

Coordenação de  
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri  
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

26



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

## A Competência do ICMS na Importação à Luz da Teoria das Causas\*

Caio Augusto Takano

*Pós-graduando em Direito Tributário pelo IBET. Advogado.*

### *Resumo*

Este estudo se propõe a analisar a complexa questão da titularidade da competência impositiva para a instituição do ICMS na importação. O estudo não pretende ser exaustivo, abordando o autor a questão da competência tributária sob a perspectiva oferecida pela teoria das causas dos tributos.

### *Abstract*

This study proposes the analysis of the complex issue about the tax competence's ownership of the Goods and Services Tax (ICMS). The study does not intend to be exhaustive, the author approaches the issue through the perspective offered by the theory of cause in tax matters.

### **1. Propedêutica Geral**

O saudoso mestre Geraldo Ataliba, em seu profícuo magistério, sempre enfatizou a imprescindibilidade de, ao se analisar toda e qualquer norma jurídica, contextualizá-la dentro do sistema jurídico brasileiro, em sua forma própria e peculiar como estão organizados os princípios e regras que o compõem. Antes de iniciar o estudo analítico da norma de competência impositiva do ICMS na importação, cumpre-nos situá-la dentro do sistema jurídico pátrio.

Dentre as normas jurídicas que o compõem, aquelas com maior valor axiológico, os princípios, ocupam posição hierárquica superior, por servirem como verdadeiros nortes às demais normas do ordenamento<sup>1</sup>. Contudo, mesmo entre os princípios há diferentes graus de hierarquia, como notou Souto Maior Borges, sendo que a Constituição enuncia certos princípios topograficamente em primeiro lugar, como o princípio republicano e o federativo, segregando-os dos demais<sup>2</sup>.

Daí por que a investigação e a interpretação de qualquer norma de competência, mormente em matéria tributária, exigem do operador do Direito atenção precípua ao texto constitucional e à sua estrutura. Isto porque, em razão daqueles princípios hierarquicamente superiores acima mencionados, os entes federativos são autônomos político e financeiramente, submetendo-se apenas à Constituição Federal, lei máxima que ocupa a égide da pirâmide hierárquica do sistema jurídi-

\* O presente artigo visa defender as principais ideias propostas em monografia apresentada ao curso de monografias do XXV Congresso Nacional de Direito Tributário, a ser realizado pelo Instituto Geraldo Ataliba (IGA-Idepe).

<sup>1</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

<sup>2</sup> BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 12.

co, devendo ser incondicionalmente observadas por todos - legisladores, aplicadores e cidadãos<sup>3</sup>.

Contudo, a interpretação das normas constitucionais passa ao largo de ser uma tarefa simples. Ao cumprir sua função de discriminar competências tributárias, a Carta Magna, como todo enunciado prescritivo, utiliza-se de linguagem, e o falar em linguagem remete o pensamento ao signo, suporte físico que associa um significado a uma significação<sup>4</sup>. Interpretar as expressões, as palavras, os termos utilizados e depreender seus reais significados mostra-se, portanto, tarefa árdua e desafiadora a qualquer exegeta, devido à infinidade de possíveis atribuições de significados àqueles.

Toda a confusão jurídica que circunscreve o ICMS na importação, em relação à competência tributária e sua capacidade tributária ativa<sup>5</sup>, tem gênese na vagueza dos termos utilizados pelo legislador constituinte ao discriminar a competência impositiva. Ao termo "destinatário", insculpido na norma constitucional de competência deste imposto, há, em princípio, três significações possíveis: aquele que realiza, em seu próprio nome, o desembaraço aduaneiro da mercadoria<sup>6</sup>; o adquirente final da mercadoria, em cujo estabelecimento ocorre a entrada física<sup>7</sup>; e aquele que realiza a operação de importação, o importador<sup>8</sup>.

<sup>3</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 1.152.

<sup>4</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

<sup>5</sup> "Quanto à competência para a arrecadação, embora distinta essencialmente da competência para instituição, não vem expressa, por desnecessária. Está ela implícita na de instituir." (Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968. p. 106)

<sup>6</sup> Esta posição ainda encontra defensores pelos Fiscos estaduais, embora tenha perdido significativamente sua força com a afirmação do entendimento do STF em sentido contrário, pacificando a controvérsia: "O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso." (Cf. Supremo Tribunal Federal. RE nº 299.079, Primeira Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. em 30.6.2004, *DJ* de 16.6.2006. No mesmo sentido: RE nº 405.457, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 4.12.2009, Segunda Turma, *DJe* de 5.2.2010; AI nº 733.464-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. em 25.8.2009, Primeira Turma, *DJe* de 23.10.2009; AI nº 663.936-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 30.6.2009, Primeira Turma, *DJe* de 28.8.2009; RE nº 598.051-AgR, Rel. Min. Eros Grau, j. em 12.5.2009, Segunda Turma, *DJe* de 29.5.2009) Também contribuiu para a diminuição dos adeptos deste posicionamento a Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional CAT nº 1.093/1997, que estabelece: "destinatário da mercadoria ou do bem, na importação, é o próprio estabelecimento importador, cujo domicílio fiscal define a unidade da Federação competente para cobrar o ICMS nessa operação".

<sup>7</sup> Este é o posicionamento defendido, *verbi gratia*, por Argos Simões que, após analisar a questão se utilizando do método interpretativo de Kelsen - pelo qual sempre haverá uma margem de livre apreciação da norma jurídica inferior dentro da "moldura" instituída pela norma hierarquicamente superior -, conclui que a partir da vigência da Lei Complementar nº 87/1996, o critério físico foi juridicizado, *i.e.*, em função do que determina a referida lei complementar em seu art. 11, inciso I, alínea "d", pouco importa quem realizou a operação, mas em qual estabelecimento se deu a primeira entrada física (cf. SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. ICMS-importação - da sujeição ativa no ICMS-importação - aplicação da moldura interpretativa de Kelsen. *Revista de Direito Tributário*, n. 103. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 224-238). Cumpre ressaltar que o critério da entrada física no estabelecimento também é defendido por Roque Carrazza, conquanto em sentido diverso do de Simões. Para o mestre, conquanto o ICMS seja de competência daquele Estado em que houver a entrada física no estabelecimento do destinatário da mercadoria, este só poderá ser o importador

Tal amplitude semântica permite aos Estados envolvidos com a operação de importação, direta ou indiretamente<sup>9</sup>, adotar o entendimento que melhor corresponda ao seu insaciável interesse arrecadatório, obrigando os contribuintes a adimplir exações tributárias, amiúde abusivas, ao arrepio da Constituição Federal e da vontade soberana do povo, gerando temerária insegurança jurídica.

E com a complexidade das operações de importação, inclusive com a possibilidade de intervenções por empresas intermediárias nas chamadas operações triangulares, tais práticas fiscalistas deletérias se tornam cada vez mais comuns. Evidencia-se, pois, a importância que a interpretação dos signos presentes no texto constitucional assume no sistema jurídico pátrio, a qual deverá seguir rigorosa metodologia hermenêutica como condição fundamental de seu sucesso.

Neste ensaio, pretende-se, sem a pretensão de exaurir o assunto, sugerir uma proposta de interpretação da norma constitucional de competência do ICMS na importação, verificando sua procedência com a teoria das causas dos tributos, buscando contribuir para a solução dos problemas oriundos da titularidade da competência tributária e da capacidade tributária ativa neste imposto, principalmente nas operações triangulares, que podem envolver diretamente interesses de Estados distintos.

## 2. Competência Tributária e Interpretação da Norma Constitucional: Correntes Conceitual, Tipológica e Legalista

Competência tributária, como conceitua Paulo de Barros Carvalho, é a prerrogativa legiferante das pessoas políticas consubstanciada na possibilidade de legislar em matéria tributária, mediante a criação de normas jurídicas, pelas quais se descreverá a materialidade da hipótese de incidência dos tributos, bem como o

contribuinte, ou seja, é imprescindível a entrada física da mercadoria - e não meramente jurídica - no estabelecimento daquele quem realizou a operação de importação: o importador (cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 62). Entendimento que subscreveu integralmente Marcelo Viana Salomão, principalmente em razão da obediência do princípio da não cumulatividade (cf. SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS nas importações. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 351-381).

<sup>9</sup> O entendimento que prevalece na doutrina hodierna é que compete o ICMS na importação ao Estado em que estiver domiciliado o importador, aquele que realiza a circulação jurídica da mercadoria. É, inclusive, o entendimento pacífico do Pretório Excelso. Em síntese, seus adeptos defendem que a aceitação do critério da circulação jurídica é amplamente aceita pelo ordenamento jurídico; que a exigência da circulação física fere a livre-iniciativa, pois impõe roteiro mais lento e oneroso ao importador; que para efeitos de comércio exterior o "importador" é definido como "destinatário"; que o mero adquirente final da mercadoria não está vinculado ao fato gerador do ICMS incidente sobre a operação de importação; entre outros argumentos. Dentre eles, podemos citar MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009; ZOTELLI, Valeria. ICMS nas importações: local de recolhimento. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.) *ICMS: questões atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 68-99; LIMA, João Frazão de Medeiros. Os sujeitos passivo e ativo do ICMS nas operações de importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 77. São Paulo: Dialética, 2002. p. 57-67; entre outros tantos notáveis juristas.

<sup>10</sup> No caso do ICMS na importação, o envolvimento indireto a que nos referimos é a situação em que, em determinado Estado, diverso daquele em que está estabelecido o importador, haja mera circulação física da mercadoria sem que ocorra o fato previsto em sua hipótese de incidência.

consequente jurídico de sua verificação no mundo fenomênico<sup>10</sup>. Tal prerrogativa, contudo, é limitada, devendo haver obediência ao conjunto de normas jurídicas constitucionais prescritivas que definem o campo de atuação do legislador.

A investigação das materialidades tributárias veiculadas no texto constitucional permite compreender os lindes máximos das competências impositivas para a instituição ou majoração de tributos. Entendê-las é o primeiro e fundamental passo da interpretação de qualquer norma de competência em matéria tributária.

Contudo, antes se faz necessário verificar se os signos constitucionais pelos quais se discriminaram as competências denotam conceitos, tipos ou apresentam conteúdo vazio a ser preenchido por leis infraconstitucionais. A distinção é relevante, pois, a depender da premissa adotada, conclusões diversas poderão ser alcançadas quanto às possibilidades e limitações ao exercício da competência impositiva.

Não ignoramos que, dentro do ordenamento jurídico, há a convivência entre conceitos e tipos, ainda que em permanente tensão<sup>11</sup>. No entanto, como adverte Luís Eduardo Schoueri, conquanto ambos sejam formas das quais se vale o Direito para captar a realidade, a norma jurídica, por implicar abstração, sempre utilizará apenas um deles para se referir ao seu objeto<sup>12</sup>.

Cumprido, portanto, traçar uma breve diferenciação entre conceitos e tipos, verificando qual coaduna melhor com a linguagem prescritiva da Carta Magna e, após, proceder à análise das consequências da adoção de cada um para o exercício da competência tributária.

Conceitos são estruturas rígidas e inflexíveis, cujo escopo é selecionar, limitar, reduzir o espectro de atuação do legislador infraconstitucional, que deve se pautar sempre pelos limites estabelecidos no texto constitucional. *I.e.*, o espaço de atuação legiferante ficaria circunscrito ao papel de dar contornos mais nítidos ao conceito já identificado em exegese constitucional<sup>13</sup>.

Daí a pertinência do escólio de Aires Barreto, que aceita o emprego de conceitos rígidos na dicção constitucional, *in verbis*: “Mercê da rígida repartição de competências, o tributo vem prefinido na própria Constituição. Vale dizer, a competência tributária está constitucionalmente demarcada por nítidas balizas. A extensão e os limites da competência estão enformados na escultura constitucional.”<sup>14</sup> Para Roque Carrazza, tais conceitos constitucionais instituiriam conteúdos semânticos mínimos de observância obrigatória pelos entes políticos na criação em abstrato de tributos<sup>15</sup>.

Aderindo à corrente conceitual, Misabel Derzi defende a existência de conceitos na discriminação de competência tributária, e não meros tipos, na Consti-

<sup>10</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 234.

<sup>11</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007. p. 80.

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 253.

<sup>13</sup> Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese apresentada ao concurso a livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008. p. 71.

<sup>14</sup> BARRETO, Aires Ferdinando. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 40.

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 39.

tução de 1988. Isto porque, em virtude da existência de princípios fundamentais como o federalismo e a rigidez constitucional, não poderia o legislador constituinte ter optado por tipos, devido à incompatibilidade de suas características com aqueles princípios<sup>16</sup>.

Por sua vez, tipos são estruturas abertas, flexíveis e graduais, apresentando características essenciais que tipicamente costumam ocorrer<sup>17</sup>. Constituem apenas um meio para o conhecimento das classificações verdadeiras<sup>18</sup>. Diferem-se dos conceitos, pois apenas descrevem características que preferencialmente deveriam possuir. Não há subsunção, mas ordenação de características comuns à sua ocorrência<sup>19</sup>.

Conforme as valiosas lições de Klaus Tipke, o conceito de tipo é aberto a características, como uma caricatura, podendo, no caso concreto, faltar ou ser de menor importância algum de seus caracteres, desde que seja não excluída a pertinência jurídica à situação de fato para o tipo apreendido faticamente<sup>20</sup>.

Entendem os defensores deste posicionamento que, por adotar tipos, a Constituição Federal delegou ao legislador complementar a tarefa de os conceituar, de modo a evitar eventuais conflitos de competência, como disposto em seu art. 146, inciso III.

Assim se posiciona, por exemplo, Luís Eduardo Schoueri, para quem o legislador constituinte pátrio se valeu de signos representativos de impostos historicamente preexistentes, não se preocupando em conceituá-los, mas apenas os nominar e contemplar como um todo<sup>21</sup>. É o que se vê também nas lições de Humberto Ávila, que são incisivas ao afirmar que as regras de competência tributária não são descritas por conceitos classificatórios, mas por tipos “historicamente pressupostos”<sup>22</sup>.

Por fim, ainda há uma terceira forma de interpretação dos signos constitucionais possível: a estritamente legalista, a qual toma por insignificante o que as ciências pré-jurídicas entendam por signo, uma vez que sua significação será exclusivamente aquela atribuída por lei. Fortes críticas são dispensadas a este posicionamento, dentre as quais: (i) esvazia o esforço do legislador constituinte para discriminar as competências tributárias<sup>23</sup>; e (ii) ignora limites semânticos mínimos dos signos utilizados pela Constituição Federal<sup>24</sup>.

Como se vê, a discussão permanece bastante controversa na doutrina. Contudo, o importante é perceber as consequências que implicam cada um desses entendimentos. Se o signo for tomado como um conceito constitucional, haverá restrita liberdade ao legislador infraconstitucional quando instituir tributos de sua

<sup>16</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Op. cit., p. 80.

<sup>17</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. Op. cit., p. 251.

<sup>18</sup> Cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigações tributárias: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 219.

<sup>19</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. Op. cit., p. 251.

<sup>20</sup> TIPKE, Klaus; e LANG, Joaquim. *Direito tributário*. v. I. Tradução da 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 310.

<sup>21</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. Op. cit., p. 253-254.

<sup>22</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 175.

<sup>23</sup> Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Op. cit., p. 73.

<sup>24</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 177.

competência, pois deverá peremptória obediência aos conceitos para defini-los, dando-lhes contornos mais nítidos.

Ao revés, se o signo for tomado como um tipo constitucional, o inverso será verdadeiro, ou seja, o legislador complementar terá competência para definir (estabelecer limites), conceituando os tipos previstos no Texto Maior. A abertura e a fluidez também permitem a evolução do tipo, em razão de ausência de limites rígidos, na medida em que uma das características típicas possa prevalecer sobre a outra com o passar do tempo.

Ainda, se o signo for tomado como conteúdo vazio de sentido que deverá ser definido, em sua amplitude, pelo texto infraconstitucional, então seu significado será exclusivamente o que a lei disser, ou seja, seu conceito será o estritamente legal.

De nossa parte, estamos convencidos de que a discriminação de competências tributárias se dá por meio de conceitos constitucionais determinados<sup>25</sup>, uma vez que configura a melhor forma de se realizar a segurança jurídica e obedecer ao hirtto regime jurídico tributário, além de evitar eventuais situações de pluritributação e *bis in idem*.

### 3. A Competência Tributária para a Instituição do ICMS nas Operações de Importação na Constituição de 1988

Assentada a importante premissa hermenêutica de que a Constituição Federal constitui fundamental e inexorável ponto de partida para o estudo de qualquer tributo, mormente quando se trata da investigação da titularidade da competência impositiva, seria irrazoável prosseguir este ensaio sem inculir na norma constitucional, uma vez que o regime jurídico tributário é conformado por princípios e regras constitucionais<sup>26</sup>.

Determina o Texto Maior, em seu art. 155, parágrafo 2º, que, em relação ao ICMS:

“IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do *destinatário da mercadoria, bem ou serviço (...)*” (Destaque não consta no original).

Inicialmente, a competência conferida pela Constituição neste dispositivo não se refere a outro tributo senão ao próprio ICMS, *i.e.*, não se trata de atribuição aos Estados da faculdade de criar um novo imposto sobre a importação, cuja competência é da União, mas de cobrar o ICMS das operações de circulação de mercado-

<sup>25</sup> Como sempre enfatizou Eros Grau, todos os conceitos são determinados. A indeterminação não é dos conceitos jurídicos, mas das expressões utilizadas para a eles se referir (termos). Se for indeterminado o “conceito”, não será conceito, mas tipo (cf. GRAU, Roberto Eros. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 196).

<sup>26</sup> Cf. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS na importação em face da Constituição Federal e da Lei Complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 15. São Paulo: Dialética. 1995. p. 52-58.

ria que tenham se iniciado no exterior e que terão sua continuidade em território nacional.

Daí por que a doutrina adverte que “bem” e “mercadoria”, no ICMS na importação, devem ser entendidos como sinônimos. Como preleciona Alcides Jorge Costa, é impossível, pela sistemática da Constituição, instituir novo imposto estadual cuja incidência seja a simples entrada no País de um bem, principalmente se esta criação se der num parágrafo todo ele dedicado ao ICMS<sup>27</sup>. Nesta esteira, igualmente, não olvidemos o oportuno escólio de Paulo de Barros Carvalho, de que todo bem importado configura uma mercadoria, por decorrer de operação jurídica na qual há transferência de titularidade, da pessoa situada no exterior para aquela estabelecida no Brasil<sup>28</sup>.

Conquanto não ignoramos que haja posicionamentos respeitáveis em sentido diverso na doutrina<sup>29</sup>, em nosso pensar é estreme de dúvidas que se trata de norma de competência constitucional para instituir o imposto sobre circulação de mercadorias, e não de novo imposto, de tal sorte que cabe apenas aos Estados-membros instituírem e cobrarem o ICMS na importação. Neste ponto, surge a indagação: qual é o critério para determinar os limites ao exercício da competência tributária pelos Estados?

Quer a Constituição Federal que o titular da competência e da capacidade tributária deste imposto deva ser o Estado em que estiver estabelecido o destinatário da mercadoria. Contudo, a correta compreensão dessa assertiva enfrenta significativos obstáculos semânticos, em razão das possíveis interpretações do termo “destinatário”, que poderão conduzir o exegeta a caminhos equivocados, diversos daquele escolhido pela Carta Magna.

A investigação do sujeito passivo da obrigação tributária se evidencia como condição necessária para definir qual o ente federativo detentor da competência tributária, e, para isso, é indispensável a construção do conceito constitucional de destinatário.

Essa árdua tarefa de inculir no campo semântico, na busca da acepção base de termos constitucionais, apenas é possível pela sua interpretação que, tal qual propõe Paulo de Barros Carvalho, é a atribuição de valores aos símbolos (signos), adjudicando-lhes significações<sup>30</sup>. Ou seja, é a atividade pela qual se atribui um significado aos signos utilizados em determinado enunciado normativo<sup>31</sup>.

<sup>27</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 111.

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. Op. cit., p. 755 (nota de rodapé nº 236) -756.

<sup>29</sup> Podemos citar, *verbi gratia*, o entendimento de Marcelo Viana Salomão, para quem o aspecto material do imposto objeto do presente estudo é a importação, esta que deve ser entendida não como mera aquisição, mas como a introdução de produto estrangeiro no Brasil, com o objetivo de fazê-lo ingressar no mercado nacional. Tratar-se-ia de um verdadeiro imposto de importação estadual. Outrossim, é mister consignar que a esse entendimento não há necessária correspondência entre bem e mercadoria, como defendido no presente estudo (cf. SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS nas importações. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 358-359).

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 103.

<sup>31</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 84.



Dentre os diversos caminhos possíveis para se realizar o processo interpretativo de construção da significação de um determinado signo constitucional, buscando seu conceito, estamos convencidos de que melhor corresponde às exigências do sistema jurídico pátrio aquele que, primeiramente, realiza uma aproximação sob a perspectiva lexical, visando ao “sentido comum” atribuído àquele signo, para, posteriormente, analisar os sentidos positivados nos textos normativos pretéritos, possibilitando um conhecimento prévio de seu conteúdo jurídico anterior, e então incutir em seu sentido técnico-jurídico, bem como questionar se houve a recepção ou rejeição de seu sentido anteriormente atribuído.

Dentro de uma perspectiva estritamente lexical, o signo destinatário é definido como “aquele a quem se envia algo; aquele a que algo é dirigido, alvo, objeto”<sup>32</sup>. De Plácido e Silva, por sua vez, apresenta o seguinte significado para o referido termo: “Derivado do latim *designare* (designar, apontar), indica a pessoa a quem é dirigida ou enviada alguma coisa.”<sup>33</sup>

Há de considerar que, mesmo no senso comum, não se exige o recebimento efetivo da coisa destinada, muito menos o recebimento físico, mas apenas que o destinatário seja aquele a quem a coisa enviada se dirige. Contudo, a incursão no plano estritamente lexical é limitada, razão pela qual, embora possa apresentar indícios de seu significado técnico, não é suficiente para se entender a significação do conceito estudado em sua completude, servindo meramente como uma aproximação inicial do objeto a ser estudado<sup>34</sup>.

Recurso que vem se mostrando profícuo na interpretação dos signos constitucionais é a investigação do significado técnico que lhe foi atribuído no ordenamento jurídico pretérito, *i.e.*, a realidade que aquele signo exteriorizava. Isto porque a regra hermenêutica dos conceitos constitucionais é a sistemática da recepção *prima facie* dos conceitos preexistentes. O não acolhimento do significado anteriormente exteriorizado, que não poderá ser presumido perante o silêncio do legislador constituinte, exigirá sempre a devida fundamentação<sup>35</sup>.

É oportuno recordar as precisas lições de Ricardo Mariz de Oliveira, em que evidencia a inexistência de paradoxo em buscar na Constituição passada os significados técnicos-jurídicos da nova ordem constitucional. Pelo contrário, tal processo se mostra válido para compreender o que o último legislador constituinte transformou em norma constitucional, no exercício de seu amplíssimo poder de criar uma nova ordem jurídica<sup>36</sup>.

A Carta Política de 1967, em que primeiro se previu o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), em substituição do antigo imposto sobre vendas e consignações (IVC), elegeu como sua hipótese de incidência a realização de operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes. Cumpre notar que, desde os primórdios desse imposto, Geraldo Ataliba e

<sup>32</sup> Cf. HOUAISS, Antonio; e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1.018.

<sup>33</sup> Cf. *Vocabulário Jurídico*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 263.

<sup>34</sup> Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Op. cit., p. 76.

<sup>35</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 331.

<sup>36</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. Op. cit., p. 173.

Cléber Giardino já defendiam que o núcleo da materialidade da hipótese de incidência é a realização de operação que tenha mercadoria por objeto e não sua mera circulação física<sup>37</sup>.

Com o advento da EC nº 23/1983, adicionou-se o parágrafo 11 ao art. 23, que incluía na incidência do ICM a entrada<sup>38</sup>, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratasse de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. Eis a gênese do controvertido ICM (atual ICMS) na importação que apenas expandiu o campo de incidência do imposto sobre circulação de mercadorias, não configurando nova figura impositiva.

Conquanto seja verdade que a ordem jurídica pretérita não utilize explicitamente o signo "destinatário", entendemos que seu conceito estava contido implicitamente em seu texto. Com efeito, ao enunciar que "incidirá, também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento", o legislador constituinte definiu como sujeito passivo deste imposto o destinatário da mercadoria, aquele que realiza a operação de importação e para quem é destinada a mercadoria trazida do exterior por esta operação, ainda que tenha se utilizado de outros termos para se referir a ele. A alusão ao destinatário da mercadoria é clara.

Não poderia ser diferente. Sendo "operação" o núcleo em torno do qual se constrói a própria materialidade da hipótese de incidência do imposto sobre circulação de mercadorias, ainda que oriundas do exterior, apenas poderá ser o contribuinte que a realize, *i.e.*, quem possua relação pessoal e direta com o "fato gerador", e este sujeito - destinatário legal tributário<sup>39</sup> do ICM - só pode ser o importador, a quem é transferida a titularidade da mercadoria oriunda do exterior.

Ocorre que, em esforço para limitar o poder do legislador infraconstitucional, o legislador constituinte de 1967 decidiu por não se utilizar do termo "destinatário", cujo significado é amplo, mas elencar explicitamente algumas de suas subclasses para configurarem como os possíveis "destinatários", empregando-lhe alguns significados específicos: o comerciante, o industrial e o produtor. Trata-se, portanto, de opção do legislador constituinte que preferiu explicitar o conceito de destinatário da mercadoria mediante a utilização de signos específicos que revelassem determinadas subclasses do conceito de "destinatário", evitando conflitos de competência, como ocorre hodiernamente, que implicam deletérias consequências aos contribuintes, semeando insegurança jurídica.

O destinatário, no sentido jurídico atribuído pela Carta Magna anterior, era apenas o contribuinte de ICM importador - estritamente nas três hipóteses previs-

<sup>37</sup> ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, ns. 25-26. São Paulo: RT, 1983. p. 101-119.

<sup>38</sup> Cf. Cumpre ressaltar que a entrada no estabelecimento do destinatário configura mero aspecto temporal e não aspecto material da hipótese de incidência. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

<sup>39</sup> Cf. VILLEGAS, Hector. Destinatário Legal Tributário. *Revista de Direito Público*, n. 30. São Paulo, 1974. p. 274.

tas e elencadas no texto constitucional (e nunca o mero importador sem habitualidade que, embora pudesse ser encaixado num conceito mais amplo de destinatário, como ocorre na Constituição vigente, foi excluído da hipótese de incidência) - que realizasse uma operação relativa à circulação de mercadoria, cujo início se deu no exterior, adquirindo uma mercadoria por meio de uma operação de importação, pela qual se transmitia a titularidade daquela mercadoria, inserindo-a no ciclo econômico de sua empresa.

De hialina clareza era a vedação peremptória a que o mero adquirente final da mercadoria pudesse configurar no polo passivo da obrigação tributária. Tal interpretação fugia dos lindes conceituais da Carta Política anterior.

E essa aceção de "destinatário", ainda que implícita, que vigia na Ordem Jurídica pretérita, foi recepcionada pela ordem jurídica hodierna, no tocante ao imposto sobre a circulação de mercadorias<sup>40</sup>, apenas havendo uma posterior dilatação de seu campo semântico. Com o advento da EC nº 33/2001, houve expressa previsão constitucional de outra significação (subclasse) para o conceito "destinatário": a pessoa física que realize uma operação de importação de mercadorias (importador), ainda que sem habitualidade.

Desta forma, o conceito de "destinatário", insculpido no art. 155, inciso IX, alínea "a", da Constituição de 1988, que melhor atende às exigências da ordem jurídica atual é o importador da mercadoria, ainda que não habitual, a quem aquela é dirigida na operação de importação. Cumpre, agora, examinar a contribuição que a teoria das causas dos tributos, outro importante instrumento hermenêutico que vem se revelando interessante sempre que se trata de discriminação de competências impositivas, pode oferecer ao presente estudo.

#### 4. A Teoria das Causas no Direito Tributário

A busca pela legitimação das imposições comportamentais pelo ordenamento jurídico, e se esta é integrante ou não da própria relação jurídica, dista de ser fenômeno recente, mormente quando se incute no campo do direito obrigacional, em que há um dever jurídico de adimplir uma obrigação em contraposição a um direito subjetivo de outrem.

Causa é signo que comporta diversos significados, razão pela qual o tema é tão controvertido no campo jurídico. No entanto, sendo a teoria da causa uma investigação jusfilosófica que combate a arbitrariedade e busca a justificação das exigências comportamentais, entendemos que "causa" haverá de ser entendida como justificação, *i.e.*, legitimação pela qual algo se mostra em conformidade com os ditames da Justiça<sup>41</sup>.

<sup>40</sup> Não é outro o entendimento de Roque Carrazza, cuja manifestação reproduzimos, *in verbis*: "Resaltamos que o atual texto constitucional, salvo a alusão ao 'serviço prestado no exterior' (hipótese que não nos interessa agora estudar) manteve, em relação ao ICM (hoje ICMS) na importação, a materialidade da regra-matriz de incidência da Constituição anterior, existente desde a Emenda Constitucional 23/1983. Neste ponto não se perdeu, pois, a continuidade do ordenamento, porque não foi alterado seu fundamento último de validade." (GARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. Op. cit., p. 60 - nota de rodapé nº 44)

<sup>41</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 131.

Discussão que se deu com maior intensidade no âmbito do Direito Civil, em que a causa ganhou relevante papel como elemento essencial à validade das relações jurídicas obrigacionais, sem o qual era ilegítima qualquer diminuição patrimonial. No Direito Tributário, a procura pela causa do tributo assumiu duas faces opostas: por um lado, aqueles que nela buscam subsídios para a compreensão do sistema tributário brasileiro, e do outro, aqueles que suspeitam de sua aplicabilidade, criticando-a veementemente, negando-lhe importância e colocando-a como mero dado pré ou metajurídico.

Neste sentido, Ricardo Lobo Torres combate a noção de que a causa é elemento constitutivo da obrigação tributária, por entender que aquela é “mera extrapolação” de um conceito do campo das relações jurídicas de Direito Civil, não aplicáveis às relações de Direito Público, derivadas exclusivamente de lei<sup>42</sup>.

Por sua vez, o mestre uruguaio Ramón Valdés Costa, conquanto reconheça o valor da teoria das causas como instrumento de luta contra a arbitrariedade estatal, acredita que aquela perdeu sua razão de ser em países cujo texto constitucional prevê um extenso rol de garantias constitucionais e instrumentos efetivos de controle de constitucionalidade<sup>43</sup>.

Contudo, a obrigação tributária é, antes de tudo, um liame obrigacional que substancialmente é idêntico às demais obrigações jurídicas<sup>44</sup>, *i.e.*, os elementos integrantes da relação jurídica obrigacional - sujeito ativo, sujeito passivo e objeto - encontram-se presentes tanto na obrigação tributária quanto nas obrigações de direito privado, não havendo motivo para que se aplique a teoria das causas apenas em relação a uma delas. Poder-se-á asseverar que há uma diferença em relação à gênese dessas obrigações: enquanto que a de direito privado surge com manifestação de vontades, a tributária nasce necessariamente por lei. Mas tal diferença, por ser superficial<sup>45</sup>, não constitui obstáculo intransponível para o emprego da teoria das causas em matéria tributária.

Por outro lado, como adverte Gilberto de Ulhôa Canto, ainda que nas obrigações tributárias a causa seja elemento externo, ao contrário do que ocorre nas obrigações privadas, disto não resulta a irrelevância de seu estudo, pois cumpre o importante papel de elemento interpretativo, orientando o legislador<sup>46</sup>.

Parece-nos correta, destarte, a arguta observação de Ezio Vanoni sobre a possibilidade de aplicar a teoria das causas a todas as relações jurídicas, não se restringindo apenas ao Direito privado, uma vez que inexistente relação jurídica desprovida de causa<sup>47</sup>. No Direito Tributário, a investigação da causa, como busca por sua jus-

<sup>42</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 234.

<sup>43</sup> COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributario*. 3. ed. Colombia: Editorial Temis, 2001. p. 378.

<sup>44</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 697.

<sup>45</sup> Como preleciona Barros Carvalho, esta distinção é superficial, pois, num sistema jurídico norteado pelo princípio da legalidade, que se irradia indistintamente pela ordem jurídica, todas as obrigações, *ex lege* ou *ex voluntate*, têm como fundamento último a lei (cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Op. cit., p. 27).

<sup>46</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho. *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, [19—]. p. 7.

<sup>47</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das Leis Tributárias*. SOUZA, Rubens Gomes de (Trad.). Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [19—]. 346 p.

tificação, vem se mostrando frutífera para a compreensão da função do tributo estudado, bem como para analisar se a norma de competência tributária que o institui obedece aos pressupostos necessários.

Em esforço hercúleo, Ulhôa Canto identificou quatro categorias gerais de posicionamentos doutrinários que dispensaram esforços na explicação da causa nas obrigações jurídicas tributárias - autoritárias, contratualistas, extrafiscais e ontológicas -, esmiuçando-as em aprofundada análise crítica<sup>48</sup>. Dentre elas, analisar-se-ão com maior atenção as concepções ontológicas, devido à importância que assumiram na formação do pensamento moderno ao buscar a causa na própria relação jurídica tributária.

Perquirindo as concepções ontológicas, o referido mestre distinguiu sete significados para a causa das obrigações tributárias: (1) vantagens resultantes para o indivíduo, dos serviços públicos; (2) a lei; (3) os pressupostos de fato da própria obrigação; (4) os princípios legais e constitucionais; (5) a capacidade contributiva; (6) conjugação de elementos de mais de uma doutrina (corrente mista); (7) necessidade de o Estado dispor de meios econômicos para o preenchimento de seus fins coletivos.

Delas, merece maiores considerações a concepção de causa como capacidade contributiva e como necessidade do Estado de obter meios econômicos para realizar os fins sociais, uma vez que as demais ora confundem causa com fonte da obrigação tributária<sup>49</sup>, ora colocam como causa desta algum de seus elementos intrínsecos<sup>50</sup>.

A concepção de causa como manifestação da capacidade contributiva, nos impostos, tem como maior expoente Dino Jarach, para quem a causa jurídica da obrigação tributária deve bastar para se explicarem sua natureza e suas características. É apenas a capacidade contributiva tem o condão de esclarecer a razão pela qual fatos aparentemente distintos, ainda que idênticos sob o viés econômico, possam ser os pressupostos da hipótese de incidência do liame jurídico tributário<sup>51</sup>.

Entendimento a que subscreve integralmente Perez de Ayala, ainda que, para o referido mestre espanhol, a capacidade contributiva não se limite a ser a causa apenas dos impostos, como também dos demais tributos<sup>52</sup>.

No Brasil, podemos citar Aliomar Baleeiro, que encontra na capacidade contributiva a causa (justificação) para o pagamento do tributo:

<sup>48</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Causa das obrigações fiscais*. Op. cit., p. 8 et seq.

<sup>49</sup> É esta, por exemplo, a crítica feita à concepção de causa como lei. A lei não é causa da obrigação tributária, mas sua fonte. Ademais, ainda que a lei possa ser considerada como causa eficiente nas relações jurídicas *ex lege*, isto não é característica exclusiva das obrigações tributárias, mas de todas as obrigações impostas por lei. Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Causa das obrigações fiscais*. Op. cit., p. 13.

<sup>50</sup> Este é o caso, *verbi gratia*, da concepção da causa como o pressuposto de fato, *i.e.*, o elemento que a lei reputa como capaz e suficiente para se estabelecer o vínculo obrigacional - o fato gerador. A crítica que se faz, em síntese, é que ela confunde a causa da obrigação tributária com seu objeto ou com sua fonte. Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Causa das obrigações fiscais*. Op. cit., p. 13-14.

<sup>51</sup> JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. CAMPOS, Dejalma de (Trad.). São Paulo: RT, 2004. p. 124.

<sup>52</sup> AYALA, Jose Luis Perez de. *Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. p. 84.

“Por que tal indivíduo é obrigado a pagar um tributo? Porque, vinculado pessoalmente, ou por seus interesses, a um grupo político, a sua capacidade econômica o indicia, através de fatos previstos em lei, como capaz de suportar uma parcela do custo dos serviços públicos, organizados pelo governo daquele grupo, no interesse direto ou indireto de todos os membros que o constituem. Em última análise, paga ‘porque’ tem capacidade contributiva.”<sup>53</sup>

Conquanto tal posicionamento não seja estreme de críticas, seu mérito foi reconhecer a justificação como importante elemento da obrigação tributária e atribuir à capacidade contributiva papel fundamental no estudo da causa das obrigações tributárias.

Finalmente, a concepção de Vanoni estabelece como causa do tributo sua razão jurídico-econômica, capaz de justificar a gênese da exação tributária e sua manutenção no tempo, ou seja, a necessidade de o Estado obter os meios econômicos necessários para a realização de suas próprias finalidades, cujo interesse é de toda coletividade<sup>54</sup>.

Se admitirmos a causa como a busca pela justificação dos tributos, e não seu mero fundamento legal, de grande valia se mostram as lições do mestre argentino Posadas-Belgrano, para quem:

“la obligación de impuesto está justificada por la necesidad que tiene el Estado de obtener recursos para atender a las necesidades públicas. La imposición debe tener una causa que la justifique y que fundamente el elemento de voluntariedad de la ley, que se concreta para darle nacimiento, por medio de los órganos pertinentes.”<sup>55</sup>

Posicionamento defendido por Gilberto de Ulhôa Canto, ainda que se utilize do termo “fundamento”, e não “causa”, em razão de conveniência terminológica, visando evitar equívocos e confusões com a causa em Direito privado, que, em sua visão, é integrante da obrigação jurídica privada<sup>56</sup>.

Não há de se olvidar as preciosas, senão fundamentais, lições de Luís Eduardo Schoueri a respeito, complementando a ideia defendida por Vanoni:

“Esta ideia de participação nos custos sociais reveste-se de importância, no sistema brasileiro, quando se tem em conta que a República Federativa baseia-se nos valores da justiça e solidariedade, nos termos do art. 3º da Cons-

<sup>53</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 740.

<sup>54</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das Leis Tributárias*. Op. cit., p. 127.

<sup>55</sup> Consoante entende Posadas-Belgrano, a obrigação tributária estabelece uma relação jurídica, com fundamento em lei, cuja finalidade precípua é a obtenção de recursos financeiros para o Estado (justificação). Contudo, repudia a causa como elemento daquela obrigação, pois as obrigações *ex lege* independem de qualquer contraprestação estatal ou obtenção de benefício pelo contribuinte (POSADAS-BELGRANO, G. A. *Derecho Tributario: un estudio sobre las relaciones jurídicas de impuesto*. Montevideo: Editorial Medina, 1959. p. 156).

<sup>56</sup> “Posto assim o problema, parece-nos que a única concepção aceitável, de quantas examinamos, porque atende a conveniência de definir o fundamento do direito do Estado aos tributos, é a de Vanoni, que explica tal fundamento pela necessidade do poder público constar com meios econômicos com que preencher seus fins coletivos.” (CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. Op. cit., p. 23).

tuição Federal. A solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade. Retoma-se, assim, a capacidade contributiva, na teoria das causas, não apenas como fundamento, em si, da tributação, mas também como reflexo, em matéria tributária, dos valores da justiça e da solidariedade.<sup>37</sup>

O mérito do raciocínio do Professor Titular da USP é facilmente percebido ao afastar a solidariedade e a capacidade contributiva como causa (justificação) dos tributos - uma vez que esta seria a participação nos custos do Estado para realizar suas finalidades essenciais - para colocá-las, respectivamente, como pressuposto e limitação constitucionais ao exercício da competência tributária.

A solidariedade, positivada no texto constitucional como verdadeiro objetivo da República Federativa, em seu art. 3º, é princípio fundamental que deve se irradiar, indistintamente, por todo o ordenamento jurídico, servindo como verdadeiro norteador de todas as imposições tributárias.

Igualmente, a presença do princípio da capacidade contributiva, como vetor da solidariedade, é essencial como pressuposto e limitador da distribuição das custas financeiras para a realização das finalidades sociais do Estado. Isto porque, se o Estado só poderá tributar fatos signos presuntivos de riqueza<sup>38</sup> (pressuposto), é justo que aqueles que demonstrem mais riqueza, realizando o mesmo fato econômico, arquem com parcela proporcionalmente maior das custas do Estado (limitação), conforme a capacidade por eles revelada. Com maior razão, aqueles que não demonstrem riqueza alguma não deverão ser submetidos a imposições tributárias.

Estamos convencidos de que esta é a concepção de causa mais adequada para investigar as normas jurídicas tributárias de nosso peculiar sistema jurídico. Sua análise se mostra relevante e fecunda, não apenas por permitir maior compreensão das normas de competência tributária, mas também o atendimento dos pressupostos constitucionais para a criação de tributos e as limitações impositivas dessa atribuição, estabelecidos pelo legislador constituinte<sup>39</sup>.

## 5. A Causa nos Impostos e Capacidade Contributiva

No sistema tributário brasileiro, é assente que os impostos são espécies tributárias cuja hipótese de incidência não é vinculada à realização de qualquer atividade estatal (art. 16 do CTN) e, ao contrário das contribuições, não poderão ter a receita de sua arrecadação destinada a qualquer órgão, fundo ou despesa, em razão de expressa vedação constitucional (art. 167 do Texto Maior).

Indaga-se, portanto, qual seria a justificação para a sua cobrança, se tanto sua arrecadação quanto sua receita não são vinculadas a nenhuma atividade estatal, *i.e.*, se inexistente uma especificação constitucional do que se pretende custear. Curiosamente, é justamente neste fato que se encontra a causa (justificação) dos impostos no ordenamento pátrio: a necessidade financeira geral do Estado, para que este

<sup>37</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Op. cit., p. 151-152.

<sup>38</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 279.

<sup>39</sup> Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 48.

possa cumprir seus fins coletivos, aplicando-se sua arrecadação para *cobrir os gastos gerais da coletividade, satisfazendo a sociedade*<sup>60</sup>.

Contudo, é certo que tais ingressos não ocorrem de forma aleatória ou até mesmo arbitrária, mas em consonância com os valores fundamentais positivados no bojo do Texto Maior: os valores da justiça e solidariedade, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, inciso I). Outrossim, buscando a melhor efetivação desses valores, os impostos deverão, ainda, se pautar pelo princípio da capacidade contributiva como pressuposto e critério de limitação da repartição dos custos estatais entre os contribuintes.

Não é por outra razão que Dino Jarach, reconhecendo sua importância, lhe atribuíra especial valor, uma vez que, apenas através dela, é possível encontrar a razão pela qual a lei toma um determinado conjunto de eventos do mundo fenomênico que, conquanto diferentes, possuam a mesma natureza econômica, para torná-los pressupostos da obrigação tributária, bem como graduá-los conforme a intensidade econômica do pressuposto de fato<sup>61</sup>.

Dá a pertinência das incisivas lições de Ricardo Mariz de Oliveira, para quem sem capacidade contributiva não é possível a exigência de qualquer tributo, sendo que situações equivalentes na manifestação de capacidade contributiva deverão, ainda, serem tratadas por igual<sup>62</sup>. Neste ponto, vale frisar: a capacidade contributiva deverá ser levada em consideração desde a prescrição constitucional de competências tributárias.

Não é outro o teor da advertência de Klaus Tipke, que igualmente reconhece a imprescindibilidade da consideração da capacidade contributiva para a instituição de tributos, *verbis*: “Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária - ou, melhor, um tumulto.”<sup>63</sup>

Portanto, há de entender a capacidade contributiva não como causa dos impostos, mas como relevante instrumento balizador deste. Apenas com sua observância é permitido ao Estado exigir do contribuinte parcela de seu patrimônio para custear os gastos gerais da sociedade. Como preleciona Schoueri, é a própria razão do legislador constituinte ter optado por repartir as competências tributárias, evitando uma deletéria cumulação de incidências sobre um mesmo fato econômico<sup>64</sup>.

Evidencia-se, desta forma, a relação indissociável entre o princípio da capacidade contributiva e as normas de outorga de competência tributária para insti-

<sup>60</sup> Ocorre que, afastando-se o mito da neutralidade dos tributos, as normas jurídicas tributárias possuem, pelo menos, uma função fiscal e uma função extrafiscal em sentido estrito. Sempre que houver a função extrafiscal, esta norma só se justificará em razão da necessidade de intervenção sobre o domínio econômico. Por outro lado, a função fiscal sempre será justificada pela necessidade de obtenção de recursos financeiros do Estado. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Op. cit., p. 166.

<sup>61</sup> JARACH, Dino. *O fato impossível: teoria geral do direito tributário substantivo*. Op. cit., p. 124.

<sup>62</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Dirreito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 457-526.

<sup>63</sup> TIPKE, Klaus; e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 28.

<sup>64</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Dirreito tributário*. Op. cit., p. 240.



tuir impostos como seu necessário pressuposto, bem como a função que exerce ao limitar o alcance de tais normas. A consequência deste fato ao ICMS na importação é o que se buscará evidenciar:

## **6. Aplicação da Teoria das Causas no ICMS-importação: Competência Impositiva e Sujeição Ativa**

Estabelecidas as premissas expostas, cumpre verificar a aplicabilidade da teoria das causas no ICMS na importação - objeto do presente ensaio -, investigando qual definição jurídica de destinatário que melhor se conforma com a Constituição Federal.

O ICMS é um tributo predominantemente fiscal<sup>65</sup>, *i.e.*, há nítida predominância de seu aspecto arrecadatório sobre os demais aspectos<sup>66</sup>. Sendo da espécie imposto, sua arrecadação visa possibilitar que o Estado adquira meios econômicos suficientes para o custeio das necessidades gerais da sociedade (é, inclusive, sua causa).

Por esta razão, e em face dos princípios da justiça e da solidariedade positivados no art. 3º da Constituição Federal, o imposto sobre circulação de mercadorias, inclusive se iniciada no exterior, deverá ser exigido de todo aquele que realizar o fato previsto em sua hipótese de incidência - operação de importação -, na medida de sua manifestação de capacidade contributiva, visando contribuir com o Estado para financiar os custos gerais da sociedade.

Ora, quem manifesta capacidade contributiva nas operações de importação não poderia ser outra pessoa além do importador, aquele que efetivamente realiza a conduta do antecedente da norma jurídica tributária, ou como quer Paulo de Barros Carvalho, realiza o verbo pessoal contido no critério material da hipótese tributária<sup>67</sup>. Apenas o importador da mercadoria poderá ser entendido como seu destinatário jurídico, conforme quer a Constituição.

Desta forma, o Estado-membro titular da competência para instituir e cobrar o ICMS nas importações deverá ser aquele em que está estabelecido o importador ("destinatário da mercadoria"). Deveras, se a arrecadação do imposto visa fazer frente aos gastos gerais do Estado, para satisfazer as necessidades gerais da socie-

<sup>65</sup> Tomando-se o sistema jurídico como sendo conjunto ordenado de normas jurídicas postas, encontraremos fortes indícios do predomínio da fiscalidade no ICMS. Inicialmente, o legislador constituinte, quando quer assegurar a função extrafiscal de um tributo, sempre o faz explicitamente, como nos impostos que mitigam a anterioridade e a legalidade no art. 150, parágrafo 6º, da CF. Outrossim, a imprescindibilidade de convênios do Confaz, com quórum unânime, para conceder ou revogar isenções, incentivos ou benefícios fiscais (medidas indutoras) torna-se verdadeiro obstáculo para a realização de qualquer potencial finalidade extrafiscal (em sentido estrito), submetendo-os a interesses político-fiscais dos demais Estados.

<sup>66</sup> Ao lado da função arrecadadora existem diversas outras, comuns a toda atividade financeira do Estado: função distributiva (buscando a redução da desigualdade social); função indutora (vinculando a tributação aos comportamentos humanos, incentivando ou desestimulando-lhes a realização de determinada conduta); e função simplificadora (visando à simplificação do sistema tributário mediante a adoção de medidas globais, em função da praticabilidade). Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Op. cit. p. 32.

<sup>67</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 126.

dade, seria inconcebível entender que outro ente federativo, diverso daquele em que está estabelecido o importador, possuísse a titularidade da competência tributária, bem como da respectiva capacidade tributária ativa.

Isto porque o produto da arrecadação deste imposto deve financiar, de maneira precípua, os gastos gerais do Estado em que se localiza aquele que manifesta capacidade contributiva, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária, aquele que realizou a materialidade da hipótese de incidência (operação de importação). Outra não seria a conclusão pelo viés da equidade e da justiça, pois é razoável que se contribua com o Estado para financiar os gastos coletivos dos quais se usufrua.

Pela teoria das causas, é possível, portanto, confirmar a significação do termo “destinatário” que prefere o Texto Maior: aquele que realiza efetivamente a operação de importação (manifestante de capacidade contributiva), adquirindo a titularidade jurídica da mercadoria e a quem esta se destina nessa mesma operação, ou seja, o importador.

Isto não apenas confirma, destarte, a recepção do conceito de destinatário da ordem jurídica pretérita, como permite afastar outras interpretações do signo de “destinatário”, empregado na Constituição Federal novel, que os Fiscos estaduais pretendem atribuir, de forma ardilosa, meramente para satisfazer seus interesses financeiros, pois não há manifestação de capacidade contributiva pelo destinatário meramente físico da mercadoria (mero adquirente final), sendo irrelevante se assim determinar a lei complementar ou o Regulamento do ICMS (pois seriam, nesses casos, flagrantemente inconstitucionais)<sup>68</sup> e muito menos pelo Estado em que ocorre o desembarço aduaneiro, situação que afronta o próprio regime federativo, pois veda o pleno exercício da competência impositiva constitucional aos Estados que não possuem fronteiras ou infraestrutura alfandegária para tanto.

A tese exposta é igualmente aplicável às operações de importação “por encomenda” e “por conta e ordem” (operações triangulares), nas quais há a presença de um terceiro, uma empresa comercial exportadora (“trading company”)<sup>69</sup>, realizadora de operações de comércio exterior, agindo como intermediário entre o adquirente da mercadoria e o vendedor localizado no exterior<sup>70</sup>, ainda que se localizem em territórios distintos.

<sup>68</sup> Como alerta José Eduardo Soares de Melo, a circunstância das mercadorias importadas transitarem unicamente no Estado do destinatário, em virtude de razões logísticas e econômicas - facilidade de trânsito, celeridade e economia do frete -, não pode ser considerada motivo jurídico para se cogitar na incidência do ICMS-importação aquele ente federativo. Portanto, o aspecto físico, instituído no art. 11 da lei complementar nº 87/1996 não apresenta relevância para fixar matéria de conteúdo constitucional (titularidade do ICMS na importação) (cf. MELO, José Eduardo Soares de. *Direito tributário empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 400).

<sup>69</sup> Conquanto a função usual da “trading company” seja a exportação de produtos adquiridos no mercado interno para este fim, ela também pode atuar como: (a) empresa importadora, adquirindo produtos no exterior e revendendo no mercado nacional; (b) empresa importadora de insumos, remetendo a terceiros nacionais, via *drawback*, para posterior exportação do produto final; (c) como agente exportador e importador, atuando como elo entre o produtor (exportador) e o comprador (importador), sendo remunerado pelos serviços prestados. Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *Direito tributário empresarial*. Op. cit., p. 432.

<sup>70</sup> Tais operações são aceitas e definidas pelo Regulamento Aduaneiro (Decreto Federal nº 6.759/2009) em seu art. 106, com as alterações impostas pela Lei nº 11.281/2006, *in verbis*:

Nesta esteira, as lições de José Eduardo Soares de Melo, ao afirmar:

“A modalidade de importação (‘direta’, ‘por conta e ordem de terceiros’ e ‘por encomenda’), bem como a condição de adquirente/proprietário, não tem nenhuma significação ou relevância jurídica para a caracterização do ‘destinatário da mercadoria’, como se qualifica o importador.”<sup>71</sup>

Portanto, cabe apenas verificar, nestes casos, quem realizou a operação de importação para verificarmos qual o Estado titular da competência impositiva.

Nas operações de importação por encomenda, a “trading company” busca e adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante determinada (adquirente da mercadoria que contratou a “trading”). Ou seja, a empresa importadora realiza a operação mercantil, efetuando a importação em seu próprio nome. Fica claro que, nestes casos, há duas operações: a primeira, de importação, na qual a empresa importadora realiza a operação, configurando-se como o importador (manifestando capacidade contributiva nesta operação), adquirindo o produto no exterior e a sua titularidade, e a segunda, uma venda posterior (em âmbito nacional) entre “trading company” e o adquirente nacional, que negociou com aquela e configura mero comprador da mercadoria de uma operação interna. Nestes casos, a competência para tributar o ICMS-importação é do Estado onde se localiza o estabelecimento da “trading” (em que há a circulação jurídica da mercadoria), verdadeira importadora da mercadoria.

Como observa João Frazão de Medeiros Lima, nesta modalidade de importação, tanto o importador como quaisquer eventuais compradores no mercado interno são adquirentes das mercadorias importadas e, portanto, destinatários das mesmas mercadorias, só que em situações e operações distintas. Há, primeiramente, uma operação de importação - e que interessa para o objeto deste estudo -, em que importador é adquirente e destinatário das mercadorias, e, posteriormente, uma operação de compra e venda dessas mesmas mercadorias, realizada pelo importador, em que os compradores, no mercado interno, das referidas mercadorias importadas são, também, adquirentes e destinatários, mas apenas nesta operação<sup>72</sup>.

Nas operações de importação por conta e ordem de terceiros, a “trading company” age como mera prestadora de serviços, promovendo, em seu próprio nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empre-

§ 2º A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto no inciso III do *caput* e no § 1º.

§ 3º A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 4º Considera-se promovida na forma do § 3º a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior.

§ 5º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma da alínea ‘b’ do inciso I do § 1º presume-se por conta e ordem de terceiros.”

<sup>71</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Direito tributário empresarial*. Op. cit., p. 436.

<sup>72</sup> LIMA, João Frazão de Medeiros. Os sujeitos passivo e ativo do ICMS nas operações de importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 77. São Paulo: Dialética, 2002, p. 57-73.

sa (adquirente do bem), em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial (como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial), atuando como mediadora entre o produtor (exportador) e o adquirente do bem (importador). Nestas operações, quem efetua, de fato, a operação de importação, realizando a negociação e celebrando o negócio jurídico, é a pessoa física ou jurídica nacional que contrata os serviços da "trading".

Uma vez que é o adquirente do bem (contratante da empresa importadora) quem pratica a operação de importação e manifesta capacidade contributiva, este deverá ser o "destinatário da mercadoria". Destarte, apenas o Estado em que seu estabelecimento estiver situado é que possuirá a competência para instituir e cobrar o ICMS-importação.

Há de se concluir, portanto, que, tendo o legislador constituinte de 1988 se utilizado de conceitos constitucionais rígidos e determinados para discriminar a competência dos Estados para instituir o imposto sobre circulação de mercadorias, inclusive sobre aquelas importadas do exterior, não poderá o legislador complementar e, com maior razão, o legislador ordinário ou Secretários de Fazenda em Convênios do Confaz, atribuir ao signo "destinatário" significado diverso daquele permitido por seu conceito constitucional. Significado este cuja gênese se deu por um processo hermenêutico sistêmico, eminentemente constitucional, chancelado pela teoria das causas dos tributos, evidenciando-se sua inquestionável coerência com o sistema jurídico brasileiro.