

- Imposto de Importação –

Raquel Novais

1. Introdução

A construção da regra-matriz de incidência do imposto de importação “II”, cuja competência para sua instituição e cobrança é atribuída à União Federal pelo artigo 153, inciso I, é obra que tem início na investigação do seu regime constitucional, seguindo-se de uma tortuosa busca de proposições dispersas no ordenamento jurídico brasileiro¹. Tais proposições serão buscadas em atos normativos exarados pelas fontes normativas pátrias nos quais se incluem, fortemente, tratados e convenções internacionais dos quais o Brasil seja parte, uma vez que tenham sido referendados por decreto legislativo, ou seja, desde que tenham sido validamente introduzidos no sistema normativo brasileiro pelo veículo primário próprio a que compete fazê-lo.

Dado tratar-se de imposto destinado a gravar eventos relacionados ao ingresso no território nacional de produtos provenientes do exterior do país, equipara-se a poucos tributos no forte caráter extrafiscal que possui. O comércio entre as nações desde muito se constitui importante instrumento de relacionamento entre os povos; infundáveis são os aspectos de interesse econômico e para o direito que decorrem do referido relacionamento internacional. A tão-só atividade impositiva exercida pelas nações que atuam no comércio internacional atrai inúmeras vertentes investigativas. O presente estudo não cuidará de exauri-las. Limitar-se-á à busca dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência do II e o seu respectivo lançamento, renunciando à pretensão de formular enunciados relacionados à regulação da conduta dos agentes que atuem no comércio exterior, ou à organização e composição dos interesses dos Estados soberanos na regulação dessa prática, ou, ainda, à regulação das práticas administrativas alfandegárias ou, finalmente, atinentes à regulação da prática de ilícitos nessa área. Em resumo, não obstante se reconheça a grande dificuldade em se fazer uma secção entre questões tão intrinsecamente relacionadas, o presente estudo tangenciará os aspectos pertinentes ao amplo campo do chamado

¹ Cf. Geraldo Ataliba “*O estudo de qualquer realidade, seja natural, seja cultural, - quer em nível científico, quer didático, será mais proveitoso e seguro, se o agente é capaz de perceber e definir o sistema formado pelo objeto e aquele maior, no qual este se insere. Se se trata de produto cultural, ainda que o esforço humano que o produziu não tenha sido consciente de elaborar um sistema*”

*direito aduaneiro*² procurando estabelecer proposições que tenham por conteúdo o tributo e seu lançamento.

2. Regime Constitucional

A competência tributária, ou seja, a capacidade para a emissão de textos legislados dos quais se extrairão normas que permitem a construção da disciplina jurídica do II é outorgada pela Constituição Federal à União³, em seu artigo 153, I⁴.

A atividade impositiva outorgada à União deverá ser exercida com respeito aos princípios gerais⁵, neles compreendidos os princípios gerais que regem a república e a federação, as garantias individuais e coletivas indicados no artigo 5º. da Constituição Federal, bem como as limitações ou delimitações constitucionais específicas ao poder de tributar, contempladas no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, em tudo aquilo que for pertinente ao II.

previamente deliberado neste sentido, deve procurar apreendê-lo o observador ou intérprete”. (“Sistema Constitucional Tributário Brasileiro”, São Paulo, RT, 1966, págs. 4 e 5)

² O conjunto multidisciplinar de normas que regulam as relações jurídicas estabelecidas no exercício do comércio internacional tem justificado a defesa da autonomia do direito aduaneiro. Para Regina Helena Costa, pode-se se atestar a autonomia didática do direito aduaneiro “*posto que decorre do simples fato de ter um grupo de normas que apresentam particular homogeneidade relativamente a seu objeto, propiciando seu estudo separadamente, ainda que sujeitando, igualmente, a princípios de outros ramos do direito*”. Para a autora, não há, contudo, que se falar em autonomia científica, pois “*Embora tenha o Direito Aduaneiro desenvolvido alguns institutos próprios, sendo possível também, como pretendemos demonstrar, extrair-lhe alguns princípios específicos, ainda dependem em muito, de princípios comuns a outros ramos do Direito, especialmente do Direito Constitucional e do Direito Administrativo.*” (Notas sobre a Existência de Um direito Aduaneiro *in* Importação e Exportação no Direito Brasileiro, coordenador Vladimir Passos de Freitas, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2004, fls. 20 e 24.) Outros autores defendem a autonomia integral do direito aduaneiro, valendo destacar José Lence Carlucci, em *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*, São Paulo, Aduaneiras, 1997 e Roosevelt Baldomir Sosa em *Temas Aduaneiros*, São Paulo, Aduaneiras, 1999.

³ Paulo de Barros Carvalho, ao adotar a classificação das normas segundo o critério da mediatidade como se referem à conduta, biparte-as em dois conjuntos: as de conduta “*que têm como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P), como o que exaurem seus propósitos regulativos(...)*” e as de estrutura, que “*dispõe também sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas estruturas deôntico-jurídicas (...). As outras, com seu timbre de mediatidade, instituem condições e, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regras do primeiro tipo*”. (...) E são tipicamente regras de estrutura aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, as que prescrevem pressupostos etc. Entre as normas que estipulam competências, incluíamos as regras de imunidade tributária. (*Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, São Paulo, Editora Sariaiva, págs. 35/36)

⁴ Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:*

I - importação de produtos estrangeiros;

(...)

⁵ Para Celso Antonio Bandeira de Melo, citado por Geraldo Ataliba: “*Princípio é, pois, por definição mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, precisamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico*” (*República e Constituição*, São Paulo, Malheiros, 1994 – pág. 34).

Em especial, vale destacar que o exercício da atividade de editar normas visando à cobrança do II sujeita-se à observância dos princípios: (i) da segurança jurídica, cujos colorários imediatos encontram-se na positivação explícita do dever, imposto ao legislador, de respeito à irretroatividade das normas, à igualdade e à legalidade, (ii) da tipologia tributária, princípio implícito, insculpido no artigo 154, I, segundo o qual o tipo tributário é construído pela conjugação e adequação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo⁶; (iii) da proibição de confisco, dentre outros⁷. A competência tributária com respeito ao II encontra-se também delimitada (limite negativo) pela *classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*⁸, ou seja, pelas imunidades constitucionais. O rol das imunidades constitucionais, apesar de circunscrito a situações determinadas, é amplo. Há pertinência em serem referidas no corpo deste estudo as regras contidas no artigo 150, VI⁹. As demais regras imunizantes, pelo conteúdo especificamente voltado a outros tributos e outras situações de improvável relação com o II, não tem relevância para este estudo.

Detalhemos um pouco mais a referência aos princípios constitucionais que ao nosso ver permitem se extraia a disciplina constitucional do II.

⁶ É o que leciona Paulo de Barros Carvalho: “No direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estaremos credenciados a dizer, sem hesitações e perplexidades, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, bem com anunciar que tipo de imposto ou modalidade de taxa.” (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2003, pág. 160)

⁷ Outros princípios são de igual importância no exercício da competência tributária, tais como a indelegabilidade da competência tributária, da uniformidade geográfica, da supremacia do interesse público ao do particular, princípio da isonomia das pessoas constitucionais e mereceriam igual destaque no corpo deste estudo, não fora a necessidade de constante atenção para que ele não se estenda por sendas que levem a assuntos menos relacionados ao II e seu regime jurídico.

⁸ Definição proposta por Paulo de Barros Carvalho ao conceito de imunidades constitucionais, e que permite a compreensão e a construção do conjunto de normas constitucionais que as prevêm. (*Curso de Direito Tributário*. cit., pág. 180).. As regras que prevêm a imunidade estão contidas pelo conjunto das chamadas regras de estrutura, na classificação para as regras jurídicas adotada pelo autor, entre regras de conduta e regras de estrutura (ver nota 4).

⁹ “Art. 150. Sem prejuízo (...) é vedado (...): (...) VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; patrimônio, renda, ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Princípio da segurança jurídica¹⁰. O princípio da segurança jurídica está previsto de forma explícita no artigo 5º¹¹. Está na essência e na razão de existir do direito. Permite ao destinatário da norma antever os efeitos dos eventos das quais participe e das relações que venha a integrar, preservando-se de surpresas indesejadas quanto aos eventos já ocorridos. O princípio da segurança jurídica no direito positivo está fortemente assentado pela positivação explícita, dentre outros tantos, dos princípios da irretroatividade, igualdade e legalidade. Pela relevância que possuem para a elucidação da disciplina constitucional do II, fazemos a seguir algumas breves considerações.

- a) **Irretroatividade da lei.** Esse fundamental vetor, por atingir toda a atividade legislativa, da mesma forma se impõe à observância da atividade de criação do tributo; tal é a importância do princípio da irretroatividade, como limitador da atividade de criação e majoração do tributo, que está reafirmado no Capítulo do Sistema Tributário Nacional como princípio constitucional específico. Em decorrência desse mais prestigiado corolário da segurança jurídica, a lei tributária está impedida de alterar o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e direito adquirido¹². A par da restrição de caráter geral, o princípio constitucional tributário específico consiste na proibição de que eventos ocorridos antes da entrada em vigor da lei que introduza o tributo ou a sua majoração possam ser contemplados na hipótese de incidência da norma tributária

Para Roque Antonio Carrazza, *a segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas.*¹³

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

¹⁰ Não se confunde com o princípio da certeza do direito, inerente ao próprio ser do direito. No dizer de Paulo de Barros Carvalho “A certeza do direito é algo que se situa na própria raiz do dever-ser. É ínsita ao deontico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica.”

¹¹ “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à **segurança** e à propriedade, nos termos seguintes:

¹² “Art. 5º. (...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

¹³ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, Malheiros, 2001, pág. 304

Sob o império dessa garantia individual e coletiva encontra-se o exercício da atividade legislativa no que tange ao II.

- b) **Igualdade.** A garantia de que o exercício da atividade legislativa deverá ser permeada pela igualdade é inúmeras vezes reiterada no texto constitucional; é indicada no *caput* do artigo 5º., seguindo-se a sua menção já no primeiro inciso desse dispositivo; tem, ainda, reservada norma específica no capítulo do Sistema Tributário Nacional, na seção das Limitações do Poder de Tributar, dirigida especificamente ao legislador no desempenho da atividade criadora do tributo¹⁴¹⁵

Para Geraldo Ataliba, *Três princípios devem ser considerados como fulcro em torno do qual se ergue o edifício das instituições republicanas, no direito positivo brasileiro, operando como suas premissas básicas, no contexto de uma relação indissociável de recíproca vocação.*

São, com igual importância, os princípios da legalidade, da isonomia e da intangibilidade das liberdades públicas, expandidas em clima no qual se asseguram a certeza e segurança do Direito. Tal é o grau de evidência da transcendência desses princípios que facilmente se verifica estarem na base da república.(...)¹⁶

- c) **Legalidade.** O respeito à legalidade deve igualmente permear a atividade impositiva com respeito ao II, como consequência da garantia do princípio da segurança jurídica¹⁷; o princípio da legalidade se impõe na forma de princípio

¹⁴ Celso Antonio Bandeira de Mello in *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade* leciona: “O preceito magno da igualdade como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei que para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos ma a própria edição dela sujeita-se a dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.”

E prossegue:

“Por isso, Francisco Campos lavrou, com pena de ouro, o seguinte asserto: Assim não poderá subsistir qualquer dúvida quanto ao destinatário da cláusula constitucional da igualdade perante a lei. O seu destinatário é, precisamente o legislador e, em consequência, a legislação, por mais discricionários que possam ser os critérios da política legislativa, encontra no princípio da igualdade a primeira e mais fundamental de suas limitações.” (São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1978. págs. 13 e 14)

¹⁵ (art. 150, ... é vedado à União...: ... II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;)

¹⁶ Op.cit, pág. 120

¹⁷ “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (art. 5º. XXII e 170,

constitucional geral (*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*, art. 5º., II, CF/88); impõe-se, também, como princípio constitucional tributário específico em razão da positivação dessa diretriz legislativa pelo art. 150, I, da CF, (*...é vedado à União ... I - exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça*).

“Exigir imposto” é descrever na norma tributária, veiculada por lei¹⁸, todos os elementos que deverão permitir a identificação do evento tributável, assim como prescrever os elementos que conformarão a relação obrigacional dele decorrente, mais precisamente, (i) os sujeitos - ativo (credor) e passivo (devedor) - e (ii) o seu objeto – o valor do imposto a ser pago - identificável a partir da combinação da base de cálculo e alíquota.

Particularidades na disciplina constitucional do II – Extrafiscalidade

Exceção ao princípio da legalidade no exercício da competência tributária. A disciplina constitucional do II traz uma relevante peculiaridade que se faz oportuno seja denunciada. Consiste na prerrogativa, conferida ao Poder Executivo, para alterar, nos limites da lei, as alíquotas do imposto. A autorização é encontrada no artigo 153, par. 1º, da CF, nos seguintes termos: *É facultado ao Poder Executivo, atendidas as*

II), se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.” (Cf. Roque Antônio Carrazza, op. cit., pág. 214)

¹⁸ Sobre esse assunto são os seguintes os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: *“Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.*

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato) porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional” (Curso de Direito Tributário, cit., pág. 157)

No mesmo sentido são os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza: *“Criar um tributo é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo, e sua alíquota. Em suma: é editar, pormenorizadamente, a norma jurídica tributária. Esta norma, por injunção do princípio da legalidade, repitamos, deve ser, no mais das vezes, veiculada por meio de lei ordinária (só as normas jurídicas dos empréstimos compulsórios, dos impostos de competência residual da União e das novas contribuições sociais, a que alude o art. 195, par. 4º. Da CF, devem ser veiculadas por intermédio de lei complementar. (“Curso de Direito Constitucional Tributário”, cit., pág. 215)*

*condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V*¹⁹.

No exercício da tributação com respeito ao II, e aos impostos acima mencionados, o Poder Executivo conta com uma participação que não lhe é delegada na atividade impositiva relacionada a todos os demais tributos²⁰. Somente em relação aos impostos expressos no parágrafo 1º. do artigo 153 da CF, o Poder Executivo pode interferir no ato de instituição do imposto, alterando as alíquotas dentro dos limites previamente definidos em lei.

Se por um lado a discricionariedade conferida ao Poder Executivo na fixação do valor do tributo possa ser imensa, não é certo que se afirme que o legislador constituinte tenha renunciado a determinar a observância do princípio da legalidade, pois a **lei** tratará de ditar os limites dentro dos quais esta contribuição à atividade impositiva deva ser exercida.

A questão que pode comportar uma especial reflexão diz com saber se a “lei” que impõe limites e condições à faculdade do Poder Executivo para alterar as alíquotas do II (Art. 153, par 1º, da CF/88 haverá de ser lei complementar ou lei ordinária.

O tema foi abordado por Sacha Calmon Navarro Coelho²¹ nos seguintes termos: *Exceções ao princípio da legalidade na majoração dos tributos. Todavia, anote-se, há exceções ao princípio quanto à majoração (ou minoração) de impostos. As seguintes: impostos de importação, exportação, IPI e ISOF. Estes podem ter suas alíquotas alteradas e, pois, aumentadas sem prévia lei, por simples ato administrativo, atendidas as condições e os limites a serem fixados em lei autorizativa, que se não existir (art. 153, § 1º) obstará a franquia concedida ao Executivo federal. É que na hipótese trata-se de limitação sobre limitação ao poder de tributar, matéria sob reserva de lei complementar (art. 146, II).*

Igualmente foi objeto de especial destaque, em julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 224.285-9 CE, em voto da lavra do eminente Ministro Carlos Velloso. Após identificar a questão, apontando, inclusive a posição do Ilmo

¹⁹ São eles: II, imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

²⁰ Vinha vigorando a prerrogativa conferida ao Poder Executivo para alterar as alíquotas de CPMF – art. 75 do ADCT. A EC 42, diversamente, fixa a alíquota da contribuição.

²¹ Comentários à Constituição de 1988, Sistema Tributário, Forense, Rio de Janeiro, 1990, pág. 289

jurisconsultor mineiro, o Exmo Sr. Ministro afirma: *Divirjo, entretanto, desses eminentes doutores. O que deve ser tomado em linha de conta é isto: a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. Não há dúvida no sentido de que a hipótese do § 1º do art. 153, da C.F., retrata uma limitação ao poder de tributar. Em princípio, portanto, somente a lei complementar poderia regulá-la. Todavia, a própria Constituição – e a Constituição poderia fazê-lo – excepciona a regra, ao exigir, na hipótese figurada, apenas lei e não lei complementar. O mesmo poderá ser dito relativamente à disposição inscrita no inc. II do § 2º do art. 153, ou à imunidade do ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, § 5º do art. 153.*

Muito embora reconheçamos muita propriedade na proposta de interpretação apresentada por Sacha Calmon, estamos, neste ponto com o que foi decidido pela Suprema Corte.

Entendemos que a fixação de alíquotas, inclusive os limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá alterá-las, é função cometida ao legislador, no exercício da competência tributária, ou seja, aquela de criação do tributo. O legislador ordinário, e não o complementar, é titular dessa função, que a partilha com o Poder Executivo, fixando limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá alterá-las. Exigir que o legislador complementar imponha os limites e fazê-lo participe da criação da norma de incidência é atribuir-lhe função que, ao nosso ver, não lhe cabe exercer.

Exceção ao Princípio da anterioridade. Outra importante característica do regime constitucional do II é a prerrogativa conferida ao legislador para não observar o princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, III, b, e c, na criação ou majoração do II.

O princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, incisos III, b e c²² - cuja interpretação é combinada com aquela que se extrai do princípio da irretroatividade - tem com conteúdo a garantia aos destinatários das normas tributárias de que a lei

²² Introduzido pela Emenda Constitucional nº 42. A anterioridade nonagesimal, antes prevista somente como limitação ao exercício da competência tributária para as contribuições, é ora prevista também como vetor da atividade tributária em geral. Em regra, é uma garantia que acumula à anterioridade simples, prevista no artigo 150 II.B. Para alguns tributos, no entanto, valerá somente a anterioridade simples, como para a instituição ou majoração do Imposto sobre a Renda; para outros valerá somente a anterioridade nonagesimal, como para o IPI; para alguns, finalmente, como o II, o IOF e o IEX, as garantias consistentes na anterioridade simples e na nonagesimal não terão aplicação.

tributária não poderá alcançar eventos ocorridos no mesmo exercício em que tenha sido publicada, tampouco poderá ter efeitos em reação a eventos ocorridos no período de três meses que suceda a sua publicação.

Da verificação sobre a existência das duas particularidades, acima referidas, relevantíssimas na compreensão da disciplina constitucional do II, pode-se afirmar sobre a implicitude da extrafiscalidade a que se encontra a serviço o exercício da competência tributária do II.

Extrafiscalidade. A extrafiscalidade consiste na utilização do tributo não para a sua natural aptidão que é a arrecadação de fundos para que o Estado possa cumprir as suas finalidades essenciais, mas sim, como instrumento de regulação de ações dos integrantes do Estado.

São conferidos ao Estado alguns instrumentos tributários com a finalidade de permitir o cumprimento de determinadas políticas governamentais, autorizando-lhe o uso do tributo como instrumento para o redirecionamento de determinadas ações, se não ilícitas, ao menos indesejáveis, ao mesmo tempo em que, com igual instrumento, estimulam-se outras que se mostrem de interesse aos fins do Estado.

Muitos tributos estão a serviço da fiscalidade, tanto quanto possam estar da extrafiscalidade. Assim é o exemplo do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana, que a CF permite seja progressivo na hipótese de má utilização da propriedade urbana. Tal diretriz indica que o legislador constituinte desejou, com a conferência deste tributo aos Municípios, não só municia-los com os recursos que sejam produtos da sua arrecadação, mas, também, coibir o mau uso da propriedade que não esteja a serviço de sua função social.

A questão que, ao nosso ver, pode conduzir a interessante reflexão no exame da extrafiscalidade é saber se as prerrogativas conferidas ao legislador ordinário ou ao Poder Executivo, para o exercício da competência tributária, e que estejam claramente direcionadas ao serviço da extrafiscalidade, em especial aquelas que representem exceções aos princípios e garantias que conformam o Estatuto do Contribuinte²³, como se dá com o II com respeito aos princípios da legalidade e da anterioridade,

²³ Roque Antônio Carrazza, (*Curso de Direito Constitucional Tributário, cit.*, pág. 365)

repita-se se tais prerrogativas podem ser usadas pelo legislador quando crie ou majore os referidos tributos com a finalidade puramente arrecadatória.

Em outras palavras, a questão que sempre nos pareceu pouco debatida é saber se quando o legislador se vale das prerrogativas a ele conferidas para o manejo dos tributos com a clara finalidade regulatória, ele o faz exercendo a tributação com fins arrecadatórios, se isto não se constituiria desvio de finalidade constitucional.

Acerca do conceito de desvio de finalidade, vale a pena o exame do produto da reflexão de Celso Antonio Bandeira de Mello. Para o D. publicista, “*o princípio da finalidade impõe que o administrador ao manejar as competências postas a seu encargo, atue com rigorosa obediência à finalidade de cada qual. Isto é cumprir-lhe cingir-se não apenas à finalidade própria de todas as leis, que é o interesse público, mas também à finalidade específica abrigada na lei a que esteja dando execução. Assim, há desvio de poder e, em consequência, nulidade do ato, por violação da finalidade legal, tanto nos casos em que a atuação administrativa é estranha a qualquer finalidade pública quanto naqueles em que o fim perseguido, se bem que de interesse público, não é o preciso que a lei assinalava para tal ato*”(Jean Rivero Droit Administratif, 2ª. Ed, Dalloz, 1962, p225, no. 260). *É que a lei, ao habilitar uma dada conduta, o faz em vista de um certo escopo. **Não lhe é indiferente que se use, para perseguir dado objetivo, uma ou outra competência que se estribe em uma ou outra atribuição,** conferida pela lei, pois na imagem feliz do precitado Caio Tácito” A regra de competência não é um cheque em branco.”*

Em suma a finalidade legal é um elemento da própria lei, é justamente o fator que proporciona compreendê-la .”²⁴(grifos nossos)

O exercício da competência tributária é uma função estatal. Há interesses opostos em relação ao produto do exercício dessa função estatal, pois: de um lado, os indivíduos ou as corporações vêem o seu patrimônio particular ou os eventos de que participem colocando-os na posição de devedores do Estado, quanto a uma prestação pecuniária; de outro lado, o Estado, que em última instância está a serviço do cumprimento dos interesses e finalidade do conjunto dos indivíduos, necessita ingressar nas esferas privadas para a obtenção dos recursos que proverão a sua manutenção. Pois bem, quando se trate de exercitar essa função, o legislador

²⁴ *Curso de Direito Administrativo*, Malheiros, São Paulo, 1999, pág. 65.

constituente permitiu-a com respeito a todas as garantias individuais e coletivas, desenhando, inclusive, um rol de princípios limitadores da atividade impositiva. A arrecadação deve ser promovida, mas resguardando-se os indivíduos contra ações estatais que possam lhes retirar a segurança por meio de ações que não lhes permitam planejar as suas vidas, ou antecipar os efeitos das relações jurídicas de que venham a tomar parte, exacerbar de forma confiscatória os limites da propriedade individual, promover a desigualdade etc, valores , dentre outros, de importância suprema.

Disso decorre concluir que, quando se trate do exercício da tributação com a finalidade arrecadatória, ou seja, quando o seu exercício se restrinja ao plano da fiscalidade, o legislador constituinte impôs limites sem exceções, pois se extrai do exame da Constituição que o exercício da fiscalidade se encontra em posição de perfeito equilíbrio com a mais absoluta e sem exceção manutenção dos referidos valores constitucionais.

Para o exercício da competência tributária do II, tanto quanto de seus congêneres na função extrafiscal que cumprem, são conferidas prerrogativas não encontráveis no exercício da competência tributária dos demais tributos cujo destino é funcionar como instrumento da fiscalidade; certamente não foi visando a que estes tributos sejam cobrados ou manejados como instrumento da fiscalidade, mas sim, da extrafiscalidade, é que a Constituição constituiu as prerrogativas enunciadas.

Se por um lado a extrafiscalidade encerra prerrogativas, indica que a competência que delas se valha deva estar a serviço do fim visado pela Constituição ao conferi-las.

Muito embora a extrafiscalidade não seja expressa na Constituição Federal, a sua implicitude tem idêntica força de conteúdo expresso .

Para que se possa fazer um juízo da pertinência do exercício da competência tributária em relação ao II, em atendimento aos fins estatais e a legitimidade do uso das prerrogativas constitucionais, impõe-se seja motivado o ato de criação ou majoração que se valha das referidas prerrogativas.

O II está fortemente vinculado ao desempenho de inúmeras políticas econômicas governamentais. Serve ao fortalecimento da política de blocos econômicos, mais especificamente do Mercosul – integrado pelo Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai; pode servir ao incentivo do desenvolvimento tecnológico, pelo manejo dos gravames sobre a importação de bens de capital e bens de informática;

pode servir ao desestímulo de importação de produtos de consumo que não sejam úteis à economia brasileira, mas que ensejem a saída de divisas em pagamento; pode servir à proteção da produção nacional, quando se demonstre estar a indústria brasileira em delicada posição frente à livre concorrência de mercado; enfim, com a exemplificativa referência, verifica-se que importantes funções são desempenhadas pelo instrumento da incidência do II. A este serviço, e em razão dele é que deve estar a serviço o uso das prerrogativas que conferem o caráter da excepcionalidade ao II, no exercício da competência tributária. A sua utilização como mero instrumento fiscal, ao nosso ver, não é impedida, desde que as prerrogativas excepcionais sejam para tanto abandonadas.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria de aplicação de princípios constitucionais.

Finalmente, vale a pena ressaltar que em meados da década de 1990, operou-se um aumento excessivo de importações de veículos do exterior ensejando uma grande preocupação governamental com a saída excessiva de divisas, bem como com a possível perda abrupta de mercado dos veículos produzidos nacionalmente. Estando presente um cenário que exigisse intervenção estatal, o Poder Executivo a realizou, por intermédio do aumento das alíquotas do II, em duas etapas, até 70%²⁵, alcançando operações de importação já iniciadas, por compras realizadas no exterior (e que o importador se obrigou a honrar) bem como, ainda, situações já consolidadas por importações realizadas, com mercadorias ingressadas no território nacional sem ainda ter iniciado o despacho para consumo. Somente aquelas operações cujo registro de declaração de importação estivesse concluído escaparam às majorações. Os importadores buscaram socorro junto ao Poder Judiciário, pois no estágio em que publicada a norma, vários negócios já estavam concluídos com os exportadores no exterior, alguns deles com recursos já enviados em pagamento.

Quanto às importações em andamento, nenhuma eficácia teria a referida norma, no sentido de evitar as importações indesejadas, pois compromissos já haviam sido assumidos pelos importadores no país em relação aos exportadores no exterior (que a seu turno já haviam cuidado de promover a produção encomendada). O único

²⁵ Decretos 1427/95 e 1471/95

alcançado pela norma, em relação às importações em andamento, foi uma situação de absoluto desamparo, e de grande dano econômico de particulares, pois, em geral, e tirante os raríssimos casos em que puderam ser interrompidas, não se puderam evitar importar e acumular os danos, em alguns casos com a perda definitiva do negócio, por falência de empresas que não lograram repassar os encargos sofridos, ao mesmo tempo em que tiveram de honrar os seus próprios compromissos com fornecedores no exterior.

Não obstante se verificassem inúmeras decisões de cortes regionais reconhecendo a inconstitucionalidade das majorações que alcançaram situações já consumadas, a Suprema Corte no RE 224.285-9 CE firmou o precedente segundo o qual os decretos se constituíram medida de extrafiscalidade e não implicaram irretroatividade pois o fato gerador do II é o Registro da Declaração de Impostação, portanto todas as operações que não tivessem sido submetidas a registro poderiam ser alcançadas pela majoração sem dano à ordem constitucional.

Independentemente de outras considerações acerca da violação das referidas normas ao Mercosul e ao GATT, e focando especificamente na questão constitucional em debate, em nossa opinião a decisão não primou pela aplicação das garantias constitucionais da segurança jurídica, mais precisamente da irretroatividade e da isonomia; tampouco, ao nosso ver, procedeu à correta identificação dos critérios material e temporal da hipótese de incidência do II.

Sobre o critério temporal da hipótese de incidência, no momento oportuno deste estudo, teremos ocasião de demonstrar ser ele identificável com a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional e não com o registro da Declaração de Importação “DI”; o registro da DI é o momento correspondente ao lançamento do II, que não se confunde com evento tributável no lançamento reportado.

A par disso, a irretroatividade específica não é a única garantia com que contam os destinatários das normas tributárias. Contam eles com a garantia da irretroatividade como princípio geral de direito, que protege os indivíduos contra alterações nos atos jurídicos perfeitos, e no direito adquirido. A operação de importação inicia-se com uma aquisição de mercadorias no exterior. A partir de então, e com a entrega das mercadorias haverá o importador de honrar o preço acordado. Os negócios feitos com fornecedores no exterior o foram na crença de que no país vigora o princípio segundo o qual o indivíduo pode antever minimamente os efeitos tributários das relações jurídicas de que participa. Não foi a confirmação dessa crença

a resposta dada pela Suprema Corte, que tangenciou o enfrentamento da aplicação do princípio da segurança jurídica como um sobre-princípio que orienta a ordem jurídica nacional. Em nossa opinião, poder-se-ia harmonizar a aplicação do princípio da segurança jurídica com o reconhecimento pleno das prerrogativas estatais de intervir na ordem econômica utilizando-se do II como instrumento extrafiscal, pela conclusão de que as situações negociais já consolidadas, com as aquisições de mercadorias já formalizadas, deveriam ter os seus efeitos preservados pela ordem então vigente.

O reconhecimento de que as majorações de alíquotas teriam aplicação para operações de futura aquisição de veículos teria de igual sorte preservado os fins que justificaram a intervenção estatal; isto porque, teria impedido, de igual maneira, que novas operações de importação fossem contratadas nos volumes indesejados pelas autoridades no país. Alcançar as operações em andamento não teve o efeito de impedi-las e, portanto, de se alcançar com isto os fins estatais; mas com isto se logrou levar muitos particulares, em pleno exercício de atividade perfeitamente lícita, a estados de insolvência absoluta.

A par disso, grande desigualdade se operou entre importadores que estavam em situação econômica e tributária absolutamente equivalente, ou seja, com operações de importação já consumadas, havendo a tão só distinção entre eles, consistente no haver registro de importação para algumas, e para outras não.

Ora, a extrafiscalidade do II não é o cheque em branco para violações dessa ordem que, ao nosso ver, foi das mais expressivas ocorridas na última década.

Lei retroativa, é oportuno assertoar, é aquela que rege fato ocorrido antes de sua vigência. Ou, se quisermos: há retroatividade quando a lei alcança atos ou situações já consumados antes de sua entrada em vigor, adjudicando-lhes determinados efeitos jurídicos²⁶.

Achamos oportuno invocar a magnífica lição de Geraldo Ataliba:

*Resulta claro da leitura do texto constitucional em **benefício da segurança do cidadão** e terceiro submetidos à ordem estatal, que só o Legislativo pode emanar normas genéricas e abstratas contendo preceitos vinculantes. Por outro lado, a tessitura informativa do processo de formação das leis garante não só ampla discussão dos projetos, com sua conseqüente publicidade, como possibilidade de*

²⁶ Roque Antonio Carrazza, *op. Cit.*, pág. 305.

colaboração, crítica, advertência e organização de movimentos de esclarecimento ou mesmo pressão sobre os legisladores.

Isto se deve passar sem que jamais possam sobrevir surpresas, desigualdades e menos ainda arbitrariedades contidas no bojo das leis”²⁷

3) Dos Tratados e Convenções Internacionais

Dada a relevância que possuem as normas extraídas dos tratados e convenções²⁸ internacionais, para a construção da regra-matriz de incidência do II, fazemos algumas referências quanto à natureza desses instrumentos e ao processo de validação de seu conteúdo²⁹ dentro do direito positivo brasileiro.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, didaticamente prescreve, em seu artigo 2º., I, “a”, que o Tratado significa um acordo internacional celebrado entre Estados em forma escrita e regido pelo Direito Internacional, que conste, ou de um instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.³⁰

Uma vez estabelecido o acordo, com a satisfação do rito de que cuida a Convenção de Viena, o que tem relevância examinar é como as normas nele estabelecidas passam a integrar o conjunto de normas reconhecidas como válidas dentro dos respectivos Estados contratantes.

No Brasil, a Constituição Federal dispõe que a República Federativa do Brasil é parte para estabelecer os tratados internacionais (art. 5º., par. 2º.³¹), sendo competência da União promover o relacionamento com os Estados estrangeiros e

²⁷ Instituições...pp 8 e 9.

²⁸ Fazemos referência à elucidação sobre a aplicação dos signos *tratado, convenção, protocolo, pactos, declarações ajustes, convênios*, feita por Roque Antonio Carrazza, em nota contida ao item reservado à Noção geral de tratado internacionais – Noção geral, op. cit., pág. 196.

²⁹ Sobre a validade das normas, esclarece Paulo de Barros Carvalho que: “(...) *ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema ‘S’, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim. A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo status de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u’a norma é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema ‘S’.*” (*Curso de Direito Tributário, cit.*, pág., 81)

³⁰ O Brasil não ratificou internamente a Convenção de Viena, embora celebre tratados obedecendo ao rito nela estabelecido.

³¹ “Art. 5º (...)”

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

tomar parte de organizações estrangeiras (art. 21, I³²). A competência para firmar tratados internacionais é prerrogativa exclusiva do Presidente da República, mas a missão de referendá-los é atribuída ao Congresso Nacional (art. 84, VIII³³). O referendo é manifestado pelo Decreto Legislativo, veículo introdutor da norma ao conjunto do direito positivo brasileiro³⁴. A ponência do conteúdo contido em um tratado internacional no conjunto de normas que conformam o direito positivo brasileiro é obra conjunta dos Poderes Executivo e Legislativo. A esse respeito vale a pena a referência ao Agravo Regimental em Carta Rogatória no. 8.279, o qual expõe a posição do Supremo Tribunal Federal em importante precedente sobre a matéria.

Questão que comporta riquíssima digressão diz com a interpretação do artigo 98 do Código Tributário Nacional “CTN”, sobre a prerrogativa ali estabelecida em prol dos tratados e convenções internacionais de “revogar” a legislação interna, prevalecendo, ainda, sobre legislação ordinária que lhe sobrevenha.³⁵ Mais precisamente, diz com saber que norma prevalece, em hipótese de conflito entre a lei ordinária e o tratado internacional validamente incorporado ao direito positivo brasileiro.

Com respeito ao conflito entre norma de direito interno e norma de direito internacional, vários estudos têm sido feitos³⁶.

Ao tratar do tema, os estudiosos iniciam por se posicionar frente à clássica divisão entre as teorias monista e dualista, que cuidam de divergir precisamente sobre a forma como os tratados internacionais passam a integrar legislação interna dos

³² “Art. 21. Compete à União:

I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;”

³³ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

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

³⁴ Como adverte Roque Antonio Carrazza: “É bom termos presente, porém, que a fonte primária do Direito Tributária não é o tratado internacional, mas o decreto legislativo do Congresso Nacional que o ratifica.” (op. cit., pág. 202)

³⁵ Art. 98. *Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

³⁶ Destacamos sobre o tema: *A Convenção Americana sobre Direitos Humanos e sua Integração ao Processo Penal Brasileiro*, por Silvia Helena de Figueiredo Steiner, São Paulo, RT, 2000; *Tratados em Matéria Tributária e Ordem Interna*, por Betina Treiger Grupenmacher. São Paulo, Dialética, 1999; Alberto Xavier. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Rio de Janeiro, Forense, 6ª. Edição; José Souto Maior Borges, *Isenções em Tratados Internacionais*; Sacha Calmon Navarro Coelho, *Tratados internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988)*, São Paulo, RDT 59.

Estados contratantes. Para os seguidores da teoria monista³⁷, a ordem internacional é una, não havendo dicotomia entre os ordenamentos internacional e interno de cada Estado. Como consectário dessa premissa, os atos e acordos celebrados entre dois ou mais Estados soberanos incorporar-se-iam automaticamente às respectivas ordens internas, não havendo o fenômeno da “transformação” dos tratados em norma interna desses Estados contratantes³⁸. Os procedimentos internos se limitariam a formalidades de referendo, que implica mera permissão ou rejeição de ratificação, não sendo admissível qualquer interferência no conteúdo do tratado³⁹.

Como tendência decorrente da filiação à teoria monista, entende-se haver prevalência do tratado frente à lei interna⁴⁰, o que de plano resolveria a questão do conflito de normas, uma vez que a legislação interna que conflitasse com o tratado internacional não teria eficácia⁴¹. No entender de Silvia Steiner e Alberto Xavier, com apoio no artigo 5º. Par. 2º., a Constituição Federal teria incorporado a posição monista; na opinião do jurista português a Constituição brasileira reafirma a prevalência dos tratados em vários outros pontos em que se refere a esse instrumento em confronto com a legislação interna⁴² (art. 178, 192, III, b da CF e 52 do ADCT).

Para os adeptos da teoria dualista, as ordens internacional e interna não se confundem; são ordens jurídicas distintas, não podendo haver a automática migração de um ato celebrado no âmbito da relação internacional para ordem interna dos Estados pactuantes, sem o fenômeno da “transformação” do acordo em lei interna⁴³. Para Heleno Torres⁴⁴ e Flávia Piovesan⁴⁵ a Constituição Federal teria adotado um

³⁷ Silvia Steiner, op. cit., pág. 63

³⁸ Silvia Steiner cita entre os seguidores desta teoria: Charles Rousseu e Kelsen. Betina Grupenmacher, apoiada em Celso D. Albuquerque de Mello, faz um histórico das duas fases do pensamento de Kelsen, para concluir que na segunda etapa, sob a influência de Alfred Verdross, Kelsen passa a que o princípio do “pacta sunt servanda” seria norma de direito internacional sendo a soberania um conceito a ser relativizado e dependente da ordem internacional. (op. cit., pág. 64)

³⁹ Alverto Xavier, op. cit., pág. 115.

⁴⁰ Como aponta Betina Grupenmacher, a adesão à teoria monista ainda comporta um segundo plano de considerações que é a decisão entre: o monismo com primazia do direito interno e o monismo com primazia do direito internacional. Hegel defende a primeira linha e Kelsen filia-se à segunda (op. cit., pág. 67)

Para Silvia Steiner “*Já quanto à questão de eventual conflito entre as normas decorrentes de tratados e as próprias do ordenamento interno, a adesão do Brasil ao sistema monista não a resolve adequadamente*” (op. Cit., pág. 70)

⁴¹ Alberto Xavier indica a impropriedade do artigo 98 do CTN ao estatuir que o tratado internacional “revoga” a legislação interna, pois, na opinião do jurista português, o que se dá não é o fenômeno abrogativo, mas sim de limitação de eficácia. (op. cit., pág. 131)

⁴² Op. cit pág. 121

⁴³ Triepel é referido como o maior defensor dessa teoria.

⁴⁴ *In Pluriributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo, RT, 2001, pág. 577.

⁴⁵ *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. São Paulo, Max Limonad, 2000, pág. 89.

sistema misto ou, no dizer de Bettina Grupenmacher “*um sistema dualista com temperamentos*”⁴⁶, pois teria adotado o sistema monista, com integração automática na ordem pátria de tratados que tivessem o conteúdo do artigo 5º., par. 2º. da CF, e um sistema dualista moderado para tratados que acarretem encargos ou compromissos gravosos para o patrimônio nacional.

Quanto à prevalência do tratado perante a legislação interna, e uma vez que, por intermédio do fenômeno da incorporação, os tratados passariam a ser transformados em lei interna, com a ordem interna seriam paritários, resolvendo-se a antinomia por intermédio dos mecanismos de solução de conflitos normativos vigentes na ordem interna, a saber: o cronológico e o da especificidade, sendo certo, ainda, que a autora paranaense reporta o princípio do *pacta sunt servanda* como dirimidor de controvérsias em favor do conteúdo dos tratados⁴⁷. Ressentem-se, os filiados à doutrina dualista, de norma constitucional que indique a prevalência dos tratados sobre a lei interna, remanescendo, no entender desses, o artigo 98 do CTN sem fundamento constitucional. Reclama-se da omissão constitucional, que colocaria o país em frágil posição em razão de sanções internacionais a que estaria sujeito em razão do entendimento das cortes domésticas acerca da conformidade, com a CF, do descumprimento, pelo Brasil, de normas acordadas em tratados internacionais motivado por supressão de eficácia desses por normas locais que não respeitassem o rito previsto para o desfazimento da norma internacional.

O Supremo Tribunal Federal manifestou posição sobre o tema no Julgamento da Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade no. 1480, que versou sobre disposições do Decreto legislativo 68/92, que aprovou a Convenção no. 158 da Organização Internacional do Trabalho (OIT) e o Decreto no. 1855/96, que promulgou a referida Convenção. O voto do Ministro Celso de Mello, relator, aponta para a omissão constitucional quanto a disposições de hierarquia entre os tratados e os veículos primários de introdução de normas internas, concluindo haver paridade normativa, cujo conflito se resolveria pelos critérios da cronologia, ou da especificidade, quando aplicável.

A decisão é criticada por Alberto Xavier⁴⁸, Celso D. de Albuquerque Mello⁴⁹ e Silvia Steiner⁵⁰.

⁴⁶ op cit pág. 142.

⁴⁷ Op. cit pág. 110.

⁴⁸ Op. cit, pág. 148

A Constituição Federal, ao contrário de inúmeras constituições que fazem expressa referência ao tema da integração dos tratados ao ordenamento jurídico interno e à prevalência frente aos veículos introdutórios das normas internas, não indica um caminho explícito acerca do tema.

Se por um lado há a expressa referência ao referendo do Congresso Nacional, como ente legislativo por meio do qual se faz a confirmação interna da integração do país a uma relação de direito internacional, o certo é que não me parece de acordo com a determinação constitucional no sentido de que o país mantenha as suas relações internacionais, imaginar-se que a eventual antinomia entre lei ordinária superveniente ao tratado se resolva com a inaplicabilidade do tratado, ou sua revogação, quando existem os mecanismos apropriados de denúncia dos tratados. Quer me parecer que o princípio da segurança jurídica, ao qual o ordenamento pátrio interno está submetido, tem por destino igualmente impedir que o legislador se valha dos veículos introdutórios de normas internas, para desestabilizar as relações internacionais, obrigando outros Estados partícipes dessas relações, a aceitarem o mecanismo de revogação que não é aquele acordado para reger as relações internacionais. Aliás, interessante verificarmos a insustentável posição a que conduziria aceitar que o Estado brasileiro possa, por meio da legislação interna, revogar tratados internacionais introduzidos por decreto legislativo em especial quando se trate de acordos com países cujas constituições sejam explícitas sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna. Como a legislação interna brasileira, ao “revogar” o tratado, não teria o condão de desfazer o próprio acordo internacional firmado, o que se faz pela sua denúncia, o seu feito seria tão somente o de suprimir a eficácia validade interna do tratado, deixando o Brasil em condições de ao mesmo tempo em que reclama a impossibilidade de cumprir o acordo, continuar exigindo que a sua contra-parte no acordo internacional cumpra o que se estabelece no tratado, já que na ordem interna do referido país, o tratado tem prevalência sobre a legislação interna, não podendo ser revogado a não ser pelo mecanismo de desfazimento da relação internacional.

Em suma, muito embora nos pareça que a Constituição brasileira exija instrumentos normativos de introdução do conteúdo dos tratados na ordem interna, disso, ao meu ver, não decorre que o legislador interno esteja livre para seguir outra

⁴⁹ *Curso de Direito Constitucional Positivo*, Malheiros, São Paulo, 10. ed., págs. 81/82.

forma de desfazimento dessa relação internacional, validamente positivada no ordenamento interno, a não ser aquela prevista na ordem jurídica internacional acatada pelo país ao subscrever os termos do tratado⁵¹. Não havendo a extinção do tratado pelo mecanismo próprio e previsto para esse fim, o seu conteúdo sobrevive e não é alcançado por norma interna brasileira, ainda que de idêntica hierarquia.

Os tratados e convenções internacionais em matéria tributária, uma vez objeto de Decreto Legislativo referendando a sua pactuação, nos termos do artigo 98 do CTN, revogam a legislação interna e prevalecem sobre a que venha a ser contrária, até ter extinto pelos mecanismos previstos na ordem internacional para essa finalidade. Isto se daria pela circunstância de que uma vez que a República Federativa Brasileira por meio do Chefe do Poder Executivo e com autorização constitucional, tenha integrado a relação jurídica internacional, comprometendo-se a fazer cumprir, nos limites de seu território, as normas que deverão colher eventos tributáveis envolvendo interesses, agentes de vários países, comprometendo-se a dar aplicação a critérios de atuação acordados com outros países, - e esta manifestação de vontade de integrar o acordo tenha sido ratificada internamente pelo Congresso Nacional, por meio do instrumento legislativo próprio, é defeso ao legislador ordinário, complementar, ou o próprio Poder Executivo – por intermédio de edição de medidas provisórias, revogar o conteúdo dos tratados⁵².

⁵⁰ Op cit78.

⁵¹ As formas de extinção do acordo estão previstas na Convenção de Viena. Dá-se a extinção por forma prevista no próprio acordo, pelo consentimento das partes, após consulta aos outros Estados contratantes, que não tenham chegado a tornar-se partes pela falta de ratificação, quando for substituído por outro ato internacional sobre o mesmo assunto e entre as mesmas partes, quando for violado substancialmente, quando o seu cumprimento tornar-se impossível, quando deixar de existir uma circunstância de fato que tenha constituído uma condição essencial do consentimento das partes em obrigarem-se pelo ato, de sorte que, a partir do desaparecimento da circunstância de que se trate, transformem-se radicalmente as obrigações ainda pendentes de cumprimento em virtude do ato e pela superveniência de uma norma de direito internacional costumeiro imperativo para todos os Estados e conflitante com o ato internacional.

⁵² Endossamos, firmemente, a posição enfática de Silvana Bussab Endres: “Assim, se o país assume compromissos com outros países, por meio de tratados internacionais, fixando de comum acordo os níveis tarifários que vai aplicar aos produtos importados, bem como comprometendo-se a seguir determinados critérios para o estabelecimento da base de cálculo do Imposto de Importação e, se esses tratados foram integrados, segundo procedimento constitucionalmente previsto, ao ordenamento interno, nem o legislador federal, nem o Poder Executivo, poderão desrespeitar essas normas e cobrar imposto fora dos referidos parâmetros, salvo mediante denúncia do tratado. Deverão necessariamente ser respeitados os ditames traçados nos próprios Acordos, para eventual denúncia e consultados os outros países com os quais se assumiu compromissos. Norma interna, que introduz no ordenamento jurídico normas convencionais, só pode, no âmbito do direito tributário, ser revogada por outra da mesma natureza e origem.” (O Imposto de Importação na Constituição Federal de 1988. Tese de Dissertação de Mestrado em Direito Tributário apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 1998, pg. 55.)

Parece-me, neste sentido, que o precedente do Supremo Tribunal Federal, ao se ressentir de textos explícitos na Constituição Federal, não foi sensível à força do sobre-princípio da segurança jurídica, que deve também permear as relações internacionais que segundo a Constituição Federal o país deve delas participar, com observância das diretrizes do artigo 4º.

O Superior Tribunal de Justiça por sua primeira Turma, vem entendendo por fazer uma distinção entre os acordos internacionais que houve por bem reconhecer de “natureza contratual” e aqueles que chama de “natureza normativa”. Enquanto os primeiros não poderiam ser revogados por lei interna, os segundo sim, poderiam ser suprimidos do ordenamento pátrio, por lei posterior.⁵³

É relevante, aqui, informar que o Supremo Tribunal Federal não julgou pendências envolvendo acordos em matéria tributária, em que se reclamaria a eficácia do artigo 98 do CTN. Em nossa opinião, a existência desse dispositivo poderia ser perfeitamente interpretada à luz do artigo 146 II da CF, ou seja, cumpriria ao artigo 98 do CTN a função de lei complementar reguladora de limitações constitucionais ao poder de tributar, extraíndo-se do próprio princípio da segurança jurídica, combinado

⁵³ Transcrevemos decisão que reflete o entendimento da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça acerca do art. 98 do CTN. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO AFRMM EM RELAÇÃO A MERCADORIAS IMPORTADAS SOB A ÉGIDE DO GATT. IMPOSSIBILIDADE. O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual. Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM. Recurso provido. Decisão unânime. (Recurso Especial nº 196.560/RJ, Primeira Turma, Relator: Min. Demócrito Reinaldo, publicado em 10/05/99) No mencionado acórdão estava sendo analisada a possibilidade de revogação do art. 5º, V, “c”, do Decreto-lei nº 2.404/87 pela legislação interna, tendo assim se manifestado o relator sobre o conteúdo do art. 98 do CTN: Consectariamente, o ato internacional a que se reporta o art. 5º, V, “c”, do Decreto-lei nº 2.404/87 deve ser entendido como aquele cujo objeto seja importação de mercadorias determinadas, pré-estabelecidas. Justamente por essa especificidade são eles doutrinariamente conceituados como tratados contratuais, em oposição aos tratados-leis ou normativos, cuja função precípua é traçar regras gerais disciplinadoras das relações comerciais entre os copactantes. A importância desta diferenciação transcende o campo doutrinário, refletindo-se sobremaneira no deslinde da controvérsia, principalmente no que respeita à alegada violação do artigo 98 do CTN (...)(...)A correta exegese da parte final do dispositivo foi traçada pela Suprema Corte, nos seguintes termos: “Como se verifica, o dispositivo refere-se a tratados e convenções. Isso, porque os tratados podem ser normativos, ou contratuais. Os primeiros traçam regras sobre pontos de interesse geral, empenhando o futuro pela admissão do princípio abstrato, no dizer de Tito Fulgêncio. Contratuais são acordos entre governantes acerca de qualquer assunto. O contratual é, pois, título de direito subjetivo. Daí o art. 98 declarar que tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna. É que se trata de um contrato, que deve ser respeitado pelas partes. (...) (RTJ, 83/823-4, voto do Min. Cunha Peixoto) Como se vê, o Pretório Excelso, ao deslindar a questão, sufragou o escólio de que apenas os atos internacionais de natureza contratual põem-se a salvo dos efeitos revogatórios da lei posterior. Decorre que normas derivadas de tratados normativos, anteriores ao Decreto-lei 2.404/87, e com ele conflitantes, foram revogadas (lex posterior derogat priori)”

com o artigo 4º. do texto constitucional, que preceitua o dever de relacionamento internacional pelo país, fixando princípios para essa empreitada, a conclusão acerca da limitação do legislador interno para, unilateralmente, sem prévia e apropriada consulta, e sem notificação, escapar aos seus deveres pactuados, os quais tenham sido validamente trazidos ao conteúdo do direito positivo.

4) A Regra-Matriz de Incidência do II

Seguindo-se a classificação das normas pelo critério do grupo institucional a que pertencem, Paulo de Barros Carvalho indica três categorias: “*a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário normas de estrutura; b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções bem como as regras sancionatórias normas de conduta; c) normas que fixam outras providências para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização*”⁵⁴

A construção da norma que define a incidência, ou seja, da “norma tributária em sentido estrito”, é obra do intérprete, como adverte o jurista, e se empreende a partir do contato com o texto legislado, a *literalidade textual, plano dos significantes ou plano da expressão*⁵⁵. A partir do contato com o texto objetivado, o intérprete recolhe dele enunciados, que reunidos, permitirão a construção da norma tributária. Ambos - enunciados e norma - estão no plano da significação, ou seja, representam o conceito que se forma na mente do intérprete, a partir da experiência com o texto legislado. É partindo da identificação de enunciados, com significação mínima e vocacionada a unificação, recolhidos do contato com os textos isolados em frases, que o intérprete pode seguir o caminho da construção da norma que é o cume do processo de interpretação. A norma, como ensina o jurista, é o resultado da reunião dos enunciados.

A enunciação da regra-matriz de incidência é o resultado da identificação, seguida da reunião, de vários enunciados, colhidos dos textos legislados, e que

⁵⁴ *Curso de Direito Tributário*, cit., pág. 237.

⁵⁵ *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, cit., pág. 59.

culminam com a formulação do juízo hipotético condicional que traz: (i) no seu antecedente ou hipótese, a descrição de um evento – indicando os elementos que permitam averiguar a sua ocorrência, pela descrição de um núcleo no qual se encontra a própria materialidade do evento, associado a condicionantes espaço-temporais; e (b) no seu conseqüente, implicado⁵⁶ pela previsão da ocorrência do evento, a prescrição de uma relação, de cunho obrigacional, que coloca dois sujeitos em posição de credor e devedor quanto ao tributo, definido materialmente pela associação de dois elementos: a base de cálculo e a alíquota. Dado o antecedente a verificação da ocorrência do evento no mundo empírico, deve ser o estabelecimento da relação obrigacional, o que ocorrerá, como se verá no momento cabível ao exame do lançamento, ocasião em que esse evento, pela edição da norma individual e concreta, seja transformado em fato tributário, pela sua descrição no lançamento - ato constitutivo da relação tributária.

Cuidaremos neste ponto de construir a regra-matriz de incidência do II. Isto o faremos partindo dos contatos com os seguintes textos legislativos:

- Lei 3.244, de 14 de agosto de 1957 ;
- Decreto Lei 37, de 18 de novembro de 1966⁵⁷;
- ;
- Lei 9430, de 27 de dezembro de 1996.
- Lei 313, de 30 de julho de 1948, que aprovou o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras “GATT”⁵⁸ mais especificamente o Acordo de Valoração Aduaneira, Resultado da Rodada do Uruguai, ratificado internamente pelo Decreto 1.355/94;

⁵⁶ Frisa Lourival Vilanova que “lá no mundo dos fatos, naturais ou sociais, estão os fatos e suas relações causais. Para traduzir a relação causal no plano lógico, constroem-se duas proposições em relação implicacional. Porém, rigorosamente, uma proposição não é causa da subseqüente, como um fato anterior não implica fato sucessivo. Paralelamente, no plano das proposições jurídicas, não existe necessidade lógica de a hipótese implicar a conseqüência. É a própria norma que põe o vínculo.” (As estruturas lógicas do direito positivo. São Paulo, EDUC, pág. 42)

⁵⁷ Saliente-se que esse decreto-lei está atualmente regulamentado pelo Decreto 4.543, de 26 de dezembro de 2002.

⁵⁸ General Agreement on Tariffs and Trade. Acordo de cooperação econômica e atividade comercial de seus membros, mediante a aceitação da cláusula da Nação Mais Favorecida. Tem por fim a redução tributos aduaneiros e de eliminação da discriminação entre os seus membros contratantes. Reúne vários acordos cujo exame é pertinente ao chamado direito aduaneiro (vide nota 1) (Acordos Anti-Dumping, Subsídios e Medidas Compensatórias, Slavagaurdas, Barreiras Técnicas ao Comércio), que não serão objeto de exame no corpo deste estudo.

- Decreto 1.343, de 23 de dezembro de 1994, que introduz a Tarifa Externa Comum do Mercosul, dispondo sobre as alíquotas *ad valorem* aplicadas aos diversos produtos a serem importadas no âmbito do Mercosul;
- Convenção do sistema Harmonizado, ratificado internamente pelo Decreto 97.409, de 23 de dezembro de 1988, indica o rol dos produtos sujeitos ao comércio internacional, e que já receberam codificação específica; contém também regras de classificação dos produtos dentro do rol referido;
- Decreto Legislativo nº 5, de 09 de novembro de 1987, aprova o texto da Convenção de Montego Bay definindo o conceito de território nacional;
- Decreto nº 1.530, de 22 de junho de 1965 promulga a Convenção de Montego Bay, concluída na Jamaica em 10 de dezembro de 1982

Hipótese

Como se afirmou, a construção da regra-matriz impõe seja adotada uma metodologia segundo a qual o primeiro a se fazer é selecionar nos textos legislados os enunciados que conformam a hipótese ou *descriptor*. Este trabalho, a seu turno, imporá ao intérprete buscar sistematicamente enunciados isolados que comecem por lhe fazer entender qual é o evento que o legislador buscou selecionar para dele extrair os efeitos tributários implicados no conseqüente da norma.

O legislador se vale da indicação de seletores de propriedades que permitem ao intérprete reconhecer, no mundo das ocorrências factuais, os eventos aos quais os efeitos tributários estão associados. O descriptor da norma conota o conceito do evento, ou seja, indica um conjunto de propriedades que são comuns a todos os eventos abrangidos pelo conceito do descriptor. Essas propriedades são identificadas a partir da utilização dos critérios (i) material - que contempla o núcleo do evento, a sua materialidade; (ii) espacial e (iii) temporal - condicionantes espaço temporais da ocorrência do evento.

Critério Material. Núcleo do fato – é representado por um verbo, com predicção incompleta, que pede um complemento⁵⁹

⁵⁹ Nesse sentido são os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: “*Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim*”

O texto do Artigo 1º. DL 37/66 dispõe:

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

O verbo encontrável no núcleo da materialidade da hipótese do II é “importar”.

O objeto que o complementa é “mercadoria estrangeira”. “Importar” significa “portar para dentro”, “trazer para dentro” do país.

A “entrada no território nacional”, identificada como o fato gerador do II é expressão melhor compreendida no momento que trataremos de identificar os critérios temporal e espacial da hipótese.

Muito embora a Constituição Federal, ao outorgar a competência tributária à União para a Instituição do II, indique que o referido imposto possa recair sobre a importação de *produtos estrangeiros*, o exercício dessa competência, marcado pela edição do DL 37/66, o é sobre *mercadoria estrangeira*.

Essa divergência entre os signos “produto”, utilizado pela CF, e “mercadoria”, utilizado pelo legislador ordinário, foi notada por José Eduardo Soares de Melo⁶⁰ e Luiza Nagib⁶¹.

O ilustre tributarista, após examinar algumas definições para o conceito de ‘produto’, invocando inclusive algumas monografias de autores que se dedicaram ao estudo da expressão no exame da disciplina do imposto de importação⁶² e do IPI⁶³, reflete: *Penso que o “produto” pode resultar de uma determinada atividade (física, mecânica, digital etc.) compreendendo as elaborações artesanais, naturais, intelectuais, artísticas, de natureza corpórea; e também intangível, como é o caso do*

*ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. **É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.***” (Curso de Direito Tributário, cit., pág. 255 – grifos nossos)

⁶⁰ A Importação no Direito Tributário – Impostos Taxas – Contribuições. São Paulo, RT, 2003, pág. 46.

⁶¹ O sistema tributário brasileiro e o imposto sobre a importação. Tese de Dissertação de Mestrado, apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 1998, pg. 145-146

⁶² Sebastião de Oliveira Lima, in *O fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira RT 1991*; Américo Masset Lacombe in *Imposto de Importação*, São Paulo RT 1979, Miguel Hilú Neto in *Imposto sobre importação e bens virtuais, em Internet. O direito na era virtual. Organizado por Luiz Eduardo Schoueri, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 79.*

⁶³ José Roberto Vieira in *IPI – A regra-matriz de incidência – texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993

software – abrangendo instruções em linguagem natural ou codificada, apresentadas de forma digitalizada, bem como a energia elétrica.

À elucidação do conceito da expressão “mercadoria” vários autores já dedicaram valiosas linhas. Geraldo Ataliba destacou: “Mercadoria”, *em termos técnico-jurídicos, universal e tradicionalmente, é o objeto de uma atividade que juridicamente se qualifica como ‘mercancia’.*⁶⁴

Américo Masset Lacombe⁶⁵, também fez exame exaustivo da divergência conceptual entre “produto” e “mercadoria”; em seu trabalho faz útil referência a rico precedente do Supremo Tribunal Federal, da lavra do Min. Cunha Peixoto⁶⁶, sobre o conceito de mercadoria, o qual tem orientado os inúmeros julgamentos daquela corte desde então.

Após detalhado exame da matéria, Lacombe conclui: *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. A conclusão a que se chega é que o Decreto-Lei 37/66 não ampliou os parâmetros constitucionais, mas ao contrário, manteve o núcleo da hipótese normativa (antecedente) do imposto de importação, perfeitamente dentro da moldura da Carta Magna, para usarmos uma expressão de Kelsen.*

Concordamos com a conclusão; rejeitamos a assertiva no sentido de que as expressões “produto” e “mercadoria”, expressões sinônimas, com conteúdos intercambiáveis.

⁶⁴ Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo, RT, 1978, vol. 1, pág. 123.

⁶⁵ Op. cit., págs. 14 e seguintes. Vale a pena seguir as referências indicadas pelo autor, em especial a referência ao criterioso estudo de Aliomar Balleiro, que, após extensa consulta a pensamentos de diversos autores concluir ser “mercadoria o bem destinado a comércio, a ser comercializado.

⁶⁶ RTJ 78/222. Vale a pena a citação da íntegra do texto de Lacombe, op. cit pág. 17 em referência ao texto do Min. Cunha Peixoto. “*Salienta após considerações sobre os dispositivos constitucionais e do Código Tributário Nacional, ser indispensável para o desate da questão saber o que sempre se entendeu por mercadoria. Observa, em seguida, que mercadoria tem seu conceito bem definido no direito comercial, e, recorrendo a Vidari nota que um mesmo objeto pode ser coisa em mãos de uma pessoa e mercadoria em mãos de outra, pois a palavra mercadoria põe de manifesto seu destino ao mercado e, assim, será coisa o objeto destinado para fim de consumo e mercadoria o destinado à especulação através da revenda. Recorre igualmente a Carvalho de Mendonça para frisar que éas coisas, quando objeto de troca, de circulação econômica tomam o nome específico da mercadoria”... “a coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto manufaturado ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquira para revender a outro comerciante ou ao consumidor; deixa de ser mercadoria logo que lei da circulação comercial e se acha no poder do consumidor”.* Em diversos julgados posteriores, o Supremo Tribunal Federal manteve, invariavelmente, o decidido

O legislador ordinário optou pelo exercício da sua competência de forma limitada, selecionado o objeto “mercadoria” como complementação do verbo “importar”, enquanto poderia fazê-lo com “produto”; disso decorre, ao meu ver, que a importação, para satisfazer a exigência da hipótese, deva ter por substrato uma operação mercantil; a eleição realizada pelo do DL 37/66 é constitucional pois está contida na previsão mais ampla. É, por outro lado, limitadora da incidência. Somente a importação de produtos que ensejem sua classificação na espécie mercadorias, ou seja, que sejam objeto de uma operação mercantil entre exportador e importador, pode ser alcançada pelo II.

A análise da expressão mercadoria estrangeira, como complemento do verbo “importar” sugere, ainda, outra ordem de considerações.

A expressão “mercadoria estrangeira” é gênero e ao mesmo tempo conota o grupo de bens, destinados, ou objeto da mercancia, que tenham origem no exterior do país, e que são portadas, introduzidas no país.

Com o objetivo de uniformizar a qualificação dos produtos ou mercadorias que sejam objeto de relações internacionais de exportação e importação, vários países subscreveram a Convenção Internacional que introduziu o Sistema Harmonizado (Convenção de Bruxelas de 14/06/83), e que contempla um rol de produtos que são objeto de qualificação no comércio internacional. A ratificação que ora se encontra em vigor, contemplando, inclusive, alterações ao texto original, é veiculada pelo Decreto 766, de 03.03.93.

O Sistema Harmonizado perfaz uma grande lista de produtos ordenados segundo uma disposição, que é resultado de um processo de estipulação aceito pela quase maioria dos países que atuam no comércio internacional. Do Sistema Harmonizado se extrai a Nomenclatura Comum do Mercosul “NCM”, divulgada pelo Decreto 2376/97 base sobre a qual se assenta a Tarifa Externa do Mercosul⁶⁷ TEC, aprovada como decorrência do Tratado de Assunção, válida entre os países dele signatários, ou seja, Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai.

A cada código numérico, composto por oito dígitos, corresponde a descrição de um produto, segundo o critério de agrupamento por gênero, espécie ou derivação.

Paulo de Barros Carvalho, em primoroso estudo sobre IPI, ao examinar a temática da estipulação que está à base da lista do Sistema Harmonizado e portanto da

⁶⁷ Ratificada internamente pelo Decreto 1343/95 e que substituiu a Tarifa Aduaneira do Brasil.

NCM, propõe a sua compreensão a partir do instrumental da Lógica dos Predicados, ou Lógica dos Termos. É muito elucidativo o seguinte texto do trabalho: *Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo. Naquele sentido, atributo significa a propriedade que certo objeto manifesta, e todo nome, cuja significação esta constituída de atributos é, em potencial o nome de um número indefinido de objetos. Portanto, todo nome, geral ou individual cria uma classe de objetos (de alguns objetos, como no geral ou de apenas um como nos nomes próprios). Um nome geral é introduzido no discurso em face da necessidade de palavra que denote determinada classe de objetos e seus atributos peculiares. Definamos então classe como a “extensão de um conceito geral ou um universo”, na lição de Albert Menne (Intruducción a la Lógica – Editorial Gredos –Madrid – pg. 140(....)*

Com o recurso da classificação, o homem vai reordenando a realidade que o cerca, para aumentá-la ou para aprofundá-la consoante seus interesses e suas necessidades, numa atividade sem fim, que jamais alcançará o domínio total e a abrangência plena. E salientamos esse caráter reordenador porque assim como a classificação pressupõe a existência de classe a ser distribuída em subclasses, o aumento ou aprofundamento da realidade, como alo constituído pela linguagem, antessupõe também a afirmação da própria realidade enquanto tal.⁶⁸

O esforço objetivado no Sistema Harmonizado, não é, senão, aquele de criar classes e indivíduos (gêneros, espécies, sub espécies e indivíduos), em um processo de derivação até o limite convencionado.

Todos os produtos identificados como passíveis de comércio internacional são primeiramente classificados em grandes agrupamentos, intitulados Secções – o Sistema Harmonizado completo, na versão atual, possui 21 seções; as seções, a seu turno, são divididas em “capítulos” – são ao todo 97 capítulos. Esses capítulos são subdivididos em classes intituladas “posições”, que comportam, ainda o desdobramento em “subposição simples” e “subposição composta”. O Sistema Harmonizado apresenta a estipulação até o sexto item; a NCM agrega dois outros, intitulados itens e sub-itens. Os nomes tecnicamente adotados são:

Para os dois dígitos iniciais: *Capítulo*

Exemplo: **5607.5011**..... (Capítulo 56 – PASTAS (“OUATES”), FELTROS E FALSOS TECIDOS; FIOS ESPECAIS, CORDÉIS, CORDAS E CABOS; ARTIGOS DE CORDOARIA)

Para os dois dígitos iniciais, com o desdobramento do Capítulo: *Posição*

Exemplo: **5601.22.91**..... (Posição 5601 – PASTAS (“OUATES”) DE MATÉRIAS TÊXTEIS E ARTIGOS DESTAS PASTAS; FIBRAS TÊXTEIS DE COMPRIMENTO NÃO SUPERIOR A 5 MM (“TONTISSES”), NÓS E BOLOTAS DE MATÉRIAS TÊXTEIS)

Para os quatro dígitos iniciais, com o desdobramento da posição: *Subposição Simples*

Exemplo: **5601.22.91**.....(Subposição simples 5601.2 – Pastas (“Ouates”) , Outros Artigos de Pastas (“Ouates”))

Desdobramento da Subposição Simples: *Suposição Composta*

Exemplo: **5601.22.91**.....(Subposição Composta 5601.21 - Pastas (“Ouates”) , Outros Artigos de Pastas (“Ouates”) de Fibras Sintéticas ou Artificiais)

O Sistema Harmonizado contém a estipulação até aqui. A inclusão de “itens” e “sub-itens” é obra da NCM, que dá base à TEC, a saber:

Desdobramento da Subposição Composta: *Item*

Exemplo: 5601.22.**91**.....(Item 5601.22.9 – Outros artigos de pastas (“ouates”))

Desdobramento do Item: *Subitem*

Exemplo: 5601.22.99.....(Item 5601.22.99 – Cilindros para filtros de cigarros)

⁶⁸ “IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB)” - Revista Dialética vol. 12, pág 42-60.

*Cada código denota um conjunto de mercadorias e, idealmente, cada mercadoria tem um código ao qual se subsume. Algumas, mesmo semelhantes, exigem e recebem códigos distintos*⁶⁹.

Uma vez que determinada mercadoria deva ser objeto de importação, cuidará o importador de realizar um processo de subsunção do conceito que mantém da mercadoria que pretende importar frente ao rol de códigos conotativos de mercadorias listados na TEC, procurando nele encontrar o código cujos atributos dele extraídos mais se identifiquem com aqueles que se extraem do conceito da própria mercadoria.

Nesse processo de subsunção, muitas vezes o importador pode ter dificuldades, parecendo-lhe que o conjunto de atributos relacionáveis ao conceito da mercadoria permita a sua identificação com dois ou mais códigos contidos no amplo rol que conforma a TEC.

Nesse ponto, deverá ele contar com o auxílio das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, que ordenará o processo de subseção. São elas regras aprovadas pela Convenção do Sistema Harmonizado⁷⁰

⁶⁹ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, Cit., pág. 57.

⁷⁰ *A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:*

1. *Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.*

2.

a. *Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.*

b. *Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesmo forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.*

3. *Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2-"b" ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:*

a. *A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.*

Também devem ser levados em consideração no processo de subsunção as Regras Gerais Complementares, as Notas Complementares e, - subsidiariamente as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado “NESH” (Decreto Lei 1.154/71 e art. 94 do Decreto 4543/02).

A título meramente informativo, registre-se que ciência que estuda os a classificação tarifária de mercadorias denomina-se “merceologia”.

Salientamos, finalmente, inclusive pela atualidade e interesse que a matéria possa suscitar, que alguns autores⁷¹ têm dado destaque ao produto *software* no exame do conceito de produto estrangeiro, fazendo-se especial referência ao tratamento tributário a ele conferido. Dados os limites deste estudo, tangenciaremos a digressão sobre a natureza jurídica do *software* à luz dos conceitos jurídicos pátrios, o que nos

b. Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3-"a", classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c. Nos casos em que as Regras 3-"a" e 3-"b" não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5. Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a. Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b. Sem prejuízo do disposto na Regra 5-"a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

⁷¹ Cf. José Eduardo Soares de Melo, op. cit., pág. – 47.

obrigaria a apontar em que hipótese vem sendo tratado como produto, em que circunstância é identificado como resultado de uma prestação de serviços⁷², ou finalmente, a relevante questão de sua qualificação à luz do direito de autor. Basta, para o exame de seu regime de tributação pelo II, indicar que a controvérsia acerca da natureza jurídica do *software* não é privilégio da vaguidade ou ambigüidade de institutos jurídicos brasileiros. A dificuldade de sua qualificação em face dos escaninhos jurídicos existentes é problema vivenciado por inúmeros países. Como resultado dessa experiência é que os países acordaram em considerar como integrante do conceito de mercadoria a ser alcançada pelo II somente o suporte físico, o que se deduz pela indicação de que o valor desse elemento do software, quando vier destacado do valor do conteúdo, é que será mensurado pela de base de cálculo do II.⁷³

Na hipótese de importação de *software* por *down load*, ou seja, em que não haja suporte físico, mas o ingresso do produto é feito pela via virtual, Miguel Hilú Neto⁷⁴ assevera tratar-se de operação não alcançada pela descrição normativa. As mercadorias cuja importação é sujeita ao imposto de importação são aquelas que ingressem no território nacional e se sujeitam ao despacho aduaneiro, que se inicia pelo registro da declaração de importação⁷⁵. Na importação pela via virtual não há possibilidade de cumprimento da rota espacial e procedimental ao qual se encontram implicados os efeitos tributários pelo II. A tributação nesses casos, ao meu ver, se é que é possível em razão da característica intangível desses bens, demandaria, no mínimo, aperfeiçoamento da hipótese normativa para alcançar especificamente esta modalidade de bem.

Da admissão temporária de bens para utilização econômica no país – Lei 9.430/96

A regra-matriz do II é também enunciada a partir do exame do seguinte dispositivo legal:

⁷² Vide a esse respeito importante precedente do STF sobre a qualificação jurídica dos softwares RE 176.626-3 SP. A decisão não analisa situações em que o produto seja objeto de importação, mas sim operações domésticas.

⁷³ Decreto 4543/02, incorporou os termos de Decisão 41/84 do GATT

⁷⁴ Cf. José Eduardo Soares de Melo, op. cit., pág. 47.

⁷⁵ as exceções procedimentais ficam para remessas expressas, bagagens e mercadorias arrematadas que se sujeitam a procedimento próprio.

“Art. 79. Os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos incidentes na importação, proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional, nos termos e condições estabelecidos em regulamento.”

O artigo 324 do Decreto 4543/02 dispõe considerar-se “utilização econômica o emprego dos bens na prestação de serviços ou na produção de outros bens”

O artigo 79, ao se referir a “bens admitidos temporariamente”, introduz na regra-matriz de incidência do II a previsão hipotética de nova modalidade de evento tributário, mais precisamente aquele caracterizado pela importação, não de *mercadoria*, mas de *bens admitidos temporariamente no país, para utilização econômica*.

Disso decorre que não há necessidade de que a importação tenha por substrato uma operação mercantil; ao contrário, não há aquisição do bem, pois o pressuposto da nova incidência é que o bem aqui permaneça por período determinado (caso seja nacionalizado, deverá ser tratado dentro do regime normal de incidência, previsto no DL 37/66).

Essa norma destina-se a alcançar eventos consistentes na admissão temporária de bens, no interesse de brasileiros ou estrangeiros que aqui estejam em atividade econômica; normalmente trata-se de operações que têm por substrato um contrato de aluguel, comodato, ou, em determinadas circunstâncias, trata-se de bens próprios que são introduzidos por estrangeiros que aqui devem prestar algum serviço, explorar recursos naturais etc.

O que nos chama a atenção, contudo, na análise do dispositivo legal acima, é que a lei não nos conta nada acerca da regra-matriz de incidência do II sobre esta nova modalidade de operação, senão as vagas expressões sobre a natureza do bem (“admitido temporariamente para utilização econômica”) e sobre a quantificação do tributo (“proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional”); entrega ao regulamento a função de integração da norma tributária (“nos termos e condições estabelecidos em regulamento”)

Dessa forma, cumpriu ao regulamento:

- a) Indicar o que se entende por “bens admitidos para utilização econômica no país” (Decreto 4543/02, artigo 324, par. 1º.);
- b) qual o conteúdo da expressão “proporcionalidade”, contida na lei – “A proporcionalidade a que se refere o caput será obtida pelo percentual representativo do tempo de permanência do bem no País em relação ao seu tempo de vida útil, determinado nos termos da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.” (art. 324, par. 2º.) ;
- c) está a cargo de instrução normativa⁷⁶ a indicação dos prazos de vida útil do bem;
- d) está a cargo de instrução normativa dispor sobre a forma como será implementada a regra da proporcionalidade a que se refere a norma, bem como dispor sobre uma série de circunstâncias tais como as garantias e os termos de responsabilidade que deverão ser assinados pelo importador, em relação ao crédito tributário integral.

Enfim, somente com a leitura do artigo 79 da Lei 9.430/96 não se pode enunciar senão sobre a inovação no critério material da hipótese do II, havendo necessidade de recurso ao regulamento, e às instruções normativas do Sr. Secretário da Receita Federal, para deles se extraírem os “termos e condições”, ou seja, todos os demais critérios da regra-matriz de incidência do II.

Parece-me inconstitucional o artigo 79 da Lei 9430/96, pois deixa a cargo do Poder Executivo muito mais do que alterar alíquotas do imposto nos limites da lei; atribui-lhe a missão de efetivamente fixar a incidência, desenhando-se todos os critérios que permitirão a conotação do evento tributário, de sorte que, somente com o exame do artigo 79 acima transcrito, não se pode concluir sobre ter ele seletores de propriedades suficientes para permitir a identificação do evento tributável, bem como ainda a quantificação do tributo.

Nesse sentido, nossa análise sobre o artigo 79 se esgota aqui. Prosseguimentos com a análise dos demais critérios da regra-matriz de incidência do II, prevista no DL 37/66 e demais textos referidos na introdução deste item.

Critério espacial. No critério espacial da hipótese são encontráveis as referências do local em que o evento deva ocorrer a para que se irradiam os efeitos tributários decorrentes da sua transformação em fato Tributário.

⁷⁶ Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 162, de 31 de dezembro de 1998.

Como alerta Paulo de Barros Carvalho, algumas normas tributárias contêm poucos ou nenhum indício explícito que se permita saber onde ocorreu o laço obrigacional. Não é o caso da norma de incidência do II, extraídas do DL 37/66.

Ali podemos encontrar não somente uma, mas duas referências espaciais convidando, inclusive, o intérprete a meditar sobre qual das referências seria aquela indicativa do critério espacial da hipótese. Vejamos:

DL 37/66

*Art. 1º. O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada **no território nacional**.*

*Art. 23. Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, **considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.***

A co-existência das referências espaciais acima apontadas levou Américo Masset Lacombe, após profunda análise da matéria, a enunciar que a hipótese de incidência tributária do II comportaria identificar duas coordenadas espaciais – a coordenada genérica, consistente no ingresso no território nacional, e a coordenada específica, consistente no ingresso da mercadoria nas repartições aduaneiras⁷⁷.

O seu estudo começa por criticar a posição da jurisprudência que acatava o entendimento segundo o qual a tão só entrada *no território nacional* seria a coordenada de espaço, por assim dispor o artigo 19 do CTN; no entendimento do autor, o CTN, editado pelo veículo da lei ordinária, e independentemente de considerações sobre se tal lei cumpriu ou não a função de norma geral de direito tributário, que defende não cumprir, foi revogada pelo DL 37/66 que, por ter força de lei ordinária revogou o CTN em tudo que conflitante estivesse com esse diploma.

A conclusão a que chega sobre a existência de duas coordenadas de espaço advém do esforço de correlacionamento lógico entre a descrição do evento pelo núcleo da hipótese, e as coordenadas de tempo e espaço, também enunciadas a partir do DL 37/66: *O núcleo da hipótese de incidência (antecedente normativo) deve estar perfeitamente articulado com as coordenadas de tempo e espaço, devendo*

⁷⁷ *Imposto de Importação*, cit., pág. 23 e seguintes

obviamente tal articulação ser recíproca. (...) Não seria admissível, com efeito, que tendo a Constituição fixado parâmetro para o núcleo da hipótese de incidência, importar produtos estrangeiros, e tendo determinado a coordenada genérica de espaço, a coordenada de tempo pudesse ser por exemplo, o momento da industrialização da matéria-prima.

(..).

E conclui: *Tudo isso colocado, temos em conclusão, como núcleo do antecedente normativo do imposto de importação **importar mercadoria estrangeira**. A coordenada genérica do espaço é o **Território Nacional**, sendo a específica as **repartições aduaneiras**. A coordenada de tempo será a **entrada no território nacional através das repartições aduaneiras**. (grifos do autor)*

A proposta de solução da questão me parece bastante adequada e útil, mas por certo não resolve todos os problemas que poderiam advir do exame da matéria.

A primeira questão que teríamos é, havendo duas coordenadas, qual delas seria aquela que indicaria a implicação dos efeitos tributários, a genérica ou a específica? Em outras palavras, o importador que transpassou os limites do território nacional, mas que ainda não ingressou nas repartições aduaneiras, já teria tido ocasião de concretizar evento sujeito à norma de incidência do II? Ou deveria ele ingressar nos limites da repartição aduaneira, circunstância certificada pelo ato do registro da Declaração de Importação, para que assim se verificasse o local de caracterização do evento?

E quando se trate de bens que por sua natureza devam permanecer no mar territorial – como as plataformas de petróleo, e que jamais ingressem no país pelas repartições aduaneiras, ou seja, em relação aos quais jamais se veria concretizada a coordenada espacial específica, poder-se-ia dizer caracterizado o evento?

Por último, como tratar a situação de bens ou mercadorias que sequer transpassem os limites do território nacional, mas que, provenientes do exterior remanesçam de propriedade de empresa brasileira ou estrangeira fora dos limites do mar territorial, como, repita-se, as plataformas de petróleo destinadas à exploração e produção em mares profundos?

A esta última questão pensamos ser mais fácil a resposta. Não obstante as normas em vigor, inclusive o conjunto de normas que formam o REPETRO,⁷⁸ presumem a possibilidade de incidência da norma, para o objetivo de criar um regime especial relacionado à importação desses produtos (que é muitas vezes sequer adentrarem o território nacional) não achamos que sejam produtos cuja importação possa estar sujeita à incidência do imposto. E a razão é simples e óbvia, não transpassam os limites do território aduaneiro, mas remanescem em Zona Contígua, e de Exploração Econômica Exclusiva, áreas que estão fora do território nacional e em relação às quais a soberania brasileira não alcança.

Muito embora reconheçamos enorme validade e utilidade no trabalho de Lacombe, quer nos parecer que o “território nacional”, referido no artigo 1º, *caput*, e não as “repartições aduaneiras”, deva ser enunciado como correspondendo ao critério espacial da norma de incidência do II.

“Território Nacional” é conceito extraído de tratados internacionais celebrados com países vizinhos; relativamente à costa marítima, os limites do Território Nacional vão até o mar territorial⁷⁹ – ou seja, até doze milhas da costa. Entre doze e vinte quatro milhas, encontra-se a Zona Contígua; entre vinte e quatro mil milhas e duzentas milhas, dá-se a Zona Econômica Exclusiva. A soberania do Brasil vai até os limites do mar territorial, sendo reconhecidas prerrogativas econômicas e de fiscalização no uso do mar pelo Brasil, a partir das doze milhas.

Desde que o importador tenha promovido o ingresso de mercadoria no território nacional, ao meu ver, sujeita-se aos efeitos tributários previstos na norma, dentre eles aquele atinente ao dever de registro do bem na repartição aduaneira competente.

As repartições aduaneiras, ao nosso ver, são o local onde deverá ser realizado o lançamento tributário. É uma referência normativa que destina-se não a indicar o local de ocorrência do evento, mas sim, o local em que o evento da importação deva

⁷⁸ Regime destinado a regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural, atualmente regulamentado pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 e pela Instrução Normativa nº 4, de 10 de janeiro de 2001.

⁷⁹ Ver a esse respeito, Lei nº 8.167, de 04 de janeiro de 1993, que define os conceitos de Mar Territorial, Zona Contígua, Zona Econômica Exclusiva e Plataforma Continental. Ver Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, concluído em Montego Bay, Jamaica, em 1982, referendada por Decreto Legislativo nº 5/87 e ratificada por Decreto nº 1.530, de 22 de junho de 1965.

ser transformado em fato jurídico. Não é parte da regra-matriz de incidência, mas sim, da regra que dispõe sobre o lançamento.⁸⁰

Com essa solução, penso que as questões acima propostas, para permitir a reflexão acerca do tema, são facilmente respondidas, ou seja, ainda que determinada mercadoria não ingresse pelo país passando pelas repartições aduaneiras competentes, seja pela sua natureza, seja pela sua destinação, mas que se destinem a permanecer no território nacional – caracterizado está o evento; uma vez caracterizado o evento, nasce o dever jurídico de promover a sua descrição, no ato de lançamento, nas repartições aduaneiras competentes, local onde será transformado em fato jurídico tributário e no qual será constituído o crédito tributário.

Nem se alegue que a eleição do local das repartições aduaneiras como critério espacial, e o correspondente registro da Declaração de Importação como o critério temporal ali atende a razões de pragmatismo dado que, muitas vezes, pode ser difícil identificar quando e onde o fenômeno da entrada efetivamente ocorreu. A questão é de prova, assim como é questão de prova averiguar se efetivamente está correta a declaração do vendedor que alega ter vendido coisa móvel em determinada data e em determinado local, para os efeitos de incidência do imposto de renda sobre bens de capital. A averiguação da correção da declaração do sujeito passivo quanto aos dados factuais da ocorrência do evento é parte do trabalho de fiscalização e a eleição pelo critério de interpretação da norma, em especial para examinar quais são os critérios que realmente conformam a incidência, ao meu ver, não deve se pautar pela comodidade ou praticidade, mas pela diretiva constitucional e o confronto, com esta, dos enunciados extraídos do exame dos textos legislados.

Critério temporal. O critério temporal na hipótese permite a identificação do marco em que se dá por ocorrido o evento tributável.

Paulo de Barros Carvalho compreende *o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o*

⁸⁰ Curioso é fazermos o exame do Decreto 4543/02, que introduz o Regulamento Aduaneiro ora em vigor. A ver, no artigo 72, que o legislador regulamentar, como que a não querer bem se decidir sobre o tema, optou por solução normativa que mescla as coordenadas genérica e específica na expressão de Lacombe. Assim ali está: “o fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro”. (*Imposto de Importação*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1979).

*fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária. (...)*⁸¹

Mais adiante, sobre a usual confusão que se faz entre os critérios material e temporal da norma tributária, enuncia o autor: *Exacerbando a observação desse fenômeno, porém, os estudiosos, os legisladores, e os jurisperitos passaram a dar nome de fato gerador dos impostos justamente ao critério temporal estabelecido na lei para cada um o que muito contribuiu para o desalinho teórico formado em derredor de gravames como o IPI, o ICMS, cuja consistência material sempre experimentou profundas divergências conceptuais.*⁸²

Tal se dá com o II. Do exame dos textos legislados referidos mais precisamente, os artigos 1º. e 23 do DL 37/66, verificamos que o legislador se refere ao “fato gerador” como sendo a **entrada** de mercadoria estrangeira no território nacional (art. 1º. *Caput*) e, ao tratar de mercadoria despachada para consumo⁸³, aponta para o momento da ocorrência do fato gerador como sendo a data em que se dá o registro da declaração de importação.

De forma semelhante ao que pudemos certificar no esforço de identificação do critério espacial, a dubiedade referencial é encontrada no exame dos seletores destinados a indicar o momento em que se dá por ocorrido o evento ensejador da incidência do II

Qual seria, afinal, o critério temporal da hipótese, o momento da entrada da mercadoria no território nacional, ou aquele em que a declaração de sua importação é registrada nas repartições aduaneiras competentes? Novamente tendemos a ver na referência legislada à “entrada” da mercadoria no território nacional o momento em que se dá por ocorrido o evento tributável. A data do Registro da Declaração de Importação não representa, senão, o momento do lançamento tributário. Este sim deve se reportar ao evento descrevendo a sua ocorrência, evento esse que precede, por óbvio o momento do próprio lançamento. São momentos cronologicamente distintos,

⁸¹ In *Curso de Direito Tributário*, cit., pág. 260.

⁸² In *Curso de Direito Tributário*, cit., pág. 261.

⁸³ É importante destacar que todas as operações de importação no regime de importação comum estão sujeitas a despacho para consumo. As exceções são: bens contidos em remessa postal internacional, que estão sujeitos a um regime especial (atualmente regulamentado pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 96, de 04 de agosto de 1999) processo simplificado de importação; a operações que tenham por objeto bagagem, acompanhada ou desacompanhada; mercadorias cujo extravio foi apurado por autoridade competente. O que ocorrer é que em regra, as mercadorias passam pelo

ou seja, o momento da ocorrência do evento e aquele em que é transformado em fato tributário pela realização do lançamento que o reporte.

O Supremo Tribunal Federal, em *leading case* sobre a aplicação de decreto que introduziu relevantes alterações na alíquota do II, examinou a questão da dubiedade introduzida pela convivência entre os textos do artigo 19 do CTN⁸⁴ e 23 do DL 37/66 – RE no. 224.285-9. Em voto da lavra do Exmo. Sr. Ministro Carlos Velloso, em que se cuidava de examinar a aplicação de majoração de alíquota, destacou:

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 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, 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 desfecho na Súmula 4-TFR: É compatível com o artigo 19, do CTN a disposição do artigo 23 do Decreto-Lei no. 37

Insisto, inclusive pela leitura do referido acórdão, que há uma grande confusão entre o critério temporal da hipótese tributária e a referência temporal relacionada ao lançamento e pagamento do imposto.⁸⁵

processo do despacho aduaneiro. Ver artigo 73 do Regulamento Aduaneiro veiculado pelo Decreto 4543/02.

⁸⁴ Não entendemos aplicável o artigo 19 do CTN; na época em que editado o CTN foi veiculado por lei ordinária. Nesta condição, se conflitante com o Decreto-Lei 37/66, foi por ele revogado. Aliás, por ter o DL. 37/66 regulado integralmente a matéria relacionada a norma de incidência tributária do II, por certo revogou o CTN no capítulo atinente a este imposto, e em tudo o mais que com ele conflitasse; achamos que se trata de confrontar o artigo 1º., *caput* do próprio DL. 37/66, com o precitado artigo 23. Acerca do tema, são agudos e precisos os comentários de Lacombe, em op. cit., págs. 24 e 25

⁸⁵ Decreto 4.543/2002 – que “consolida” a legislação em vigor.

“Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador:

I – na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

II – no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

- a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;
- b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada; e
- c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira; e

III – na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria na

Finalmente, cabe reforçar que o ingresso de mercadoria no território nacional não será aquele que consista em eventos estranhos à intenção de efetivamente promover a entrada definitiva, ou seja, que não tenha fins comerciais ou de consumo no país, como por exemplo, a passagem inocente no mar territorial brasileiro, a que se refere o artigo 3º. Da lei 8.617/93.

O ingresso será aquele decorrente de uma operação mercantil entre exportador no exterior no exterior e importador no país.

Conseqüência

Na conseqüência da norma tributária, implicada⁸⁶ pela verificação, no mundo empírico, da ocorrência do evento previsto na hipótese normativa, identifica-se a prescrição de uma relação jurídica, cujos elementos são: os sujeitos e o objeto.

Retomemos o fio do raciocínio, regressando ao conseqüente da regra-matriz de incidência ou prescritor normativo. Nele há feixes de informações que nos oferecem critérios de identificação dos elementos constitutivos do laço obrigacional: a) o critério pessoal, que aponta os sujeitos (ativo e passivo) da relação; o critério quantitativo, indicador dos fatores que, conjugados, exprimem o valor pecuniário

hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 618 (Lei 9779, de 19 de janeiro de 1999, art. 18 e parágrafo único).

(...)"

As normas em vigor, bem como a jurisprudência noticiada, fazem referência à ocorrência do “fato gerador” do imposto de importação como estando identificada com o registro da declaração de importação (lançamento do tributo), que dá início ao despacho para consumo, no dia do lançamento do crédito tributário respectivo ou ainda, na data de vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado. Em outras palavras, confunde-se critério temporal com momento do lançamento do tributo.

⁸⁶ A implicação que une o conseqüente ao antecedente da norma tributária decorre da existência do “dever-ser”, conectivo deontico ou operador deontico. Ou ainda dever-ser interproposicional, como esclarece Paulo de Barros Carvalho em *Curso de Direito Tributário*, cit., pág. 342 e seguinte: “Empregamos a expressão dever-ser intra-poposicional porque nas regras de comportamento existe um outro dever-ser, embutido no conseqüente. Referimo-nos àquele que enlaça o sujeito pretensor ao sujeito devedor, no contexto da relação jurídica: àquele vínculo que obriga uma pessoa perante outra, em função de um objeto prestacional. A este dever-ser interno no conseqüente das normas de comportamento chamamos de dever-ser intrapoposicional, por estar dentro da proposição tese ou conseqüência. (...)

Mas a grande distinção entre o dever-se interproposicional e o dever-er intrapoposicional adquire grande importância quando observamos que o último (o dever-ser intrapoposicional) se triparte nos modais obrigado, permitido e proibido, enquanto o primeiro (o dever-ser interproposicional) permanece sempre neutro, não se modalizando.”

(base de cálculo e alíquota) Os referidos elementos da relação obrigacional são contemplados no conseqüente da norma tributária.⁸⁷

Vejamos como podemos identificar os referidos critérios no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária do II.

Critério Pessoal. Diz com o conjunto de indicações que permitem formar o juízo acerca de quem deva integrar a relação jurídica.

Sujeito ativo. Referência normativa ao integrante da relação jurídica na qualidade de titular do direito de exigir o tributo.

Na regra-matriz de incidência tributária do II, o titular do crédito tributário é a União, que acumula a titularidade para o exercício da competência tributária – expedindo normas sobre o II – e também para integrar a relação tributária, no pólo ativo, exigindo o imposto.

Sujeito Passivo. É-nos indicado pelo conjunto de referências que apontam para o integrante da relação tributária no seu pólo passivo, ou seja o devedor do tributo.

Os seguintes textos legislados devem ser examinados para nos permitir enunciar sobre quem deva figurar nessa condição:

DL 37/66 (com redação do DL 2.472/88)

Art. 31 É contribuinte do imposto:

I - **o importador**, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira n Território Nacional

II - **o destinatário da remessa postal internacional** indicado pelo respectivo remetente

III – **o adquirente de mercadoria entrepostada.**

Art. 32. é Responsável pelo imposto

I **o transportador**, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro;

⁸⁷ Cf. Paulo de Barros Carvalho in *Curso de Direito Tributário*, cit, pág. 296.

II o **depositário**, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

Parágrafo único. É responsável solidário:

- a) o **adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto.**
- b) o **representante, no País, do transportador estrangeiro.**

Considerando o limitado escopo deste trabalho, renunciamos à digressão sobre as referências legislativas à figura do “contribuinte”, “responsável” ou “responsável solidário”. A circunstância que cumpre ser referida a este respeito é que o conjunto de indicadores encontrados na lei pode colocar como sujeito, diretamente chamado a prestar o tributo, tanto quem possa ser identificado como o importador, destinatário da remessa postal internacional; ou o adquirente de mercadoria arrematada – sujeitos diretamente vinculados à ocorrência do evento, como o transportador, depositário, o adquirente ou cessionário de mercadoria importada com isenção ou redução de imposto, e ainda, o representante, no país, de transportador estrangeiro⁸⁸ terceiros em relação à operação de importação do bem.

Critério quantitativo. O critério quantitativo é o conjunto de informações que nos permitirão enunciar sobre a dimensão econômica do objeto a ser prestado pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da relação tributária.

É formado da conjugação de dois elementos: base de cálculo e alíquota.

Base de cálculo. É a medida das proporções do fato tributário; juntamente com a alíquota, contribui para a determinação da dívida. Importantes linhas têm sido dedicadas ao estudo da função da base de cálculo⁸⁹ que extrapola o simples compor o valor do crédito tributário, servindo igualmente às importantes funções de medir as

⁸⁸ Sobre o tema, conferir os ensinamentos de Rubens Gomes de Souza *in Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1975, págs. 62 e 63 e de Marçal Justen Filho *in Sujeição Passiva Tributária*, Belém, CEJUP, 1986, págs. 219 e segs.

⁸⁹ A importância reconhecida a esse aspecto dentro da hipótese de incidência tributária foi enfatizada por Alfredo Augusto Becker, *in Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2ª. Ed. pág. 338 e seguintes.

proporções do fato tributário, bem como confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese tributária.⁹⁰

Os enunciados acerca da medida dimensionadora do fato deverão ser extraídos do exame dos seguintes textos legislados:

DL 37/66

Art. 2º. A base de cálculo do imposto é

I Quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na Tarifa;

II quando a alíquota for *ad valorem* o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7º. Do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio Gatt –

As normas em vigor para implementação do artigo VII do GATT são resultado da rodada Uruguai, e foram ratificadas internamente pelo Decreto 1.355/94

O GATT foi estabelecido no fim da segunda guerra mundial, entre 23 países, que negociaram a redução tarifária de mercadorias e medidas *anti-dumping*. Entre 1948 e 1995, 8 rodadas foram necessárias para deliberação sobre os inúmeros aspectos relacionados ao comércio internacional e que são objeto dessa convenção internacional. A rodada Uruguai, a última existente, foi travada entre 1986 e 1994 e, originou a formalização da Organização Mundial do Comércio “OMC” como instituição oficial. O ato, assinado por 123 países, cuida de estabelecer medidas e critérios a serem observados nas práticas comerciais internacionais com diversos bens e serviços. O artigo VII do acordo contém as normas sobre Valoração Aduaneira, que são observadas no Brasil pela incorporação desse tratado ao direito positivo pátrio, respeitando-se o rito constitucional previsto para isto.

As normas sobre valoração aduaneira contemplam seis métodos a serem aplicados na valoração de mercadorias importadas; da sua interpretação se extrai a base de cálculo do II.

São Eles:

Primeiro Método - Valor Aduaneiro baseado no valor da transação – (Artigo 1º.)

⁹⁰ Outros importantes trabalhos nessa linha: Paulo de Barros Carvalho, in *Curso de Direito Tributário*, cit., pág 328 e seguintes e Aires Barreto in Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1986

Segundo Método – Valor Aduaneiro baseado no valor de produtos idênticos (Artigo 2º).

Terceiro Método – Valor Aduaneiro baseado no valor de produtos similares. (Art. 3º)

Quarto método - Valor Aduaneiro baseado no Valor de Revenda menos custos e lucros “valor dedutivo” (artigo 5º.)

Quinto método – Valor de Revenda baseado no custo e despesas do país de exportação, mais margem de lucro “valor computado“ (artigo 6º.)

Sexto Método – Valor Aduaneiro baseado em critérios razoáveis, condizentes com os princípio e disposições gerais do Acordo e com o artigo VII do GATT 1994, e com base em dados disponíveis no país de importação.

Os *consideranda* do acordo trazem os princípios e objetivos que orientaram a sua realização e por certo deverão ser observados na interpretação das normas de valoração aduaneira. Dentre eles há dois de especial interesse para análise da base do imposto: a necessidade de se implementar um sistema equitativo uniforme e neutro, para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios; a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser, tanto quanto possível, o valor da transação das mercadorias a serem vendidas.

O exame dos métodos de valoração aduaneira comporta um estudo profundo e detalhado que não cabe no corpo deste trabalho⁹¹. Dado o seu escopo limitado, encontramos oportunidade de ressaltar, na linha do que se encontra na Introdução Geral ao Acordo sobre implementação do artigo VII do GATT, o que se segue:

- A primeira regra para a valoração aduaneira é o “valor da transação”, tal como definido no Artigo 1º;
- O Artigo 1º deve ser considerado em conjunto com o artigo 8º, que estabelece ajustes ao preço efetivamente pago ou a pagar, nos casos em que determinados

⁹¹ Recomendamos a leitura de trabalho intitulado *Article 1 of the Agreement on Customs Valuation*, apresentado por ocasião do Congresso Internacional promovido por *International Bar Association “IBA”*, 2003, por Antenori Trevisan Neto. A monografia, de cuja avaliação participamos por solicitação do IBA, rendeu ao autor o segundo lugar no concurso internacional promovido pela instituição. O seu conteúdo que tem por objeto a análise do primeiro método, ou seja, fundado no valor da transação, traz, inclusive, uma consolidação das normas complementares e explanatórias exaradas pelo Comitê das Alfândegas sobre o assunto.

Recomendamos, também a leitura de disposição sistemática da matéria, por José Eduardo Soares de Melo, in op. cit. pág. 51 e seguintes.

elementos considerados como fazendo parte do valor pra fins aduaneiros corram a cargo do comprador, mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas;

- O artigo 8º. prevê também a inclusão, no valor da transação, de certas prestações do comprador a favor do vendedor sob a forma de bens ou serviços e não sob a forma de dinheiro.
- Somente quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1º (valor da transação) é que deverão ser invocados os métodos que se seguem ao primeiro;
- Na hipótese de aplicação dos métodos que se seguem, recomenda-se um processo de consultas entre a Administração e o importador, com o objetivo de estabelecer uma base de valoração de acordo com o disposto nos Artigos 2º ou 3º .

Os artigos 5 e 6, que somente serão aplicáveis na impossibilidade de aplicação dos métodos anteriores, proporcionam duas bases para determinação do valor aduaneiro. Segundo o parágrafo 1º. do artigo 5º., o valor aduaneiro é determinado com base no preço pelo qual as mercadorias são vendidas, no mesmo estado em que são importadas, a um comprador não vinculado ao vendedor, no país de importação. O importador também tem o direito a que, em relação às mercadorias objeto do artigo 6º, o valor aduaneiro seja determinado com base no valor computado, ou seja, custo e despesas no país de importação mais lucros usuais do exportador. A eleição pela ordem na aplicação do quinto ou sexto métodos será prerrogativa do importador, que a requererá⁹².

- Pelo destaque dado a alguns aspectos das regras de valoração aduaneira verifica-se que, como regra geral, **o valor da transação (o valor pago ou a pagar pela mercadoria importada)** deverá ser sempre respeitado como aquele representativo da operação de importação. Isto, a menos que haja circunstâncias - definidas no corpo do artigo 1º⁹³. – que possam interferir no

⁹² O regulamento aduaneiro, contrariando o disposto nas regras de valoração aduaneira, dispõe que a inversão dos métodos quinto e sexto somente se dará com a aquiescência da administração fiscal (art. 83, I do Decreto 4543/02).

⁹³ 1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8., desde que:

- (a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:
- (i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;

valor da transação, de forma a fazer com que deixe de representar o valor das mercadorias.

No relacionamento comercial usual, em condições de livre concorrência, a compra e venda incondicionada de mercadorias implica a co-existência de interesses opostos entre o comprador e o vendedor, quanto ao preço da mercadoria. O mercado de produtos semelhantes opera como um estabilizador dos interesses opostos permitindo às partes se comporem quanto ao preço. Como resultado dos interesses comerciais opostos e dos fatores de mercado, extrai-se que o valor da mercadoria é representado no valor da transação: nem vendedor aquiesce vender sua mercadoria por valor inferior à que valha, nem comprador deseja sorte inversa para si. Essa circunstância, que é a base da vida no comércio, permite supor como premissa que, em condições normais e de mercado, o valor da transação representa o valor da mercadoria. Disso decorre que é princípio assente nas regras de valoração aduaneira que o valor aduaneiro da mercadoria, como regra geral, é o valor da transação declarada pelas partes.

Casos há, contudo, que circunstâncias alheias à condição da própria mercadoria transacionada interferem na decisão sobre o valor da transação, de sorte a que ele possa não ser compatível com o seu valor comercial. Tal se dá, por exemplo, quando o exportador acorda com o importador que aquele terá uma parcela dos lucros na revenda das mercadorias. Por certo, parcela do valor da transação estará sendo recebida não em razão da venda objeto da importação em si, mas sim, com a revenda da mercadoria importada. Outra situação que pode ensejar o descompasso entre o valor da transação e o valor usual da mercadoria é o relacionamento societário entre as partes, o que pode ocasionar a supressão do interesse seja pelo vendedor ou pelo comprador, em ter para si o maior benefício econômico possível na transação, pois o benefício econômico de uma parte num grupo de empresas é, normalmente, sentido e compartilhado pela outra. Releva notar que o tão-só relacionamento entre as partes

-
- (ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou
 - (iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;
 - (b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;
 - (c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do Artigo 8; e
 - (d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo

não é suficiente para que se autorize descartar o valor da transação e adotar-se os métodos seguintes; a vinculação entre elas somente dará ensejo a que se desconsidere o valor da transação quando interfira na razoável definição desse, fazendo-o distante do valor de mercado da mercadoria.

A questão atinente à fixação dos métodos de valoração aduaneira não está relacionada com, nem destinada a coibir as práticas conhecidas como “subfaturamento” ou do “superfaturamento” na importação. Subfaturamento e superfaturamento em operações de importação são práticas ilícitas, com repercussões tributárias, penais e cambiais, e consistem na declaração de valor que não corresponde ao valor transacionado para a operação. As partes acordam que as mercadorias sejam vendidas/adquiridas por determinado valor (a ser pago) e declaram valor distinto para fins aduaneiros, tributários e cambiais. Se o valor declarado é menor do que o acordado, trata-se de subfaturamento; o inverso caracteriza a prática do superfaturamento.

As regras de valoração aduaneira nada têm que ver com prevenir-se a prática de ilícito, embora possam se constituir importante ferramenta de fiscalização de condutas ilícitas e de ajuste de preço, quando tais comportamentos sejam identificados. Os métodos que substituem o valor da transação não pressupõem que o importador esteja declarando valor que não corresponda ao acordado; ao contrário, pressupõem que o acordado seja o valor da transação. Contudo, o valor acordado pode encontrar-se distorcido em relação ao mercado de produtos idênticos ou semelhantes, em razão da interveniência de alguma circunstância – não fraudulenta, nem de outra forma contrária ao direito – mas que esteja retirando das partes o equilíbrio comercial usual.

O fim visado por essas regras é fixar um parâmetro de mercado, quando o relacionamento específico entre o importador e o exportador ou as condições da operação impeçam que se chegue a um valor da transação como refletindo o valor usual das mercadorias. Faltando as condições de mercado que possam conferir o equilíbrio e a realidade comercial ao preço da mercadoria transacionada, operam-se os critérios adicionais com o fim de ajustá-lo, tanto quanto possível, à realidade comercial.

A título informativo, consignamos que as regras de valoração aduaneira, bem como o resultado do esforço interpretativo manifestado pelo Comitê das Alfândegas estão reproduzidos em inúmeras instruções normativas sobre a matéria, valendo

destacar a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 327, de 09 de maio de 2003 que introduz normas operativas para aplicação dos métodos referidos. Os artigos 76 e seguintes do Decreto 4543/02 cuidam da matéria.

Aponte-se, finalmente, que consoante dispõe o artigo 24 do Decreto-Lei 37/66, os valores expressos em moeda estrangeira serão convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente no momento da ocorrência do fato gerador⁹⁴.

Alíquota. A alíquota é elemento que, conjugado com a base de cálculo, serve à definição da dívida.

Como vimos no item destinado ao exame dos limites da competência tributária, o Poder Executivo possui a prerrogativa constitucional para alterar, nos limites da lei, as alíquotas no II, atuando, portanto, na fixação do critério quantitativo do conseqüente normativo do II.

Os limites máximos estão previstos na Lei 3.244/57, e são variáveis em razão da natureza do produto.

Atualmente as alíquotas se encontram fixadas na TEC – Tarifa Externa Comum, prevista quando foi assinado o Tratado de Assunção, que criou o Mercosul, o qual foi referendado pelo Decreto Legislativo 350, de 21.11.91.

A TEC foi ratificada pelo Decreto 1.343, e sua estrutura obedece aos critérios do Sistema Harmonizado de Codificação, que deu ensejo à Nomenclatura Comum do Mercosul NCM, como já tivemos oportunidade de examinar por ocasião de tratar do critério material da hipótese.

Acordos de que o Brasil seja signatário e que prevejam o comprometimento com determinados níveis tarifários, como o GATT, e o Aladi se harmonizam com o Tratado do Mercosul.⁹⁵

As alíquotas previstas na TEC, que variam segundo a natureza do produto, servem de referência aos quatro países signatários que integram o Mercosul. As operações de importação realizadas entre os membros do Mercosul, desde que obedeçam aos critérios de origem estabelecidos nesse tratado, são isentas do II.

⁹⁴ Pela conjugação dos artigos 23 e 24 do DL 37/66 depreende-se que esteja determinando seja feita a conversão na data do lançamento tributário, ou seja, do registro da declaração de importação nos casos de mercadoria despachada para consumo, do lançamento, nos casos de remessa postal internacional e do pagamento, nos demais.

⁹⁵ A esse respeito recomendamos a leitura de Artigo de Hamilton Dias de Souza, intitulado “*Limites de alteração tarifária frente ao Mercosul e ao Gatt – OMC*”, Repertório IOB de Jurisprudência, nº. 6/96, p. 139, 2ª. Quinzena de março de 1996.

O Brasil manteve a prerrogativa de continuar a reduzir a alíquota do II com a finalidade de promover o estímulo ao desenvolvimento econômico, reservando-se a prerrogativa de criar exceções à TEC, a bens de capital e de informática, que não tenham similar produzido no Mercosul. A matéria e o procedimento para obtenção do “Ex-Tarifário” é regulada pela resolução da Câmara 8/01. O conceito de similaridade pode ser enunciado a partir do exame do artigo 18 do DL 37/66⁹⁶.

A alteração das alíquotas do II foi delegada pelo Presidente da República à Câmara de Comércio Exterior, segundo disposto na Lei 8.065/90 e artigo 92 do Decreto 4.543/2002⁹⁷

As alíquotas previstas na TEC não alcançam as operações de remessas postais internacionais⁹⁸⁹⁹, sujeita ao regime de tributação simplificada e os bens conceituados como bagagem de viajante, sujeitos ao regime de tributação especial¹⁰⁰.

5) Modalidades de Lançamento Tributário a que se encontra sujeito o II

O lançamento tributário é tema relacionado à enunciação das normas tributárias individuais e concretas. Para José Souto Maior Borges, *Norma jurídica tributária são tanto a proposição prescritiva geral e abstrata quanto a proposição prescritiva individual e concreta. A norma tributária “geral” dirige-se não a uma pessoa determinada, mas a uma classe de pessoas genericamente consideradas (assim por exemplo o produtor, o industrial, comerciante) e nessa qualidade, se contrapõe à norma tributária “individual”, pela qual se individualiza o sujeito*

⁹⁶ “Art. 18 - O Conselho de Política Aduaneira formulará critérios, gerais ou específicos, para julgamento da similaridade, à vista das condições de oferta do produto nacional, e observadas as seguintes normas básicas;

I - preço não superior ao custo de importação em cruzeiros do similar estrangeiro, calculado com base no preço normal, acrescido dos tributos que incidem sobre a importação, e de outros encargos de efetivo equivalente;

II – prazo de entrega normal ou corrente para o mesmo tipo de mercadoria;

III – qualidade equivalente e especificações adequadas.”

⁹⁷ A delegação da atribuição constitucional de alterar alíquotas a autoridades abaixo do Presidente da República é criticada pela melhor doutrina. No entendimento de Roque Antonio Carrazza, aquele que tem competência para exarar atos que alterem as alíquotas do tributo é o Chefe do Poder Executivo, por meio do instrumento do decreto presidencial: *Ao contrário do que já sustentamos em edição anterior, estamos hoje convencidos de que resoluções do (conselho de política Aduaneira, do Banco Central etc.) não tem força jurídica para tratar desse assunto, que é eminentemente regulamentar, e, portanto, de competência do Chefe do Executivo Federal.* Op. Cit, 260

⁹⁸ Como destacado na nota 79 acima, essa matéria está atualmente regulamentada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 96, de 04 de agosto de 1999

⁹⁹ Artigo 98 do Decreto 4543/02

*passivo da relação tributária, decorrente essa última de um ato de liquidação, ato de aplicação da norma material, a que se convencionou chamar, no Direito brasileiro, lançamento*¹⁰¹.

Em introdução à temática do lançamento, identificando-o como enunciado protocolar que se coloca entre as normas tributárias gerais e abstratas, essas conotativas do eventos, aquele delas denotativo, Paulo de Barros Carvalho ensina¹⁰²: *Nos enunciados que se projetem para o futuro, selecionando marcas, aspectos, pontos de vista, linhas, traços, caracteres, que não se refiram a um acontecimento isolado, mas que se prestem a um número indeterminado de situações, reconheceremos as previsões típicas que aparecem nos antecedentes normativos, de feição predominantemente conotativa. Chamá-lo-emos “enunciados conotativos” e diremos que freqüentam as normas jurídicas gerais e abstratas. **Vamos ter, então enunciados denotativos ou fatos e enunciados conotativos ou classes formadas com os predicados que os enunciados factuais deverão conter.*** (grifamos)

E em outra passagem: *Os enunciados das normas gerais e abstratas, por isso que lidam com uma acentuada carga de indeterminação (vaguidade), necessitam dos enunciados denotativos das normas individuais para atingirem a concretude da experiência social*¹⁰³.

Ao enunciar sobre o objeto da norma tributária concreta cuida ainda de promover a distinção entre evento e fato tributário, indicando ser o primeiro – o evento, um dado da realidade existencial, que pode vir a se transformar em fato, se previsto e enunciado em linguagem competente. *Os fatos da chamada realidade social serão simples eventos, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria.*¹⁰⁴

O enunciado que descreve a ocorrência do evento específico ocorrido e individualizado, fixando os efeitos jurídicos previstos na norma geral e abstrata, é o enunciado protocolar, a norma individual e concreta que contém a individualização, ou a denotação do evento conotado abstratamente na norma; esse enunciado constitui, ainda, os efeitos prescritos abstratamente no conseqüente da norma de incidência tributária.

¹⁰⁰ artigo 100 do Decreto 4543/02

¹⁰¹ *Lançamento tributário*, São Paulo, Malheiros Editores, 1999, pág. . 194

¹⁰² *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., pág. 114

¹⁰³ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., pág. 88

Nesse contexto é tratado o tema do lançamento, identificado pelo autor como sendo o fato tributário, ou seja, o enunciado que descreve o evento tributário, constituindo, por esse mecanismo o fato, bem como os efeitos jurídicos tributários, ou seja, a relação tributária que colocará o sujeito passivo determinado em posição de devedor perante o sujeito ativo, quanto ao tributo devidamente quantificado.

A posição enunciada pelo autor da obra Fundamentos Jurídicos da Incidência, traz profunda inovação em relação à posição anterior, que via no ato de lançamento os efeitos meramente declaratórios da relação tributária, e não constitutivos dela. Nas mais recentes reflexões sobre o tema vê, no ato de lançamento a coexistência das eficácias declaratória e constitutiva : *Ambas estão presentes nessa figura do direito administrativo: a eficácia declaratória com relação ao conteúdo do enunciado de fato e a eficácia constitutiva em face dos direitos e deveres que faz desabrochar.*¹⁰⁵

Assim, se aplicarmos a teoria acima ao II, veremos que é pela Declaração do Imposto de Importação registrada nas repartições aduaneiras competentes, que se tem a constituição do fato tributário. Este descreverá a ocorrência do evento “importar mercadoria estrangeira”, no momento determinado e local a serem reportados, ocorrência da qual se extrairá ser o sujeito passivo (o importador, o transportador, ou depositário etc.) devedor de quantia fixa e determinada a quantificada segundo os critérios enunciados a partir da regra-matriz de incidência do II, ou seja a partir da norma geral e abstrata.

O ato de expedição da norma individual e concreta é iniciado pelo sujeito passivo. Vale, neste ponto, a referência ao pensamento de Estevão Horvath¹⁰⁶ *Impende precisar, não obstante, que, se por um lado as operações mentais em que consiste todo autolancamento não produzem por si sós efeitos jurídicos concretos antes de serem exteriorizadas, por outro quando se materializam atingem poderosamente a atenção do Direito, porquanto, ao haver sido o particular quem as realizou, resultará necessário rodear-lhe de toda uma série de garantias que compensem os riscos a que está sujeito no exercício da atividade de colaboração com a aplicação dos tributos.*

Buscando o enquadramento na classificação das modalidades de lançamento extraídas do CTN, entendemos o lançamento do II identificado com a categoria intitulada de “lançamento por homologação” a que alude o artigo 150. Isto porque, em

¹⁰⁴ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., pág. 89

¹⁰⁵ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., pág. 125.

¹⁰⁶ *Lançamento Tributário e Auto Lançamento*, São Paulo, Dialética, 1997, pág. 165

regra, nos despachos de mercadoria para consumo, como decorrência do registro da declaração de importação o sujeito passivo realiza o pagamento do tributo por débito automático em conta corrente. O sujeito passivo antecipa o pagamento do imposto, com base na descrição do evento que ele próprio realiza, sendo certo que a atividade da administração será a de tão somente fiscalizar, posteriormente ao pagamento do imposto, se o fato jurídico contempla a correta descrição do evento, bem como a prescrição da relação tributária prevista na norma, com a perfeita quantificação do tributo.

Não se trata, ao meu ver de lançamento por declaração. Nas precisas lições de Souto Borges, *Para logo, deve-se notar que a terminologia “lançamento por declaração” se revela muito mais adequada ao ato de lançamento, propriamente dito. Com efeito, a declaração, aí, é do sujeito passivo ou terceiro e atua como um pré-requisito procedimental para o ato posterior de lançamento. Trata-se essa declaração de ato cronologicamente antecedente ao ato de lançamento.*

(...)¹⁰⁷

No lançamento do II, muito embora exista a declaração de importação, na qual será descrito o evento, consignando o tipo de mercadoria importada, a origem do exportador, as referências do importador e todos os demais elementos necessários à quantificação do tributo, é também realizada a quantificação desse e o concomitante pagamento, independentemente da participação da autoridade administrativa nesse ato.

Há o registro dessa declaração no Sistema Integrado de Comércio Exterior “SICOMEX”¹⁰⁸, juntamente com o débito automático do valor do imposto na conta bancária do importador, por meio de documento eletrônico de arrecadação “Darf eletrônico” e a autoridade administrativa somente tomará conhecimento desse ato no momento da conferência da mercadoria quando, nos termos do artigo 504 do Decreto 4543/02, “identificará o importador, verificará a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.” Nesse momento, tomará conhecimento do ato de lançamento realizado pelo importador, homologando-o, ou lançará mão do lançamento de ofício, caso

¹⁰⁷ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., pág., 329

¹⁰⁸ VIDE Portaria Secex 17/03,

entenda incorreta a enunciação seja do fato tributário pelo sujeito passivo, seja da constituição do objeto seguida do pagamento do II.

Nas hipóteses de remessa postal internacional e bagagem de viajante, embora o tratamento administrativo da importação seja diferente, há a declaração, seguida do pagamento do tributo, pelo sujeito passivo (que pode ser o transportador, no caso de remessas postais), submetendo-se tal ato, à posterior averiguação pela autoridade administrativa.

Finalmente, cumpre-nos refletir sobre se o ato de desembaraço aduaneiro integra, ou não, a regra-matriz de incidência do II. Como já antecipado no exame dos critérios espacial e temporal da regra-matriz de incidência tributária do II, mantenho o entendimento de que o critério temporal da hipótese é identificado pela expressão “entrada da mercadoria estrangeira”. O registro da declaração de importação, identificado pelo artigo 23 do DL 37/66 como o “fato gerador”, dá início ao despacho aduaneiro na importação, processo administrativo de controle administrativo nas operações de comércio exterior.

Esse processo, repita-se, inicia-se com a declaração pela qual o importador descreve a ocorrência do evento, bem como a natureza da operação e da mercadoria importada. A declaração de importação é instruída com os documentos referidos no artigo 493 do Decreto 4543/02 e, a esse ato, com o cumprimento de todas as formalidades 482 a 503 do Decreto 4543/02, segue-se a conferência aduaneira (art. 504 e seguintes do decreto 4543/02). Terminada a conferência aduaneira¹⁰⁹, ocasião em que é homologado expressamente o lançamento tributário ou convertido em lançamento de ofício, segue-se o desembaraço aduaneiro. O ¹¹⁰desembaraço aduaneiro é o último ato dentro do processo administrativo de controle aduaneiro (art. 511 do Decreto 4543/02)

Tanto o registro da Declaração de Importação quanto o desembaraço aduaneiro são circunstâncias fáticas e jurídicas que nada têm que ver com a regra-matriz de incidência do II. O registro da Declaração de Importação, que o artigo 23 identifica com o próprio “fato gerador” do II não é, senão, o ato de lançamento. É o fato tributário, ou seja, a enunciação do evento, em linguagem competente, transformando-o em fato constitutivo de efeitos de direito.

¹⁰⁹ Esta pode ser dispensada, ou realizada por amostragem. Ver sistema de canais (verde, amarelo, cinza e vermelho – Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 206, de 25 de setembro de 2002, que regula o despacho aduaneiro de importação.

O fato jurídico se reporta ao evento, não se confunde com ele. Invoquemos novamente as lições de Paulo de Barros Carvalho: *convém separar, com bastante nitidez, o trato de tempo em que o fato se constitui e o lugar do espaço em que é produzido, das referências temporais e espaciais contidas na fórmula enunciativa. Falamos, por isso, em tempo e lugar **do fato** e em tempo e lugar **no fato**.*(grifos do autor).

Assim, o registro da declaração é o momento do fato, e a entrada da mercadoria no território nacional é o momento do evento. O momento do evento é aquele previsto pelo conjunto de seletores da hipótese de incidência.

Quanto ao desembaraço aduaneiro, embora se constitua ato importante no processo administrativo de importação, formalizando a obtenção pelo importador, do certificado de importação e representando, inclusive, a homologação do lançamento tributário, entendemos não fazer parte da regra-matriz de incidência do II.

¹¹⁰ In Fundamentos... pág. 123