo imposto sobre importações⁹⁸. Justifica-se essa inclusão haja vista que são estrangeiros os produtos desnacionalizados, pois perderam a característica de nacionais ao serem exportados.⁹⁹

Logo, ao prescrever o objeto direto do verbo 'importar' (produtos estrangeiros), o constituinte abarcou tanto a conduta de trazer produtos originariamente estrangeiros quanto a de trazer produtos, outrora bra-

96 - Em sentido contrário vide SOUZA, Hamilton Dias de. *Estrutura ...* p. 31.

97 - SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários...* p. 101.

98 - Vide a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 69, de 10 de dezembro de 1996, artigo 1º e parágrafo único.

99 - Em sentido contrário, vide decisão que considerou inconstitucional a importação da obra de arte "Virgem dos Lábios de Mel". BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2.ª Região. *Apelação em Mandado de Segurança*, nº 2002.02.01.000553-9, Luis Antonio Nabuco de Almeida Braga e União Federal, primeira turma, relator Desembargador Federal Ney Fonseca. Publicação no Diário da Justiça da União (DJU II) de 02 de agosto de 2002, p. 568/9. Tal decisão foi baseada no argumento da inconstitucionalidade da tributação, pelo imposto sobre importações, de produtos reimportados, com o que não se concorda neste trabalho. Entretanto, entende-se que, por se tratar de obra de arte, a transferência que ocorre é de direitos autorais, não inclusa, assim, no conceito de produto, o que afasta a legalidade da tributação pretendida pela Fazenda Nacional.

sileiros, transformados em estrangeiros pela exportação (desnacionalização).

Nesta descrição do aspecto material do imposto sobre importações, assim, incluem-se tanto os produtos originariamente estrangeiros quanto os desnacionalizados, na busca da mais específica e didática descrição do objeto deste trabalho. É a primeira aproximação do aspecto material do antecedente da regra-matriz de incidência do imposto sobre importações, portanto, a partir do texto da Constituição Federal: *importar, do exterior, produtos estrangeiros ou desnacionalizados*.

2.5. O DESTINO OU A PROCEDÊNCIA DO PRODUTO

Note-se, desde logo, que o verbo 'exportar' está colocado sob a forma transitiva direta, e especificado mediante a atribuição de um adjunto adverbial: exportar "o que" e exportar "para onde". Essa previsão do artigo 153, II, da CF/88, imprime a necessidade de qualificar o verbo com o objeto da conduta de exportar e com a determinação do destino (adjunto adverbial) do produto exportado.

Isso se dá devido à possibilidade de preencher o conteúdo semântico desse verbo com a atividade de enviar produtos para outra unidade da Federação. Como os impostos aduaneiros incidem sobre as relações de comércio tidas entre países diversos, faz-se necessário especificar o destino dessas exportações, para que não se corra o risco de descrever vocábulo com significação por demais ampla, o que prejudica toda forma de discurso, em especial o científico.

Lembrem-se, neste ponto, as delimitações do conteúdo semântico do vocábulo exportar, propostas por

De Plácido e Silva e por Pedro Nunes: aquele considera apenas as remessas para país estrangeiro; este inclui a transferência de produtos para praças dentro do Brasil. Essa divergência demonstra uma imprecisão terminológica a ser afastada no discurso científico.

A preocupação não é excessiva haja vista que, além da vaguidade semântica do vocábulo exportar, o imposto sobre exportações já foi cobrado quando da realização de operações de transferência de produtos entre as unidades da Federação.

"Com o advento da República, foi o imposto de exportação, por força do art. 9, n^o, 1¹⁰⁰ (*sic*), transferido aos Estados federados, que passaram a cobrá-lo sem quaisquer restrições, quer sobre as mercadorias enviadas ao estrangeiro, quer sobre as que eram remetidas ao consumo de outros Estados da Federação.

Se o imposto de exportação já se indica um tributo irrecomendável para o envio de mercadorias ao estrangeiro, muito mais pernicioso e indesejável se mostra, quando aplicado internamente no país.

Bem por isso, chamava o insigne RUY BARBOSA diante da elasticidade dada ao vocábulo:

'Exportação pura e simplesmente reza o texto. Ora, desde que, como levamos demonstrado, de acordo com o sr. Amaro Cavalcanti, o conceito de *exportação* envolve unicamente a saída para um país estranho, necessariamente se há de concluir que na competência aos Estados para 'decretar impostos de exportação' não se compreende a permuta comercial no interior do país."¹⁰¹ (destaque no original)

100 - Prevê o art. 9^o, 1^o, da Constituição de 1891: "É da competência exclusiva dos estados decretar impostos: 1^o Sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; [...]"

101 - SILVA, De Plácido e. *Noções de finanças e direito fiscal*. 3.ed. Curitiba : Guairá, 1941, p. 60-61 (foi atualizada a linguagem).

Entende-se por acertada, portanto, a previsão do legislador constitucional de indicar o adjunto adverbial *para o exterior* na materialidade do antecedente normativo do imposto sobre exportações.

Nessa mesma linha de raciocínio, com base na interpretação sistemática do direito positivo,¹⁰² a conclusão acima haverá de ser aplicada ao imposto sobre importações: uma vez que existe a possibilidade de exportação para outra unidade da Federação, existe também a possibilidade de importação de outra unidade da Federação,¹⁰³ conduta não tributável por meio do imposto ora analisado e sim pelo ICMS. Assim:

"Ao contrário dos impostos de exportação, que incidem sobre mercadorias ou produtos nacionais remetidos para fora do país (exportação), os impostos de importação sobrecarregam as mercadorias ou produtos importados, *trazidos de fora do país*".¹⁰⁴ (destaque no original)

E ainda:

"A expressão *de procedência estrangeira* significa que procedam, que venham do Exterior e que não sejam produtos nacionais ou nacionalizados".¹⁰⁵ (destaque no original)

Em conclusão, é de qualificar a procedência ou o destino do produto objeto da operação de comércio exterior tributada: importar do exterior e exportar para

o exterior. A ausência dessa limitação acarreta uma vaguidade por demais extensa da linguagem, inaceitável no discurso científico.

Além disso, a eventual tributação de produtos importados de outras praças ou exportados para outras praças dentro do Brasil acarretaria invasão de competência da União no âmbito legiferante estadual, haja vista serem os Estados Federados as pessoas políticas competentes para tributar as operações de circulação de mercadorias dentro do país, por meio do ICMS.

Pode-se, portanto, seguir na descrição do aspecto material do antecedente da regra-matriz dos impostos aduaneiros, ainda na seara constitucional: *importar produtos estrangeiros ou desnacionalizados do exterior e exportar produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior*.

Identificados os adjuntos adverbiais inclusos na construção sintática do aspecto material do antecedente dos impostos aduaneiros, são de delimitar seus conteúdos semânticos, pela especificação do vocábulo 'exterior'.

Entende-se por exterior todo o território não abarcado pelas linhas de fronteiras brasileiras, sejam terrestres, sejam aquáticas, sejam aéreas, sejam, ainda, as convencionais, como, por exemplo, as embaixadas em países estrangeiros.¹⁰⁶

102 - Veja-se, nesse sentido, que a competência para a tributação da transferência de produtos entre estados da federação foi outorgada aos estados-membros, conforme o disposto no artigo 155, II, da CF/88. Sendo a competência tributária exclusiva, a tributação dessas atividades pela União seria inconstitucional.

103 - "[...] Também constitui importação o recebimento, num Estado ou município, de mercadorias ou produtos de outros". NUNES, Pedro. *Dicionário...* p. 482.

104 - SILVA, De Plácido e. *Noções...* p. 563.

105 - MELO, Ruy de; REIS Raul. *Manual...* p. 44.

106 - Ressalte-se que os impostos aduaneiros tomam, hoje, por limite o território do país. Com a evolução da regulamentação comunitária do MERCOSUL, entretanto, essa limitação tende a ser estendida às fronteiras do bloco, a exemplo do ocorrido na Comunidade Européia. Nesse sentido, "Como consecuencia de la entrada en vigor del espacio común interior, sólo es importación la entrada de mercancías procedentes de países terceros a la Unión Europea. Por eso la entrada desde otro país de la Unión no se considera importación si en tal país de procedencia se sometió a las formalidades y al pago de los tributos correspondientes a la importación". QUERALL, Juan Martín, SERRANO, Carmelo Lozano, OLLERO, Gabriel Casado e LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos, 1996. p. 650. Veja-se também, nesse sentido, em tradução livre, "Para favorecer a livre

Têm-se, portanto, descrita a necessidade de inclusão da origem ou da procedência dos produtos objetos das operações de importação e de exportação, bem como a delimitação da acepção do vocábulo exterior, necessárias à descrição do aspecto material do antecedente dos impostos aduaneiros.

2.6. USO OU CONSUMO

A necessidade de delimitar a finalidade para a qual o produto é importado ou exportado é controversa na doutrina. Parte dela entende que compõe o aspecto material a aplicação do produto no uso ou no consumo no país de importação; outra entende que esse requisito não é ínsito à materialidade da regra-matriz.

Vejam-se algumas posições, a começar pela exarada por Hamilton Dias de Souza:

"(...) não é fato gerador qualquer entrada de mercadoria estrangeira no Brasil. A entrada há de ser referida a mercadoria que se destine a uso ou consumo internos, mesmo porque, se assim não fosse, o simples trânsito de bens destinados a outro país poderia ser o pressuposto de fato da obrigação tributária".¹⁰⁷ (sem destaque no original)

circulação das mercadorias, no âmbito da CEE, a área comunitária é atualmente considerada um *unicum* nas relações com os países estranhos à Comunidade Econômica Europeia, em consequência: - por *importação* se entende a introdução em qualquer Estado membro, de bens provenientes de terceiros países, estranhos à Comunidade; - por *exportação*, se entende a cessão de bens, efetuada a sujeitos estranhos à Comunidade Econômica Europeia." No original "Per favore la libera circolazione delle merci, in ambito CEE, l'area comunitaria viene attualmente considerata un *unicum* nei rapporti con i Paesi stranieri all'Comunità Economica Europea, di conseguenza: - per *importazione* si intende l'introduzione in qualsiasi Stato membro, di beni provenienti da Paesi terzi, estranei all'Comunità; - per *exportazione*, si intende la cessione di beni, effettuata a soggetti stranieri all'Comunità Economica Europea." CARMINI, Stefano e MAINARDI, Alessandro. *Elementi di diritto tributario comunitario*. Pádua : CEDAM, 1996. p. 88.

107 - SOUZA, Hamilton Dias de. *Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional*. São Paulo: Resenha Tributária, 1980. p. 20.

No mesmo sentido, asseveram Ruy de Melo e Raul Reis:

"A entrada física da mercadoria no território nacional constitui pressuposto necessário da ocorrência do fato gerador, mas, não, seu pressuposto suficiente.

(...)

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".¹⁰⁸ (sem destaque no original)

Ainda, veja-se a opinião de De Plácido e Silva:

"(...) é necessário que sua entrada [produto] no país seja promovida com a intenção de incorporá-lo às riquezas (utilidades) internas, que se destinem ao consumo coletivo.

E, por isso, já verificamos que as mercadorias ou produtos estrangeiros em *mero trânsito* gozam de franquia fiscal, não se sujeitando, pois, ao ônus tributário. A *incorporação ao comércio* interno é fundamental na exigibilidade do imposto".¹⁰⁹ (sem destaques no original)

Por fim, na lição de Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero e José Manuel Tejerizo López:

"(...) 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

108 - MELO, Ruy de; REIS Raul. *Manual...* p. 45.

109 - SILVA, De Plácido e. *Noções...* p. 63.

los bienes al mercado interior, esto es, a incorporarse a los procesos productivos o a consumirse".¹¹⁰ (sem destaque no original)

Entendem esses autores, portanto, ser da essência da conduta tributável, especificamente no que toca ao imposto sobre importações, a finalidade a ser aplicada ao produto importado. Sendo essa finalidade o uso ou o consumo do produto no país, é passível de incidência; sendo outra, não o é.

Em sentido contrário, veja-se a posição de Sebastião de Oliveira Lima:

"Entende a maioria da doutrina brasileira que somente incide o imposto de importação quando o produto estrangeiro ingressa no território nacional para destinar-se ao consumo interno, o que tornaria não tributável o seu simples trânsito pelo território nacional. No mesmo sentido encontramos julgados de nossos tribunais superiores.

Entretanto, vênia devida, pensamos, que, a partir da edição do Decreto-lei nº 37/66, não mais vige essa entrada finalística".¹¹¹

Veja-se, também, a posição de Silvana Bussab Endres:

"Não importa, a nosso ver, a que título se dá essa entrada, se para consumo interno ou não.

110 - QUERALT, Juan Martín, SERRANO, Carmelo Lozano, OLLERO, Gabriel Casado e LÓPEZ José Manuel Tejerizo. *Curso...* p. 650. Ainda, em nota na mesma página, asseveram os autores: "... 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 sí 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". (sem destaque no original)

111 - LIMA, Sebastião de Oliveira. *O fato gerador ...* p. 53-54.

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 incidência da norma de tributação, em exame".¹¹² (sem destaque no original)

Nessa questão, primeiramente, é de ressaltar que não se vislumbra, no texto da CF/88, a necessidade de definir a finalidade do produto importado ou exportado para que se dê a incidência dos correlatos impostos.

A Constituição, ao outorgar à União o poder de criar impostos sobre as atividades de comércio exterior, restringiu-se a qualificar o verbo denotador da conduta tributável, importar ou exportar, seu objeto direto, produtos nacionais ou nacionalizados e produtos estrangeiros ou desnacionalizados, e o destino dos produtos, o exterior ou o Brasil.

Não impôs, por outro lado, a necessidade de o produto ser internado ou externado com a finalidade de ser aproveitado para uso ou para consumo no país de importação. Dessa forma, entende-se que não se pode afirmar a necessidade de o destino do produto ser o seu uso ou o seu consumo com base na CF/88.

Dessa conclusão deflui que, com base no texto constitucional, inclui-se na competência da União a tributação da introdução ou da remessa de produtos em mero trânsito pelo país, remetidos ou internados provisoriamente etc., abarcados pelos denominados regimes aduaneiros especiais.

Por outro lado, o sistema de direito positivo infraconstitucional adotou, por princípio,¹¹³ a finalidade de uso

112 - ENDRES. *O Imposto...* p. 93.

113 - Ao discorrer sobre os princípios gerais do direito, afirma Carlos Maximiliano: "Todo conjunto harmônico de regras positivas é apenas o resumo, a síntese, o *substratum*

ou de consumo no país de importação como requisito necessário à tributação pelos impostos aduaneiros.

Essa conclusão deriva do afastamento da tributação por meio dos impostos aduaneiros daqueles produtos em trânsito, das amostras, das remessas para exposição em feiras ou eventos, etc.

Cite-se, a título de exemplo, o disposto no parágrafo 1º, do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 37/66:

"§ 1º Para fins de incidência do imposto, considerar-se-á também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retornar ao País, salvo se:

- a) enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;
- b) devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição;
- c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;
- d) por motivo de guerra ou calamidade pública;
- e) por outros fatores alheios à vontade do exportador.
(...)"

Desse dispositivo extrai-se que, caso o produto exportado não seja utilizado ou consumido fora do Brasil, permanece nacional, não sendo tributada sua reintrodução, ou seja, sua importação.

Veja-se essa lista como exemplificativa do vetor adotado pelo legislador infraconstitucional de não tributar as operações de importação e de exportação que não tenham por finalidade o uso ou o consumo dos produtos.

de um complexo de altos ditames, o índice materializado de um sistema orgânico, a concretização de uma doutrina, série de postulados que enfeixam princípios superiores. Constituem estes as *diretivas* idéias do hermeneuta, os pressupostos científicos da ordem jurídica". *Hermenêutica e aplicação do direito*. 2.ed. 2ª tiragem. Rio de Janeiro : Forense, 1981. p. 295.

A partir daí afirma-se que há uma imposição sistemática de inclusão da finalidade da importação ou da exportação no aspecto material do antecedente normativo dos impostos aduaneiros, prescrita pelos enunciados infraconstitucionais. Exponham-se os fundamentos dessa afirmação.

Em primeiro lugar, sendo o direito positivo um sistema, há vetores dentro dele que devem ser aplicados coerentemente em suas unidades, as normas jurídicas.

Esses vetores orientam tanto a totalidade do sistema jurídico-positivo quanto as suas partes, imprimindo a coerência necessária à sua estrutura. Nesse sentido, assevera Paulo de Barros Carvalho:

"Surpreendido em seu significado de base, o sistema aparece debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema".¹¹⁴

Assim, a inclusão, no aspecto material dos impostos aduaneiros, da necessidade de as operações tributáveis terem por objetos produtos destinados ao uso ou ao consumo no país de importação é um vetor do subsistema jurídico tributário aplicável a esses impostos. Identifica-se-o mediante a interpretação sistemática do direito positivo.

Esse vetor, portanto, haverá de ser sempre aplicado quando da tributação das operações aduaneiras, o que impõe sua inclusão na descrição do aspecto material do antecedente dos impostos sobre importações e sobre exportações.

114 - CARVALHO. *Direito tributário...* p. 40.

Ressalte-se, uma vez mais, que essa imposição não está contida na CF/88, mas é extraída de todo o sistema de direito positivo, em especial a partir de enunciados prescritivos infraconstitucionais inclusos no subsistema jurídico-tributário.

Um segundo ponto a ser levantado, nessa mesma linha de raciocínio, refere-se à adoção de princípios infraconstitucionais e a sua necessária aplicação coerente.

Afirme-se, com Klaus Tipke, que o legislador é livre para eleger os princípios infraconstitucionais informadores da ordem jurídica; contudo, uma vez eleitos, devem ser aplicados com coerência no sistema; caso contrário, restaria ferido o princípio constitucional da igualdade. São palavras de Tipke:

"O legislador impõe os princípios de ordenamento jurídico-tributário como medida de ordenamento de Justiça, mas não é tão soberano a ponto de poder anular a coerência que resulta dos valores. O princípio de igualdade impede exatamente isso. Exige que os princípios estabelecidos sejam aplicados 'coerentemente', isto é, que os valores sejam racionalmente atendidos. Esse é um princípio formal de Justiça. Se um princípio não é aplicado coerentemente, fica afetada a sua logicidade. Ocorre então uma 'ruptura do sistema' e indiciariamente uma violação do princípio de igualdade. Como a aplicação do princípio depende de argumentos de um sistema, isto é, de um conjunto de princípios ou valores de um ramo concreto do direito, é necessário que se conheça o sistema desse ramo, por exemplo, o direito tributário, se se pretende aplicar corretamente o princípio de igualdade".¹¹⁵

115 - TIPKE, Klaus. *Princípio de Igualdade e Idéia de sistema no direito tributário*. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. coord. Brandão Machado. São Paulo : Saraiva, 1984. p. 520.

E, nesse mesmo sentido, afirma Canaris:

"A ordem interior e a unidade do Direito são bem mais do que pressupostos da natureza científica da jurisprudência e do que postulados da metodologia; elas pertencem, antes, às mais fundamentais exigências ético-jurídicas e radicam, por fim, na própria idéia de Direito. Assim, a exigência de "ordem" resulta directamente do reconhecido postulado da justiça, de tratar o igual de modo igual e o diferente de modo diferente, de acordo com a medida de sua diferença: tanto o legislador como o juiz estão adstritos a retomar "consequentemente" os valores encontrados, "pensando-os, até ao fim", em todas as conseqüências singulares e afastando-os apenas justificadamente, isto é, por razões materiais, - ou, por outras palavras: estão adstritos a *proceder com adequação*. Mas a adequação racional é, como foi dito, a característica da "ordem" no sentido do conceito de sistema, e por isso a regra da adequação valorativa, retirada do princípio da igualdade, constitui a primeira indicação decisiva para a aplicação do pensamento sistemático na ciência do direito (...)"¹¹⁶

Em síntese, dos enunciados prescritivos infraconstitucionais extrai-se a determinação imposta pelo legislador de não tributar a importação e a exportação dos produtos não destinados ao uso ou ao consumo no país receptor. Uma vez eleito esse vetor orientador do sistema ou, por outra, uma vez posto esse princípio infraconstitucional, haver-se-á de aplicá-lo com coerência. Não havendo essa coerência, afronta-se o sistema de direito positivo, não se realizando a sua interpreta-

116 - CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996. p. 18-19. (destaque no original) . .

ção sistemática, e fere-se o princípio da igualdade. Nesse sentido:

"Sem consideração sobre a finalidade dessa entrada no território nacional, de mercadoria de procedência estrangeira, não ficaria completa a definição do fato gerador do imposto de importação. A complementação do conceito com a destinação a consumo no território nacional é obrigatória, como assinalam Tito Rezende e José Carlos de Laet, *Comentários às Novas Tarifas das Alfândegas*, vol. XXXV, da Biblioteca da *Revista Fiscal*, ed. 1958, pág. 30".¹¹⁷ (itálico no original; sem destaque no original)

Como consequência da necessidade de indicação do uso ou do consumo como requisitos para a incidência dos impostos aduaneiros, os produtos permanecem nacionais até o momento de seu desembarço de exportação e permanecem estrangeiros até o momento de seu desembarço de importação. Dessa forma, apenas perdem sua condição de estrangeiros ou de nacionais nesses casos.

"Os produtos deixam de ser estrangeiros quando entram no território nacional para aqui ficarem, ou seja, quando são desembarçados para consumo interno. Portanto, as mercadorias estrangeiras que entram no país, para não mais retornarem, perdem a característica de mercadorias estrangeiras."¹¹⁸

Descritas as razões pelas quais se entende ser necessária a inclusão da finalidade a ser atribuída aos produtos importados ou exportados, resta delimitar o conteúdo semântico dos vocábulos consumo e uso.

117 - MELO, Ruy de; REIS Raul. *Manual...* p. 45.

118 - ENDRES. *O Imposto...* p. 88-89.

Define-se consumo, neste particular, como sendo o aproveitamento físico do produto que transforme sua essência ou que o elimine. É o caso da transformação de matéria-prima em produto acabado; é o caso do alimento importado consumido no Brasil.

Uso, por sua vez, é 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. São exemplos a importação de máquinas a serem utilizadas em processos produtivos no país e a importação de automóveis.

Ressalte-se, ainda, que este último requisito não está expresso em nosso ordenamento jurídico-positivo, a despeito de ser uma imposição sistemática. De fato, ao prever a incidência desses tributos, dispõe o Código Tributário Nacional:

"Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional".

"Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional".

Inicialmente, vale comentar a definição dada pelo Código do 'fato gerador'¹¹⁹ desses impostos, qual seja, a 'entrada de produtos estrangeiros no território nacional' e a 'saída destes do território nacional'.

119 - Utiliza-se a expressão 'fato gerador' por ser a prevista pelo CTN. Ressalte-se, outrossim, a sua imprecisão, por denotar tanto a norma jurídica instituidora dos tributos quanto os fatos sociais *in concreto* que dão ensejo ao nascimento da obrigação tributária. Prefere-se, neste trabalho, utilizar as expressões 'regra-matriz de incidência tributária' para aquela e 'fato jurídico tributário' para estes.

A linguagem do legislador, por não ser técnica, é eivada de incorreções, as quais prejudicam a interpretação do texto, criando ruídos na comunicação. Aos cientistas do direito cabe descrever essa linguagem, corrigindo-a para que o discurso científico obedeça à necessidade epistemológica de precisão e para que o ordenamento jurídico possa ser aplicado com coerência e segurança.

Assim, importa salientar que o legislador do Código delimitou o todo pela parte. Ao descrever aquilo que denominou de 'fato gerador do imposto', simplesmente delimitou aspectos parciais do fenômeno tributável, ou seja, um momento - a entrada ou a saída - e a procedência ou o destino dos produtos. Dessa forma, a construção doutrinária haverá de ser muito mais elaborada, haja vista, como colocado, a necessidade de maior abrangência da descrição do fato no antecedente normativo.

A despeito disso, vislumbra-se a não inclusão, nos enunciados prescritivos ora sob análise, da finalidade a ser atribuída aos produtos, o que poderia levar a supor, em literal e superficial interpretação, ser ela irrelevante à descrição daquele fato.

Contudo, consoante salientado, a interpretação sistemática do direito e a aplicação do princípio constitucional da igualdade levam a concluir que não é possível a ampliação do campo de abrangência dos impostos aduaneiros àqueles produtos não incorporados ao patrimônio do país importador, seja para uso, seja para consumo.¹²⁰

120 - A título ilustrativo, remarque-se que essa necessidade estava prevista no Anteprojeto de Código Tributário Nacional, de autoria de Rubens Gomes de Souza, o qual, em seu artigo 31 prescrevia: "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

Por fim, reitere-se que há um impeditivo oriundo do sistema de direito positivo brasileiro para que a União tribute a importação de produtos nacionais e a exportação de estrangeiros. Esse impeditivo é operacionalizado por meio de métodos de afastamento da tributação de importações de produtos nacionais e de exportação de produtos estrangeiros. São exemplos desses métodos a admissão temporária, a desoneração da reimportação ou reexportação de bens internados ou externados para conserto, para amostragem, para exposição em feiras e eventos, amostras, etc.¹²¹

Vê-se, portanto, a necessidade de que o bem seja estrangeiro, para que ocorra a incidência do imposto sobre importações, e de que seja nacional, para que ocorra a incidência do imposto sobre exportações. Esses métodos, por serem demais específicos, mereceriam trabalho à parte, o que não está inserido no escopo do presente.

Contudo, é de ter em mente que, mesmo não se incluindo nas definições legais específicas atinentes à matéria, toda operação de importação de produtos considerados nacionais e toda operação de exportação de produtos considerados estrangeiros não será abarcada pelo conceito da norma. Não se trata, aqui, de benefício dado ao contribuinte pelo legislador; trata-se, sim, de imposição do próprio sistema.

jurídico a que se fizer a importação e independentemente de se verificar transmissão da propriedade da mercadoria do exportador para o importador ou consignatário". (sem grifos no original) Embora não isenta de críticas, essa redação demonstra-se mais completa na previsão da materialidade do antecedente ao incluir, em seu bojo, a necessidade da finalidade a ser atribuída ao produto importado.

121 - Vide, nesse sentido, o Decreto nº 90.030, de 05 de março de 1985, artigos 249 e seguintes.

Em conclusão, pode-se definir o aspecto material do antecedente da regra-matriz do imposto sobre importações como: *importar, do exterior, produtos estrangeiros ou desnacionalizados, com a finalidade de uso ou de consumo no Brasil*; e o aspecto material do antecedente da regra-matriz do imposto sobre exportações como: *exportar, para o exterior, produtos nacionais ou nacionalizados, com a finalidade de uso ou consumo fora do Brasil*.

O Aspecto Temporal

4.1. À GUIA DE INTRODUÇÃO

O aspecto temporal determina o momento em que se considera ocorrido evento social, o qual, vertido em linguagem competente, fará consistir o fato jurídico tributário. Antes desse tempo o evento social não possui todos os elementos necessários para que se dê o fenômeno da incidência.

Respeitados os demais aspectos, a incidência se dá no exato instante previsto pela norma para a completude do fato, fazendo surgir, irremediavelmente, a relação jurídico-tributária prevista no conseqüente da norma.

4.2. O TEMPO DO FATO E O TEMPO NO FATO

Antes da descrição desse aspecto, contudo, diferenciem-se dois momentos: o da ocorrência do evento tributável (aspecto temporal da regra-matriz de incidência tributária) e aquele de sua versão em linguagem jurídica competente (integrante da norma jurídico-tributária individual e concreta).

Essa diferenciação é necessária, em primeiro lugar, pois esses momentos nunca são coincidentes; em

segundo lugar, pois a determinação da legislação aplicável a cada qual depende dessa determinação. Explica-se.

O fenômeno da incidência inclui a produção de dois enunciados: um conotativo, previsto na norma jurídico-tributária geral e abstrata (regra-matriz); outro denotativo, previsto na norma jurídico-tributária individual e concreta, denotador do fato jurídico tributário, como tal vertido em linguagem competente.

Sendo o fato jurídico tributário constituído por um enunciado denotativo, o tempo de sua produção – *o tempo do fato* – é o momento no qual for emitido. O *tempo no fato*, por sua vez, é o momento descrito na regra-matriz, indicativo do átimo no qual deve ocorrer o evento tributário. Assim, o tempo do fato é necessariamente posterior ao tempo no fato, haja vista que a versão em linguagem do evento é posterior à sua ocorrência.

Nesse sentido, veja-se a lição de Paulo de Barros Carvalho:

"O tempo *do fato* é aquele instante no qual o enunciado denotativo, perfeitamente integrado como expressão dotada de sentido, ingressa no ordenamento do direito posto, não importando se veiculado por sentença, por acórdão, por ato administrativo ou por qualquer outro instrumento introdutório de normas individuais e concretas. (...) O surgimento do fato, em tais situações, irá coincidir com o aperfeiçoamento jurídico do enunciado. Configurado juridicamente, eis o fato passando a compor o *plano da facticidade do direito*, o que significa fazer nascer direitos e deveres correlatos.

Algo diverso, porém, é o tempo *no fato*, isto é, a ocasião a que alude o enunciado factual, dando conta

da ocorrência concreta de um evento".¹³⁴ (destaque no original)

E, mais adiante:

"Fique patente que os dois tempos, por próximos que se apresentem, jamais coincidirão, uma vez que o tempo *no fato* será sempre passado".¹³⁵

Em síntese, sendo necessária a emissão de linguagem prevista pelo direito para a constituição do fato jurídico tributário, linguagem essa denotativa, fica patente que sua emissão é posterior à ocorrência do evento social, uma vez que a ele se reporta.

Essa distinção não é desprovida de utilidade. Ao contrário, delimita com clareza, em especial, dois pontos: i) a legislação aplicável a cada um dos fenômenos; ii) a necessidade de a ocorrência do evento social anteceder à produção da norma impositiva individual e concreta. Assim:

"Os atos relativos à estruturação formal do enunciado jurídico serão governados pela legislação *que estiver em vigor no momento da sua realização*, isto é, no átimo em que for produzido prescritivamente, o que significa reconhecer, na unidade de tempo em que a norma individual e concreta do lançamento ou aquela expedida pelo particular nos termos da autorização legal, ingressarem no sistema do direito posto. (...)

Por outro lado, vamos encontrar o *tempo no fato* obviamente depois de composto o enunciado prescritivo, ao entrarmos em contacto com o texto do ordenamento em vigor. Analisando sua redação,

134 - CARVALHO. *Direito tributário...* p. 122-123.

135 - CARVALHO. *Direito tributário...* p. 124.

perceberemos que menciona um acontecimento necessariamente pretérito. Esta menção é o *tempo no fato*, supinamente importante, na medida que assinala os *efeitos declaratórios* do enunciado factual. A legislação aplicável será a vigente *na data a que o fato se refere*, isto é, na data do evento".¹³⁶ (destaque no original)

Neste trabalho, a distinção tem importância basilar; a uma, pois estabelece que a ocorrência do evento será, necessariamente, anterior à produção da norma individual e concreta que documenta a ocorrência do fato jurídico-tributário. Qualquer forma de inversão da mencionada ordem implicará a tributação de evento econômico diverso daquele previsto pela CF/88 e pelo CTN.

A duas, porque determina a legislação aplicável, seja em relação ao evento tributável, seja em relação à produção da norma individual e concreta constituinte do fato jurídico tributário – deveres instrumentais ou formais, administração do tributo, lançamento etc.

Em conclusão, é de delimitar o momento da produção da norma individual e concreta constituidora do fato jurídico tributário, a partir do qual se torna exigível o tributo (tempo do fato), e o momento ao qual se reporta aquela norma (tempo no fato), necessariamente anterior e determinante da aplicabilidade das regras materiais de imposição.

136 - CARVALHO. *Direito tributário...* p. 123-124.

4.3. O ASPECTO TEMPORAL DOS IMPOSTOS ADUANEIROS

De posse desses conceitos, passa-se a expor qual o aspecto temporal dos impostos sobre importações e sobre exportações, incluindo-se, para esclarecer tal descrição, tanto o tempo do fato quanto o tempo no fato.

4.3.1. O ASPECTO TEMPORAL DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÕES

O transcrito artigo 19 do Código Tributário Nacional prescreve que o imposto sobre importações tem como "fato gerador a entrada de produtos estrangeiros no território nacional".

A despeito da imprecisão da linguagem do legislador, claro está no CTN, que define os "fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes"¹³⁷ dos impostos previstos na CF/88, que o momento tido como apto a fazer incidir o imposto sobre importações é aquele do ingresso dos produtos no país.

Vinculam-se, portanto, o tempo e o espaço. Estando o produto importado fora das linhas demarcatórias do território brasileiro não incide a norma, por ausência dos aspectos temporal e espacial; no exato átimo da transposição da linha de fronteira, é passível de incidência o imposto sobre importações, no que toca a esses aspectos.

Saliente-se que o território nacional, para fins de incidência do imposto sobre importações, é limitado mediante a inclusão de zonas francas, portos francos, etc. Dessa limitação surge o conceito de território adua-

137 - Constituição Federal de 1988, art. 146, III, "a".

neiro tributário, a ser explicitado no capítulo seguinte. Assim, sem avançar em profundidade em matéria relativa ao aspecto territorial, afirma-se que o momento de ocorrência do evento tributável é aquele do ingresso no território aduaneiro tributário, o exato átimo de tempo no qual o produto cruzou a linha demarcatória desse lapso territorial.

Pode-se afirmar, portanto, que o aspecto temporal do antecedente da regra-matriz do imposto sobre importações é o momento em que os produtos cruzam a linha demarcatória do território aduaneiro tributário. Este é o tempo no fato, o qual determinará a legislação aplicável à tributação desse evento, quando vertido em linguagem competente (fato jurídico-tributário).

Ainda que assim o seja, encontram-se disposições diversas em textos normativos infraconstitucionais (e até infralegais), cuja validade é de ser discutida. Em especial, cite-se e se analise o disposto no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/66 e no artigo 87 do Regulamento Aduaneiro - RA,¹³⁸ a saber:

"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.

Parágrafo único. No caso do parágrafo único do art. 1.º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento".

"Art. 87. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-Lei nº 37/66, artigo 23, parágrafo único):

I) Na data do registro da Declaração de Importação de mercadoria despachada para consumo, inclusive a:

a) ingressada no país em regime suspensivo de tributação;

b) contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, se aplicado ao caso o regime de importação comum;

II) no dia do lançamento respectivo, quando se tratar de:

a) mercadoria contida em remessa postal internacional não compreendida na alínea "b" do inciso anterior;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou não;

c) mercadoria constante de manifesto ou documento equivalente, cuja falta ou avaria for apurada pela autoridade aduaneira.

Parágrafo único - O registro da Declaração de Importação consiste em sua numeração pela repartição da Secretaria da Receita Federal".

Quanto ao parágrafo único do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/66, vislumbra-se o respeito à logicidade do fenômeno da incidência tributária, pois a produção da norma individual e concreta documentadora do evento tributável é posterior à sua ocorrência: o tempo no fato é anterior ao tempo do fato.

Constata-se essa coerência ao verificar que a documentação da falta haverá de ocorrer quando da chegada dos produtos em território nacional; posterior, portanto, ao seu ingresso no país.

À mesma conclusão se pode chegar da análise do inciso II, do artigo 87, do RA, pois, ao determinar que se considera ocorrido o fato jurídico-tributário no momento do lançamento respectivo, indica o tempo do

fato, o momento da produção da norma individual e concreta. Assim, nesse momento se realizará a conduta humana de produzir a linguagem acerca do anterior evento tributável, subsumindo o enunciado factual (fato social) à descrição levada a termo pela norma.

Nessa atividade, também, o enunciado denotativo haverá de se reportar a outro átimo temporal, aquele da inserção dos produtos no território aduaneiro tributário, momento da ocorrência do evento tributável, o tempo no fato.

Portanto, nos casos gerais de remessa postal internacional, de importação por meio de bagagem de viajantes e de produtos avariados ou faltantes, ingressam os produtos no país, tempo no fato, e, posteriormente, produz-se a linguagem técnica necessária à formalização da operação de importação e à atividade de subsumir o enunciado factual ao normativo (incidência).

Por outro lado, o *caput* do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/66 e o inciso I, do artigo 87, do RA, determinam a produção da linguagem antes da ocorrência do evento tributável, pois o registro da declaração de importação é realizado anteriormente ao ingresso dos produtos no território aduaneiro. Assim, a princípio:

"A Lei Aduaneira escolhe a data do registro da declaração de importação para consumo, como o momento em que a exigência fiscal se estabelece *in concreto*. Portanto, a obrigação principal toma como supedâneo a data do registro da declaração e não a data de entrada da embarcação no mar territorial, ou do veículo na fronteira física, ou da aeronave no espaço aéreo e nem a data da descarga ou da armazenagem".¹³⁹

139 - SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários...* p. 104.

Essa determinação é de ser avaliada, pois vai de encontro ao previsto no Código Tributário Nacional e no *caput* do artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/66,¹⁴⁰ além de prever a incidência da norma antes de ocorrido o evento tributável.

Caso a única questão emergida fosse oriunda da comparação entre o CTN e essa previsão, concordar-se-ia com Sebastião de Oliveira Lima, que afirma a alteração daquele por este, haja vista que à época da edição de ambos os diplomas legais o CTN ainda não houvera sido recepcionado como lei complementar. Assim, esses textos legais possuiriam o mesmo grau hierárquico, e o posterior revogaria o anterior naquilo que lhe fosse contrário. São suas palavras:

"Como os dois diplomas legais (Lei nº 5.172 e Decreto-lei nº 37) tinham, à época, a força de lei ordinária, resulta que este último, por ser posterior àquela, modificou-lhe os dispositivos que lhe eram contrários".¹⁴¹

Restam, contudo, a antinomia verificada entre o primeiro artigo do Decreto-Lei nº 37/66 e essa previsão, e a ocorrência do evento tributável em momento posterior ao surgimento da relação jurídico-tributária.

Entende-se, neste ponto, que, tanto sob a égide da atual Constituição quanto sob a égide da anterior, a previsão de tributação de evento econômico antes de sua ocorrência não seria condizente com o sistema constitucional tributário. Isso porque previsões desse jaez fazem nascer tributos sobre outros eventos econômicos, e não sobre aqueles prescritos na Carta Magna.

140 - "Art. 1º. O Imposto de Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional".

141 - LIMA. *O fato gerador ...* p. 153. No mesmo sentido, vide SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Imposto de Importação - Incidência - "vacatio legis"*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.63. São Paulo : Dialética, 2000. p. 20-28.

Verifique-se, nesse sentido, que a Constituição Federal outorgou à União a competência para instituir imposto sobre importações e não imposto sobre a obtenção de declaração de importação; a conduta humana tributável é a de importar e não a de obter declaração de importação.

Assim, em homenagem à rígida delimitação de competências prevista no próprio texto constitucional e à estrutura do fenômeno da incidência tributária, é de afastar a vigência do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/66, fazendo prevalecer o disposto no artigo 19 do CTN, e no artigo 1º desse mesmo diploma legal.

A aparente determinação do aspecto temporal como sendo o registro da declaração de importação e sua incongruência com a descrição do aspecto temporal da regra-matriz previsto pelo CTN não passaram despercebidas por Hamilton Dias de Souza, que assevera:

"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.

(...)

As considerações precedentes justificam-se para demonstrar que a situação apta para exteriorizar o fato gerador do imposto de importação é a transposição da fronteira política do país, não o registro da declaração como previsto no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37 de 1966. Assim, tal dispositivo conflita com o artigo 1º do mesmo diploma legal e também com o artigo 19 do Código Tributário Nacional".¹⁴²

142 - SOUZA, Hamilton. *Estrutura...* p. 26-27.

Tampouco para Américo Masset Lacombe:

"Ora, o registro da declaração dá início ao procedimento administrativo que culminará com a norma individual do lançamento, por conseguinte, é um ato preparatório para o lançamento, após o qual surgirá a obrigação de pagar o tributo (*obligatio*). O registro da declaração não tem, por conseguinte, nenhuma vinculação lógica com o núcleo, nem com a coordenada de espaço, não podendo desta forma constituir a coordenada de tempo. (...) Não definindo a coordenada de tempo, nem o momento do pagamento, a regra do art. 23 do Decreto-lei nº 37 é inválida por antinomia. Faleceu juridicamente uma vez que não está logicamente adequada ao sistema jurídico vigente do imposto de importação. Ela está neutralizada pela regra do art. 1º, logicamente articulado com o sistema, isto é, com o núcleo e a coordenada de espaço do antecedente normativo".¹⁴³

E para Ruy de Melo e Raul Reis:

"Antes de adentrar os limites do território nacional não há possibilidade de ocorrência do fato gerador. A partir do ponto de delimitação desse território, o fato da entrada ocorreu e passa a ser possível a ocorrência do fato gerador do imposto de importação em certos casos".¹⁴⁴

A declaração de importação não é, dessa forma, nem o tempo do fato, nem o tempo no fato; é, simplesmente, o cumprimento de um dever instrumental preparatório da documentação de um evento futuro. Este, uma vez efetivamente ocorrido e vertido em linguagem competente, consubstanciar-se-á no fato passível de incidência da norma prescritiva da obrigação de pagar o imposto sobre importações.

143 - LACOMBE. *Imposto de importação*. p. 27-28

144 - MELO, Ruy de; REIS Raul. *Manual...* p. 42.

A data na qual se emite a norma individual e concreta, necessária à percussão daquela geral e abstrata, é a do despacho aduaneiro, o tempo do fato; o ingresso do produto no território aduaneiro tributário é o tempo no fato, ao qual se reporta aquela norma.

A declaração de importação é, portanto, um dever instrumental (ou "obrigação acessória", nos termos do CTN) preparatório da documentação da futura ocorrência do evento social tributável. Seu cumprimento substancia-se no adimplemento, pelo sujeito passivo, de dever jurídico estatuído por relação jurídica diversa daquela prescrita no conseqüente da regra-matriz de incidência, e não é parte de seu antecedente.

Há dois momentos formais distintos: o da solicitação e obtenção da declaração de importação, regida pela legislação vigente à época de sua requisição; o da emissão da norma individual e concreta, realizada em momento posterior àquele no qual os produtos transpõem a linha demarcatória do território aduaneiro tributário, produzida quando da efetivação do despacho aduaneiro.

O primeiro desses momentos não é ora relevante, pois os aspectos formais das operações de importação e de exportação não estão sendo analisados neste trabalho; o segundo deles é importante para a descrição do aspecto temporal do antecedente normativo, o tempo do fato. O tempo no fato, por sua vez, é o momento da transposição da linha demarcatória do território aduaneiro tributário, determinante das regras materiais de imposição.

Portanto, para verificar o direito aplicável a cada qual daqueles atos, três momentos devem ser considerados:

- a) o do cumprimento do dever instrumental de solicitar e obter a declaração de importação, cujos

- aspectos formais são regidos pelas normas jurídicas vigentes à época de sua solicitação;
- b) o do *tempo do fato*, consubstanciado no conjunto de atos componentes do despacho aduaneiro, cujos aspectos formais são regidos, da mesma forma, pelas normas jurídicas vigentes no momento de sua efetivação;
- c) o do *tempo no fato*, aquele no qual ocorreu o evento tributável, indicador do plexo de normas materiais tributárias aplicáveis à operação de importação.

Há decisões emitidas pelas cortes superiores nacionais corroborando essa posição. Citem-se, a título ilustrativo, partes das seguintes ementas:

"(...) os acórdãos padrões estabelecem data de ocorrência do fato gerador do ICM na importação ou do imposto de importação: aquele, na entrada da mercadoria no estabelecimento importador; este, na **entrada da mercadoria no território nacional**".¹⁴⁵ (sem destaque no original)

"Imposto de importação - incidência - aeronave - licença de sobrevôo. Atendendo as condições da isenção **no momento do fato gerador - ingresso em território nacional**, tem direito ao benefício. A legislação aplicável é a vigente na época da ocorrência do fato gerador".¹⁴⁶ (sem destaque no original)

145 - BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo regimental em embargos em recurso extraordinário*, nº 199.933/SP, Rhodia S/A e União Federal, relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 27.02.1997, tribunal pleno, publicação Diário da Justiça de 02 de maio de 1997, p. 16559.

146 - BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial*, nº 76827/MG, Fazenda Nacional e Líder Tâxi Aéreo S/A, primeira turma, relator Ministro Garcia Vieira. Publicação no Diário da Justiça de 22 de junho de 1998, p. 23.

"É irrelevante o fato de ter sido expedida a guia de importação antes da chegada da mercadoria em nosso território, por que o fato gerador do imposto de importação de produtos estrangeiros é a entrada destes no território nacional (CTN art. 19).

Se sobrevem aumento da alíquota da referida exação após a expedição da guia, mas antes da chegada da mercadoria no território nacional, o aumento atinge esta operação".¹⁴⁷ (sem destaque no original)

Em posição contrária há decisão que pode ser tomada como forte indicativo do deslinde de futuras questões levadas ao juízo do Supremo Tribunal Federal. Trata-se do acórdão proferido em sessão plenária, publicado em 06 de abril de 2001, que conclui pela inexistência de incompatibilidade entre os artigos 23 do Decreto-Lei n.º 37/66 e 19 do CTN. Do voto do relator, Ministro Carlos Velloso, cite-se:

"Ora, o fato gerador do imposto de importação é a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19), certo que, na forma do art. 23, do Decreto-lei n.º 37/66, tratando-se de mercadoria despachada para consumo, o fato gerador considera-se ocorrido na data do registro na repartição aduaneira competente, da declaração apresentada pelo importador.

A compatibilidade do art. 23 do D.L. 37, de 1966, com o art. 19 do CTN, foi examinada pelo antigo Tribunal Federal de Recursos, no Incidente de Uniformização de Jurisprudência na AMS 79.570-SP, de que fui relator, em 10.8.78, que desfechou na Súmula 4-TRF: "É compatível com o artigo 19 do Código Tributário

147 - BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial*, nº 198.402/SC, Amadeu de Almeida Weimann e Fazenda Nacional, primeira turma, relator Ministro Garcia Vieira. Publicação no Diário da Justiça de 05 de abril de 1999. p. 98.

Nacional a disposição do artigo 23 do Decreto-lei nº 37, de 18.11.1966".¹⁴⁸

E, em citação do Ministro Amarílio Benjamin, segue o voto:

"Por isso, entendo que o art. 23 do Decreto-lei nº 37 completa e explica a disposição do art. 19, esclarecendo que se tem como entrada no território nacional a data do registro ou a data da declaração para o desembaraço..

É uma fórmula prática a que, na verdade, põe a lei de acordo com os fatos."¹⁴⁹ (destaque no original)

Por fim, da ementa (da decisão unânime) se extrai:

"III - Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do D.L. 37/66 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo T.F.R."¹⁵⁰

Assim, o STF considera que o artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/66 apenas especificou o CTN e o artigo primeiro do mesmo diploma, fundamentando que seria tal dispositivo a fórmula prática que põe a lei em consonância com os fatos.

Ousa-se afirmar, entretanto, que esse entendimento é equivocado, pois tal dispositivo realiza exatamente o oposto: faz a lei descolar-se do fato tributável, criando tributação nova sobre fato diverso. Assim, aceitar que a tributação poderá incidir antes de ocorrido o evento constitucional e complementarmente previsto como hábil para tal é admitir a deformação do sistema

148 - BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário*, nº 225.602-8 - Ceará, Destilaria Baía Formosa S/A e União Federal, Tribunal Pleno, relator Ministro Carlos Velloso. Publicação no Diário da Justiça de 06 de abril de 2001.

149 - *Idem, ibidem*..

150 - *Idem, ibidem*.

de repartição de competência tributária previsto pela CF/88, mediante a criação de imposto sobre fato que nem conteúdo econômico revela.¹⁵¹

Com freqüência, é questionada a praticidade da consideração do ingresso no território nacional como o tempo no fato do imposto sobre importações. Entende-se, ao contrário, que tal determinação (além de ser a única em consonância com o sistema de direito positivo e, portanto, inafastável) é perfeitamente viável, em especial com os avanços tecnológicos que permitem identificar perfeitamente esse momento.

Se impossível verificá-lo, pela razão que seja, a adequada previsão seria considerar o tempo no fato o momento da chegada do produto ao porto, ao aeroporto, ao ponto de fronteira alfandegado, à repartição aduaneira competente ou ao momento em que foi apurado o descaminho, se ingressado por vias transversas. Assim, ao criar sua própria realidade, o direito estará privilegiando, ao menos, a lógica do sistema, considerando o tempo do fato posterior ao tempo no fato.

Essa é a solução de Américo Masset Lacombe, que assevera:

"A coordenada de tempo será a *entrada no território nacional através das repartições aduaneiras*".¹⁵²
(destaque no original)

151 - Adicionando argumento para a não aplicação da legislação revogada a atos já iniciados, especialmente no que toca à alteração de alíquotas do imposto sobre importações, Aurélio Pitanga Seixas Filho colaciona o princípio da "*vacatio legis*", pelo qual "o legislador deve conceder, obrigatoriamente, um prazo razoável para a entrada em vigor da nova lei, a fim de não surpreender ou prejudicar quem, licitamente, está agindo dentro da legislação que está sendo revogada, permitindo que os negócios já iniciados possam ser encerrados como foram devidamente encetados". SEIXAS FILHO, *Imposto* ... p. 27. Não aceita esse autor, então, a incompatibilidade legal verificada neste trabalho, concordando com a possibilidade de ser o momento da ocorrência do evento tributável o registro da declaração de importação, mas entende ser necessária a outorga de prazo suficiente à previsão dos contribuintes.

152 - LACOMBE. *Imposto* ... p. 28.

4.3.2. O ASPECTO TEMPORAL DO IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÕES

No que toca ao aspecto temporal do imposto sobre exportações, os fenômenos anteriormente descritos são análogos. Analise-se-o individualmente, iniciando pela previsão inserta no Código Tributário Nacional, em seu artigo 23, *in verbis*:

"Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional".

O legislador descreveu, novamente, o todo pela parte, ao determinar ser o antecedente da regra-matriz do imposto sobre exportações o momento no qual o produto sai do território nacional e o local da ocorrência dessa conduta (correspondentes aos aspectos temporal e espacial).

De qualquer forma, o veículo introdutório dessa norma é hábil para descrever os aspectos das regras-matrizes dos tributos, por previsão constitucional. Assim o sendo, resta delimitado o aspecto temporal da regra-matriz de incidência do imposto sobre exportações como o momento da saída dos produtos do território nacional.

Especificando a incidência, o Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977, determina o átimo no qual se considera ocorrida a saída dos produtos do território nacional. Cite-se seu artigo 1º, § 1º:

"Art. 1º. O Imposto sobre a Exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional.

§1º Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente".

Verifica-se o conflito entre esse dispositivo e o artigo 23 do CTN. Entretanto, contrariamente ao ocorrido com o imposto sobre importações, a edição desse Decreto-Lei é posterior à entrada em vigor da Constituição Federal de 1967, o que implica a impossibilidade dele alterar o CTN, já à época lei complementar. Assim, afronta o CTN, por ir de encontro a Lei (com *status* de lei complementar) que introduziu normas gerais de direito tributário atinentes ao imposto sobre exportações.

Ressalte-se, ainda, a existência de antinomia entre o mencionado Decreto-Lei e a matriz constitucional do imposto sobre exportações da qual se extrai, consoante o descrito, que esse tributo incide, a grandes rasgos, sobre as condutas de exportar produtos para o exterior, e não sobre a conduta de obter registro de exportação.

Constata-se, portanto, a ocorrência da citada antinomia, a ser afastada pelo critério da hierarquia das normas. *Lex superior derogat inferiori*,¹⁵³ reza o primado que deve ser sempre respeitado, em especial quando a antinomia envolve enunciado constitucional.

Constata-se, também, uma antinomia entre o *caput* e o parágrafo 1º, do mesmo artigo do Decreto-Lei nº 1.578/77. Assim, sob a mesma fundamentação exposta quando da descrição do aspecto temporal do imposto sob importações, afirma-se o afastamento do disposto naquele parágrafo, devendo prevalecer o prescrito pelo *caput* do artigo, em consonância com o CTN, com a CF/88 e com a estrutura do fenômeno da incidência tributária.

153 - Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6.ed. Brasília : UNB, 1995. p. 93.

Em conclusão, não se pode falar em tributação das operações de registro de guia de exportação, mas apenas de operações de exportação. A incidência haverá de ocorrer no momento da transposição da fronteira e não em momento anterior, naquele do mencionado registro.

São de determinar, novamente, três momentos distintos:

- a) um preparatório, a expedição da guia de exportação, voltado para o futuro, a documentar a intenção de exportar, regido pelos enunciados prescritivos vigentes à época de sua solicitação;
- b) um factual, o momento no qual os produtos extrapolam as fronteiras nacionais, correspondente ao tempo no fato;
- c) um outro formal, o momento no qual se documenta a ocorrência do evento tributável e que a ele se reporta, o tempo do fato, a ser regido pelos enunciados prescritivos vigentes à época de sua produção.

Para a determinação da legislação tributária aplicável ao imposto sobre exportações, portanto, os dois últimos nos são especialmente caros: o do *tempo no fato*, a transposição da fronteira, determinante do plexo de enunciados jurídicos válidos aplicáveis à materialidade da imposição tributária; o do *tempo do fato*, posterior àquele, determinante do plexo de enunciados jurídicos válidos aplicáveis à formalização do evento tributável.

Reconhece-se, outrossim, a dificuldade prática de produção da norma individual e concreta em momento posterior ao do cruzamento da fronteira do país, no caso da exportação. Contudo, essa produção é perfeitamente factível e deve ser realizada, em respeito à CF/88, ao CTN e à lógica do sistema de direito positivo.

4.4. A EQUIPARAÇÃO

Também neste capítulo é de destacar o fenômeno da equiparação e suas conseqüências. Coerentemente, segue este instituto o mesmo modelo de determinação do aspecto temporal das operações de importação e de exportação.

Verificada a adequação da equiparação à CF/88, a descrição do aspecto temporal da regra-matriz haverá de considerar a existência do tempo-do-fato, aquele no qual é produzida a linguagem que documenta a ocorrência do evento tributável. Este é, nos casos já descritos, o da formalização da aquisição, em leilão, de produtos abandonados ou apreendidos; o do despacho do produto entrepostado adquirido.

O tempo no fato, por sua vez, será, sempre, o momento da transposição da linha demarcatória do território aduaneiro tributário, no imposto sobre importações ou da fronteira nacional, naquele sobre exportações; portanto, as regras materiais de tributação dessas operações pelos impostos aduaneiros, aplicáveis nesses casos, serão as vigentes no momento dessa transposição.

Se impossível verificar tais momentos, poderá ser delimitado o tempo no fato, no caso da aquisição de produtos apreendidos ou abandonados, como a data da exteriorização do ato de vontade na sua incorporação no aparelho produtivo nacional, ou seja, a arrematação em leilão desses bens.

Capítulo 5

O Aspecto Espacial

5.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Algumas colocações preliminares são necessárias no intuito de delimitar este aspecto. Em especial, é de diferenciar, de forma similar ao realizado quando da descrição do aspecto temporal, o lugar do fato do lugar no fato. Ainda, são de delimitar, com precisão, os conteúdos semânticos de algumas expressões utilizadas corriqueiramente na determinação deste aspecto.

5.1.1. LUGAR DO FATO E LUGAR NO FATO

Há um lugar do fato, que é o intervalo territorial onde é expedida a norma individual e concreta que documenta a ocorrência do evento, vertendo-o em linguagem competente e fazendo surgir a relação jurídico-tributária prescrita pelo conseqüente da regra-matriz. O lugar no fato (aspecto espacial da regra-matriz de incidência tributária), por sua vez, consiste no intervalo territorial onde ocorreu o evento tributável, ao qual se reporta aquela norma individual e concreta.

Veja-se a similaridade desta descrição em relação àquela do aspecto temporal: em ambas há a produção da norma individual e concreta, com seu tempo e lugar

próprios (do fato), e em ambas há a descrição de um evento, também com tempo (passado) e lugar próprios (no fato).

Veja-se, outrossim, uma diferença: enquanto no aspecto temporal esses momentos são sempre distintos, no espacial os intervalos territoriais podem coincidir. Dessa forma, é possível que o lugar onde é emitida a norma individual e concreta seja o mesmo da realização da conduta descrita no antecedente normativo.

Para aclarar a distinção, cite-se Paulo de Barros Carvalho:

"Ainda que o raciocínio [em relação ao tempo] seja o mesmo, pode haver coincidência entre o lugar *do fato*, e o lugar designado *no fato*. O lugar do fato é a localidade em que se expediu o enunciado jurídico-prescritivo, e o lugar no fato é aquele intervalo territorial em que se deu o evento relatado enunciativamente. De ver está que, em muitas oportunidades, a produção do fato acontecerá no mesmo local apontado como tendo ocorrido o evento".¹⁵⁴ (destaque no original)

Assim, para descrever as condicionantes espaciais aplicáveis às condutas tributadas pelos impostos aduaneiros, são de determinar ambos os intervalos territoriais, quais sejam, os lugares do fato e no fato.

154 - CARVALHO. *Direito tributário*... p. 124.

5.2. TERRITÓRIO ADUANEIRO, JURISDIÇÃO ADUANEIRA E PORTOS, AEROPORTOS E PONTOS DE FRONTEIRA ALFANDEGADOS

Parte-se para a diferenciação desses institutos mediante a delimitação de seus conceitos, a serem utilizados nesta descrição, iniciando-se pela expressão território aduaneiro. Nesse intuito, verifique-se o disposto no artigo 1º do Regulamento Aduaneiro, *in verbis*:

"Art. 1º. O Território Aduaneiro compreende todo o território nacional".

Afirme-se, com supedâneo no transcrito artigo, que o conceito de território aduaneiro corresponde ao âmbito de aplicação das normas jurídicas atinentes aos impostos aduaneiros, assim como com a própria delimitação do território nacional.¹⁵⁵

Assim, delimita-se o conteúdo semântico da expressão território aduaneiro como sendo o lapso espacial no qual são aplicáveis as normas que tratam de matéria aduaneira, inclusive as atinentes aos impostos sobre importações e sobre exportações.

É limitado o território aduaneiro, dessa forma, pelas linhas de fronteiras brasileiras, sendo equivalentes seu conceito e o de território nacional.

155 - Corroborando essa afirmação, e estendendo o conceito aos limites do bloco, o Código Aduaneiro do Mercosul estatui: "Art. 2º - 1. O território aduaneiro do Mercosul compreende: a) o território da República Argentina; b) o território da República Federativa do Brasil; c) o território da República do Paraguai; d) o território da República Oriental do Uruguai; e e) o território de qualquer Estado que se torne parte integrante do mesmo". Portanto, em sendo o território aduaneiro do Mercosul o conjunto de todos os territórios dos Estados-partes, as normas jurídicas comunitárias alinentes às atividades de comércio exterior serão as mesmas em todos eles. Nesse sentido, estatui em seu artigo 3º, 1.: "art. 3º - Na aceção do presente Código entende-se por: 1. 'Território Aduaneiro': a totalidade do território dos Estados-Partes que integram o Mercosul, no qual se aplica a legislação aduaneira comunitária". (destaque no original)

De posse do conceito de território aduaneiro, é de distingui-lo da jurisdição aduaneira. Nesse intuito, cite-se o artigo 2.º do mesmo Regulamento:

"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 descontinua, ocupada pelos postos alfandegados;

b) a área terrestre ocupada pelos aeroportos alfandegados;

c) a área adjacente aos postos alfandegados;

II) a zona secundária, que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo".

Dois são os pontos a serem notados a partir desse dispositivo legal: a) a especificação do intervalo territorial abrangido pelo território aduaneiro; b) o conceito de jurisdição aduaneira.

Destarte, o citado artigo, no que ora interessa, esclarece o conceito de território aduaneiro, incluindo as águas territoriais e o espaço aéreo. Reitere-se, em primeira conclusão, que o conceito de território aduaneiro corresponde ao âmbito de aplicação das normas jurídicas reguladoras das atividades de importação e de exportação, nele incluídos as águas territoriais e o espaço aéreo brasileiros, coincidindo, espacialmente, território aduaneiro, território nacional e âmbito de aplicação das normas jurídicas que tratam de importação e de exportação.

Quanto ao segundo ponto notado, reafirme-se, primeiramente, que a jurisdição aduaneira estende-se pelo mesmo intervalo correspondente ao território aduaneiro. Limitada está, portanto, espacialmente.

Em segundo lugar, é de aclarar esse conceito, iniciando-se pela delimitação do conteúdo semântico do vocábulo jurisdição. Assim, conceitua-se-o como:

"Poder público competente, amplo ou limitado, de exercer autoridade e administrar justiça, dentro de determinada circunscrição territorial".¹⁵⁶

Partindo-se desse conceito, descreve-se o conteúdo semântico da expressão jurisdição aduaneira como sendo o intervalo espacial no qual a autoridade administrativa competente (autoridade aduaneira) tem poder para exercer plenamente a sua competência, em especial para controlar todos os aspectos das operações de importação e de exportação, inclusive os tributários, e aplicar as penalidades cabíveis em casos de infração.

Está no âmbito da jurisdição aduaneira o poder de a autoridade administrativa fazendária, em atividade plenamente vinculada, emitir a norma individual e concreta constituinte do fato jurídico tributário dos impostos aduaneiros, ou homologar a norma jurídico-tributária individual e concreta produzida por particular.

Por fim, há intervalos territoriais especialmente dotados de infra-estrutura para efetivar as atividades administrativas inclusas no conceito de jurisdição aduaneira. São eles os portos, os aeroportos e os pontos de fronteira alfandegados, conforme o artigo 4º do Regulamento Aduaneiro, a saber:

"Art. 4º. Consideram-se portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados aqueles assim declarados pela autoridade competente, a fim de que neles possam, sob controle aduaneiro:

I) estacionar ou transitar veículos procedentes do exterior ou a ele destinados;

II) ser efetuadas operações de carga, descarga, armazenagem ou passagem de mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas;

III) embarcar, desembarcar ou transitar viajantes procedentes do exterior ou a ele destinados".

Esses são os locais onde a administração pública aloca funcionários e equipamentos para realizar seu dever de controlar e administrar as operações de importação e de exportação, onde, normalmente, se dão as atividades administrativas aduaneiras.

Por outro lado, não são os únicos intervalos espaciais onde podem ser emitidas as normas individuais e concretas relativas aos impostos aduaneiros ou, mais amplamente, não são os únicos intervalos onde pode ser exercida a jurisdição aduaneira, já que a autoridade competente pode realizar a formalização descrita em qualquer lugar do território nacional.

De posse desses conceitos, pode-se especificar quais são os aspectos espaciais do imposto sobre importações e do imposto sobre exportações.

5.3. O TERRITÓRIO ADUANEIRO TRIBUTÁRIO

Ingressando no aspecto espacial do imposto sobre importações, é de esclarecer que, para fins de incidência desse imposto, a princípio, o marco territorial correspondente ao lugar no fato é o ponto da linha de fronteira cruzado pelo produto ao ingressar no território nacional. Extrai-se essa conclusão do artigo 19 do CTN, assim como dos transcritos artigos atinentes à matéria, em especial contidos no Decreto-Lei nº 37/66.

Por outro lado, para fins de incidência desse imposto, a demarcação territorial é limitada mais estreitamente. Isso porque há a Zona Franca de Manaus,

dentro da qual não incide o imposto sobre importações. Dessa forma, apenas ocorre o evento tributável quando da introdução do produto no território brasileiro não abarcado por essa Zona Franca.

Para esclarecer essa distinção, veja-se a definição de *zona franca*:

"Parte do território de um Estado em que as mercadorias aí introduzidas são geralmente consideradas como não estando no território aduaneiro, com relação aos direitos e impostos de importação, e não estão submetidas ao habitual controle aduaneiro."¹⁵⁷

"Área dentro de um país (porto marítimo, aeroporto, armazém ou qualquer área designada) considerada fora de seu território aduaneiro. Os importadores podem trazer, para tal área, mercadorias de origem estrangeira, sem pagar direitos ou taxas alfandegárias".¹⁵⁸

Desses conceitos extrai-se que as zonas francas são áreas consideradas fora do território aduaneiro para fins de incidência do imposto sobre importações. Assim, os produtos ingressam nesses espaços territoriais sem a incidência desse tributo, o que se poderá dar, posteriormente, quando de sua saída para o território aduaneiro não abarcado pelos seus limites. Vê-se, portanto, limitado o lugar no fato do imposto sobre importações à linha demarcatória do território aduaneiro nacional excluída a Zona Franca de Manaus.

Denominar-se-á o território aduaneiro extirpado pela porção correspondente à zona franca de *território adua-*

157 - ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ALFÂNDEGAS. *Glossário de termos aduaneiros internacionais*; tradução de Oswaldo da Costa e Silva. Brasília: LGE, 1998. p. 95.

158 - RATTI, Bruno. *Vade-Mécum de comércio internacional e câmbio*. São Paulo: Aduaneiras, 1991. p. 221.

neiro tributário, haja vista a necessária diferenciação a ser imprimida a ambos os espaços, assim como considerando ser este mais estreito que aquele.

Do exposto, conclui-se que o espaço no fato do imposto sobre importações corresponde ao ponto do território aduaneiro tributário cruzado pelos produtos. Em conseqüência, o tempo no fato haverá de ser, também, aquele dessa transposição. Cite-se, nesse sentido:

"A mera passagem da mercadoria estrangeira pela fronteira do país não pode ser elemento final para a ocorrência do fato gerador do imposto de importação, porque a mercadoria estrangeira poderá receber outra destinação que não a de ser internada para consumo, como a de se submeter a um dos Regimes Aduaneiros Especiais.

(...)

Nestas condições a mercadoria estrangeira entra no território brasileiro e destinada a uma zona franca ou porto franco ou depósito franco, fica sujeita às leis brasileiras, não havendo a obrigação de pagar o imposto de importação, porquanto submetida a um regime aduaneiro especial".¹⁵⁹ (sem destaque no original)

O território aduaneiro tributário é limitado, no Brasil, a todo o território nacional menos a área correspondente à Zona Franca de Manaus, criada pela Lei nº 3.173, de 06 de junho de 1957, mantida pela CF/88 (artigo 40 do ADCT) e regulamentada pelo Decreto-Lei nº 288/67¹⁶⁰, com suas alterações posteriores.

159 - SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Portos Francos - Zonas Francas - Depósitos Francos*. In: *Revista de direito administrativo*. Julho-setembro de 1979. p. 414.

160 - "Art 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer

5.4. O ESPAÇO NO FATO DO IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÕES

No que toca ao imposto sobre exportações, o conceito de território aduaneiro tributário não é relevante, haja vista que a conduta tributável apenas ocorrerá quando o produto sair do território nacional. Dessa forma, considerar como espaço no fato o território aduaneiro tributário seria considerar exportação o remeter produto dentro do país o que, como salientado, é inconstitucional.

Logo, se o momento da ocorrência da conduta é o da transposição das fronteiras, o lugar dessa ocorrência haverá de estar relacionado com as linhas demarcatórias do território nacional, sejam terrestres, marítimas, aéreas ou convencionais.

É o espaço no fato do imposto sobre exportações, portanto, o ponto da linha de fronteira cruzado pelo produto. Considerando a equivalência de conceitos, anteriormente descrita, pode-se afirmar, também, que é o espaço no fato o marco territorial no qual o produto sai do território aduaneiro ou do território nacional. Essa conclusão fundamenta-se nos artigos 23 do CTN e 1º do Decreto-Lei nº 1.578/77.

5.5. O ESPAÇO DO FATO

As normas individuais e concretas de incidência dos impostos em análise podem ser emitidas em qualquer ponto do território nacional abarcado pela jurisdição

natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados" e "Art 6º As mercadorias de origem estrangeira estocadas na Zona Franca, quando saírem desta para comercialização em qualquer ponto do território nacional, ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos de uma importação de exterior, a não ser nos casos de isenção prevista em legislação específica".

aduaneira. O intervalo territorial onde for produzida a norma jurídico-tributária individual e concreta - portanto, o espaço do fato - será um desses pontos, devendo ser especificado.

A emissão dessa norma é, normalmente, realizada em um porto, um aeroporto ou um ponto de fronteira alfandegado. Nada impede, porém, que seja realizada em qualquer outro ponto do território abarcado pela jurisdição aduaneira.

Sendo o âmbito de abrangência da jurisdição aduaneira equivalente ao território nacional, conclui-se que pode ser produzida a norma individual e concreta de tributação dos impostos aduaneiros em qualquer ponto do país. Assim, quando da produção dessa norma, a autoridade competente haverá de posicionar-se espacialmente, indicando, dessa maneira, qual o espaço do fato.

Note-se, ainda, que, confirmando-se uma união aduaneira completa no Mercosul, haverá a total eliminação da cobrança de impostos no trânsito de bens e serviços entre os países membros. Neste caso, seguirá esse bloco econômico os passos da União Européia, sendo restrito o aspecto espacial dos impostos aduaneiros como descrito, à exceção das importações e exportações oriundas ou destinadas aos parceiros econômicos.¹⁶¹

Por fim, quanto à equiparação, são aplicáveis todas essas considerações. Mais especificamente, nos casos tratados quando da descrição do aspecto pessoal, são os espaços do fato o entreposto aduaneiro e o local da realização do leilão de produtos apreendidos ou abandonados.

161 - Nesse sentido ver DE MITA, Enrico. *Appunti di diritto tributario*. Milão : Dott. A. Giuffrè Editore, 1997. p. 378 e seguintes; RUSSO, Pasquale. *Manuale di diritto tributario*. Milão : Dott. A. Giuffrè Editore, 1996. p. 695 e seguintes.

Capítulo 6

O Aspecto Subjetivo

6.1. O CONSEQÜENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: CONSIDERAÇÕES GERAIS

Consoante salientado, a regra-matriz de incidência tributária descreve, completamente e em nível hipotético, uma conduta à qual imputa, também em nível hipotético, uma conseqüência jurídica.

Tem-se, aí, o antecedente ou descritor ligado ao conseqüente ou prescritor: a previsão de um fato o qual, uma vez ocorrido, fará surgir uma relação. Essa relação é jurídica, pois regulada pelo sistema de direito positivo, e tributária, pois, nesta análise, é prescritora de obrigação de pagar tributo.

A proposição-antecedente é ligada à proposição-conseqüente pelo conectivo deôntico neutro: dado o fato F, deve-ser (não modalizado) a relação jurídica R entre dois sujeitos de direito, S' e S''. Por ligar os termos da regra-matriz de incidência tributária (proposições), esse conectivo deôntico é denominado interproposicional.