

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP

Cristiano Maciel Carneiro Leão

**A EMENDA CONSTITUCIONAL 33/01 E O “NOVO” ICMS – IMPORTAÇÃO**

**MANUTENÇÃO DA “TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE” COMO NÚCLEO  
CONSTITUCIONAL DA MATERIALIDADE DO ICMS – IMPORTAÇÃO**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2007

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP

Cristiano Maciel Carneiro Leão

**A EMENDA CONSTITUCIONAL 33/01 E O “NOVO” ICMS – IMPORTAÇÃO**

MANUTENÇÃO DA “TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE” COMO NÚCLEO  
CONSTITUCIONAL DA MATERIALIDADE DO ICMS – IMPORTAÇÃO

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Estevão Horvath.

SÃO PAULO

2007

**BANCA EXAMINADORA**

---

---

---

**A AIDA MARIA MORAES MACIEL**

Advogada, filósofa, batalhadora e, sobretudo, MÃE.

Agradeço:

a *Estevão Horvath*, meu Orientador, a quem devo os mais sinceros agradecimentos pela condução na elaboração desta Dissertação;

a *Sidney Saraiva Apocalypse*, meu orientador do dia-a-dia, pelas incomparáveis lições de vida e Direito, pela leitura atenta e correção deste Trabalho e por ter disponibilizado sua biblioteca particular para consultas;

a *José Artur Lima Gonçalves*, que me fez enxergar a importância do Direito Constitucional Tributário e pelas excelentes e divertidíssimas aulas;

a *Paulo de Barros Carvalho*, pelos ensinamentos ao longo do curso, especialmente em seu Grupo de Estudos de Filosofia, e por ter cedido parecer inédito a respeito do objeto deste estudo;

a *Eurico Marcos Diniz de Santi*, pela “banca simulada” e pelos sábios comentários sobre o presente assunto;

a *Tácio Lacerda Gama*, pelas dicas e discussões jurídicas, especialmente pelo “debate de corredor” sobre nosso tema;

a *Tércio Sampaio Ferraz Junior*, *Roque Antonio Carrazza*, *José Eduardo Soares de Melo*, *Tárek Mossallem* e *Maria Rita Ferragut*, pelas lições de Filosofia e Direito;

a todos os *Amigos*, pela confiança depositada, em especial aos *CHINELOS-PUC*, grupo de ótimos amigos e excelentes juristas que me acompanha desde a graduação nesta Pontifícia Universidade Católica de São Paulo;

aos ilustres companheiros do escritório *Neumann, Salusse e Marangoni Advogados*, especialmente seus sócios-fundadores, pelo constante incentivo e colaboração.

*Pluralitas non est ponenda sine neccesitate*  
Guilherme de Ockham

## RESUMO

### TRIBUTAÇÃO – ICMS – IMPORTAÇÃO – CIRCULAÇÃO JURÍDICA

O presente trabalho tem por objetivo analisar as alterações da Constituição Federal de 1988 produzidas pela Emenda Constitucional n.º 33/2001, mais especificamente em relação ao ICMS – Importação.

Não é de agora que os Estados e o Distrito Federal vêm tentando operar a cobrança de ICMS – Importação sobre toda e qualquer entrada de bens ou mercadorias no país. Faltava-lhes tão-somente a indispensável autorização constitucional para tanto.

A Emenda tentou realizar o anseio dos Estados e do Distrito Federal promovendo a alteração do arquétipo constitucional do ICMS – Importação, de modo que tal tributo pudesse ser cobrado por ocasião de toda e qualquer importação, independentemente da natureza da operação entabulada no exterior, de quem a promove e da destinação dos bens importados.

Parece-nos que a intenção foi bem-sucedida em relação a parte de seus objetivos, pois o novel ICMS – Importação pode ser cobrado – mediante a instituição do tributo *in abstracto* – relativamente a bens ou mercadorias independentemente da destinação que lhes for dada, o que afeta, necessariamente, o rol das pessoas que podem ser contribuintes de tal exação.

O objetivo da Emenda Constitucional n.º 33/01, todavia, não foi alcançado integralmente. Isso porque a mesma não teve o condão de modificar o arquétipo do ICMS – Importação para que tal exação pudesse incidir sobre circulações meramente físicas.

Em razão disso, é nossa conclusão, e conclusão do presente trabalho, que, a despeito das modificações implementadas pela Emenda Constitucional n.º 33/01 quanto ao ICMS – Importação, a pretendida exação não pode incidir sobre mera circulação física, mas tão-somente sobre operações que contemplem circulação jurídica, que só se opera com a transferência da titularidade de bem ou mercadoria.

## **ABSTRACT**

### **TAXATION – ICMS – IMPORTATION – JURIDICAL CIRCULATION**

The present work has the purpose of analyzing the amendments to the 1988 Federal Constitution resulting from the Constitutional Amendment n.º 33/2001, more specifically as regards to the ICMS – Importation [State Goods and Services Circulation Tax].

As it is known, it is not a new matter that the States and the Federal District are trying to collect the ICMS – Importation on every and any entrance of assets or goods to the country. They were lacking only the indispensable constitutional authorization in order to do that.

The legislator of the aforementioned Amendment, on its side, tried to make effective the intention of the States and the Federal District, taking steps for the amendment of the constitutional archetype of the ICMS – Importation so as such tribute could be collected at the time of every and any importation, regardless the nature of the operation arranged abroad, who/which is fostering it and, finally, the utilization to be given to the imported assets.

It seems to us that the intention, as referred to, was very successful as regards to some of its purposes as the newest ICMS – Importation can be collected by means of the in abstracto tribute levying as regards to assets or goods, not taking into account the utilization that will be given to them.

However, the purpose of the Constitutional Amendment n.º 33/01 was not fully reached. This problem so happened because the Amendment had not the ability of modifying the archetype of the ICMS – Importation so as such exaction could have an incidence over merely physical circulations.

Due to that reason, it is our conclusion, and the conclusion of the present work, that in spite of the modification as implemented by the Constitutional Amendment n.º 33/01 regarding the ICMS – Importation, the exaction, as referred to, may not have an incidence over mere physical circulation, but only over operations that have to do with juridical circulation that is made effective only with the transfer of the ownership of the asset or good.

## ÍNDICE

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
------------------------	-----------

### **CAPÍTULO I**

#### **CONHECIMENTO E DIREITO**

<b>1. Considerações preliminares.....</b>	<b>15</b>
<b>2. Conhecimento e o binômio “ser cognoscente X objeto cognoscível” .....</b>	<b>17</b>
<b>3. Graus de conhecimento .....</b>	<b>19</b>
<b>4. Conhecimento e linguagem.....</b>	<b>21</b>
<b>5. Conhecimento e Direito: breves considerações .....</b>	<b>23</b>

### **CAPÍTULO II**

#### **SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

<b>1. Conceito de sistema .....</b>	<b>25</b>
<b>2. Espécies de sistemas .....</b>	<b>28</b>
<b>3. Sistema do direito positivo e seu objeto: as normas jurídicas.....</b>	<b>30</b>
<b>3.1. Estrutura das normas jurídicas: breves considerações .....</b>	<b>32</b>
<b>3.2. Normas jurídicas, fundamentos de validade e norma fundamental .....</b>	<b>33</b>
<b>4. Sistema constitucional brasileiro .....</b>	<b>35</b>
<b>4.1. Conceito de Constituição .....</b>	<b>36</b>
<b>4.2. Rigidez e supremacia constitucionais .....</b>	<b>38</b>
<b>4.3. Poder constituinte originário e derivado.....</b>	<b>40</b>
<b>4.4. Limites ao poder constituinte derivado.....</b>	<b>41</b>
<b>5. Sistema constitucional tributário brasileiro .....</b>	<b>42</b>
<b>5.1. Sistemas constitucionais tributários simples ou complexos:</b>	
<b>elasticidade ou rigidez.....</b>	<b>45</b>

5.2. Repartição das competências legislativas tributárias .....	47
5.3. Tributo: conceito aglutinante do sistema constitucional tributário brasileiro .....	48

### **CAPÍTULO III**

#### **PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

1. Considerações preliminares.....	51
2. Princípios e Direito: o princípio como norma jurídica.....	54
3. Norma Jurídica: regras e princípios.....	55
4. Princípios Jurídicos .....	57
4.1. Princípio republicano.....	59
4.2. Princípio da igualdade e da isonomia.....	65
4.3. Princípio da capacidade contributiva.....	72
4.4. Princípio do não-confisco.....	76
4.5. Princípio federativo .....	79
4.6. Princípios da legalidade e da tipicidade tributária .....	83
4.7. Princípio da segurança jurídica.....	86
4.8. Princípio da não-cumulatividade relativo ao ICMS .....	88

### **CAPÍTULO IV**

#### **COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

1. Conceito de competência tributária.....	95
2. Repartição das competências tributárias.....	97
3. Exercício das competências tributárias, seus limites e o estado de sujeição dos contribuintes .....	98
4. Espécies de competência tributária .....	99
5. Características da competência tributária.....	100

<b>6. Possibilidade de alteração das competências tributárias .....</b>	<b>103</b>
---	------------

## **CAPÍTULO V**

### **ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS**

<b>1. Considerações preliminares.....</b>	<b>108</b>
<b>2. Critérios informadores do arquétipo constitucional tributário e da regra-matriz de incidência tributária.....</b>	<b>110</b>
<b>2.1. Quanto ao antecedente da norma .....</b>	<b>110</b>
2.1.1. Critério material .....	111
2.1.2. Critério espacial .....	112
2.1.3. Critério temporal .....	113
<b>2.2. Quanto ao conseqüente da norma .....</b>	<b>114</b>
2.2.1. Critério quantitativo.....	114
2.2.2. Critério pessoal .....	116

## **CAPÍTULO VI**

### **A EMENDA CONSTITUCIONAL 33/01 E O “NOVO” ICMS – IMPORTAÇÃO**

<b>1. Considerações preliminares.....</b>	<b>119</b>
<b>2. ICMS – Importação: problema antigo, porém atual .....</b>	<b>120</b>
<b>3. ICMS – Importação na Constituição Federal de 1988.....</b>	<b>122</b>
3.1. Operações .....	123
3.2. Circulação .....	125
3.3. Mercadoria.....	127
3.4. Materialidade do ICMS – Importação na redação original da Constituição Federal de 1988 .....	129
<b>4. ICMS – Importação na Constituição Federal após as alterações perpetradas pela Emenda Constitucional n.º 33/01 .....</b>	<b>132</b>

<b>4.1. Alteração da materialidade e dos sujeitos passivos possíveis do ICMS – Importação após o advento da EC n.º 33/01 .....</b>	<b>133</b>
<b>4.2. Manutenção da “transferência de titularidade” dos bens importados como núcleo constitucional do “novo”ICMS – Importação .....</b>	<b>134</b>
<b>5. Recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que importam ao estudo da materialidade do novel ICMS – Importação .....</b>	<b>137</b>
<b>6. Emenda Constitucional n.º 33/01: Constitucional ou Inconstitucional? .....</b>	<b>142</b>
<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>149</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>153</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo demonstrar as alterações promovidas pela Emenda Constitucional n.º 33/01 no texto constitucional, quanto ao ICMS – Importação, e, mais especificamente, que tal ato normativo não teve o condão de alterar o núcleo constitucional do tributo.

Para tanto, cruzaremos os campos do conhecimento, demonstrando que o direito positivo é o objeto de estudo da ciência do Direito, uma verdadeira demonstração de conhecimento científico.

Passaremos, em seguida, pelo campo dos sistemas, definindo-os, e chegaremos, finalmente, ao sistema constitucional tributário e suas características *sui generis*. Essa abordagem envolverá, também, o tema dos princípios constitucionais que importam à tributação, de modo que possamos confirmar se a Emenda Constitucional n.º 33/01 é mesmo constitucional.

Discutiremos as peculiaridades da competência tributária e de sua repartição em faixas. Demonstraremos que, dadas as características de nosso regime de

competências e de nosso sistema constitucional tributário, a Carta Maior encerra em seu cerne o arquétipo dos tributos que são repartidos entre os entes federativos.

Ainda no capítulo referente às competências tributárias, faremos menção ao regime constitucional brasileiro e à sua rigidez, bem como às peculiaridades do Poder Constituinte originário e do Poder Constituinte derivado, para demonstrar se, e como é possível alterar as competências tributárias.

Abordaremos, então, o ICMS – Importação, tal qual esculpido na redação originária da Constituição Federal de 1988, e suas características. Em seguida, demonstraremos o que a Emenda Constitucional teve o condão de alterar em relação ao arquétipo constitucional da exação examinada, bem como aquilo que permaneceu idêntico ao regime anterior.

# CAPÍTULO I

## CONHECIMENTO E DIREITO

### 1. Considerações preliminares

O simples fato de estar no mundo proporciona ao ser humano o contato com infinitos objetos, colocando-o frente a frente com as condutas de seus semelhantes em relação a tais objetos.

Para satisfazer sua índole questionadora e sua curiosidade<sup>1</sup> – qualidades inerentes à essência humana –, ou mesmo por necessidade, o homem sempre se debruçou sobre esses objetos e condutas, buscando conhecer suas particularidades, o que

---

<sup>1</sup> A respeito da postura questionadora e da curiosidade humanas, MARTIN T. RUIZ MORENO comenta que se trata de “*una propensión natural de la mente humana*” e prossegue salientando que “*el preguntarse el como y el porqué último de las cosas y de la vida, yendo más allá de lo que la realidad inmediata deja percibir, en procura de una explicación que satisfaga las exigencias finales del espíritu*”. Filosofia de derecho. p. 6.

Interessante conferir também o ensinamento de GERSON DE BRITTO MELLO BOSON: “*Desde os primórdios – na sua consciente solidão cósmica, quando, apavorado, inserido na cercania de mistérios que não sabe desvendar, sem perder, porém, os impulsos inatos do perguntar – ele exige resposta às suas próprias indagações*”. Filosofia do direito: interpretação antropológica. p. 18-19.

lhe propiciou grande desenvolvimento pessoal e intelectual e, em última instância, a capacidade de construir as sociedades que conhecemos nos dias de hoje<sup>2</sup>.

Dada a intermitência da relação cognoscente entre o ser humano e os objetos de seu mundo, essa temática sempre constituiu tema de estudos pelo homem – são incontáveis as perspectivas de formulações a esse respeito.

Merece destaque a Teoria do Conhecimento, ou Gnoseologia – também denominada equivocadamente de Epistemologia<sup>3</sup> –, cujo escopo é o estudo do conhecimento humano em si, com foco nas condições cognoscitivas referentes ao sujeito do ato do conhecimento.

Com o passar dos tempos e o avançar da Filosofia, o campo de estudo da Teoria do Conhecimento passou a considerar também as indagações relativas às características do objeto cognoscível, fazendo especulações pertinentes ao “ser enquanto ser”, que é, sabidamente, campo de estudo da Ontologia ou *transcendentia*<sup>4</sup>.

Surge, então, a Ontognoseologia, resultado da junção dos planos de estudo da Gnoseologia e da Ontologia. A nova ciência passou a representar as considerações relativas ao sujeito e ao objeto do conhecimento analisados como um único ente, ou seja,

---

<sup>2</sup> A esse respeito, convém observar a lição de PONTES DE MIRANDA: “O homem não está acima nem mesmo fora da natureza; mas dentro della, como parte que é. A sua intelligencia é producto de condições assaz complexas de vida, do mundo, que a rodeia; não é menos, nem mais inexplicável (ou explicável) do que a cellula, a geração ou a arvore que sae da semente. Todavia, dentro da natureza, e não fora e muito menos acima, pode a intelligencia conhecer relações entre as coisas que a cercam, ou entre ella e o mundo: tal conhecimento lhe enriquece o valor, com que lhe accelera os movimentos, lhe dá o poder de abrir passagem onde não haveria sem o seu descobrimento, sem o seu acto de conhecer”. *Systema de sciencia positiva do direito*. p. 3 (redação original).

<sup>3</sup> Cf. ANDRÉ LALANDE: “Deve-se, pois, distinguir a epistemologia da teoria do conhecimento, se bem que ela constitua a sua introdução e o seu auxiliar indispensável, devido ao fato de estudar o conhecimento em pormenor e a posteriori na diversidade das ciências e dos objetos, antes de o fazer na unidade do espírito”. *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*. p. 313-314.

<sup>4</sup> Cf. ANDRÉ LALANDE. *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*. p. 767.

na inteireza indissociável e incindível de um binômio<sup>5</sup> cujas características serão abordadas adiante.

## 2. Conhecimento e o binômio “ser cognoscente X objeto cognoscível”

Em linhas gerais, conhecer é apreender – o ato pelo qual o homem adquire informações sobre determinado objeto. Em termos práticos e em linhas gerais, conhecimento consiste no resultado do encontro entre o ser cognoscente e ao menos um objeto cognoscível, dentro da estrutura binomial indissociável já mencionada anteriormente<sup>6</sup>.

Com a propriedade que lhe é peculiar, o mestre MIGUEL REALE<sup>7</sup> assim se manifesta sobre o assunto:

“Conhecer é trazer para nossa consciência algo que supomos ou pré-supomos fora de nós. O conhecimento é uma conquista, uma apreensão espiritual de algo. Conhecer é abranger algo tornando-nos senhores de um ou de alguns de seus aspectos. Toda vez que falamos em conhecimento, envolvemos dois termos: o sujeito que conhece e algo de que se tem ou de que se quer ter ciência. Algo, enquanto passível de conhecimento, chama-se objeto, que é, assim, o resultado possível de nossa atividade cognoscitiva”.

---

<sup>5</sup> A respeito do assunto, MIGUEL REALE esclarece: “A *Ontognoseologia* desdobra-se, por abstração, em duas ordens ou momentos distintos de pesquisas: ora indaga das condições do conhecimento pertinentes ao sujeito que conhece (*Gnoseologia*); ora indaga das condições de cognoscibilidade de algo, ou, por outras palavras, das condições segundo as quais algo se torna objeto do conhecimento, ou, em última análise, do ser enquanto conhecido ou cognoscível (*Ontologia*, tomada esta palavra em sentido estrito). Poderíamos, em síntese, dizer que a *Ontognoseologia* desenvolve e integra em si duas ordens de pesquisas: uma sobre as condições do conhecimento do ponto de vista do objeto (a parte *subjecti*) e outra sobre essas condições do ponto de vista do objeto (a parte *objecti*)”. *Filosofia do direito*. p. 30.

<sup>6</sup> Cf. JOSÉ CRETELLA JUNIOR: “não há conhecimento sem a presença dos termos fundamentais do binômio sujeito-objeto, consistindo o segundo termo em algo que se projeta diante do primeiro”. *Filosofia do direito*. p. 27.

Já JOHANNES HESSEN<sup>8</sup>, grande estudioso da Teoria do Conhecimento, assinala o quanto segue:

“No conhecimento defrontam-se consciência e objeto, sujeito e objeto. O conhecimento aparece como uma relação entre esses dois elementos. Nessa relação, sujeito e objeto permanecem eternamente separados. O dualismo do sujeito e do objeto pertence à essência do conhecimento.

“Ao mesmo tempo, a relação entre os dois elementos é uma relação recíproca (correlação). O sujeito só é sujeito para um objeto, e o objeto só é objeto para um sujeito. Ambos são o que são apenas na medida em que o são um para o outro. Essa correlação, porém, não é reversível. Ser sujeito é algo completamente diverso de ser objeto. A função do sujeito é apreender o objeto; a função do objeto é ser apreensível e ser apreendido pelo sujeito”.

O sujeito dessa relação binomial é o homem, que, repisa-se, pelo simples fato de estar no mundo, exerce atividade cognoscitiva diante dos objetos que se põem à sua frente. O sujeito cognoscente é, nessa perspectiva, “o homem enquanto conhece”<sup>9</sup>.

Objeto cognoscível, por sua vez, é o elemento cujas características e propriedades podem ser, ainda que parcialmente, apreendidas pelo homem como resultado do processo cognoscitivo. Trata-se do termo da operação cognoscitiva em si, o fim a que se tende ou a coisa que se deseja<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> Filosofia do direito. p. 53.

<sup>8</sup> Teoria geral do conhecimento. p. 20.

<sup>9</sup> Cf. JOSÉ CRETTELLA JUNIOR. Filosofia do direito. p. 27.

<sup>10</sup> Cf. definição proposta por NICOLA ABBAGNANO. Dicionário de filosofia. p. 723.

MIGUEL REALE<sup>11</sup>, definindo o termo e ressaltando sua importância no contexto binomial mencionado, ressalta o quanto segue:

“Objeto (de *ob* e *jectum*) é aquilo que jaz perante nós, aquilo que se põe diante de nós. Se olho para aquela parede, ela se põe diante de mim como algo sobre o qual minha ação se projeta, não para se desenvolver fora de mim, mas para trazer para mim o que é visto ou representado como objeto”.

### 3. Graus de Conhecimento

É incontroverso que o processo de conhecimento não é uniforme e varia de pessoa para pessoa. Cada ser humano adota perspectivas diferentes de observação e interação com os objetos do cotidiano, segundo a particularidade que ICILIO VANNI<sup>12</sup> atribuiu à mente humana e denominou “capacidade de discriminação”. Por meio dela, os seres cognoscentes percebem variáveis semelhanças e diferenças dos objetos tomados em observação.

Assim, é inevitável reconhecer que existem graus de conhecimento, de modo que, e por óbvio, quanto maior é a apreensão dos elementos de um objeto, maior é o conhecimento do indivíduo acerca dele. Tal escalonamento levou à segregação do conhecimento em graus, dentre os quais destacamos o conhecimento vulgar e o científico.

O conhecimento vulgar é casual, proveniente do contato ordinário do homem com os objetos. Resulta, na maioria das vezes, de um encontro fortuito e inesperado entre o ser cognoscente e o objeto cognoscível.

---

<sup>11</sup> Filosofia do direito. p. 53.

<sup>12</sup> Lições de philosophia do direito. p. 1.

Apesar da denominação, tal espécie de conhecimento não é necessariamente equivocada ou errônea. Diz-se vulgar tão-somente pelo fato de as informações absorvidas dessa forma encontrarem-se despidas de comprovação e certezas. É, em desfecho, o que MIGUEL REALE<sup>13</sup> descreve como “[...] conhecimento que vamos adquirindo à medida que as circunstâncias o vão ditando, nos limites dos casos isolados”.

Para que seja possível tratar das características do conhecimento científico, é indispensável, antes de tudo, discorrer sobre o conceito de ciência. Segundo ALFONSO TRUJILLO FERRARI<sup>14</sup>, trata-se de “[...] um conjunto de atitudes e de atividades racionais, dirigidas ao sistemático conhecimento, com objetivo limitado, capaz de ser submetido a verificação”.

Nessa perspectiva, verifica-se que conhecimento científico corresponde a uma espécie de conhecimento causal, tangível apenas pela organização sistemática e pelo confronto das características de cada objeto cognoscível mediante certos métodos específicos, os quais possibilitam a criação de leis concernentes às relações estabelecidas entre eles.

Tal causalidade refere-se à fórmula que esquematiza as relações de causa – e não casual – e efeito existentes entre os objetos cognoscíveis, tal como esclarece JOSÉ CRETELLA JUNIOR<sup>15</sup>, fazendo suas as palavras de ICILIO VANNI:

“Se um fenômeno sucede a outro fenômeno, a investigação científica consiste, precisamente, em determinar o nexos causal, isto é, em encontrar a causa ou o antecedente pelo qual foi

---

<sup>13</sup> Filosofia do direito. p. 54.

<sup>14</sup> Metodologia da ciência. p. 64.

necessariamente produzido o efeito ou conseqüência; em estabelecer as leis, ou seja, os modos regulares e constantes com os quais a causa produz o efeito”.

Ressalta-se, por fim, que cada ciência se ocupa de um determinado grupo de objetos e suas relações – sistema –, utilizando-se de métodos de abordagem diferentes e, muitas vezes, particulares, para conhecer as características de seus núcleos de estudo.

#### **4. Conhecimento e Linguagem**

O ato de apreensão do conhecimento não se dá por mera captação física dos dados dos objetos cognoscíveis, mas sim de maneira transcendental, por meio da “*incorporação representativa*”<sup>16</sup>, de modo que as características capturadas se tornam representações mentais do ser cognoscente, e o conhecimento, nas palavras de GOFFREDO TELLES JUNIOR<sup>17</sup>, “*tradução cerebral da realidade*”.

Essa representação do objeto na mente do ser cognoscente é chamada *juízo*, instrumento que permite ao homem atribuir significações aos objetos cognoscíveis e sem o qual é impossível pensar em conhecimento. O juízo, em última instância, constitui a unidade necessária do conhecimento.

A despeito da capacidade inata de adquirir conhecimento, independentemente da interferência de outros homens, o ser cognoscente somente consegue transmiti-lo por intermédio da enunciação do juízo, em sua expressão oral, verbal ou escrita. Tal ato nomeia-se proposição, cuja existência e importância confirmam que sem linguagem inexistente conhecimento.

---

<sup>15</sup> Filosofia do direito. p. 28.

<sup>16</sup> Cf. JOSÉ CRETTELLA JUNIOR. Filosofia do direito. p. 27.

Confira-se o entendimento de MIGUEL REALE<sup>18</sup> sobre o tema:

“Não podemos conhecer sem formular juízos, assim como também não podemos transmitir conhecimentos sem formular juízos. A expressão verbal, escrita ou oral de um juízo chama-se proposição”.

LOURIVAL VILANOVA<sup>19</sup> vai além. Para o mestre pernambucano, o advento do conhecimento é composto não só pelo ser cognoscente, pelo objeto cognoscível e por seu ato de julgamento sobre o primeiro elemento, mas também pelas proposições enunciadas:

“O conhecimento é um fato complexo. Simplificadamente, diz-se que é relação do sujeito com o objeto. E, se tivermos em conta o conhecimento do mundo físico exterior, sua origem é a experiência sensorial. Percebo a árvore verde e enuncio: esta árvore é verde. O ser-verde-da-árvore, que se me dá num ato de apreensão sensorial, é base para outro ato, o de revestir esse dado numa estrutura de linguagem, na qual se exprime a relação conceptual denominada proposição (juízo, na terminologia clássica).

“Inseparáveis, mas discerníveis, são os seguintes componentes do conhecimento: a) o sujeito cognoscente; b) os atos de percepção e de julgar; c) o objeto do conhecimento (coisa, propriedade, situação objetiva); d) a proposição (em que diversas relações de conceitos formam estruturas)”.

---

<sup>17</sup> O direito quântico. p. 271.

<sup>18</sup> Filosofia do direito. p. 53.

<sup>19</sup> Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. p. 1.

Vale sublinhar que são distintos os tipos de linguagem que atendem ao conhecimento vulgar e ao conhecimento específico. Ao primeiro grau de conhecimento serve a linguagem natural, ao passo que ao outro serve a linguagem científica.

A linguagem natural é fartamente utilizada pelo homem em seus costumeiros processos comunicacionais. Por meio dela se expressam os acontecimentos do mundo físico, a apreensão e a transmissão do conhecimento vulgar. É a linguagem da realidade social, meio pelo qual o ser racional conhece o mundo.

A linguagem científica, por sua vez, é artificial. Trata-se de uma construção humana que toma por base a linguagem natural e que, após um elaborado processo de depuração, atinge foros de univocidade e precisão, tornando-se hábil para tratar com exatidão os fenômenos por ela descritos.

## **5. Conhecimento e Direito: breves considerações**

O Direito é um objeto cultural<sup>20</sup>. Apesar de ter existência e estar na experiência, não foi ofertado ao homem pela natureza e se submete à axiologia<sup>21</sup>.

O objeto de conhecimento da Ciência do Direito é o direito positivo, um conjunto de normas jurídicas criadas pelo homem para regulamentar as condutas intersubjetivas de seus pares em sociedade.

Tais condutas também são elementos da cultura humana, pois evoluíram desde os primórdios, quando o homem se encontrava no hipotético “Estado de

---

<sup>20</sup> Cf. teoria de HUSSERL sobre as ontologias regionais, muito bem representada por CARLOS COSSIO. La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad. p. 54 e seguintes.

<sup>21</sup> A respeito da relação entre os objetos culturais e os valores, ver: MIGUEL REALE. Filosofia do direito. p.175 e seguintes.

Natureza”, até sua formatação atual, que lhe possibilita o convívio em sociedade. Assim salienta MIGUEL REALE<sup>22</sup>:

“O homem civilizado, o homem culto, reveste-se de certa ‘dignidade’ ao realizar os atos mais naturais da vida, enriquecido de algo denunciador de um aperfeiçoamento no seio da espécie, em contraste com a rude animalidade do homem primitivo. Temos, assim, de chegar à convicção de que não é cultura apenas o produto da atividade do homem, porque também é cultura a atividade mesma do homem enquanto especificamente humana. A maneira de ser, viver, de comportar-se, em uma palavra, a conduta social é um dos elementos componentes da cultura, como é cultura um utensílio culinário ou um avião de bombardeio”.

O ser cognoscente do Direito é o homem, e o conhecimento desse conjunto de normas pode ser vulgar ou científico. Caso a aproximação seja meramente casual, o conhecimento do Direito será meramente vulgar. Caso a aproximação seja metódica, redundando no agrupamento dos elementos do conjunto, estudado sob a forma de sistema, e com a pretensão de formular regras ao seu respeito, o conhecimento do Direito será científico.

O presente trabalho tem por objetivo apreender o Direito de forma científica, motivo pelo qual será estudado sob a perspectiva sistemática. Pretende-se que seja possível, ao final, compreender a extensão das alterações ocorridas em relação à norma-padrão de incidência possível do ICMS – Importação, perpetradas pela Emenda Constitucional n.º 33/01.

---

<sup>22</sup> Filosofia do direito. p. 199.

## CAPÍTULO II

### SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

#### 1. Conceito de Sistema

O conhecimento científico está inexoravelmente ligado à concepção sistemática de seu objeto de estudo<sup>23</sup>. Em relação ao Direito não é diferente.

A expressão “sistema” é reconhecidamente ambígua, conforme denuncia TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR<sup>24</sup>, para quem “[...] há no próprio termo *sistema* uma pluralidade de sentidos que torna a investigação equívoca, se não for esclarecida de antemão”. NORBERTO BOBBIO<sup>25</sup>, da mesma maneira, ressaltou que “[...] o termo ‘sistema’ é um daqueles termos de muitos significados, que cada um usa conforme suas próprias conveniências”.

---

<sup>23</sup> Ver EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, para quem: “A idéia de sistema constitui-se tradicionalmente como conceito instrumental da ciência”. Lançamento tributário. p. 47.

<sup>24</sup> Conceito de sistema no direito. p. 8.

<sup>25</sup> Teoria do ordenamento jurídico. p. 76.

Em razão da pluralidade do termo analisado, necessitamos, antes de tudo, buscar o significado-de-base de “sistema”, o que será feito por meio do esclarecimento dos principais sentidos com que tal expressão é utilizada.

Recorremos ao magistério de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR<sup>26</sup>, que relata que “sistema” deriva etimologicamente da expressão grega *systema*, cujo significado é composto ou construído no sentido de conglomerado. Segundo esse autor, o uso corrente do termo analisado agregou-lhe a idéia de ordem e organização.

Ao cuidar do assunto, LOURIVAL VILANOVA<sup>27</sup> ressaltou o seguinte: “[...] sistema implica ordem, isto é, uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos”.

NORBERTO BOBBIO<sup>28</sup> distinguiu três significados para o termo “sistema”, considerando, no primeiro deles, que um ordenamento jurídico é sistema quando todas as suas normas derivam de “princípios gerais do direito”. Nessa acepção, o significado de “sistema” assumiria posição bastante próxima ao conceito inserido na expressão “sistema dedutivo”.

No segundo significado, diametralmente oposto ao anterior, salienta que alguns doutrinadores se valem do termo “sistema” para ordenar a matéria jurídica, partindo do conteúdo de simples normas para atingir conceitos mais gerais, bem como classificações ou divisões de toda a matéria. O terceiro significado equivale à validade do princípio que exclui a incompatibilidade de normas, pressuposto de que, caso coexistam normas incompatíveis no ordenamento, uma das duas ou ambas devam ser eliminadas, garantindo-se a coerência desse próprio sistema.

---

<sup>26</sup> Conceito de sistema no direito. p. 9.

<sup>27</sup> Estruturas lógicas e sistema do direito, p. 116.

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES<sup>29</sup>, por seu turno, salientou que:

“[...] sistema é um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos, reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante. Esse conceito aglutinante serve de critério unificador, na linguagem de Geraldo Ataliba, atraindo e harmonizando, em um só sistema, os vários elementos de que se compõe”.

Por fim, desfechando o rol das definições apresentado, sublinhamos o entendimento de GERALDO ATALIBA<sup>30</sup>:

“O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos sob uma perspectiva unitária se denomina sistema. Os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham, cada um, sua função, coordenada com a função dos outros”.

Tomando como referência as definições colacionadas acima, concebemos que o significado-de-base do termo “sistema” relaciona-se com a idéia de um conjunto de elementos organizados em torno de um elemento comum, responsável por conferir unidade a esse agrupamento. Com base em tal significado prosseguiremos nosso estudo.

---

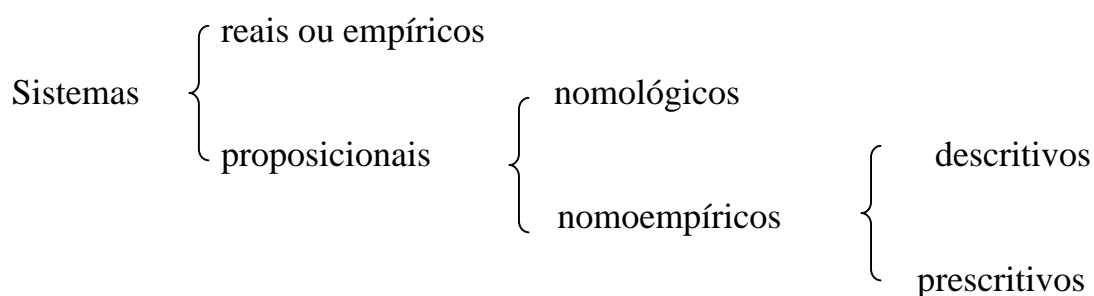
<sup>28</sup> Teoria do ordenamento jurídico. p. 76.

<sup>29</sup> Isonomia na norma tributária. p. 14.

<sup>30</sup> Sistema constitucional tributário brasileiro. p. 4.

## 2. Espécies de sistemas

Segundo a já clássica obra de MARCELO NEVES<sup>31</sup>, os sistemas podem ser classificados em “reais” ou “empíricos” e em “proposicionais”. Estes se subdividem em “proposicionais nomológicos” e “proposicionais nomoempíricos”. Os sistemas proposicionais nomoempíricos, por sua vez, comportam divisão em “descritivos” ou “teoréticos” e “prescritivos”. Esquemáticamente, temos o seguinte:



Os sistemas denominados reais ou empíricos encerram objetos do mundo real, do cotidiano palpável dos seres humanos<sup>32</sup>. Os sistemas proposicionais diferenciam-se dos reais por serem integrados por proposições que, na forma enunciativa, compõem uma camada de linguagem que tem por objetivo relatar as particularidades dos elementos dos sistemas reais<sup>33</sup>.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>34</sup>, é “[...] impossível pensar o ‘objeto-em-si’, porquanto a linguagem se coloca sempre de permeio”, motivo pelo qual ressalta que todo sistema é proposicional. Tal pensamento encontra respaldo em LOURIVAL VILANOVA<sup>35</sup>, que, frisando a “inevitabilidade da linguagem”, assevera

<sup>31</sup> Teoria da inconstitucionalidade das leis. p. 4.

<sup>32</sup> Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO: “objetos extralinguísticos, tanto do mundo físico ou natural, como do social, da maneira mesma que eles aparecem à intuição do sensível do ser cognoscente”. São exemplos de sistemas reais o “sistema nervoso”, o “sistema solar” etc... Curso de direito tributário. p. 134.

<sup>33</sup> Vide capítulo anterior, especificamente no tocante à linguagem como fonte de aquisição e transmissão do conhecimento sobre os objetos do mundo fenomênico.

<sup>34</sup> Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência. p. 43.

<sup>35</sup> Lógica jurídica. p. 23.

que “[...] não dizer nada específico sobre nada, mas tão-só sobre algo em geral, sobre o objeto-em-geral, importa usar uma linguagem”.

Retomando, pontuamos que a espécie nomológica é compreendida por LOURIVAL VILANOVA<sup>36</sup> como “[...] um sistema cujo desenvolvimento obedece à derivação dedutiva de proposições básicas situadas no interior do sistema”. Opera com as chamadas formas lógicas ou perfeitas, composta por proposições analíticas, tais quais aquelas que informam a Matemática<sup>37</sup>.

Os sistemas proposicionais nomoempíricos, como a própria expressão prenuncia, comportam proposições de índole sintética, material, formuladas como excertos de linguagem, a partir da experiência dos seres humanos. Seus enunciados podem ser classificados em descritivos e prescritivos, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>38</sup>:

“[...] os sistemas nomoempíricos podem ser constituídos de proposições descritivas, como no caso dos sistemas de enunciados científicos (sistemas nomoempíricos descritivos ou teóricos), ou de proposições prescritivas, como acontece com os sistemas que se dirigem à conduta social para alterá-la (sistema das regras morais, jurídicas, religiosas etc.)”.

Os sistemas proposicionais nomoempíricos descritivos compreendem enunciados vertidos na função descritiva da linguagem, que traçam considerações sobre determinado objeto, o qual pode pertencer tanto ao mundo físico quanto a outra

---

<sup>36</sup> Estruturas lógicas e sistema do direito. p. 17.

<sup>37</sup> Cf. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI: “Os sistemas nomológicos são aqueles compostos de proposições analíticas, cujo desenvolvimento se dá mediante processo dedutivo, a partir de uma base axiológica situada no interior do sistema. Cite-se, a exemplo destes, os sistemas matemáticos.

Também formados por proposições, só que sintéticas, os sistemas nomoempíricos ou proposicionais empíricos, diversamente dos sistemas nomológicos, apresentam linguagem material aberta ao acrescentamento de novos enunciados e condicionada à experiência.” Lançamento tributário. p. 49.

linguagem. Atuam, assim, como meta-linguagem de uma linguagem-objeto. Trata-se, por exemplo, dos elementos das ciências em geral, inclusive da Ciência do Direito.

Especificamente, a Ciência do Direito tem por objeto descrever a realidade formada pelo sistema do direito positivo, contando com um repertório de proposições devidamente encadeadas em torno de um elemento unificador, o que também a credencia como sistema<sup>39</sup>. Suas proposições estão sujeitas à Lógica Alética, cujos valores são a verdade e a falsidade, predicados outorgados de acordo com a confirmação ou a negação das proposições emitidas por ocasião de seu cotejo com a realidade das normas postas.

Os sistemas proposicionais prescritivos, por sua vez, formam-se por enunciados vertidos na função prescritiva da linguagem, que se direcionam para a região material das condutas humanas com o objetivo de direcioná-las. São os enunciados formadores de ordenamentos normativos como a Religião e o Direito. Suas proposições estão vertidas em linguagem prescritiva e se submetem à Lógica Deôntica, do dever-ser, regida pelos valores de validade ou invalidade, os quais serão explicitados logo a seguir.

### **3. Sistema do direito positivo e seu objeto: as normas jurídicas**

O objeto de conhecimento da Ciência do Direito é o direito positivo, conjunto de textos, dos quais se formulam as normas jurídicas. São exemplos de tais textos a Constituição Federal, as Emendas Constitucionais, as Leis Complementares e as Leis Ordinárias, entre outros.

Ao tomar contato com os enunciados mencionados, o homem constrói sua significação em sua mente. Ao juízo formado em relação aos enunciados componentes

---

<sup>38</sup> Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 42.

<sup>39</sup> Assim salienta PAULO DE BARROS CARVALHO. Curso de direito tributário, p. 137.

do direito positivo dá-se o nome de norma jurídica, como bem esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>40</sup>:

“A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo símbolos lingüísticos marcados no papel, bem como ouço mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem”.

Enunciados prescritivos e normas jurídicas são elementos totalmente diversos. Os enunciados existem no plano da literalidade textual – palavras traçadas no interior dos instrumentos introdutórios de normas<sup>41</sup> –, e compõem o substrato físico que, somente por meio de interpretação, dá ensejo à construção da norma jurídica.

Por diversas vezes, a verificação de apenas um texto normativo é insuficiente para a construção da norma jurídica, fazendo-se necessária a justaposição de outros textos do direito positivo. Essa é a tarefa do homem enquanto intérprete dos textos jurídicos.

Uma vez construída a norma jurídica, é indispensável sua contextualização com os demais elementos do sistema jurídico a que pertence. Conforme salienta NORBERTO BOBBIO<sup>42</sup>, “[...] as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si”.

---

<sup>40</sup> Curso de direito tributário. p. 8.

<sup>41</sup> Veículos credenciados a promover o ingresso de normas jurídicas no universo do direito positivo.

<sup>42</sup> Teoria do ordenamento jurídico. p. 19.

A propósito do assunto, é conveniente a observação das palavras de EROS ROBERTO GRAU<sup>43</sup>:

“A interpretação do Direito é interpretação do Direito, no seu todo, não de textos isolados, desprendidos do Direito.

“Não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços.

“A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum”.

### **3.1. Estrutura das normas jurídicas: breves considerações**

As normas jurídicas são instrumentos que têm o objetivo de regulamentar as condutas intersubjetivas de quem a elas se submete. Sua estrutura é reconhecidamente formada por dois elementos – um antecedente e um conseqüente – que, por sua vez, se encontram “ligados” por um conectivo, o “dever-ser”. Merece transcrição o entendimento perfilado por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>44</sup>:

“A derradeira síntese das articulações que se processam entre as duas peças daquele juízo, postulando uma mensagem deôntica portadora de sentido completo, pressupõe, desse modo, uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do conseqüente. A regra assume, então, uma feição dual, estando as proposições

---

<sup>43</sup> Ensaio e discurso sobre a interpretação e aplicação do direito. p. 40.

<sup>44</sup> Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência. p. 23.

implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla”.

Conforme aponta o excerto doutrinário trazido, o antecedente da norma jurídica descreve um fato do mundo fenomênico que, se e quando ocorrer, ensejará uma consequência (“se ocorrido o fato F, então deve-ser a consequência C”). Tal consequência se encontra prescrita, por óbvio, no consequente da norma jurídica, em que se localizam os diversos critérios para definição do sujeito que deve observar tal e qual conduta, o conteúdo dessa conduta, quando deve ser levada a cabo etc.

Independentemente do objeto versado na norma jurídica, sua estrutura é sempre a mesma. A norma que regulamenta fatos de natureza penal, por exemplo, tem a mesma estrutura de uma norma tributária, o que se justifica plenamente, na medida em que o Direito é uno e só se segmenta para fins de seu estudo.

### **3.2. Normas jurídicas, fundamentos de validade e norma fundamental**

Segundo a teoria da hierarquia das leis proposta por HANS KELSEN<sup>45</sup>, os instrumentos introdutórios de normas do direito positivo e seus enunciados prescritivos estariam dispostos de forma escalonada no ordenamento jurídico. Na ordem kelseniana, a Constituição ocupa o cume, e os demais comandos normativos, escalões sucessivamente mais inferiores.

Tal escalonamento não se resume à mera organização das normas jurídicas – ele encarna o próprio fundamento de validade normativo, na medida em que as normas escalonadas em patamares hierarquicamente inferiores devem observar as prescrições encerradas nas normas superiores. Esse é o entendimento de HANS KELSEN<sup>46</sup>:

---

<sup>45</sup> Presente em sua magistral obra “Teoria pura do direito”.

<sup>46</sup> Teoria pura do direito. p. 240.

“[...] uma norma somente é válida porque e na medida em que foi produzida de uma determinada maneira, isto é, da maneira determinada por outra norma; esta outra norma representa o fundamento imediato de validade daquela. A relação entre a norma que regula a produção de outra e a norma assim regularmente produzida pode ser figurada pela imagem espacial da supra-infra-ordenação. A norma que regula a produção é a norma superior, a norma produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior”.

Por inexistir norma hierarquicamente superior à Constituição no ordenamento jurídico positivo, e para evitar o regresso ao infinito, tal comando normativo encontra fundamento de validade em uma norma que não é posta, mas sim pressuposta: a norma fundamental.

Recorremos, mais uma vez, aos ensinamentos de KELSEN<sup>47</sup>:

“Se por Constituição de uma comunidade se entende a norma ou as normas que determinam como, isto é, por que órgãos e através de que processos – através de uma criação consciente do Direito, especialmente o processo legislativo, ou através do costume – devem ser produzidas as normas gerais da ordem jurídica que constitui a comunidade, a norma fundamental é aquela norma que é pressuposta quando o costume, através do qual a Constituição surgiu, ou quando o ato constituinte (produtor da Constituição) posto conscientemente por determinados indivíduos são objetivamente interpretados como fatos produtores de normas”.

---

<sup>47</sup> Teoria geral das normas. p. 38.

O critério de validade é outorgado a uma norma jurídica a partir do momento em que ela passa a compor o sistema do direito positivo, ou seja, em que foi nele inserida por meio de instrumento introdutório de normas no sistema. A partir daí, tal norma somente poderá ser invalidada mediante a atuação do Poder Legislativo, ou, em última instância, do Poder Judiciário.

#### **4. Sistema constitucional brasileiro**

O conjunto de normas jurídicas de determinada sociedade, em certo átimo de tempo, forma o sistema do direito positivo, que encerra em seu interior uma imensa quantidade de subsistemas ou sistemas parciais, como observa GERALDO ATALIBA<sup>48</sup>:

“[...] dentro de um sistema normativo são reconhecíveis diversos sistemas parciais, a partir de perspectivas materiais diversas. Esses sistemas compõem o sistema global – repita-se –, não pela sua soma, mas por sua conjugação recíproca, de maneira harmônica e orgânica. O conjunto de normas constitucionais forma o sistema constitucional. O conjunto de normas da Constituição que versa matéria tributária forma o sistema (parcial) constitucional tributário”.

Nessa perspectiva, tendo em vista o objeto deste trabalho, é indispensável tecermos algumas considerações a respeito das peculiaridades do sistema constitucional tributário e sobre as normas constitucionais que versam acerca da matéria tributária.

---

<sup>48</sup> Sistema constitucional tributário brasileiro. p. 20.

## 4.1. Conceito de Constituição

O passo mais importante na busca do conhecimento de qualquer sistema constitucional existente é a prévia definição do conceito de “Constituição”.

Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>49</sup>, Constituição é:

“[...] algo que tem, como forma, um complexo de normas (escritas ou costumeiras); como conteúdo, a conduta humana motivada pelas relações sociais (econômicas, políticas, religiosas etc.); como fim, a realização dos valores que apontam para o existir da comunidade; e, finalmente, como causa criadora e recriadora, o poder que emana do povo. Não pode ser compreendida e interpretada, se não se tiver em mente essa estrutura, considerada como conexão de sentido, como é tudo aquilo que integra um conjunto de valores. Isso não impede que o estudioso dê preferência a determinada perspectiva. Pode estudá-la sob ângulo predominantemente formal, ou do lado do conteúdo, ou dos valores assegurados, ou da interferência do poder”.

MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO<sup>50</sup> apontou a seguinte definição para o termo em questão:

“[...] por Constituição, em sentido jurídico, entende-se o conjunto de regras concernentes à forma do Estado, à forma do poder, ao modo de aquisição e exercício do poder, ao estabelecimento de seus órgãos, aos limites de sua ação”.

---

<sup>49</sup> Curso de direito constitucional positivo. p. 39-40.

<sup>50</sup> Curso de direito constitucional. p. 11.

Para KONRAD HESSE<sup>51</sup>, Constituição é:

“[...] a ordem fundamental jurídica da coletividade. Ela determina os princípios e direitos segundo os quais deve formar-se unidade política e tarefas estatais, ser exercidas. Ela regula procedimentos de vencimento de conflitos no interior da coletividade. Ela ordena a organização e o procedimento da formação da unidade política e da atividade estatal. Ela cria bases e normaliza traços fundamentais da ordem jurídica”.

Encerrando o rol de definições a respeito de Constituição, recorreremos à clássica definição proposta por HERCULANO DE FREITAS<sup>52</sup>:

“Constituição, encarada essa palavra em seu sentido genérico, têm-na todos os Estados, pois que não há Estado sem organização política, sem regras diretrizes da formação e da ação de seus poderes. Constituição, porém, como lei fundamental dos povos livres, só a têm aqueles Estados que, em virtude de conquistas populares, impuseram à ação do poder limitações teoricamente intransponíveis, e é a lei fundamental que organiza o Estado no seu governo, limita a sua ação, proclama os direitos fundamentais dos indivíduos e assegura as correspondentes garantias.

“A Constituição da República é a sua lei fundamental”.

Os ensinamentos trazidos acima deixam suficientemente claro que Constituição é o comando normativo fundamental de uma Nação. É impossível conceber a existência de uma Nação na ausência de tal documento. Na Constituição se encontram

---

<sup>51</sup> Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha. p. 37.

coligidos todos os elementos constitutivos do Estado, bem como os comandos relativos à sua organização e ao seu modo de funcionamento.

#### **4.2. Rigidez e supremacia constitucionais**

A Constituição Federal vigente é sabidamente rígida no que toca à sua mutabilidade. Isso ocorre porque o Constituinte houve por bem prescrever um procedimento mais solene e rigoroso para a alteração da Carta Política do que o processo empregado na elaboração de uma lei ordinária.

Decorrente da rigidez mencionada, o princípio da supremacia constitucional responde pelo lugar de proeminência ocupado pela Constituição frente aos demais comandos normativos do direito positivo. É o que salientou o gênio de JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>53</sup>:

“Significa que a Constituição se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos. É, enfim, a lei suprema do Estado, pois é nela que se encontram a própria estruturação deste e a organização de seus órgãos; é nela que se acham as normas fundamentais de Estado, e só nisso se notará sua superioridade em relação às demais normas jurídicas”.

O renomado constitucionalista realça suas considerações acerca da supremacia da Constituição vigente da seguinte forma<sup>54</sup>:

---

<sup>52</sup> Direito constitucional. p. 34. (atualizamos a grafia)

<sup>53</sup> Curso de direito constitucional positivo. p. 45.

<sup>54</sup> Curso de direito constitucional positivo. p. 46.

“Nossa Constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos.

“Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se conformarem com as normas da Constituição Federal”.

Além da posição de superioridade em detrimento das demais normas do sistema jurídico positivo, as normas constitucionais são marcadas pela imperatividade de suas prescrições, impondo àqueles que a elas se submetem – inclusive ao Estado – o dever de obediência incondicional às suas prescrições.

A prelecionada supremacia e a imperatividade obrigam todas as normas jurídicas – das mais gerais às mais individuais, das mais abstratas às mais concretas – a se aterem aos dispositivos prescritos pela Constituição, sob pena de, em descompasso com o Texto Maior, serem inconstitucionais.

A disparidade entre a força normativa da Constituição e a das demais normas do sistema jurídico positivo é plenamente compreensível e justificável, na medida em que as regras constitucionais compreendem os valores sociais mais relevantes, os quais devem ser preservados a qualquer custo.

### 4.3. Poder Constituinte originário e derivado

Prosseguindo na análise das principais características do sistema constitucional brasileiro, é imprescindível abordar a temática do Poder Constituinte originário e reformador.

Para definir essas duas realidades, ninguém melhor que MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO<sup>55</sup>:

“O poder que edita Constituição nova substituindo Constituição anterior ou dando organização a novo Estado – este Poder Constituinte é usualmente qualificado de originário. Isto sublinha que ele dá origem à organização jurídica fundamental. “Esta qualificação serve também para distinguir esse Poder Constituinte, que é o único a realmente fazer jus ao nome, de Poderes Constituintes instituídos ou derivados. Estes impropriamente são chamados de Constituintes. Eles são constituídos pelo Poder Constituinte e dele retiram a força que têm. A designação Poder Constituinte só lhes vem do fato de que, nos termos da obra de Poder originário, podem modificá-la, completá-la (poder de revisão) ou institucionalizar os Estados federados que dela provenham (Poder Constituinte dos Estados-membros)”.

Partindo dessa definição, ressaltamos três características essenciais do Poder Constituinte Originário: é inicial, na medida em que nenhum outro Poder lhe precede ou existe acima dele; é autônomo, uma vez que não responde a ninguém em razão de suas decisões; por fim, é incondicional, não se condicionando a qualquer regra preexistente. Resumidamente, o Poder em questão tudo pode.

O Poder Constituinte derivado, como o próprio nome já deixa bem claro, deriva do Poder Constituinte originário, motivo pelo qual as prescrições do primeiro estão inexoravelmente condicionadas à dicção das prescrições do segundo. Diante disso, é certa a inconstitucionalidade das manifestações do Poder Constituinte derivado que porventura vierem a desrespeitar as prescrições do Poder Constituinte originário.

#### **4.4. Limites ao Poder Constituinte derivado**

O Poder Constituinte derivado não pode ser exercido livremente por seus titulares como ocorre em relação ao Poder Constituinte originário. Daí suas características principais: é condicionado e limitado.

O próprio Constituinte originário prescreveu as limitações ao Poder Constituinte derivado. Tais limitações são de natureza material, circunstancial e procedimental.

As limitações de índole material referem-se às matérias “petrificadas” no artigo 60, § 4º da Constituição Federal de 1988. Esse dispositivo constitucional confere imutabilidade aos direitos e garantias individuais, à forma federativa de Estado, ao voto direto, secreto, universal e periódico e à separação dos Poderes.

Já as limitações circunstanciais relacionam as eventualidades em que o Poder Constituinte derivado não poderá atuar para modificar a Carta Política. Elas estão previstas no § 1º do artigo 60 da Carta Maior vigente<sup>56</sup>, consistindo na vigência de intervenção federal, no estado de defesa ou no estado de sítio.

---

<sup>55</sup> Curso de direito constitucional. p.21.

<sup>56</sup> Art. 60 – A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:  
[...]

As limitações procedimentais, por sua vez, consistem na impossibilidade de reapresentação de Emenda Constitucional rejeitada na mesma sessão legislativa em que ocorreu a rejeição. Assim prescreve o artigo 60, § 5º da Constituição Federal<sup>57</sup>.

Relacionadas as limitações ao exercício do Poder Constituinte derivado, adquire suma importância ressaltar que também existem limitações que se encontram prescritas de forma implícita na Carta Maior vigente<sup>58</sup>.

O Poder Constituinte derivado não pode, ao seu bel prazer, suprimir a redação do artigo 60 da Constituição Federal, de modo a, de um momento para outro, criar Emendas Constitucionais sobre qualquer assunto, em qualquer ocasião e por qualquer procedimento.

Há, também, limitações ao Poder em questão no tocante aos princípios constitucionais. Deixar a possibilidade de alterar, e até mesmo de suprimir tais preceitos, parece-nos extremamente perigoso e contrário à vontade do Constituinte originário.

## **5. Sistema constitucional tributário brasileiro**

O Constituinte originário brasileiro, tão acostumado com os abusos e os desmandos havidos desde o Descobrimento, entendeu por bem que a matéria tributária deveria residir de forma rígida e exaustiva no seio da Carta Política, deixando pouco ou

---

§ 1º – A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

<sup>57</sup> Art. 60 – A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 5º – A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

<sup>58</sup> A respeito do assunto, merecem destaque as considerações de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO: “Há na doutrina uma corrente que sustenta não existirem limites implícitos ao Poder Constituinte instituído. Salvo os limites expressos, o Poder Constituinte instituído pode tudo. [...] Mas a maioria da doutrina, inclusive Souza Sampaio, sustenta que existem limites implícitos ao Poder Constituinte instituído”. O poder constituinte. p. 116-117.

quase nenhuma liberdade de atuação legislativa para o legislador ordinário. Trata-se do sistema constitucional tributário brasileiro.

Tal sistema é formado pelas normas constitucionais que versam e regulamentam a atividade tributária, tanto no tocante ao exercício das competências legislativas a ela correspondentes – competência tributária – quanto em relação ao exercício da função tributante. Trata-se de um verdadeiro “compêndio” constitucional de normas de tributação.

Merece destaque a doutrina de GERALDO ATALIBA<sup>59</sup> a respeito do assunto:

“O sistema constitucional tributário, que é o primeiro dado, o dado mais importante dentro do sistema tributário, porque ele encerra as normas constitucionais que dizem respeito à tributação – entendida a palavra tributação como a ação de tributar, que é uma ação privativamente estatal, regida primeiramente pelo direito constitucional – dentro do sistema constitucional tributário reconhecemos que as normas constitucionais tributárias são inúmeras”.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>60</sup>, por sua vez, salienta o seguinte:

“Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispendo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias

---

<sup>59</sup> Curso sobre teoria do direito tributário. p. 230-231.

<sup>60</sup> Curso de direito tributário. p. 143.

imprescindíveis à liberdade das pessoas diante daqueles poderes”.

Nessa mesma esteira, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES<sup>61</sup> assenta:

“Esse sistema (sistema constitucional tributário brasileiro) é formado pelos princípios e regras constitucionais que regem o exercício da tributação, função estatal de arrecadar dinheiro a título de tributo”.

Já para AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>62</sup>, por sistema tributário “[...] designa-se o conjunto dos tributos existentes em um Estado, considerados seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social”.

O sistema constitucional tributário brasileiro é *sui generis*. Inexiste outro no mundo que goze de características semelhantes. Em consistente e sempre atual obra a respeito do tema, GERALDO ATALIBA<sup>63</sup> destacou algumas dessas particularidades:

“Em contraste com os sistemas constitucionais tributários francês, italiano ou norte-americano, por exemplo, o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei simplesmente a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foram outorgados ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente

---

<sup>61</sup> Isonomia na norma tributária. p. 14.

<sup>62</sup> Sistema tributário brasileiro. p. 27.

prevista – ou mesmo introduzir variações não prévia e explicitamente contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar à feição do nosso sistema tributário. Tudo foi feito e acabado pelo constituinte”.

Partindo das peculiaridades do sistema constitucional tributário brasileiro, o mestre publicista criou uma classificação bastante interessante, que merece destaque. Passemos a ela.

### **5.1. Sistemas constitucionais tributários simples ou complexos: elasticidade ou rigidez**

Segundo a classificação sugerida por GERALDO ATALIBA, os sistemas constitucionais tributários podem ser simples ou complexos. Dessa classificação resulta a caracterização de sua elasticidade ou rigidez.

Os sistemas simples são aqueles que trazem poucas disposições sobre matéria tributária no seio da Constituição, mediante a afirmação de “[...] um ou dois princípios fundamentais a orientar a ação legislativa instituidora dos tributos<sup>64</sup>”.

Os complexos, por sua vez, encerram no Texto Maior uma imensa gama de preceitos relativos à questão da tributação, tendo como preocupação a proteção aos direitos do homem.

Segundo palavras do próprio GERALDO ATALIBA<sup>65</sup>, os sistemas complexos desdobram-se “[...] na colocação de múltiplos e variados princípios positivos

---

<sup>63</sup> Sistema constitucional tributário brasileiro. p. 18.

<sup>64</sup> Sistema constitucional tributário. p. 18.

<sup>65</sup> Sistema constitucional tributário. p.18.

ou negativos contendo diretrizes vinculantes para o legislador e medidas de garantia e proteção dos contribuintes”.

A partir desses conceitos, temos que os sistemas simples tendem a se caracterizar pela elasticidade, na medida em que a instituição de normas tributárias será incumbência do legislador decorrente, ordinário – que poderá exercer a competência tributária de acordo com sua vontade e entendimento. Em sistemas dessa natureza, a expressão “cheque em branco” ganha contornos ainda mais vívidos e temerários, pois os instrumentos se prestam à vontade do governante, com pouquíssima restrição de uso.

Já os sistemas complexos apontam para a rigidez. Com a maior regulamentação constitucional da matéria tributária, menor é o poder que resta ao legislador ordinário para o exercício da competência legislativa a ela referente. Isso porque, como vimos, deverão as normas inferiores guardar relação com os ditames prescritos pelas normas superiores, especialmente constitucionais.

Evidentemente, nos sistemas complexos e marcados pela rigidez, a sociedade como um todo está mais protegida contra os mandos e desmandos do “governo dos homens”, e os preceitos do Estado Democrático e Social de Direito encontram-se, ao menos em tese, assegurados pela supremacia da Constituição.

Concluimos que o sistema constitucional tributário brasileiro é da espécie dos complexos. A matéria tributária foi exaustivamente tratada pelo Constituinte originário, evidenciando sua rigidez. JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES<sup>66</sup> confirma:

“Consiste essa exaustividade no fato de a Constituição conter todos os princípios e regras que dão feição ao sistema constitucional tributário, não deixando espaço ou oportunidade

---

<sup>66</sup> Isonomia nas normas tributárias. p. 16.

para que a legislação infraconstitucional contribua para a configuração desse sistema. Desenhado, delimitado exaustivamente pela Constituição, à legislação infraconstitucional só resta dar operatividade ao sistema constitucional tributário brasileiro”.

No mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>67</sup> asseverou que:

“Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão-somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo. Esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa Constituição rígida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez...”.

## **5.2. Repartição das competências legislativas tributárias**

A repartição, entre os Estados-membros da Federação brasileira, das competências legislativas tributárias e das rendas auferidas com os tributos criados por meio do exercício de tais competências constitui outra característica marcante do sistema constitucional tributário. A temática em questão será abordada com maior atenção de nossa parte em capítulo próprio a respeito da competência tributária.

### **5.3. Tributo: conceito aglutinante do sistema constitucional tributário brasileiro**

A Constituição Federal de 1988 não traz em seu bojo uma definição explícita para o termo “tributo”, o que poderia levar seu intérprete a acreditar que o conceito buscado não foi enunciado pelo Constituinte Originário. Esse entendimento não é plausível.

Tal pensamento se mostra ainda mais absurdo se imaginarmos a inocuidade de um sistema constitucional tributário que, tão rico em regras e princípios protetores dos direitos dos contribuintes, não trouxesse a definição de seu elemento aglutinador.

O sistema constitucional tributário brasileiro é rígido e complexo, minuciosamente desenhado pelo Constituinte Originário, o que nos leva a crer que, ainda que implicitamente, o conceito de tributo esteja presente na Carta vigente.

Estamos certos de que o conceito de tributo – ainda que se trate apenas de seu “conteúdo semântico mínimo”<sup>67</sup> – reside no Texto Constitucional vigente, brindando todas as normas do sistema constitucional tributário com seu significado, o que reforça, sem sombra de dúvida, a idéia da exaustividade e rigidez desse conjunto.

A primeira reflexão sobre o termo “tributo” nos conduz à idéia de que se trata do instrumento pelo qual o Estado adentra legalmente a esfera patrimonial do contribuinte, expropriando-lhe determinada parcela com o intuito de custear suas atividades.

Mas vejamos como a doutrina pátria define tributo.

---

<sup>67</sup> Curso de direito tributário brasileiro. p. 144.

<sup>68</sup> Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO. Filosofia do direito I – lógica jurídica. p. 77.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>69</sup>, comprovando a polissemia do termo em questão, valeu-se do rigor científico que lhe é próprio para afirmar o seguinte:

“O vocábulo ‘tributo’ experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas:

- “a) ‘tributo’ como quantia em dinheiro;
- “b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- “c) ‘tributo’ como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- “d) ‘tributo’ como sinônimo de relação jurídica tributária;
- “e) ‘tributo’ como norma jurídica tributária;
- “f) ‘tributo’ como norma, fato e relação jurídica”.

Dentre esses significados, o tributarista optou pela definição que também nos parece a mais correta, considerando tributo como relação jurídica que surge com o acontecimento de um fato que se encontre previsto em norma previamente existente.

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES<sup>70</sup>, considerando também a ação de tributar, assim se manifesta: “A ação de tributar envolve prestações obrigacionais coativas, impostas por lei, tendo por objeto dinheiro, em benefício do interesse público”. E prossegue, definindo tributo como a “[...] prestação em dinheiro, coativa, imposta pela lei, consistente em qualquer espécie de sanção”.

---

<sup>69</sup> Curso de direito tributário. p. 19

<sup>70</sup> Isonomia na norma tributária. p. 15.

Em que pese a dificuldade em conceituar com exatidão a definição constitucional de tributo, são indiscutíveis sua presença na Carta Maior do Estado brasileiro e sua função aglutinadora no sistema constitucional tributário, na medida em que todas as normas de Direito Tributário se referem a tal conceito.

Feitas essas considerações, cremos estar habilitados a avançar pelos campos do sistema constitucional tributário, motivo pelo qual passamos ao estudo dos princípios diretamente relacionados à tributação.

## CAPÍTULO III

### PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

#### 1. Considerações preliminares

Assim como o vocábulo “sistema”, “princípio” é um termo polissêmico, ensejando a elucubração de inúmeras definições a seu respeito e ocasionando equívocos indesejáveis em sua conceituação.

A despeito disso, e sopesando a natureza científica do presente trabalho, não podemos nos render ao vício de linguagem que acomete o referido termo, motivo pelo qual passamos a buscar seu significado-de-base.

Iniciamos tal tarefa recorrendo à linguagem do dia-a-dia, na qual os usos de “princípio” estão, segundo CALDAS AULETE, diretamente ligados às idéias de início, origem, razão ou base de alguma coisa<sup>71</sup>. Trata-se verdadeiramente do ponto de partida de algo.

ESTEVIÃO HORVATH<sup>72</sup>, buscando a definição do conceito de princípio na linguagem comum, recorre a GENARO CARRIÓ para salientar que:

“[...] o conceito está ligado às idéias de:

- 1) ‘parte ou ingrediente importante de algo’, ‘propriedade fundamental’, ‘núcleo básico’, ‘característica central’;
- 2) ‘regra, guia, orientação ou indicações gerais’;
- 3) ‘fonte geradora’, ‘causa’ ou ‘origem’;
- 4) ‘finalidade’, ‘objetivo’, ‘propósito’ ou ‘meta’;
- 5) ‘premissa’, ‘inalterável ponto de partida para o raciocínio’, ‘axioma’, ‘verdade teórica postulada como evidente’, ‘essência’, ‘propriedade definitória’;
- 6) ‘regra prática de conteúdo evidente’, ‘verdade ética inquestionável’;
- 7) ‘máxima’, ‘aforisma’, ‘provérbio’, ‘peça de sabedoria prática que nos vem do passado e que traz consigo o valor da experiência acumulada e o prestígio da tradição’”.

O prelecionado jurista também ressalta que: “[...] queremos crer que, de certa forma, todas as acepções acima referidas se interpenetram e a noção de princípio é formada e conformada por todas elas”.

Ascendendo ao campo das ciências, temos que o conceito de “princípio” relaciona-se com as idéias de estruturas e regras fundamentais de determinado sistema de conhecimento, condicionando o ser cognoscente à sua consideração para que seja possível a apreensão das características dos objetos postos.

---

<sup>71</sup> Dicionário contemporâneo da língua portuguesa.

<sup>72</sup> O princípio do não-confisco no direito tributário. p.21.

A respeito da dicção do termo em apreço e de sua utilização científica, MIGUEL REALE<sup>73</sup> afirma que:

“[...] princípios são ‘verdades fundantes’ de um sistema de conhecimento, como tais admitidas por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis”.

De acordo com NICOLA ABBAGNANO<sup>74</sup>, “princípio” foi introduzido na Filosofia por Anaximandro e tomado com frequência por Platão, que o utilizava como “sentido de causa de movimento” e que encontrou em Aristóteles o primeiro a “enumerar completamente seus significados”. Aprofundando seu estudo, o mestre italiano relaciona os significados enumerados pelo Estagirita:

“1.º ponto de partida de um movimento [...]; 2.º o melhor ponto de partida [...]; 3.º ponto de partida efetivo de uma produção [...]; 4.º causa externa de um processo ou movimento [...]; 5.º o que com sua decisão determina movimentos ou mudanças [...]; 6.º aquilo do qual parte um processo de conhecimento [...]”.

Concluindo, o lexicógrafo se vale das palavras do próprio Aristóteles:

“O que todos os significados têm em comum é que, em todos, Princípio é aquilo que é ponto de partida ou do ser ou do tornar-se ou do conhecer (Met., V, 1, 1012 b 32-1013 a 19)”.

---

<sup>73</sup> Lições preliminares de direito. p. 305.

<sup>74</sup> Dicionário de filosofia. p. 760.

Com base nas definições trazidas acima, assumimos que princípio é sempre o ponto de partida do ser cognoscente em direção à apreensão do conhecimento – sua apreciação e manejo são indispensáveis para o bom entendimento e utilização dos objetos que se pretende conhecer.

## **2. Princípios e Direito: o princípio como norma jurídica**

Nos terrenos do Jurídico, os princípios devem ser estudados em duas perspectivas totalmente distintas, cujas diferenças já foram abordadas no curso deste estudo: a realidade da Ciência do Direito e a realidade do direito positivo.

Em relação à Ciência do Direito, “princípio” refere-se às regras fundamentais que informam o estudo do direito positivo. São os elementos utilizados pelos cientistas para otimizar a compreensão de seu objeto do conhecimento: as normas que integram o sistema do direito positivo.

Dentre os princípios informadores da Ciência do Direito, encontram-se, entre outros, os “princípios hermenêuticos” mencionados por J.J. GOMES CANOTILHO<sup>75</sup>, que, segundo o constitucionalista português, desempenham funções argumentativas, como aclarar a *mens legis* de uma disposição normativa. É evidente que tais estruturas devem ser levadas em conta no processo de conhecimento inerente à Ciência do Direito, fato que lhes confirma o desígnio de “princípio”.

Na outra realidade jurídica em que despontam – o direito posto –, os princípios são as estruturas fundantes e condicionantes da própria ordem jurídica positiva, integrando-a, o que nos leva a concluir que princípios são normas jurídicas.

---

<sup>75</sup> Direito constitucional e teoria da constituição. p. 1.161.

Avalizando tal entendimento, recorremos às precisas lições de EROS ROBERTO GRAU<sup>76</sup>:

“Os princípios, todos eles – os explícitos e os implícitos –, constituem norma jurídica.

“Também os princípios gerais de direito – e não será demasiada a insistência, aqui, em que se trata de princípios de um determinado direito – constituem, estruturalmente, normas jurídicas”.

Prosseguindo, assim arremata o ilustre autor: “Norma jurídica é gênero que alberga, como espécies, regras e princípios – entre estes últimos incluídos tanto os princípios explícitos e implícitos quanto os princípios gerais do direito”.

Partindo do pressuposto de que princípios são normas jurídicas, convém analisar a outra espécie normativa existente – regras – para o fim de melhor definir e delimitar o instituto ora estudado.

### **3. Norma Jurídica: regras e princípios**

A distinção entre regras e princípios não é assunto novo para a Ciência do Direito. Inicialmente, as espécies do gênero “norma” eram diferenciadas pela generalidade de seus relatos e alcance. As regras encerrariam relatos mais específicos e incidiriam sobre as situações por elas relatadas. Já os princípios trariam relatos mais abstratos e, por conta disso, incidiriam sobre variadas situações, inclusive sobre aquelas objeto das demais regras jurídicas.

---

<sup>76</sup> Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. p. 45.

Com o avançar da Ciência do Direito e a criação de uma rígida Teoria dos Princípios, esse instituto passou a ser compreendido como uma norma qualitativamente distinta das regras, de modo que a diferença entre ambos os institutos não correspondia meramente a uma questão de graduação, mas sim de qualidade.

Sob essa perspectiva, as regras passaram a ser encaradas como comandos que trazem relatos objetivos sobre determinadas condutas, incidindo sobre um campo bastante restrito, composto pelas situações por elas regulamentadas. Sua incidência ocorre com a subsunção das ocorrências do dia-a-dia à descrição dos fatos contida no anterior da regra, ocasião em que se dá a imposição de uma determinada consequência, que se referirá exclusivamente à conduta delimitada por aquela espécie normativa.

Havendo conflito entre duas ou mais regras passíveis de incidência sobre determinada conduta, apenas uma poderá produzir os efeitos nela previstos, uma vez que essa espécie normativa opera no regime denominado por RONALD DWORKIN<sup>77</sup> de “all-or-nothing fashion”, o que significa que uma regra ou é, ou não é aplicável a tal ou qual conduta<sup>78</sup>.

Os princípios, por sua vez, encerram relatos mais abstratos que aqueles versados pelas regras jurídicas, deixando de especificar a conduta que deve ser adotada. Eles se aplicam a um campo muito mais amplo de situações do que as regras.

Os conflitos entre princípios, diferentemente da espécie normativa tratada anteriormente, são meramente aparentes, não obedecendo à modalidade do tudo ou nada. Quando dois ou mais princípios caminham em rumo de colisão, cabe ao Cientista do

---

<sup>77</sup> Taking rights seriously. p. 67.

<sup>78</sup> A respeito do assunto, convém sublinhar o entendimento de LUIS ROBERTO BARROSO, para quem “Uma situação não pode ser regida simultaneamente por duas disposições legais que se contraponham. Para solucionar essas hipóteses de conflitos de leis, o ordenamento jurídico se serve de três critérios tradicionais: o da hierarquia – pelo qual a lei superior prevalece sobre a inferior –, o cronológico – em que a lei posterior prevalece sobre a anterior – e o da

Direito sopesá-los e hamonizá-los de maneira a otimizar a dinâmica do sistema do direito positivo. A respeito do tema, esclarece ROBERT ALEXY<sup>79</sup>:

“Princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Por isso, são mandados de otimização, caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida de seu cumprimento não só depende das possibilidades reais, mas também das jurídicas. O âmbito do juridicamente possível é determinado pelos princípios e regras opostas”.

Traçadas as diferenças primordiais entre regras e princípios, passemos à definição de princípios jurídicos.

#### **4. Princípios Jurídicos**

Iniciamos o percurso de definição dos princípios jurídicos considerando as palavras de ESTEVÃO HORVATH<sup>80</sup>, para quem “princípio” é uma expressão que, em razão de sua plurisubjetividade, gerou inúmeras divergências doutrinárias a respeito de seu conteúdo, sentido e alcance.

Demonstrando tal pluralidade de entendimentos e buscando a formulação de nosso próprio conceito de princípios jurídicos, trazemos a lição de alguns publicistas de escol.

---

especialização – em que a lei específica prevalece sobre a lei geral. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro, em Temas de direito constitucional. t. II. p. 32.

<sup>79</sup> Teoria de los derechos fundamentales. p. 86. (traduzimos)

<sup>80</sup> O princípio do não-confisco no direito tributário. p. 21.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>81</sup> aduziu as seguintes afirmações:

“Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”.

Em célebre colocação a respeito do assunto, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO<sup>82</sup> magistralmente asseverou que:

“Princípio [...] é, 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, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo”.

GERALDO ATALIBA<sup>83</sup>, por sua vez, escreveu que:

“Os princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a

---

<sup>81</sup> Curso de direito tributário. p. 148.

<sup>82</sup> Curso de direito administrativo. p. 747-748.

<sup>83</sup> República e constituição. p. 34.

serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos)”.

Concluimos que princípios jurídicos consistem em normas que atuam como mandamento de otimização das demais espécies normativas componentes do sistema de direito positivo vigente, motivo pelo qual devem ser observados e utilizados como parâmetro de aplicação das normas existentes.

Exatamente por isso, a despeito dos distintos entendimentos acerca do significado do termo “princípio”, os expoentes da doutrina jurídica concordam que a violação de um princípio jurídico é extremamente mais grave que a violação de uma simples regra.

CELSONO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO<sup>84</sup> confirma essa percepção:

“Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra”.

A seguir, passamos a analisar os princípios que entendemos mais relevantes para a condução do presente trabalho, especialmente em relação à abordagem constitucional-tributária indispensável para se estudar o ICMS – Importação.

---

<sup>84</sup> Curso de direito administrativo. p. 748.

## 4.1. Princípio republicano

Logo ao abrir a Constituição Federal vigente, deparamo-nos com um de seus cânones mais importantes, o republicano, que se situa, não por acaso, no primeiro artigo do Texto Magno, e faz menção aos princípios fundamentais da ordem jurídica brasileira:

“Art. 1º – A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

“I – a soberania;

“II – a cidadania;

“III – a dignidade da pessoa humana;

“IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

“Parágrafo único – Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Esse proeminente instituto guarda posição sobranceira em detrimento dos demais princípios de nosso ordenamento jurídico. Obviamente, também o faz em relação às regras, motivo pelo qual é indispensável conhecê-lo e às suas particularidades.

O princípio em questão é o vetor que condiciona nosso sistema de direito positivo a considerar, em sua construção, e na aplicação dos comandos normativos existentes, as aspirações inerentes à República.

Cícero e Aristóteles em muito contribuíram para o desenvolvimento do tema em questão: o primeiro eternizou a definição mais corriqueira de República – *res*

*publica*: coisa do povo –; o segundo, mediante profundas considerações acerca das formas de governo de uma sociedade, chegou à idéia de governo do povo, então chamada Democracia<sup>85</sup>.

Partindo desse raciocínio, o pai da ciência política moderna, NICOLAU MACHIAVEL<sup>86</sup>, segregou as formas de governo em duas espécies – repúblicas e principados –, o que ensejou o surgimento de uma classificação dualista das formas de governo, consistentes em República e Monarquia. Aquele regime é caracterizado pela eletividade periódica do chefe do Estado, enquanto este se marca pela vitaliciedade de seu Governante no comando.

GERALDO ATALIBA<sup>87</sup>, desenvolvendo o tema em questão, definiu-o da seguinte forma em sua brilhante obra *República e Constituição*:

“República é o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente”.

O saudoso mestre prossegue, tratando das características inerentes à República:

“São, assim, características da república a eletividade, a periodicidade e a responsabilidade. A eletividade é instrumento da representação. A periodicidade assegura a fidelidade aos mandatos e possibilita a alternância no poder. A

---

<sup>85</sup> Acerca do tema, ver: JOSÉ AFONSO DA SILVA. Curso de direito constitucional. p. 102-103; SAHID MALUF. Teoria geral do estado. p. 174-175; e DARCY AZAMBUJA. Teoria geral do estado. p. 229.

<sup>86</sup> O príncipe.

<sup>87</sup> República e constituição. p. 13.

responsabilidade é o penhor da idoneidade e da representação popular”.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>88</sup>, seguindo as linhas do publicista citado, criou a seguinte definição para República:

“República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.

É possível concluir que são características primordiais do regime republicano: a tripartição de poderes<sup>89</sup>, a existência de mandatos políticos renováveis periodicamente, com alternância das pessoas que os exercem e com possibilidade de sua responsabilização, bem como a existência de mecanismos de controle da ação do Governo pelo povo.

Teceremos breves considerações sobre as principais características protegidas pela chamada forma republicana. Esta forma de governo sempre deve estar fundada na igualdade formal das pessoas, não havendo que se falar, ao menos em termos jurídicos, de classes dominantes e dominadas. Tal raciocínio, que privilegia o princípio da igualdade, encontra pleno fundamento no fato de que o Estado pertence ao povo, de forma igualitária.

Os detentores do poder político – os governantes dos Estados Republicanos – jamais podem perder de vista que o “poder emana do povo”, ou, melhor dizendo, que o povo é o titular do poder político. A função dos governantes é meramente representativa.

---

<sup>88</sup> Curso de direito constitucional tributário. p. 48.

<sup>89</sup> Separação de Poderes assegurada pela prescrição contida no artigo 2.º da Constituição Federal de 1988: “Art. 2.º – São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

Por isso, a tarefa dos governantes cinge-se à concretização da vontade popular, anseio fundante da própria República.

Os governantes das repúblicas devem sempre ser eleitos pelo povo, com mandato certo e por meio de pleitos caracterizados pela lisura e pela transparência, de modo a assegurarem que a vontade popular seja plenamente exercida. A eletividade constitui um dos requisitos essenciais para a manutenção do Estado Republicano, pois assegura que o detentor do poder público eleja aqueles que o exercerão em seu nome.

Em relação à representatividade, repisamos o que salientamos em relação ao exercício do poder político na República. Os governantes são meros representantes do povo, a quem pertence, inexoravelmente, o poder político. Sua função é gerir a coisa pública de modo a implementar a vontade popular.

Como sabido, a República brasileira é essencialmente representativa. Porém, a Constituição contempla – ainda que genericamente – três instrumentos de exercício direto da democracia: plebiscito, referendo e iniciativa popular. Veja-se:

“Art. 14 – A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante:

“I – plebiscito;

“II – referendo;

“III – iniciativa popular”.

Salvo esses instrumentos, o povo não se autogoverna.

Outro traço relevante da forma republicana de governo é a transitoriedade dos mandatos políticos outorgados aos governantes – que devem se dar em curtos

espaços de tempo. A temporariedade dos mandatos é indispensável na medida em que, por meio dos pleitos e da eleição, o povo tem condição de corrigir o rumo do exercício do poder político. Caso não se sintam satisfeitos com a atuação dos governantes, os cidadãos deixam de eleger tal ou qual como seus representantes.

Acerca do assunto, manifestou-se com maestria ANTONIO DE SAMPAIO DORIA<sup>90</sup>, para quem, em que pese o mandato ser irrevogável, esse:

“[...] se renova de breve em breve, e, por esta forma, a Nação, além de responsabilizar, não reelegendo, os que lhe traíram o mandato, está em sua vontade escolher com mais tino os novos representantes”.

A responsabilidade, por fim, constitui outro traço marcante da forma republicana de governo. Tal característica assegura que os governantes respondam pelas decisões políticas que adotarem. Trata-se, evidentemente, de mais um instrumento para evitar os mandos e desmandos do “governo dos homens”.

Resta claro que o princípio republicano é o instrumento acravado em nosso ordenamento jurídico positivo para o fim de garantir que as características próprias ao republicanismo sejam respeitadas e consideradas na criação, e no manejo das normas jurídicas existentes. O desrespeito a tal cânone inquina de inconstitucionalidade toda e qualquer interpretação de outro princípio – seja ele qual for – ou regra jurídica.

Tanto é assim, e tamanha é a importância do cânone em análise, que, apesar de hoje em dia não mais constituir expressamente “cláusula pétrea”, algumas de suas expressões – as mais relevantes, em nosso ver – estão protegidas do alvitre do

---

<sup>90</sup> Princípios Constitucionais. p. 49.

legislador derivado, tanto em âmbito constitucional quanto no plano infraconstitucional. Assim determina a redação do artigo 60, § 4º da Carta Maior em vigor. Confira-se:

“Art. 60 – A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

“[...]

“§ 4º – Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

“I – a forma federativa de Estado;

“II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

“III – a separação dos Poderes;

“IV – os direitos e garantias individuais”.

No tocante ao Direito Tributário, o princípio republicano irradia seus efeitos sobre as demais normas dessa natureza para, *prima facie*, proteger as instituições republicanas do Estado brasileiro, mas também, e em mesmo grau de importância, para impedir o favorecimento tributário de uns em detrimento de outros, privilegiando a igualdade entre os contribuintes perante a lei.

#### **4.2. Princípio da igualdade e da isonomia**

Não é possível falar em princípio republicano sem discorrer sobre o cânone que corporifica um dos ideais fundamentais da *res publica*: a igualdade. Trata-se, obviamente, do princípio da isonomia ou igualdade perante a lei.

É verdadeiramente inconcebível a existência de uma república sem que haja igualdade entre os elementos que compõem seu povo. Tal situação sequer faria sentido, como bem adverte GERALDO ATALIBA<sup>91</sup>:

---

<sup>91</sup> República e constituição. p. 160.

“Não teria sentido que os cidadãos se reunissem em *república*, erigissem um Estado, outorgassem a si mesmos uma Constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem – seja de modo direto, seja indireto – a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional, da ereção do regime. Que descem ao Estado – que criaram em rigorosa isonomia cidadã – poderes para serem usados criando privilégios, engendrando desigualdades, favorecendo grupos ou pessoas, ou atuando em detrimento de quem quer que seja. A *res publica* é de todos e para todos. Os poderes que de todos recebem devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos”.

Tamanha é a importância do princípio em estudo no regime constitucional brasileiro que a Carta Maior, além de conter diversas manifestações ao seu respeito, ao longo de todo o seu texto, ainda prescreve, de forma expressa, que a igualdade figura nos objetivos fundamentais da República Federativa brasileira, nos termos do artigo 3º da Constituição vigente. Veja-se:

“Art. 3º – Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

“I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

“II – garantir o desenvolvimento nacional;

“III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

“IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

A simples leitura do dispositivo constitucional trazido acima deixa claro o que salientamos sobre a importância do cânone em questão, na medida em que somente com a rígida atenção e respeito à isonomia é possível: (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantir o desenvolvimento nacional; (iii) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e, por fim, (iv) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para reforçar a importância e a superioridade do princípio da isonomia, o legislador Constituinte houve por bem reservar-lhe espaço de destaque na seção dos “direitos e garantias fundamentais”, especificamente na cabeça do artigo 5º da Carta Maior, de modo que todos os direitos e garantias fundamentais devam guardar respeito a tal cânone:

“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: [...]”.

Assim, resta saber em que contexto a isonomia foi inserida em nossa Constituição Federal.

O conceito mais conhecido de isonomia foi formulado por Aristóteles, para quem igualdade e isonomia devem ser aplicadas de modo que os iguais sejam tratados igualmente e os desiguais sejam tratados de maneira desigual. A esse respeito, destacam-se as palavras de JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>92</sup>:

---

<sup>92</sup> Curso de direito constitucional. p. 213.

“Aristóteles vinculou a idéia de igualdade à idéia de justiça, mas, nele, trata-se de igualdade de justiça relativa que dá a cada um o que é seu, uma igualdade – como nota Chomé – impensável sem a desigualdade complementar e que é satisfeita se o legislador tratar de maneira igual os iguais e de maneira desigual os desiguais”.

RUI BARBOSA<sup>93</sup> eternizou outra famosa definição do que chamava de “regra da igualdade”:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”.

Faz-se claro que, para a perfeita implementação do princípio da isonomia, devem ser adotadas condutas que tratem igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na justa medida de sua desigualdade. Todavia, o que se questiona é como proceder a tal discriminação.

É indispensável conferir a diferenciação que a própria Carta Maior faz, em seus artigos 3º e 5º, entre distinção e discriminação dos destinatários da norma constitucional. O primeiro procedimento é vedado – dever de não distinguir as pessoas –, e o segundo, incentivado – dever de discriminação –, respeitados certos elementos acerca dos quais trataremos adiante.

Os próprios artigos 3º e 5º da Carta Maior já estabeleceram quais elementos distintivos jamais poderiam ser utilizados como fatores de discriminação para fins do princípio da isonomia. Vejam-se as considerações de MISABEL ABREU MACHADO DERZI<sup>94</sup> a respeito do tema:

“[...] Sem dúvida, o sexo, a raça, a cor, a idade, a origem, as convicções políticas, a crença religiosa e inumeráveis outros fatores podem distinguir cidadão por cidadão. Por essa razão, a Constituinte, no artigo 3º, IV e no art. 5º, diz que essas diferenças não ensejam tratamento jurídico desigual, isto é, são diferenças absolutamente irrelevantes, vedando-se a sua consideração a fim de se lhes atribuir regime jurídico diverso”.

Para tratar da discriminação como meio de implementação do princípio da isonomia, recorreremos ao magistério de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO<sup>95</sup>. Segundo o autor, para se conhecer a justa medida da discriminação possível, é necessário submeter a norma jurídica instituidora da discriminação a um teste de constitucionalidade. Há ofensa ao princípio da isonomia quando:

“I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada; II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator “tempo” – que não descansa no objeto – como critério diferencial; III – A norma atribui tratamentos jurídicos

---

<sup>93</sup> Oração aos moços. p. 26.

<sup>94</sup> Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações. Princípios constitucionais tributários. p. 172.

diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados; IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente; V – A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desigualdades que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita”.

Preocupado em reforçar a aplicação do cânone em estudo na seara tributária, o legislador Constituinte houve por bem inserir no artigo 150, II da Constituição Federal o princípio da isonomia tributária, cujo teor é o seguinte:

“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

“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; [...]”.

O princípio da isonomia tributária determina que a tributação deve atingir todos os que se encontrem em igualdade de condições nos termos da lei, o que não significa dizer, por óbvio, que toda e qualquer pessoa pode ou deve ser objeto da imposição tributária.

---

<sup>95</sup> Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. p. 47.

Isso porque, como é de conhecimento geral, a tributação somente pode incidir quando da realização, por parte do contribuinte, das materialidades dos tributos postos por meio da edição de normas infraconstitucionais específicas.

Na realidade, o que deve ocorrer é a estrita observância e aplicação, pelo legislador ordinário, do princípio da isonomia tributária no momento da criação do tributo *in abstracto*, bem como pelo Poder Judiciário quando do julgamento de normativos que atentem contra tal cânone.

Ainda que o legislador resolva se valer de elementos de discriminação para aumentar ou diminuir, ou fazer não incidir a tributação sobre determinados contribuintes<sup>96</sup>, jamais poderá deixar de considerar o princípio da isonomia tributária em sua atividade, pois o mesmo é absoluto e não comporta, em hipótese alguma, limitações.

A respeito da utilização dos elementos de *discrímen* na seara tributária, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES<sup>97</sup>, recorrendo à brilhante obra de BANDEIRA DE MELLO, utilizou a proposta do insigne mestre administrativista para criar sua própria teoria sobre a adequação da norma instituidora de discriminação ao preceito da isonomia tributária. Segundo suas elucubrações, deve ser observado o seguinte procedimento:

- “1. Dissecar a norma jurídica tributária, a regra-matriz de incidência, em seus cinco critérios, que, repisa-se, são o material, o temporal, o pessoal, o espacial e o quantitativo.
- “2. Detectar a existência de discriminação implementada pela regra-matriz de incidência analisada.
- “3. Identificar qual é o elemento de discriminação utilizado pela norma analisada.

---

<sup>96</sup> Cf. JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES. Isonomia na norma tributária. p. 20-21.

<sup>97</sup> Isonomia na norma tributária. p. 69.

“4. Uma vez identificado o discrimen, analisar se a norma onera ou beneficia singularmente um indivíduo ou categoria ou atividade desde já determinados e se o elemento de discriminação reside na própria pessoa ou situação discriminada.

“5. Aferir a existência de correlação lógica entre o elemento de discriminação e o tratamento diferenciado.

“6. Perquirir a efetiva ocorrência da relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivados no texto constitucional”.

Dentro dessa perspectiva de elementos de discriminação, um dos mais importantes é a capacidade econômica do contribuinte. Logicamente, o contribuinte que dispuser de maior capacidade econômica deverá ser mais onerado, e vice-versa. Tratemos desse importante preceito a seguir.

### **4.3. Princípio da capacidade contributiva**

A tributação interfere diretamente sobre o patrimônio dos contribuintes, na medida em que os mesmo se sujeitam à obrigação legal de ceder parcela de seu pecúlio ao Estado, todas as vezes que consumarem as materialidades descritas no antecedente das normas instituidoras de tributos *in abstracto*.

Visando reforçar a igualdade entre os contribuintes – e, por que não, implementar e assegurar os ditames do princípio da isonomia tributária – e coibindo abusos e injustiças no exercício da tributação, o legislador da Constituição Federal de 1988 inseriu expressamente em seu texto o princípio da capacidade contributiva<sup>98</sup>, que

---

<sup>98</sup> O princípio da capacidade contributiva sempre esteve presente nas Constituições Federais da República brasileira, porém de forma implícita, de modo que o legislador da Carta vigente inovou, fato que, ao nosso ver, reforça a gama das proteções do contribuinte.

determina que os impostos sejam exigidos de acordo com as condições econômicas do contribuinte.

Aprofundando a noção do instituto em questão, recorreremos ao entendimento de REGINA HELENA COSTA<sup>99</sup> acerca de seu sentido jurídico-positivo:

“No plano jurídico-positivo, a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito”.

A brilhante argumentação comunga integralmente com o juízo que se extrai da análise do artigo 145, § 1º do Texto constitucional, cujo teor é o seguinte:

“Art. 145 – [...]

“§ 1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

A expressão “sempre que possível” trazida no dispositivo constitucional transcrito não importa em autorização para que o legislador ordinário, responsável pela criação dos impostos, deixe de considerar tal *standard* ao seu bel prazer, quando do exercício da competência tributária. Tal expressão faz transparecer a intenção do legislador Constituinte de condicionar a tributação à capacidade do contribuinte para arcar com a carga econômica das exações.

Assim salienta JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO<sup>100</sup>:

“‘Sempre que possível’ significa o ingente e exaustivo esforço do legislador para disciplinar com a maior segurança (possível), e com a menor margem de engano (também possível), o ônus tributário, a fim de que o contribuinte participe das necessidades coletivas (interesse público) com suportável parcela de seu patrimônio”.

A noção de capacidade contributiva pode ser compreendida sob duas perspectivas: absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva. Esses conceitos são destrinchados com habilidade por REGINA HELENA COSTA<sup>101</sup>:

“Fala-se de capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para existência de um sujeito passivo em potencial”.

Prosseguindo, aduz com propriedade:

“[...] a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de

---

<sup>99</sup> Princípio da capacidade contributiva. p. 27.

<sup>100</sup> Em face do princípio da capacidade contributiva, é possível criar tributo fixo? Princípios constitucionais tributários: aspectos práticos – aplicações concretas. p. 142.

<sup>101</sup> Princípio da capacidade contributiva. p. 27.

determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial do sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário”.

Apesar da qualidade esboçada por algumas vezes destoantes<sup>102</sup>, há consenso entre os expoentes da doutrina pátria de que o legislador Constituinte valeu-se da noção de capacidade contributiva absoluta na criação do Texto Maior vigente. Recorrendo mais uma vez às brilhantes palavras de REGINA HELENA COSTA<sup>103</sup>, ressaltamos o seguinte:

“A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias”.

Em se tratando da capacidade contributiva absoluta, deve o legislador ordinário deixar de lado as condições econômicas reais de cada contribuinte, e levar em conta o que ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>104</sup> denominou de “fatos-signos presuntivos de renda ou capital”, consistentes em evidências de que o contribuinte é ou está dotado de condições objetivas de suportar a tributação.

Isso porque, segundo as balizas firmadas pela sistemática constitucional tributária em vigor, à tributação pouco importa a situação econômica do contribuinte individualmente considerado. Importa, sim, a ocorrência de fatos que denotem que o contribuinte dispõe de riquezas suficientes para ingressar no pólo da obrigação tributária correspondente.

---

<sup>102</sup> Como é o caso do entendimento proferido por SACHA CALMON NAVARRO COLEHO, para quem a capacidade contributiva é subjetiva, e não objetiva. Comentários à constituição de 1988 – sistema tributário.

<sup>103</sup> Princípio da capacidade contributiva. p. 28.

O entendimento e o exemplo formulados por ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>105</sup> são bastante esclarecedores:

“Pouco importa se o contribuinte que praticou o fato imponible do imposto não reúne, por razões personalíssimas (v.g., está desempregado), condições para suportar a carga tributária.

“Exemplifiquemos: atualmente, muitos *shopping centers*, para estimular as vendas, estão sorteando, entre seus clientes, automóveis de alto luxo. Vamos admitir que o contemplado seja um jovem de 18 anos, que ainda não tem economia própria. Acaso poderá eximir-se do pagamento do IPVA cabível, demonstrando que não tem capacidade econômica? É evidente que não. Ele terá de encontrar um meio de pagar o imposto, ou sofrerá as consequências de seu inadimplemento, podendo, até mesmo, perder o veículo”.

Os destinatários do princípio da capacidade contributiva são os legisladores ordinários, cuja obrigação é cotejar tal instituto a fim de eleger os critérios material e quantitativo – base de cálculo – da norma-padrão de incidência, sob pena de, em não o fazendo, produzir um instrumento normativo inconstitucional.

#### **4.4. Princípio do não-confisco**

Como corolário do princípio da capacidade contributiva, temos o preceito que veda a tributação com efeito de confisco, previsto no artigo 150, IV do Texto Constitucional vigente, cuja redação é a seguinte:

---

<sup>104</sup> Teoria geral do direito tributário. p. 497.

<sup>105</sup> Curso de direito constitucional tributário. p. 81.

“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

“[...]”

“IV – utilizar tributo com efeito de confisco; [...]”.

A despeito da clareza com a qual o legislador constituinte plasmou tal princípio no seio constitucional, é cediço entre os doutrinadores pátrios que tal cânone encerra um valor de difícil aplicação prática, em virtude do alto grau de subjetividade que o envolve. Assim ensinou PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>106</sup>:

“A idéia de confisco não tem em si essa dificuldade. O problema reside na definição do conceito, na delimitação de idéia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdima de exigência tributária”.

Buscando fugir do que ESTEVÃO HORVATH<sup>107</sup> denominou de “zona de penumbra” em relação ao princípio em questão, recorreremos ao conceito de capacidade contributiva e ressaltamos que todo e qualquer excesso em relação ao seu núcleo – a tributação conforme a capacidade econômica do contribuinte – implica confisco.

Não é diferente o entendimento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>108</sup>:

“Estamos convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade, contido no art. 150, IV, CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), deriva do

---

<sup>106</sup> Curso de direito tributário. p. 163.

<sup>107</sup> O princípio do não-confisco em matéria tributária. p. 34.

princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, “esgota” a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas”.

Reforçando tal entendimento, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO<sup>109</sup> salientou:

“O princípio que veda o confisco no âmbito tributário (previsto no art. 150, IV), está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se sempre que o tributo absorva expressiva parcela da renda ou da propriedade dos contribuintes [...]”.

As precisas considerações trazidas acima nos conduzem à conclusão de que o princípio que veda a tributação com efeito de confisco proíbe qualquer tipo de tributação excessiva, que deixe de lado a capacidade econômica e, conseqüentemente, contributiva do contribuinte – justa medida de tributação –, avançando de maneira exacerbada sobre seu patrimônio e ferindo seu direito de propriedade.

Trata-se da primeira vez que o princípio da vedação à tributação confiscatória foi prescrito de forma expressa no histórico das Cartas Constitucionais brasileiras.

---

<sup>108</sup> Curso de direito constitucional tributário. p. 89.

<sup>109</sup> Em face do princípio da capacidade contributiva é possível criar tributo fixo? Princípios constitucionais tributários. p. 142.

Todavia, sua ausência não causava qualquer prejuízo ao contribuinte. Isso porque o Texto Magno encerra a proteção à igualdade, à capacidade contributiva e, principalmente, à propriedade, o que, com efeito, assegura que os contribuintes devem ser tributados igualmente, na justa medida de sua capacidade econômica, bem como que essa tributação não pode ser excessiva a ponto de ofender sua propriedade. É o que assevera com propriedade ESTEVÃO HORVATH<sup>110</sup>:

“[...] ainda que não existisse o princípio da capacidade contributiva de forma explícita, ele seria decorrência inexorável da isonomia das pessoas com relação à tributação. De igual modo, a proibição de tributo confiscatório, caso não disposta expressamente no corpo da Constituição, decorreria implicitamente da proteção que esta atribui ao direito de propriedade e também do princípio da capacidade contributiva. Efetivamente, se este último postulado prega que todos devem contribuir (visando ao bem comum) aos gastos públicos, na medida de suas possibilidades, isso significa que todas as pessoas devam ser tributadas (aforas as exceções que decorram de outros princípios) e devam sê-lo na proporção de suas possibilidades econômicas. Isso, por sua vez, implica que a tributação não pode ir além dessas possibilidades, sob pena de ser confiscatória”.

O princípio em questão é destinado ao legislador ordinário, que, por sua vez, tal qual deve fazer em relação ao *standard* da capacidade contributiva, não pode deixar de cotejá-lo quando do exercício da competência tributária que lhe foi outorgada pela Carta Maior, sob pena de, em o fazendo, incorrer em inconstitucionalidades.

#### **4.5. Princípio federativo**

---

<sup>110</sup> O princípio do não-confisco no direito tributário. p 32.

O princípio que assegura a forma federativa do Estado, a que chamamos de Federação ou Estado Federal, também é de fundamental importância para o sistema de direito positivo pátrio.

O termo “federação”, cerne do princípio em questão, tem sua origem nas expressões latinas *foedus* e *foederis*, cujo significado remonta a união, aliança, pacto. Segundo MICHEL TEMER<sup>111</sup>, “[...] é da união, da aliança, do pacto entre Estados que ela nasce”.

A Federação somente encontra espaço em Estados nos quais houver descentralização política e administrativa<sup>112</sup>, o que implica a transferência de competências – políticas e administrativas, como salientado acima – de um centro unitário para outros centros.

Merece destaque, entre tais competências, a legislativa, pela qual os novos membros detêm a capacidade de editar sua própria legislação nas matérias que lhe couberem, por meio de autorização expressa da Constituição.

Ainda que vigente a descentralização política, existe a necessidade de uma unidade jurídica total, um ponto central que coordene – respeitando os limites encerrados pela Constituição – os demais centros regionais.

O Estado passa a ser uma união de Estados-Membros, sob o pálio de uma entidade que reúna politicamente os entes estatais segundo uma ordem jurídica geral, global, que não pode interferir nas ordens jurídicas parciais, exceto em situações

---

<sup>111</sup> Elementos de direito constitucional. p. 45.

<sup>112</sup> O regime descentralizado é, por certo, o contrário do regime centralizado. Neste, um único centro tem capacidade legislativa, enquanto no primeiro, o descentralizado, diversos centros detêm competência legislativa.

especialíssimas, como aquelas que, em nosso país, autorizam a intervenção federal nos Estados.

Na toada da descentralização política, convivem harmonicamente – ao menos deveriam – as ordens jurídicas global e parcial, o que somente é possível em razão da repartição de atribuições entre tais conjuntos normativos. O raciocínio aduzido nos leva às idéias de “Soberania” e “Autonomia”.

“Soberania” está diretamente ligada à idéia de poder. Trata-se de um verdadeiro elemento unificador da ordem. Nas palavras de DALMO DE ABREU DALLARI<sup>113</sup>, soberania pode ser analisada sob as concepções política e jurídica:

“[...] politicamente, é concebida como o poder incontrastável de querer coercitivamente e de fixar as competências. Juridicamente, é o poder de decidir em última instância sobre a atributividade das normas, ou seja, sobre a eficácia do Direito”.

“Autonomia”, por sua vez, guarda relação direta com a forma de relacionamento dos Estados-Membros de uma determinada federação entre si, em detrimento da ordem central. Conforme salientado acima, se os núcleos descentralizados puderem legislar, gozam de autonomia política.

Diante disso e do que se encontra prescrito de forma expressa na Constituição vigente em nosso país, torna-se evidente que o Estado brasileiro é um Estado Federal, pois o poder político é descentralizado e repartido entre as ordens parciais e a ordem central. Conta também com as outras duas (de três) características ínsitas aos Estados Federais, quais sejam: participação da vontade das ordenas jurídicas

---

<sup>113</sup> Elementos de teoria geral do estado. p. 49.

parciais na vontade criadora da ordem jurídica nacional e possibilidade de autoconstituição (possibilidade de existência de Constituições locais).

Nosso Estado Federal é indissolúvel, inexistindo a possibilidade de eliminação das ordens parciais em benefício da ordem central, o que ocasionaria a centralização dos poderes em torno de um único ente. Tal indissolubilidade é assegurada pela própria Carta Maior vigente<sup>114</sup>.

Em matéria tributária, o princípio federativo impõe-se ao delimitar os campos de atuação dos entes central e parciais, que somente poderão atuar nas esferas cujas competências respectivas lhes foram outorgadas pela Constituição<sup>115</sup>.

A questão da tributação está intimamente ligada ao preceito em questão porque o fruto da atividade tributária assegura a autonomia dos Estados-Membros (aqui entendidos como Estados e Municípios), em sua capacidade financeira.

Esse é um dos elementos que enaltecem o nosso sistema constitucional tributário: no anseio de proteger os princípios republicano e constitucional, o legislador Constituinte repartiu as competências tributárias entre os centros parciais de modo que todos pudessem dispor dos valores necessários para a consecução dos interesses regionais. Trataremos da repartição das rendas constitucionais mais adiante.

Acerca da autonomia entre os membros da Federação e o órgão central – União Federal, no caso brasileiro –, insta gizar a questão da autonomia dos municípios,

---

<sup>114</sup> Nos termos do artigo 60, § 4º da Constituição Federal.

<sup>115</sup> Trata-se da repartição das competências tributárias, que mencionaremos adiante. Salientando que tal repartição de competências decorre do preceito federativo, merece destaque o entendimento de ESTEVÃO HORVATH: “[...] devido ao princípio federativo que impera na República brasileira, um dos maiores princípios, um dos alicerces do ordenamento jurídico brasileiro, os diversos impostos, os diversos tributos são repartidos entre as várias pessoas políticas, melhor dizendo, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Revista de direito tributário. n.º 58. p. 135-136.

que são tratados pela Constituição como senhores de suas atividades políticas e administrativas.

A própria Carta Maior, ao repartir as rendas tributárias, outorgou competências aos Municípios para a instituição de tributos, de modo que restasse sua garantia financeira – e, conseqüentemente, política – em relação à União Federal.

É inquestionável que qualquer ato – inclusive e principalmente na seara tributária – tendente a extinguir ou amesquinhar o princípio federativo ou seu corolário da autonomia municipal será eivado de inconstitucionalidade e deverá ser combatido pelas autoridades competentes.

#### **4.6. Princípios da legalidade e da tipicidade tributária**

Conforme já salientamos, segundo o princípio republicano, o titular da *res publica* é o povo, de quem emana e para quem deve ser exercido o poder, outorgado aos governantes, que, por sua vez, configuram meros mandatários constituídos para administrar a coisa pública.

Tal administração deve sempre ser pautada pela vontade do povo. A implementação dessa vontade na sociedade se dá pela edição de leis, cujo escopo consiste na regulamentação da conduta intersubjetiva dos membros da sociedade, inclusive dos governantes. Trata-se da prevalência do governo das leis sobre o governo dos homens, que devem respeito incondicional à ordem jurídica vigente na República.

Para assegurar que “[...] só a lei obrigue e nada além da lei o possa fazer”<sup>116</sup>, o legislador Constituinte inseriu o princípio da legalidade na Constituição Federal de 1988, fazendo-o figurar entre os direitos e garantias fundamentais que

assistem aos membros da sociedade brasileira. Tal cânone encontra-se plasmado em nossa ordem constitucional da seguinte maneira:

“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:

“[...]”

“II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]”.

O dispositivo transcrito evidencia, de forma incontestável, que a Constituição Federal assegurou à lei a prerrogativa de tratar dos direitos do povo, criando-os, modificando-os ou extinguindo-os. É certo que, à margem da lei, se torna impossível a realização de tais condutas.

Em matéria tributária, o legislador Constituinte, preocupado com a realização dos ideais da liberdade e da propriedade, objetivos maiores do Texto constitucional, entendeu por bem reforçar o primado da legalidade genérica, estabelecendo o que se convencionou denominar de princípio da estrita legalidade tributária, prescrito pelo artigo 150, II da Carta Maior, cujo teor é o seguinte:

“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

“I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”.

---

<sup>116</sup> Cf. GERALDO ATALIBA. República e Constituição. p. 123.

Mais restrito que a prescrição genérica da legalidade, o princípio em questão condicionou o exercício da atividade tributária, mormente a criação e a majoração de tributos, à edição de lei formal (instrumento normativo emanado do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e abstrata).

A respeito das particularidades inerentes ao princípio da estrita legalidade, destaca-se o magistério de ALBERTO XAVIER<sup>117</sup>:

“[...] aplicou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restrita do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto. Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos”.

O princípio da estrita legalidade, ou, nos termos delineados no excerto doutrinário acima transcrito, princípio da reserva absoluta da lei, determina que os tributos *in abstracto* sejam criados não só por meio da edição de um comando normativo geral e abstrato, da lavra do Poder Legislativo. Tal preceito exige que o veículo de criação do tributo contemple todos os elementos do tipo tributário, ou seja, os aspectos necessários para sua instituição.

---

<sup>117</sup> Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. p. 37.

Trata-se do princípio da tipicidade tributária, que, para PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>118</sup>, pode ser analisado em dois planos:

“[...] i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expreso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como regra-matriz de incidência”.

A regra-matriz de incidência é a alcunha da norma que aglomera os elementos necessários para a criação do tributo *in abstracto*, que, por sua vez, pode ou não ser prescrito por apenas um veículo normativo, conforme já mencionamos.

#### **4.7. Princípio da segurança jurídica**

A questão da segurança jurídica se encontra indiretamente consolidada em diversos dispositivos do ordenamento jurídico pátrio, sobretudo aqueles encerrados no texto constitucional.

A segurança jurídica existe para certificar que as condutas humanas estejam inseridas dentro do conjunto de normas jurídicas que regem as relações sociais. Ela tem como escopo principal assegurar uma simbiose entre a conduta humana e as normas que regulam as relações entre particulares, e entre estes e os entes públicos.

---

<sup>118</sup> A prova no procedimento administrativo tributário. Revista dialética de direito tributário. n.º 34.

Apesar de intimamente ligada à certeza do direito, a segurança jurídica não pode ser com ele confundida. A certeza do direito é elemento da própria segurança jurídica. Vejamos o ensinamento de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>119</sup>:

“Não há por que se confundir a certeza do direito, naquela acepção de índole sintática, com o cânone da segurança jurídica. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo em sentido deôntico; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”.

Na mesma perspectiva, segue a lição de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR<sup>120</sup>:

“[...] por certeza entende-se a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento atribui a um comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência de suas próprias ações”.

É importante ressaltar que a segurança jurídica direciona-se tanto para a conduta humana, como para as normas jurídicas, devendo ser observada no momento da criação das normas, sobretudo as tributárias, bem como no momento de sua aplicação e julgamento.

---

<sup>119</sup> Curso de direito tributário. p. 150.

<sup>120</sup> Segurança jurídica e normas gerais de direito tributário. Revista de direito tributário. n<sup>os</sup> 17-18.

Vale dizer que a segurança jurídica se equipara a garantia constitucional, que só será efetiva quando existir a norma (certeza jurídica) que conduz à previsibilidade da ação estatal, dirigida a todos, de forma geral e isonômica. Assim, os princípios da legalidade e da igualdade, materializados por meio de dispositivos constitucionais próprios, referendam a chamada segurança jurídica.

Em matéria tributária, a segurança jurídica apresenta-se nos princípios da legalidade tributária e da isonomia tributária, bem como nos princípios da vedação ao confisco e da previsibilidade da ação do Estado.

#### **4.8. Princípio da não-cumulatividade relativo ao ICMS**

O princípio da não-cumulatividade é, sem sombra de dúvida, um dos preceitos mais importantes para o estudo do ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e, conseqüentemente, do ICMS – Importação, objeto da presente Dissertação.

A razão de existir do cânone em questão encontra-se no fato de que o ICMS incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias é, por sua própria natureza, cumulativo. Isso porque, como é sabido, o contexto das circulações de mercadorias implica a existência de múltiplas fases mercantis, motivo pelo qual a exação em estudo é reconhecidamente plurifásica (incidente em diversas fases da cadeia mercantil).

Ocorre que o legislador da Constituição Federal não ensejou permitir a existência, no bojo da Carta vigente, de tributo plurifásico cumulativo, pois, como é de fácil inteligência, a carga tributária resultante das cadeias mercantis existentes seria exorbitante e acabaria por onerar excessivamente todos os contribuintes de tais cadeias –

principalmente os finais. Em última instância, prejudicaria a própria continuidade dos negócios entabulados entre as pessoas.

Esse é um dos fundamentos principais da elevação da sistemática da não-cumulatividade à condição de princípio constitucional tributário<sup>121</sup>.

Ao estabelecer a competência tributária referente ao ICMS, o Constituinte da Carta Maior de 1988 prescreveu também o princípio da não-cumulatividade em seu artigo 155, § 2º, inciso I, cujo teor é o seguinte:

“Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

“[...]”

“§ 2º – O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

“I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...]”.

A singela observação desse dispositivo constitucional nos habilita a dizer que o princípio em questão, ao informar a tributação das operações relativas à circulação de mercadoria pelo ICMS, dá ensejo ao nascimento de um direito de crédito em favor do contribuinte e desfavor do Fisco, que poderá ser compensado com débitos havidos de ICMS relativos a operações posteriores.

---

<sup>121</sup> A respeito do assunto merece destaque o comentário aduzido por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO: “[...] a não-cumulatividade tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica de um povo. Sendo essencial, a sua supressão do texto constitucional inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicações, sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isso oneraria o custo de vida da população e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo

Esse direito de compensação está radicado na Constituição Federal e, conseqüentemente, deve ser inexoravelmente observado. Não pode ser restringido ou condicionado por qualquer regra constitucional ou norma infraconstitucional. Todo ato tendente a distorcer o princípio em questão – exceto norma que tenha o condão de alterar o Texto constitucional – deverá ser considerado inconstitucional.

A respeito da sistemática de abatimento e da imperatividade do preceito em estudo, destacam-se as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>122</sup>:

“O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, tanto por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do pleno de normas relativas ao ICMS e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário encarregado de apurar a quantia devida pelo ‘contribuinte’ de considerar-lhe, ainda que contra a sua vontade”.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO<sup>123</sup> ressalta:

“[...] não-cumulatividade tem assento constitucional e repousa na existência de ‘operações e prestações’ (já especificadas, decorrentes da simples mecânica de apuração de débitos (gerados pelas respectivas materialidades concretizadas) e créditos (decorrentes de operações e prestações anteriores) que,

---

os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade”. ICMS – teoria e prática. p. 210.

<sup>122</sup> Regra-matriz de incidência do ICM. p. 376.

<sup>123</sup> Princípio da não-cumulatividade dos tributos. Revista de direito tributário. n.º 49. p. 150.

num processo de encontro de contas, permitiria apurar determinado valor, a ser oferecido à tributação”.

Já GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO<sup>124</sup> advertem:

“O ´abatimento` é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito subjetivo constitucional reservado ao contribuinte do ICM: direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual. O próprio Texto constitucional, que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICM, deu ao contribuinte o direito de abatimento”.

FABIANA DEL PADRE TOMÉ<sup>125</sup>, por sua vez, assim coloca:

“O conceito de ´não-cumulatividade` utilizado pela Constituição Federal é uniforme: consiste em uma sistemática constitucional erigida com a finalidade de evitar uma superposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico”.

Ora, é incontestável que o princípio da não-cumulatividade constitui verdadeira sistemática de abatimento entre créditos e débitos, nas operações tributáveis pelo ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e que tal sistemática deva ser obrigatoriamente implementada e respeitada, sob pena de violação das prescrições constitucionais vigentes.

---

<sup>124</sup> ICM – Abatimento constitucional – princípio da não-cumulatividade. Revista de direito tributário. n.ºs 29-30. p. 116.

<sup>125</sup> Contribuições para a seguridade social incidentes sobre o faturamento e o lucro. p. 204.

O preceito em apreço tem como destinatário o legislador dos Estados-Membros da Federação brasileira, que deve estar muito atento para a efetiva implementação da sistemática da não-cumulatividade, bem como para seu respeito: prescrições que firam o primado em questão serão tidas como inconstitucionais. É o que deixou claro ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>126</sup>, ao tratar do assunto:

“A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade”.

Tal princípio mantém íntima relação com os demais preceitos constitucionais, com destaque para os primados da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação de confisco, todos já abordados nas seções anteriores do presente capítulo.

Da aplicação conjunta dos preceitos da igualdade e isonomia e da não-cumulatividade, temos que o ICMS não pode, em determinada cadeia comercial ou produtiva, onerar diferentemente contribuintes que se encontrem em situação de igualdade. O preceito ora estudado tem por função assegurar a igualdade entre tais contribuintes.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO<sup>127</sup> ressalta que “[...] da mesma forma, a lei não poderá estabelecer que, em certa etapa do ciclo, a não-cumulatividade seja abolida [...]”, na medida em que, como é óbvio, sob a pecha de altera esta, violaria o cânone da igualdade.

---

<sup>126</sup> ICMS. p. 289.

<sup>127</sup> ICMS – teoria e prática. p. 211.

No tocante à relação entre o princípio da não-cumulatividade e o primado da capacidade contributiva, a questão é latente. Tais princípios “se tocam e se complementam”<sup>128</sup>.

O princípio da não-cumulatividade tem por escopo viabilizar que cada contribuinte do ICMS, nas diversas etapas do processo produtivo ou do ciclo comercial, não seja onerado com carga tributária superior àquela que pode suportar – o que constitui, justamente, o cerne do preceito da não-cumulatividade.

É evidente que, caso não existisse o preceito da não-cumulatividade, os contribuintes do ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadoria, bem como os contribuintes do ICMS – Importação, seriam substancialmente mais onerados que na vigência da sistemática em questão, o que ameaçaria fortemente sua capacidade de contribuir para os titulares da competência tributária da exação em comento.

Da mesma maneira, a circunstância salientada com precisão por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO<sup>129</sup> feriria o primado da capacidade contributiva – e também o que prescreve a vedação ao confisco –, merecendo toda a nossa atenção por estar diretamente relacionada ao objeto deste trabalho. Veja-se:

“Supondo-se que, em algum momento, ou em determinada operação, o ente tributante venha a estabelecer a proibição total ou parcial do dever-poder do contribuinte de creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, estará ele, a um só tempo, provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço das mercadorias, produtos e serviços, em prejuízo do consumidor final”.

---

<sup>128</sup> ICMS – teoria e prática. p. 211.

Como de costume, a razão assiste ao tributarista citado: na eventualidade de o ente tributante vedar o aproveitamento dos créditos de ICMS, estaria estabelecida a cumulatividade em relação a tal exação, o que possivelmente acabaria por ferir a capacidade contributiva dos sujeitos passivos de tal tributo, que estariam sujeitos a carga tributária maior e, eventualmente, extremamente excessiva.

Obstar o contribuinte do ICMS de aproveitar os créditos que lhe são de direito, nos exatos termos do preceito ora examinado, também é incorrer em confisco, uma vez que o contribuinte se sujeitaria a mais de uma incidência do mesmo tributo.

Frente aos argumentos trazidos acima, reiteramos, sem medo de errar, que a ampla observância do princípio da não-cumulatividade é indispensável ao se tratar do ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadoria, como também relativamente ao ICMS – Importação, objeto deste Trabalho.

Encerramos, assim, nossos comentários a respeito dos princípios jurídicos relacionados à tributação, que, conforme ressaltado, devem ser inexoravelmente observados, sob pena de inconstitucionalidade, especialmente quando do exercício da competência tributária, assunto sobre o qual passamos a dissertar.

---

<sup>129</sup> ICMS – teoria e prática. p. 211.

## CAPÍTULO IV

### COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

#### 1. Conceito de Competência Tributária

O poder tributário consiste na prerrogativa de que gozam os Estados soberanos de impor o ônus da tributação a todos os cidadãos que a eles se submetem. Apesar de incontrastável e absoluto, o poder tributário não autoriza o Estado a atuar discricionariamente, ignorando o direito dos contribuintes<sup>130</sup>.

Em nosso país, Estado de direito constitucional, o exercício de tal poder encontra-se exaustiva e rigidamente disciplinado no seio da Constituição Federal. A tributação somente pode ocorrer com atenção e respeito a uma série de direitos e garantias que assistem aos contribuintes e formam o sistema constitucional tributário brasileiro.

---

<sup>130</sup> Cf. FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA: “O poder tributário reflete a força soberana do Estado, que é extensiva a todos aqueles que são submetidos a tal poder de coação. Não quer isto significar que possa o Estado anular ou ignorar os direitos dos indivíduos. Muito pelo contrário. Segundo as normas reguladoras das atividades do Estado Moderno, os

Apesar de todas as garantias e proteções aos contribuintes encerradas na Constituição Federal do Estado brasileiro, a tal instrumento normativo não foi legada a tarefa de criar tributos<sup>131</sup>. A Carta Constitucional apenas define rigidamente as características de cada espécie tributária e distribui, entre os entes federativos, a aptidão de criá-las, ou seja, a competência legislativa para a criação do tributo *in abstracto* ou tão-somente a competência tributária.

A esse respeito, SIDNEY SARAIVA APOCALYPSE<sup>132</sup> assevera que:

“Como já afirmamos, em outras oportunidades, a Constituição não institui este ou aquele tributo, mas tão-só distribui competências tributárias, o que se convencionou chamar de ‘discriminação constitucional de rendas’, que para nós se configura como discriminação de competências tributárias”.

Mas, afinal, o que é competência tributária? Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>133</sup>:

“Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.

“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

---

tributos devem ser arrecadados sem lesão dos direitos garantidos aos particulares. A arrecadação se efetiva harmonizando os Direitos do Estado com os Direitos Individuais. Manual de direito tributário. p. 55.

<sup>131</sup> Cf. GERALDO ATALIBA, “[...] as constituições não criam impostos, mas a competência para instituí-los”. Sistema constitucional tributário brasileiro. p. 118.

<sup>132</sup> O município e o imposto sobre o solo criado. Revista de estudos tributários. n.º 1. p. 29.

<sup>133</sup> Curso de direito tributário. p. 217-218.

Para FABIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA<sup>134</sup>, competência tributária é o: “[...] poder conferido aos vários níveis de governo que se conjugam no estado federal para instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos discriminados pela Constituição Federal”.

Já ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>135</sup> define: “[...] competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”. LUCIANO AMARO<sup>136</sup>, comungando da mesma opinião, salienta: “[...] competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

Com base nas definições trazidas acima, adotaremos, para fins desta Dissertação, competência tributária como aptidão dos entes tributantes para legislar sobre os tributos prescritos na Carta Maior, criando-os.

## **2. Repartição das competências tributárias**

Tomando tal significado como base, cientes de que a arrecadação de tributos é o meio pelo qual o Estado custeia suas atividades e recordando que a Carta Maior vigente privilegia o princípio da federação, salta aos olhos o motivo pelo qual há que se falar em repartição das competências tributárias.

Somente por meio desse artifício a União Federal, os Estados e os Municípios podem obter recursos para atender às suas necessidades mais comuns. Nessa medida, “[...] *o poder de criar tributos* é repartido entre os vários entes políticos, de

---

<sup>134</sup> O problema das competências tributárias e das discriminações de rendas em face das exigências do estado moderno. p. 25.

<sup>135</sup> Curso de direito constitucional tributário. p. 437.

<sup>136</sup> Direito tributário brasileiro. p. 91.

modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”<sup>137</sup>.

A esse respeito, recorreremos às palavras de FÁBIO FANUCCHI<sup>138</sup>:

“Se o poder impositivo fosse outorgado genericamente a todos os entes que podem tributar internamente, a cada fator de demonstração de capacidade contributiva poderiam concorrer imposições de poderes diversos. Então, a fim de evitar que isso se verifique, em detrimento do sujeito passivo, para que ele não seja obrigado a contribuir para a União, para as unidades federadas e para os Municípios, porque em dado instante demonstrou possuir capacidade para participar monetariamente da sustentação dos encargos públicos, é que o instrumento de organização estatal dita como deve ser distribuída a cada ente a competência para exigir prestação monetária calcada nesta ou naquela manifestação econômica capaz de gerar tributação”.

Frente ao preceito que exalta o pacto federativo e a independência dos poderes estatais, evidencia-se a importância de outorgar a cada Estado-Membro brasileiro poder para a criação de tributos, na medida em que o produto de sua arrecadação servirá para custear suas atividades-fim.

### **3. Exercício das competências tributárias, seus limites e o estado de sujeição dos contribuintes**

A competência tributária prescrita pela Constituição Federal e repartida entre os diversos Estados-Membros encontra-se integralmente limitada à lei – em

---

<sup>137</sup> Cf.: LUCIANO AMARO. Curso de direito tributário. p.91.

<sup>138</sup> Curso de direito tributário brasileiro. p. 43.

respeito ao já mencionado princípio da legalidade – e se esgota na lei. Após seu exercício, com a criação do tributo por meio da edição de lei pelo Legislativo dos entes federativos, não há mais que se falar em competência tributária, mas tão-somente em capacidade tributária ativa – a capacidade de arrecadar e cobrar tributo.

Além dos limites impostos pela Lei Máxima – cuja violação implica a inconstitucionalidade da norma prescrita para criação de tributo –, o exercício da competência tributária encontra-se condicionado à indeclinável observação dos inúmeros princípios constitucionais direta ou indiretamente relacionados com a tributação.

A despeito disso, como bem entende ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>139</sup>, a competência tributária exercida adequadamente, com respeito e observância das prescrições constitucionais – especialmente aquelas erigidas sob a forma de princípios –, imputa aos potenciais contribuintes o estado genérico de sujeição, consistente na adequação hipotética do contribuinte à norma jurídica tributária. O titular da competência tributária goza da plena capacidade de obrigar terceiros a arcar com o ônus tributário sempre que estes incidirem na prática das condutas delineadas na norma jurídica tributária.

#### **4. Espécies de competência tributária**

Lastreada na repartição das competências tributárias, a doutrina pátria a discrimina em algumas modalidades, as quais serão brevemente explicitadas a seguir<sup>140</sup>.

A chamada competência privativa é atribuída pela Constituição Federal à União Federal, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, de forma individual e

---

<sup>139</sup> Curso de direito constitucional tributário. p. 442.

<sup>140</sup> Alguns autores, como LUCIANO AMARO, entendem que tal classificação da competência tributária não guarda qualquer rigor científico, mas que, apesar disso, merece menção por possuir “alguma utilidade didática”. Direito tributário brasileiro. p. 93.

exclusiva. Apenas determinado ente político pode tributar certa conduta intersubjetiva, excluindo-se a competência dos demais entes sobre ela.

A competência residual, por sua vez, autoriza a instituição de tributos cujos elementos não estejam previstos no texto constitucional. Na Carta vigente em nosso país, a única hipótese de competência residual encontra-se prescrita no artigo 154 daquele compêndio normativo, e somente a União Federal detém tal competência.

A União Federal foi agraciada com outra espécie de competência tributária, que lhe é exclusiva. Trata-se da competência extraordinária, que possibilita àquele ente federativo, por exemplo, a aptidão para instituir tributos na iminência ou no caso de guerra externa. Cessadas as causas extraordinárias de criação desses tributos, é de rigor sua supressão gradativa, de modo a se restabelecer a situação preexistente, em conformidade com os ditames constitucionais.

Já a competência comum implica a possibilidade de instituição de determinada espécie de tributo pelos diversos titulares de competência tributária, quais sejam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A designação “comum”, que foi outorgada a tal espécie de competência, pode gerar confusões por parte do Cultor do Direito, motivo pelo qual é criticada pela Doutrina pátria<sup>141</sup>.

## **5. Características da Competência Tributária**

Ao tratar das características da competência tributária, valemo-nos da abrangente proposta didática de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>142</sup>. Para o ilustre

---

<sup>141</sup> LUCIANO AMARO ressalta que o uso do termo “competência comum” poderia levar à idéia de que existe um setor em que o poder de tributar é comum, “[...] ou seja, uma área em que todos os entes políticos tivessem aptidão para criar tributos, que se superporiam uns aos outros”. Curso de direito tributário. p.94.

<sup>142</sup> Curso de direito constitucional tributário. p. 451 e seguintes.

tributarista, trata-se da privatividade, da indelegabilidade, da incaducabilidade, da inalterabilidade, da irrenunciabilidade e da facultatividade, que serão debatidas adiante.

A Carta Maior vigente concedeu privatividade aos entes federativos para instituir, cobrar e fiscalizar os tributos de sua competência, o que significa dizer que os entes políticos detêm exclusividade para exercer as competências tributárias que lhes foram outorgadas pelo Poder Constituinte originário.

A privatividade da competência tributária implica dois efeitos: um positivo, ao autorizar o ente político a criar norma instituidora de tributo, e outro negativo, ao inibir os outros entes federativos de estabelecer normas para a criação de tributo que não pertença à sua competência.

Em relação à indelegabilidade, cabe ressaltar que a pessoa política que recebe determinada competência tributária não pode delegá-la, ainda que parcialmente, a outros entes tributantes. Tal indelegabilidade se sustenta, ainda que o titular da competência tributária não a exerça, deixando de criar o tributo *in abstracto*.

A incaducabilidade refere-se ao fato de que a Constituição Federal não prescreveu um lapso temporal para o efetivo exercício da competência tributária. O não exercício de determinada competência tributária pelo seu titular não implica a perda da capacidade de estabelecer a norma tributária criadora de tributos<sup>143</sup>.

No que toca à irrenunciabilidade, compete-nos salientar que os entes federativos não podem renunciar às competências que lhes foram outorgadas pela Constituição Federal. Apesar de qualquer anseio em tal sentido, as competências

---

<sup>143</sup> Em relação à incaducabilidade, vale salientar que o Texto Maior prescreve competências tributárias que ainda não foram exercidas pelos seus titulares, como ocorre com o Imposto sobre Grandes Fortunas, prescrito no artigo 153, VII. Apesar disso, e justamente em razão da incaducabilidade da competência tributária, a União Federal – titular de tal

tributárias permanecerão sempre no seio constitucional, mesmo que deixem de ser exercidas por seus titulares, e de lá somente serão extirpadas por meio de alteração da Carta Constitucional vigente.

A inalterabilidade das competências tributárias, como é óbvio, decorre do fato de que a competência não pode ser alterada pelos seus titulares. Uma vez atribuída determinada competência tributária pela Constituição Federal, somente por meio da alteração de tal veículo normativo, determinada competência tributária poderá ser alterada<sup>144</sup>.

Quanto à facultatividade, cumpre ressaltar que os entes federativos podem deixar de exercer as competências que lhes são outorgadas pelo texto constitucional conforme sua conveniência e interesse. Inexiste prescrição constitucional de prazo para o exercício da competência tributária, o que evidencia ainda mais que o Legislativo do ente federativo poderá sempre optar por instituir ou não o tributo.

É indispensável ressaltar que PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>145</sup> discorda de três das características da competência tributária mencionadas acima. Segundo o eminente doutrinador, a privatividade, a inalterabilidade e a facultatividade são verdadeiramente insustentáveis.

Segundo o referido autor, a privatividade não pode ser tomada como regra, na medida em que esbarra na exceção da União Federal poder instituir tributos extraordinários, alheios à sua competência. No tocante à inalterabilidade, salienta que a competência tributária é plenamente modificável mediante os meios constitucionalmente

---

competência – pode exercê-la em qualquer instante que julgar conveniente, devendo, para tanto, tão-somente respeitar as prescrições constitucionais já mencionadas ao longo desta dissertação.

<sup>144</sup> É importante salientar que a inalterabilidade aqui mencionada como característica das competências tributárias se refere à impossibilidade de as pessoas políticas alterarem os elementos da competência legislativa que lhes é outorgada pela Constituição Federal, e não à impossibilidade de alteração das competências tributárias encerradas na Carta Maior.

<sup>145</sup> Curso de direito tributário. p. 223-224.

previstos<sup>146</sup>. Por fim, em relação à facultatividade, o doutrinador assevera que, em razão de o ICMS ser um tributo nacional, que relaciona todos os Estados da Federação, tal imposto jamais poderia deixar de ser instituído, sob pena, justamente, de ferir o ideal federativo.

## **6. Possibilidade de alteração das competências tributárias**

Dadas as características do atual sistema constitucional tributário brasileiro, cujos aspectos de rigidez e exaustividade foram amplamente abordados, muitos são os questionamentos quanto à possibilidade de alteração das competências tributárias. Parece-nos claro que tais questionamentos advêm do fato de as competências tributárias se encontrarem prescritas exaustivamente no seio da Constituição Federal vigente, o que evidencia que, para alterá-las, é indispensável alterar o próprio Texto Magno.

A Carta Maior é fruto do trabalho do Poder Constituinte originário e somente pode ser alterada por meio de ação do Poder Constituinte derivado, que, para fazê-lo, deve observar uma série de requisitos prescritos pela própria Constituição Federal. A respeito da possibilidade de alteração das competências tributárias trazidas pela Carta Maior vigente, merece menção o entendimento perfilado por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>147</sup>:

“A alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional, e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza. Se aprouver ao legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio ‘federação e autonomia dos

---

<sup>146</sup> Vide nota de rodapé n.º 144.

municípios’. A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves”.

Ao comentar a respeito da inalterabilidade das competências tributárias, ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>148</sup> ressalta que “[..] o que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, matéria *sob reserva de emenda constitucional*”.

Qualquer norma tendente a modificar as competências tributárias deve respeitar as matérias constitucionais que não são passíveis de alteração, mesmo por meio da edição de Emendas-Constitucionais. Devem ser observadas, em última análise, as limitações materiais, circunstanciais e procedimentais, novamente abordadas abaixo, com enfoque na matéria tributária. É o que confirma CRISTIANE MENDONÇA<sup>149</sup>:

“Não se vislumbra, no âmbito do sistema constitucional vigente, impedimento à atuação do legislador constituinte derivado para empreender mudanças de ordem formal ou material, no feixe de competência legislativo-tributária. É bem verdade que a modificação de seus contornos, via emenda constitucional, não pode materializar qualquer tendência de abolição das cláusulas pétreas, mormente a forma federativa de Estado, a separação dos Poderes e os direitos e as garantias individuais.

“Tendo em vista que o Congresso Nacional possui, por um lado – art. 60, caput –, permissão constitucional para reformar o texto da constituição e, por outro, não está impedido de promover

---

<sup>147</sup> Curso de direito tributário. p. 223-224.

<sup>148</sup> Curso de direito constitucional tributário. p. 590.

<sup>149</sup> Competência tributária. p. 286-287.

alterações no espectro da competência legislativo-tributária desenhada originariamente pela Assembléia Nacional Constituinte, não há como sustentar a característica da inalterabilidade da competência, sob esse ângulo”.

Passemos, então, às prelecionadas limitações constitucionais ao exercício do Poder Constituinte derivado em matéria tributária.

Na perspectiva das limitações materiais, a alteração da competência tributária deve-se ater estritamente aos direitos e garantias individuais, à forma federativa de Estado, ao voto direto, secreto, universal e periódico e à separação dos Poderes. Caso a norma modificadora não respeite tais elementos, padecerá, inequivocamente, de inconstitucionalidade.

As normas tendentes a alterar as competências tributárias também não podem ser instituídas em determinadas circunstâncias, tal qual na vigência de intervenção federal, estado de defesa ou estado de sítio. Os eventos que ensejam tais medidas de exceção ferem a estabilidade necessária à produção legislativa e, nessa medida, toda e qualquer norma tendente a alterar a competência tributária produzida sob tal cenário será inconstitucional.

Resta sublinhar que as normas eventualmente editadas com o escopo de alterar as competências tributárias devem seguir um rito predeterminado pela própria Constituição Federal. Tal procedimento determina, por exemplo, que uma Emenda Constitucional não possa ser reapresentada na mesma sessão legislativa em que ocorreu a rejeição.

Além das limitações mencionadas, existem outras tantas que se encontram implícitas na Carta Maior vigente. Merece destaque, como exemplo, a vedação clara e

evidente de que o dispositivo que regulamenta o procedimento de alteração constitucional não pode ser extirpado do sistema constitucional, conforme já mencionado anteriormente.

Em reforço à questão ora debatida, pede-se vênia para transcrever brilhante lição de REGINA HELENA COSTA<sup>150</sup> a respeito do assunto:

“Dessa constatação, extraem-se, facilmente, duas conseqüências relevantíssimas para a adequada compreensão dos parâmetros a serem observados para que uma proposta de reforma tributária seja viável. A primeira, consistente no fato de que, se a Constituição brasileira é rígida, por contemplar um processo especial para sua modificação mais complexo do que aquele previsto para a elaboração de uma lei ordinária, tal rigidez transmite-se ao Sistema Tributário Nacional, que somente pode ser modificado, em sua estrutura básica, por meio de emenda constitucional.

“E a segunda conseqüência, segundo a qual toda modificação a ser implementada no plano infraconstitucional deverá atentar às balizas preestabelecidas na Lei Maior, o que resulta na pequena liberdade outorgada aos legisladores ordinário e complementar para dispor sobre a tributação.

“Essa diminuta liberdade encerra limitações que merecem exame. As primeiras limitações a serem registradas são as chamadas “cláusulas pétreas”, normas constitucionais que consignam valores imutáveis para o Estado Brasileiro. Estampadas no art. 60, § 4º da Constituição, interessam de perto ao objeto tratado as referentes à impossibilidade de, por meio de emenda constitucional, veicular-se qualquer dispositivo que

---

<sup>150</sup> Proposta de reforma tributária. p. 6.

conduza à abolição da forma federativa de Estado e dos direitos e garantias individuais.

“A Federação, classicamente, é a forma de Estado consubstanciada na autonomia recíproca entre a União e os Estados-Membros. No Brasil, a Federação conta com tríplice ordem jurídico-política, diante da autonomia igualmente outorgada aos Municípios.

“Assim, seja qual for a proposta de alteração do sistema tributário, deverá ela observar, necessariamente, a repartição de competências inerente ao modelo federativo adotado.

“Também os direitos e garantias individuais constituem barreiras intransponíveis à modificação do sistema tributário, uma vez que limitam a própria ação estatal de exigir tributos”.

Concluimos que as competências tributárias são passíveis de alteração, desde que se proceda também à alteração do próprio texto constitucional, por meio de Emenda à Constituição, na medida em que as competências legislativas em matéria tributária residem no prelecionado veículo normativo.

Repisa-se que as Emendas Constitucionais tendentes a alterar as competências tributárias deverão sempre respeitar as limitações impostas ao seu exercício pelo próprio Texto Magno, merecendo destaque, em matéria tributária, a proteção à federação e aos direitos dos contribuintes erigidos sob a forma de princípios constitucionais tributários.

## CAPÍTULO V

### ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS

#### 1. Considerações Preliminares

O presente assunto – arquétipo constitucional dos tributos – está diretamente ligado à questão das competências tributárias e foi segregado em capítulo distinto por mera conveniência didática.

Conforme salientamos, a Constituição Federal é uma Carta de competências legislativas, entre as quais merecem destaque aquelas voltadas à outorga de aptidão para a instituição de tributos *in abstracto* pelo legislador da União Federal e dos Estados-membros. Trata-se da competência tributária.

A Constituição Federal não cria tributos, mas autoriza os entes tributantes a fazê-lo por meio de produção legislativa adequada a tal finalidade. A norma oriunda de tal processo somente será constitucional se respeitar os ditames da Carta Maior.

Ao proceder à mencionada outorga de competências tributárias, a Constituição Federal, cujo sistema tributário é rígido e exaustivo, não deixou o exercício da aptidão tributária à mercê dos legisladores dos entes tributantes. Ela descreveu em seu próprio bojo os elementos essenciais da norma jurídica tributária, criando uma norma-padrão de incidência tributária ou arquétipo constitucional dos tributos.

Sobre o assunto, destacamos a doutrina de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>151</sup>:

“A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível das várias espécies e subespécies de tributos”.

No mesmo sentido, ressalta-se o magistério de AIRES BARRETO<sup>152</sup>:

“Facialmente informe, mas já insculpido nos seus traços ligeiros, o tributo se predefine na Constituição mesma.

“Obviamente, não se têm os contornos nítidos da hipótese de incidência, reservados à lei ordinária. Não obstante, cinzelada está a sua prefiguração, inscrita pela indicação da síntese do critério material, ou pela eleição dos contribuintes possíveis.

“Singela é a comprovação de estar o tributo predefinido na Constituição”.

---

<sup>151</sup> Curso de direito constitucional tributário. p. 437.

<sup>152</sup> Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. p. 34.

Considerando que a Carta Maior contempla os prelecionados elementos essenciais dos tributos e que os legisladores dos entes tributantes, ao exercerem as competências tributárias que lhes foram outorgadas, devem guardar atenção e respeito aos preceitos constitucionais, faz-se claro e inquestionável que a norma instituidora do tributo – regra-matriz de incidência tributária – deve conformar elementos que correspondam àqueles trazidos na Constituição Federal como informadores do arquétipo constitucional dos tributos, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

## **2. Critérios informadores do arquétipo constitucional tributário e da regra-matriz de incidência tributária**

A regra-matriz de incidência tributária nada mais é do que a denominação outorgada pela Doutrina à norma tributária que contempla todos os elementos essenciais para a efetiva criação do tributo. O arquétipo constitucional dos tributos, como salientamos, consiste na prescrição constitucional desses elementos essenciais.

Os elementos indispensáveis que integram a regra-matriz de incidência e constam na Carta Maior – denominados critérios – estão presentes tanto no antecedente da norma tributária que institui o tributo *in abstracto* quanto em seu conseqüente. No primeiro, temos: (i) critério material; (ii) critério espacial; e (iii) critério temporal. Já no segundo, encontramos: (iv) critério quantitativo; e (v) critério pessoal.

Traçaremos sucintas considerações a respeito dos critérios mencionados.

### **2.1. Quanto ao antecedente da norma**

Analisando o antecedente da norma de tributação, encontramos os critérios referentes à descrição e à fixação, no tempo e no espaço, da conduta tributável. Nas

palavras de ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>153</sup>, são fatores indispensáveis para a realização da hipótese de incidência:

“Os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência, necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar. O acontecimento do núcleo e elementos adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminados, implícita ou expressamente, pela regra jurídica”.

Passemos a tais critérios.

### **2.1.1. Critério material**

O critério material é o núcleo do antecedente da norma tributária. Consiste na descrição da conduta fática que, se, e quando ocorrer no mundo fenomênico, dará ensejo à instauração do liame obrigacional tributário. Tal descrição se dá pela enunciação de verbo, que designa a conduta e sempre estará acompanhado de um complemento, o qual faz menção ao objeto dessa conduta.

Não é incomum encontrar excertos doutrinários mencionando o critério material como descrição objetiva do fato sobre o qual se pretende fazer incidir a norma tributária. Tal entendimento, em nosso ver, é equivocado, na medida em que a descrição objetiva do fato só se dá pela “[...] compostura integral da hipótese tributária, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos”<sup>154</sup>.

---

<sup>153</sup> Teoria geral do direito tributário. p. 301.

<sup>154</sup> Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO. Curso de direito tributário, p. 257.

Ao contemplar a hipótese da norma tributária, deve o intérprete segregar o que se refere ao critério material e o que se refere aos critérios espacial e temporal. A respeito dessa abstração, e firmando nossas considerações sobre o critério material, trata a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>155</sup> a seguir transcrita:

“Para obviarmos tal empecilho, é preciso fazer abstração absoluta dos demais critérios (o que só é possível no plano lógico-abstrato) e procurar extrair não o próprio fato, mas outro evento que, uma vez condicionado no tempo e no espaço, venha a transformar-se no fato hipoteticamente descrito. Dessa abstração emerge sempre o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerrem um fazer, um dar, ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, ‘vender mercadorias’, ‘industrializar produtos’, ‘ser proprietário de bem imóvel’, ‘auferir rendas’, ‘prestar serviços’, ‘construir estradas’, ‘pavimentar ruas’ etc. “Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento”.

### **2.1.2. Critério espacial**

O critério espacial da regra-matriz de incidência proporciona posicionamentos diversos entre os maiores expoentes da Doutrina pátria. Independentemente do entendimento abraçado, parece-nos óbvio que tal aspecto não deve ser limitado à área territorial do ente tributante a que se refere a exação, ou ainda ao plano de eficácia territorial da norma que criou o tributo propriamente dito. O critério espacial compreende muito mais que isso.

---

<sup>155</sup> Teoria da norma tributária. p. 124-125.

Ele se refere ao local onde a conduta delineada no critério material deve ocorrer para que sobre ela se irradiem os efeitos prescritos pela norma tributária. É o delimitador do local onde se dá a ocorrência da conduta ensejadora de tributação.

A esse respeito, assim se manifestou PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>156</sup>:

“Revela o estudo do critério espacial das hipóteses tributárias porque nele se precisam os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico [...]

“Pois bem, o critério espacial encerra os elementos que nos permitirão reconhecer a circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência daquele evento”.

### **2.1.3. Critério temporal**

O critério temporal da norma-padrão de incidência, por seu turno, faz referência ao momento em que se consuma a conduta fática passível de tributação, ensejando, conseqüentemente, o nascimento da obrigação tributária. É o que esclarece MÁRCIO SEVERO MARQUES<sup>157</sup>:

“[...] aspecto temporal da norma tributária diz respeito ao momento (circunstância de tempo) de ocorrência do fato imponible, ou seja, o instante em que a lei determina a incidência do tributo e o nascimento da relação jurídica tributária”.

---

<sup>156</sup> Teoria da norma tributária. p. 130

<sup>157</sup> Classificação constitucional dos tributos. p. 121.

No mesmo percalço, seguem as palavras de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>158</sup>:

“[...] o aspecto temporal consiste na fixação de um determinado momento em que se deve reputar acontecida a materialidade do tributo, tendo em vista que a norma deve conter a circunstância de tempo, certo e determinado”.

## 2.2. Quanto ao conseqüente da norma

Em relação ao conseqüente da norma tributária, encontramos os critérios responsáveis pela delimitação do liame surgido com a consumação da conduta tributável, prescrita no antecedente normativo em dado espaço e átimo de tempo. São os aspectos quantitativo e pessoal.

### 2.2.1. Critério quantitativo

O critério quantitativo, como sua denominação anuncia, refere-se ao *quantum* envolvido na obrigação tributária, ou, em últimas palavras, quanto deverá ser pago a título de tributo. Tal valor somente será passível de apuração por meio da conjugação de dois elementos: base de cálculo e alíquota.

Assim salienta GERALDO ATALIBA<sup>159</sup>:

“**44.6** Não basta para a fixação do *quantum debeatur* a indicação legal da base imponible. Só a base imponible não é suficiente para a determinação *in concretu* do vulto do débito tributário, resultante de cada obrigação tributária.

---

<sup>158</sup> Curso de direito tributário. p. 182.

<sup>159</sup> Hipótese de incidência tributária. p. 114 – 115.

“A lei deve estabelecer outro critério quantitativo que – combinado com a base imponible – permita a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponible. Assim, cada obrigação tributária se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponible e a alíquota”.

A base de cálculo é a grandeza eleita pelo legislador para sofrer os efeitos da tributação. Segundo os sempre precisos ensinamentos de GERALDO ATALIBA<sup>160</sup>, corresponde a:

“**43.1** [...] uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*. [...]

“A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.) É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua.

“O aspecto material da h.i. é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da h.i. é sempre passível de medição.”

A base de cálculo, ao dimensionar a intensidade do comportamento relacionado no cerne do fato jurídico, confirma ou infirma a natureza jurídica do tributo prescrito pela norma tributária, na medida em que, como bem ressaltou AIRES

---

<sup>160</sup> Hipótese de incidência tributária. p. 108.

BARRETO<sup>161</sup>, “[...] é no aspecto material da hipótese de incidência que, por seus atributos, encontramos a suscetibilidade de apreciação e dimensionamento, com vista à estipulação do objeto da prestação”.

A incongruência entre o critério material de determinado tributo e sua base de cálculo credencia esse último, ao revés de confirmar a qualidade da materialidade da exação, infirmá-la, apontando possível vício na formulação legislativa resultado do exercício da competência tributária esculpida na Carta Maior.

A alíquota, por seu turno, diz respeito à parte, à fração da base de cálculo a que corresponderá ao *quantum* a ser entregue aos cofres públicos a título de tributo. Segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>162</sup>:

“[...] a alíquota será aplicada somente depois que o fato escolhido para base de cálculo, sob a ação do método de conversão, transfigurou-se em cifra, de modo que a alíquota sempre e logicamente representa uma parcela deste fato já transfigurado em cifra, e não daquele outro fato que condicionou a variação da alíquota”.

### 2.2.2. Critério pessoal

O critério pessoal da regra-modelo de incidência aponta os sujeitos de direito que integrarão a relação jurídica tributária: a parte que detém o dever jurídico de entregar certa parcela de seu patrimônio ao Estado e a pessoa que goza do direito subjetivo de receber tal montante. Trata-se, respectivamente, dos sujeitos passivo e ativo da obrigação tributária.

---

<sup>161</sup> Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. p. 50.

Acerca do tema, assim pontifica ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>163</sup>:

“A relação jurídica irradia-se depois da incidência da regra jurídica sobre a sua hipótese de incidência. A irradiação da relação jurídica é um efeito (consequência) jurídico da incidência da regra jurídica.

“A relação jurídica tem dois pólos: o positivo e o negativo. A pessoa (física ou jurídica) é o único pólo admissível das relações jurídicas. Por isso, toda e qualquer relação jurídica (inclusive a que atribuiu direito real ao sujeito ativo) é sempre pessoal: entre pessoa e pessoa, nunca entre pessoa e coisa.

“A pessoa que se encontra no pólo negativo assume a posição jurídica de sujeito passivo na relação jurídica. A pessoa que tomar lugar no pólo positivo assume a posição jurídica de sujeito ativo”.

Segundo GERALDO ATALIBA<sup>164</sup>, sujeito ativo “[...] é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Essa designação compõe a h.i., integrando seu aspecto pessoal”.

Sujeito passivo, para PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>165</sup>, “[...] é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação”.

A respeito da norma-padrão de incidência tributária, cabe salientar que é indispensável a conjugação dos cinco critérios ora analisados para que seja possível a

---

<sup>162</sup> Teoria geral do direito tributário. p. 344.

<sup>163</sup> Teoria geral do direito tributário. p. 307.

<sup>164</sup> Hipótese de incidência tributária. p. 83.

<sup>165</sup> Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 150.

criação do tributo *in abstracto*. Sem um desses aspectos, a norma tributária não é hábil para instaurar o liame obrigacional tributário.

Passemos, sem mais delongas, ao objeto de estudo do presente Trabalho: as alterações perpetradas à ordem constitucional brasileira, no tocante ao arquétipo constitucional do ICMS – Importação, e à manutenção da transferência de titularidade como núcleo da materialidade da prelecionada exação.

## CAPÍTULO VI

### A EMENDA CONSTITUCIONAL 33/01 E O “NOVO” ICMS – IMPORTAÇÃO

#### MANUTENÇÃO DA “TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE” COMO NÚCLEO CONSTITUCIONAL DA MATERIALIDADE DO ICMS – IMPORTAÇÃO

##### 1. Considerações preliminares

A Constituição Federal de 1988 encerra em seu bojo o arquétipo do ICMS, ou seja, todos os elementos relevantes para a fisionomia jurídica desse tributo. As situações passíveis de compor a materialidade do ICMS foram total e integralmente prescritas pelo artigo 155, II da Carta Maior<sup>166</sup>, restando muito pouco à discricionariedade dos entes políticos detentores da competência tributária atinente à exação em comento, devendo esses, em tudo, aterem-se aos limites constitucionalmente prescritos para sua instituição.

---

<sup>166</sup> Redação atual:

“Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

“[...]

A singela observação do dispositivo constitucional mencionado evidencia que são três as possíveis hipóteses de incidência do ICMS prescritas pela Carta vigente, quais sejam: (i) realizar operações de circulação de mercadorias; (ii) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; e (iii) prestar serviços de comunicação.

Em razão do corte metodológico adotado, o objeto de estudo deste trabalho diz respeito à hipótese concernente à realização de operações de circulação de mercadorias, motivo pelo qual deixaremos de analisar as demais materialidades possíveis do ICMS.

Ressaltamos que a hipótese constitucional referente às operações de circulação de mercadorias desdobra-se, ainda, em determinadas modalidades específicas, compreendendo operações de circulação de mercadorias realizadas internamente, em dado Estado da Federação, entre Estados e até mesmo entre países estrangeiros e o Brasil. A última – ICMS incidente sobre operações de circulação de mercadorias advindas do exterior – consiste no objeto central deste Trabalho<sup>167</sup>.

## **2. ICMS – Importação: problema antigo, porém atual**

Não é de hoje que a incidência de ICMS sobre a importação de bens e mercadorias do exterior<sup>168</sup> assombra os operadores do Direito e os contribuintes, pois, como assinala SHUBERT DE FARIAS MACHADO<sup>169</sup>, “há mais de trinta anos as Fazendas Estaduais tentam alcançar com o ICM as importações dos bens em geral”.

---

“II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]”.

<sup>167</sup> Motivo pelo qual deixaremos de analisar a circulação de mercadorias internamente nos Estados da Federação brasileira, bem como aquelas realizadas entre Estados.

<sup>168</sup> Ressaltamos desde já que importação é, nas palavras de J. X. CARVALHO DE MENDONÇA, “[...] a colocação de produtos ou mercadorias estrangeiras no mercado brasileiro. São as mercadorias que entram para consumo”. Tratado de direito comercial brasileiro. v. 1. p. 261.

<sup>169</sup> “A EC 33 e o ICMS na Importação”. O ICMS e a EC 33. p. 209.

Remonta a 1983 a introdução do ICMS – Importação (então ICM) na Constituição então vigente, por meio da edição da Emenda Constitucional n.º 23/83, conhecida por “Emenda Passos Porto”<sup>170</sup>. Tal comando normativo prescreveu a cobrança do ICM sobre operações relativas à circulação de bens e mercadorias oriundos do exterior efetuadas por produtores, comerciantes e industriais<sup>171</sup>.

Desde a introdução da competência tributária para criação da exação em comento na ordem constitucional brasileira, seu fato imponível sempre correspondeu à realização de compra e venda de mercadorias, atingindo tão-somente os adquirentes de mercadorias para fins de comércio, com finalidade de lucro, ou para fins de industrialização do bem adquirido e posterior comercialização do respectivo produto, também com finalidade de lucro.

É evidente, portanto, que a incidência do ICMS – Importação sempre atingiu a realização de operações que compreendessem transferência de titularidade de bens, contrariando, assim, os anseios tributantes dos Estados-Membros, que sempre objetivaram fazer tal exação incidir sobre qualquer circulação de bem, ainda que meramente física.

Acerca disso, é oportuna a transcrição das palavras de MARCELO VIANA SALOMÃO<sup>172</sup>:

---

<sup>170</sup> Segundo ROQUE ANTONIO CARRAZZA, os Estados sempre tentaram cobrar o ICMS – Importação, mesmo antes de sua previsão constitucional. Veja-se: “[...] os Estados, com base em legislação ordinária, tentaram (em vão) tributar, a título de ICM, ainda que a descoberto de previsão constitucional”. ICMS, p. 58.

<sup>171</sup> A respeito do assunto, merecem destaque as considerações de MARCELO VIANA SALOMÃO: “Com isso, iniciamos a parte sombria de nossa história, ou melhor, da vida do ICM, pois, passando por cima desta jurisprudência do STF, os Estados, através de forte *lobby*, conseguiram aprovar a Emenda Constitucional 23/83 (Emenda ‘Passos Porto’), a qual, dentre outras coisas, inseriu na Constituição da época autorização expressa para que Estados cobrassem ICM dos *produtores, industriais e comerciantes* também quando eles importassem *bens e mercadorias*”. “O ICMS na Importação após a Emenda Constitucional nº 33/2001”. O ICMS e a EC 33. p. 146.

<sup>172</sup> O ICMS e a EC 33. p. 144.

“[...] se passaram quase trinta anos até que se pacificasse o entendimento de que efetivamente o ICM era um imposto sobre *operações* (negócios jurídicos), e não sobre *circulação física*, como pregavam os Estados.

“Entende-se, hoje, com tranquilidade, que a circulação visada por tal tributo é a *jurídica*, ou seja, aquela que significa *transferência do título de propriedade*.

“Por isso, afirmamos, sem medo de errar, que aquele imposto só incidia com a transferência de titularidade de mercadorias”.

Constitui objetivo da presente Dissertação demonstrar que, desde sempre, e ainda hoje, mesmo após as alterações legislativas perpetradas pela Emenda Constitucional n.º 33/01, o ICMS – Importação somente é passível de incidência sobre operações jurídicas, ou seja, sobre negócios jurídicos onde houver transferência de titularidade dos objetos trazidos do exterior, como será ressaltado logo adiante.

### **3. ICMS – Importação na Constituição Federal de 1988**

Cumpre, antes de seguirmos, analisar o ICMS – Importação segundo a formatação que lhe foi conferida pela Constituição Federal vigente em sua redação original.

O Poder Constituinte originário da Carta de 1988, entendendo por bem conservar a incidência do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias importadas – tal qual se dava na ordem até então vigente –, assim prescreveu a competência tributária para instituição da exação examinada<sup>173</sup>:

---

<sup>173</sup> Redação original da Constituição Federal de 1988, posteriormente alterada pela Emenda Constitucional n.º 3/93.

“Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

“I – impostos sobre:

“[...]

“b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

“[...]

“§2º – O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

“I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado, ou pelo Distrito Federal;

“[...]

“IX – incidirá também:

“a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço; [...]”.

A simples análise desse dispositivo deixa claro que o ICMS – Importação somente poderia incidir sobre operações referentes à circulação de mercadorias. Para melhor compreender a extensão da materialidade do tributo em questão, é imprescindível definirmos os conceitos dos termos: operação, circulação e mercadoria.

### **3.1. Operações**

O ICMS – Importação não incide sobre “mercadorias” ou sobre sua “circulação”, na medida em que o mandamento nuclear de sua hipótese de incidência é o

termo “operações”. É o que salientam GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>174</sup>:

“O conceito nuclear da materialidade da hipótese de incidência do ICMS é o de operações. Esta é, efetivamente, uma expressão substantiva de descrição constitucional do tributo; é o núcleo em torno do qual se constrói a própria descrição do campo material de competência dos Estados. Os demais termos, constantes dessa locução constitucional, são adjetivos em torno do substantivo **operações**”.

Merecem destaque as palavras de HAMILTON VALENTE FERREIRA<sup>175</sup>, para quem o “[...] imposto não incide sobre a circulação propriamente dita, nem sobre a saída de mercadorias, mas sobre *operações* relativas à circulação de mercadorias”.

Partindo desse pressuposto, nada mais importante que conhecer o conceito do termo “operações”. Apesar de o mesmo comportar diversos significados possíveis, parece-nos apontar para a idéia de atos ou negócios jurídicos. Encontramos respaldo nos ensinamentos de GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>176</sup>:

“[...] operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadoria são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações”.

---

<sup>174</sup> Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída). Revista de direito tributário. n.ºs 25-26. p. 106.

<sup>175</sup> Imposto sobre circulação de mercadoria. Revista de direito público. n.º 5. p. 211-215.

<sup>176</sup> Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída). Revista de direito tributário. n.ºs 25-26. p. 104.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>177</sup>, fazendo suas as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, trilhou caminho semelhante:

“[...] operações, no contexto, exprime o sentido dos atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento”.

Erradicando qualquer dúvida quanto à significação do termo “operações”, trazemos as sempre bem-recebidas considerações de ALCIDES JORGE COSTA<sup>178</sup>:

“A operação relativa à circulação de mercadorias é, pois, um ato jurídico, no sentido de ato material ou não negocial que consiste na imediata realização de uma vontade, no caso a de promover a circulação de mercadorias, para levá-las da fonte de produção ao consumo. Este ato pode, para efeito de direito privado, revestir a categoria de negócio jurídico. Para o direito fiscal será sempre um ato material ou não negocial a que também se dá o nome de operação.

“Para resumir, a operação é um ato jurídico material em que a vontade se manifesta no sentido de promover a circulação de mercadorias”.

O termo “operações”, tal qual prescrito pelo Texto Magno brasileiro como hipótese de incidência do ICMS, somente pode ser compreendido como ato jurídico cujo escopo é a transferência de titularidade de objetos entre pessoas.

---

<sup>177</sup> ICMS: teoria e prática. p. 12.

<sup>178</sup> ICM na Constituição e na lei complementar. p. 93.

### 3.2. Circulação

O termo em questão, tal qual prescrito pela Constituição Federal de 1988, relaciona-se diretamente com a transmissão de mercadorias de uma pessoa para outra.

Na medida em que o termo “circulação” qualifica “operações”, parece-nos óbvio que a circulação que importa e viabiliza a incidência de ICMS é aquela relacionada a um ato ou negócio jurídico, ou seja, circulação jurídica. A ela se reportam GERALDO ATALIBA E CLEBER GIARDINO<sup>179</sup>:

“Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não sendo seu proprietário (disponibilidade jurídica)”.

A Carta Maior de 1988 fez menção à circulação jurídica e, conseqüentemente, à transferência de titularidade de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, desconsiderando a circulação física. Assim salienta JOSÉ NABANTINO RAMOS<sup>180</sup>:

“[...] considerar circulação a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, do mesmo proprietário, é tanto quanto afirmar que dinheiro circula quando Pedro o passa da mão direita para a mão esquerda. Em nenhuma dessas duas hipóteses o bem sai do poder da pessoa com quem está, embora

---

<sup>179</sup> Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída). Revista de direito tributário. n.ºs 25-26. p. 104.

<sup>180</sup> Revista de direito público. vol. 2. p. 38.

os percursos sejam de muito diferentes extensões. E, inexistindo transmissão de uma a outra pessoa, já não há circulação”.

Destacamos, ainda, ALCIDES JORGE COSTA<sup>181</sup>, que, ao complementar as palavras do saudoso ALIOMAR BALLEIRO, compara a incidência do ICMS sobre meras circulações físicas à incidência de tal exação sobre o furto ou roubo de bens:

“Ao rebater a tese de que a simples saída física é fato gerador do ICM, ALIOMAR BALLEIRO diz ter a impressão ‘de que essa arrojada tese, grata ao Fisco Estadual, porque até a saída pelo furto ou roubo seria fato gerador, não alcançou o sufrágio dos tributaristas e dos Tribunais brasileiros’. Realmente, a ninguém ocorreria pretender que a saída de mercadoria por furto ou roubo constitui fato gerador do ICM. No entanto, aceita a concepção econômica de circulação, dever-se-ia aceitar também a conclusão de que o furto é fato gerador do ICM”.

Conclui-se, sem medo de errar, que o termo “circulação” está presente na Constituição Federal de 1988 – e adveio da Carta anteriormente vigente – significando circulação jurídica de mercadoria, e não qualquer circulação física. O que diferencia ambas as espécies é que, na primeira, ocorre transferência de titularidade de mercadoria, enquanto na segunda, mera transmissão de bens, sem a prelecionada transferência.

### **3.3. Mercadoria**

Mercadoria, como é de conhecimento geral, é uma espécie do gênero bem – o que os diferencia é o fato de que a mercadoria é o bem destinado à mercancia, ou seja, sujeito a ser objeto da atividade mercantil.

---

<sup>181</sup> ICM na constituição e na lei complementar. p. 83.

Como bem ressalta ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>182</sup>:

“[...] não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria”.

Nesse exato sentido comunga JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO<sup>183</sup>:

“‘Mercadoria’, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do artigo permanente”.

Por fim, deitando por terra quaisquer dúvidas porventura existentes sobre o assunto, figura o ensinamento de HAMILTON DIAS DE SOUZA<sup>184</sup>:

“Assim, apenas são mercadorias os bens móveis destinados a ser vendidos com habitualidade, ou, como leciona Henry Capitant, ‘mercadorias são objetos móveis compreendidos em um fundo de comércio e destinados a ser vendidos’. Ao contrário, todos os bens que não se destinam a ser vendidos, ou que o são esporadicamente, não são mercadorias, sobre eles não podendo incidir o ICM”.

---

<sup>182</sup> ICMS na constituição. p. 41.

<sup>183</sup> ICMS: teoria e prática. p. 16.

<sup>184</sup> O fato gerador do I-C-M e a participação dos municípios no produto da arrecadação do tributo. p. 15.

Vale ressaltar que a caracterização do contribuinte do ICMS sempre decorreu do conceito de mercadoria esposado acima, na medida em que somente estaria habilitado a ocupar tal posto, a pessoa que exerce atividades relacionadas à circulação de mercadoria com finalidade de lucro.

### **3.4. Materialidade do ICMS – Importação na redação original da Constituição Federal de 1988**

Ao traçar a materialidade do prelecionado ICMS – Importação – operações relativas à circulação de mercadoria importadas –, o legislador da Carta de 1988 quis se referir a: (i) “atos juridicamente relevantes”<sup>185</sup>, (ii) referentes à circulação jurídica de (iii) bens destinados ao comércio. Essa é a materialidade do ICMS – Importação segundo o arquétipo prescrito pela redação original da Constituição Federal de 1988.

As palavras de CLÉLIO CHIESA<sup>186</sup> reforçam nossas conclusões:

“[...] a exegese que mais se coaduna com a sistemática do ICMS é aquela que entende ser a regra prevista na alínea ‘a’, inciso IX, § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal, uma hipótese que alcança somente as operações de aquisição de mercadoria importada por pessoas que praticam atos de comércio com habitualidade, jamais o particular que adquire para consumo próprio.

“Afirmar que uma pessoa que não é contribuinte do ICMS está sujeita à tributação por meio deste imposto só ignorando a determinação contida na Carta Magna de que o destinatário

---

<sup>185</sup> Cf.: GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO. Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída). Revista de direito tributário. n.ºs 25-26. p. 104.

<sup>186</sup> ICMS – sistema constitucional tributário – algumas inconstitucionalidades da LC 87/96. p. 92-93.

constitucional do ICMS é a pessoa física ou jurídica que pratica atos de comércio com habitualidade, ainda mais quando atrela a hipótese ao termo ‘estabelecimento’, demonstrando de modo cristalino que o objetivo é alcançar as atividades comerciais.

“Parece-nos, portanto, que a exegese que melhor se harmoniza com o contexto normativo em que está inserida a regra prevista na alínea ‘a’, inciso IX, § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal é aquela que vislumbra tratar-se de uma hipótese de incidência que alcança tão-somente as operações que tenham por objeto a importação de mercadorias ou bens por pessoa que seja contribuinte do ICMS”.

Sintetizando com louvor o posicionamento da doutrina em relação à temática, MARCO AURÉLIO GRECO e ANNA PAOLA ZONARI<sup>187</sup> sustentaram o seguinte:

“Observe-se que a materialidade do ICMS desborda as mercadorias em si [...] para alcançar, na importação, também os bens (art. 155, § 2º, IX, a). Este fato, porém, não retira o caráter eminentemente mercantil do ICMS, pois mesmo nesta incidência exige-se que o bem se integre em uma atividade econômica sujeita a imposto (daí mencionar-se a noção de "estabelecimento"). Este dispositivo corresponde à ampliação da materialidade do imposto para alcançar bens com os quais o contribuinte se relaciona, mas não implica ampliação do aspecto pessoal da hipótese de incidência. Ou seja, esta hipótese só alcança as importações realizadas por um contribuinte de ICMS, o que é figura semelhante à incidência do imposto nas operações interestaduais a consumidor final, em que o Estado de destino só

---

<sup>187</sup> ICMS – Materialidade e Princípios Constitucionais. p. 147-148.

tem competência impositiva se o destinatário for contribuinte de ICMS (itens VII, a e VIII)”.

Recorremos a MARCELO VIANA SALOMÃO<sup>188</sup> para afirmar que a norma-padrão do ICMS – Importação, tal qual delineada pela Constituição Federal de 1988, corresponde à seguinte construção:

“a. critério material: importar, isto é, introduzir mercadorias e bens estrangeiros no Brasil, com o objetivo de inseri-los no mercado brasileiro, seja no círculo econômico, seja no processo de produção ou de consumo;

“b. critério quantitativo:

“b.1. base de cálculo: valor dos produtos importados;

“b.2. alíquota: porcentagens estabelecidas pela legislação competente;

“c. critério temporal: entrada jurídica das mercadorias ou bens no estabelecimento;

“d. critério espacial: território dos Estados (e do Distrito Federal) em que se situarem os estabelecimentos destinatários das mercadorias e bens;

“e. critério pessoal:

“e.1. sujeito ativo: Estados e Distrito Federal;

“e.2. sujeito passivo: comerciantes, industriais e produtores”.

Tecidas essas considerações, passaremos ao “novo” ICMS – Importação, tal qual instituído pela Emenda Constitucional n.º 33/01.

---

<sup>188</sup> ICMS na importação. p. 80.

#### **4. ICMS – Importação na Constituição Federal após as alterações perpetradas pela Emenda Constitucional n.º 33/01**

Os Estados e o Distrito Federal sempre almejavam cobrar ICMS sobre toda e qualquer operação de importação. A edição da Emenda Constitucional n.º 33/01 foi a maneira encontrada pelo legislador derivado para atender a sanha arrecadatória dos entes estaduais. Observemos, de plano, as modificações perpetradas pela Emenda Constitucional n.º 33/01, especificamente em relação à alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal, cujo teor passou a ser o seguinte:

“Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

“[...]

“II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

“[...]

“§ 2º – O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

“I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

“[...]

“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; [...]”.

A leitura do dispositivo trazido acima evidencia as alterações legislativas em relação ao ICMS – Importação prescrito na redação original da Constituição Federal.

O legislador da Emenda Constitucional n.º 33/01 referiu que o ICMS – Importação incidirá: (i) sobre a entrada de quaisquer bens ou mercadorias, (ii) ensejada por pessoa física ou jurídica, ainda que não contribuinte habitual do tributo, (iii) independentemente da destinação do objeto importado. É patente, de fato, a modificação do arquétipo constitucional da exação examinada.

#### **4.1. Alteração da materialidade e dos sujeitos passivos possíveis do ICMS – Importação após o advento da EC n.º 33/01**

Diante da alteração legislativa em questão, resta claro e evidente que a Emenda Constitucional n.º 33/01 alargou o campo de incidência do ICMS – Importação, de modo que tal tributo poderá, ao menos em tese, atingir não apenas mercadorias, mas também toda e qualquer espécie de bem.

Em conseqüência da pretensão do legislador derivado de tributar a importação de simples bens do exterior, o campo de incidência do ICMS – Importação também foi majorado em relação aos contribuintes. Isso porque, conforme salientamos anteriormente, somente poderia figurar como contribuinte do ICMS – Importação a pessoa que realizasse operações que destinassem bens ao comércio com intuito de lucro, qualificação na qual se encaixavam os produtores, comerciantes ou industriais.

Com a novel redação constitucional, a regra-matriz do ICMS – Importação pode – ao menos em tese, repisa-se – ser criada encerrando como contribuinte toda e

qualquer pessoa que realize operações de circulação de bens ou mercadorias, pouco importando qual destinação outorgará a tal bem posteriormente.

Como bem salientou JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO<sup>189</sup> em seu recente trabalho a respeito do tema, a Emenda Constitucional n.º 33/01 “[...] determina a incidência do imposto independentemente da finalidade a que se destina o bem, ou a qualificação importador”.

O intérprete mais apressado poderá dizer que, com as alterações perpetradas pela Emenda Constitucional n.º 33/01, o novel ICMS – Importação teria o condão de incidir sobre toda e qualquer operação de importação, na medida em que tal tributo poderá incidir sobre a entrada de qualquer bem ou mercadoria trazido do exterior e deverá ser recolhido pela pessoa responsável pela respectiva importação.

No entanto, assim não nos parece, pois o núcleo constitucional da exação em questão, qual seja, o termo “operações”, não foi alterado. É o que veremos adiante.

#### **4.2. Manutenção da “transferência de titularidade” dos bens importados como núcleo constitucional do “novo” ICMS – Importação**

O termo “operações” está relacionado a atos ou negócios jurídicos. Não qualquer espécie de ato ou negócio jurídico, mas tão-somente aqueles que envolverem circulação jurídica.

A partir da Emenda Constitucional n.º 33/01, as operações mencionadas pelo Texto constitucional passaram a referir a operações de circulação de bens ou mercadorias, mas não deixaram, em momento algum, de referir ao ato ou negócio

---

<sup>189</sup> A importação no direito tributário. p. 144.

jurídico necessário para a transmissão da titularidade dos objetos da importação. Trata-se da operação de circulação jurídica.

Nessa perspectiva, ainda que o legislador ordinário do novel ICMS – Importação tivesse o escopo de tributar toda e qualquer operação de importação – o que rendeu ensejo ao surgimento da expressão “imposto estadual de importação” –, não nos parece que tal tributo poderá fazê-lo.

Tendo sido mantido o núcleo constitucional do tributo, quais sejam os termos “operações” e “circulação” – em seu sentido jurídico, frise-se –, somente poderiam ser objeto de tributação pelo ICMS – Importação os objetos importados que tivessem sua titularidade transferida entre pessoas.

Nessa toada, não basta a circulação física do bem ou mercadoria do exterior para o Brasil, importando, sim, necessariamente, a circulação jurídica de tais elementos, com a conseqüente transferência de titularidade do exportador para seu importador, que é, nesse caso, e em última análise, o contribuinte do tributo em questão.

Corroboram tal argumento os entendimentos esposados em recente e inédito parecer elaborado por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>190</sup> a respeito do tema em discussão, e que nos foi gentilmente cedido:

“Nota-se que em nenhum momento o constituinte pretendeu ampliar a hipótese de incidência do ICMS para que este passasse a abranger a mera entrada física do bem, sem a efetiva transferência da sua titularidade (operação de circulação de mercadoria)”.

No mesmo sentido seguem as considerações tecidas por GABRIEL LACERDA TROIANELLI<sup>191</sup>, segundo quem:

“Ora, se o artigo 155, § 2º, IX, “a” continua se referindo, tal qual sua redação original, à entrada de bem ou mercadoria, não há porque se atribuir a esse termo acepção diversa daquela sempre admitida pela jurisprudência para passar a admitir a incidência do ICMS na mera circulação física de um bem”.

Realçando o absurdo de qualquer pretensão em contrário, o talentoso tributarista salienta:

“Cabe alertar que, caso se aceitasse a incidência do ICMS sobre mera circulação física de um bem, nenhum Estado do país poderia mais patrocinar um grande prêmio de fórmula um ou uma exposição de Renoir sem pedir autorização ao CONFAZ para ‘isentar’ a entrada, ainda que provisória, dos valiosos bens provenientes do exterior, o que é, a toda evidência, bem pouco razoável”.

Feitas essas considerações, afigura-se nítido que, apesar de o novel arquétipo constitucional do ICMS – Importação comportar a criação de tributo sobre bens e mercadorias, independentemente de sua destinação, parece-nos que tal exação não tem o condão de atingir toda e qualquer importação, como querem alguns, especialmente os representantes dos Fiscos dos Estados-Membros da Federação brasileira.

O novo ICMS – Importação somente pode atingir operações de importação calcadas em negócios jurídicos relativos à circulação jurídica dos objetos importados.

---

<sup>190</sup> Parecer sobre o ICMS – Importação e as modificações legislativas perpetradas pela Emenda Constitucional n.º 33/01. p. 11. (inédito)

Caso inexistir negócio jurídico que implique em transferência de titularidade, não será possível a incidência do ICMS – Importação.

Dessa maneira, pedimos vênia para construir a atual norma-padrão de incidência do ICMS – Importação, em conformidade com as alterações perpetradas pela Emenda Constitucional n.º 33/01 à Carta Maior vigente:

“a. critério material: importar bens ou mercadorias estrangeiras em que se dê a transferência de titularidade de tais coisas para seus adquirentes;

“b. critério quantitativo:

“b.1. base de cálculo: valor dos produtos importados;

“b.2. alíquota: porcentagens estabelecidas pela legislação competente;

“c. critério temporal: entrada jurídica das mercadorias ou bens no estabelecimento;

“d. critério espacial: território dos Estados (e do Distrito Federal) em que se situarem o domicílio ou os estabelecimentos destinatários das mercadorias e bens;

“e. critério pessoal:

“e.1. sujeito ativo: Estados e Distrito Federal;

“e.2. sujeito passivo: pessoa física ou jurídica que realizar a importação”.

## **5. Recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que importam ao estudo da materialidade do novel ICMS - Importação**

---

<sup>191</sup> A emenda constitucional n.º 33/01 e o ICMS incidente nas importações de bens. ICMS e a EC 33. p. 91-92.

Tão logo a Emenda Constitucional n.º 33/01 foi publicada, as entidades tributárias dos Estados brasileiros automaticamente se lançaram sobre toda e qualquer operação de importação, com o objetivo de cobrar o ICMS – Importação.

Em razão disso, todos aqueles que importaram bens ou mercadorias do exterior, a qualquer título, foram compelidas ao recolhimento da exação em questão – mesmo quando ausente a transferência de titularidade das coisas importadas, como no caso de locações de bens do exterior ou mesmo importações temporárias para fins de exposição no Brasil.

É evidente que a conduta dos Estados-Membros e de seus respectivos órgãos de administração tributária é absurda. Consoante mencionamos acima, a despeito de ter viabilizado a instituição do ICMS – Importação sobre a importação de bens, além de mercadorias – o que implicou a possibilidade de cobrança da exação em questão de todos que importassem tais bens –, em momento tal reforma constitucional possibilitou a exigência do tributo em questão sobre operações que não impliquem a transferência de titularidade dos bens importados.

Por causa dos abusos cometidos pelos Estados-Membros no exercício da atividade arrecadatória, a presente discussão foi levada a julgamento pelo Poder Judiciário, já tendo sido apreciada pelo Órgão Pleno da mais alta Corte do país, o Supremo Tribunal Federal.

Trata-se do Recurso Extraordinário n.º 206.069/SP, em que se discute negócio jurídico realizado por pessoa jurídica que importou equipamento destinado a integrar seu ativo fixo, entabulando com o exportador estrangeiro uma operação de *leasing*.

Ao analisar a demanda em questão, a Relatora do caso, a eminente Ministra ELLEN GRACIE<sup>192</sup>, entendeu que, por se tratar de mercadoria que passaria a compor o patrimônio da pessoa jurídica importadora do bem do exterior, a operação em questão seria passível de tributação pelo ICMS – Importação prescrito pela Emenda Constitucional n.º 33/2001.

Analisemos a conclusão encerrada no voto proferido pela ilustre Ministra:

“Com efeito, conquanto remanesça a circulação econômica como hipótese de incidência genérica do imposto, o legislador constitucional determinou a incidência específica do tributo sobre a entrada da mercadoria ou bem importados do exterior. Veja-se o dispositivo, na redação original, anterior à Emenda Constitucional n.º 33/2001:

“§ 2º – O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

“IX – incidirá também:

“a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;”

“O exame desse dispositivo revela que, nessa circunstância, a imposição de ICMS prescinde da verificação da natureza do negócio jurídico ensejador da importação. A Constituição Federal elegeu o elemento fático ‘entrada de mercadoria importada’ como caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, e dispensou indagações acerca dos contornos do negócio jurídico realizado no exterior.

---

<sup>192</sup> Recurso Extraordinário n.º 206.069/SP, julgado pelo Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal em 1º de setembro de 2005, sob a relatoria da Ministra ELLEN GRACIE, publicado no *Diário da Justiça* de 1º de setembro de 2006.

“Veja-se que, a par de incidir sobre ‘operações relativas à circulação de mercadorias’, fez o Constituinte de 1988 constar do Texto Constitucional a expressa ressalva da incidência sobre ‘a entrada’ do bem importado.

“Assim, uma vez concretizada a importação mediante a entrada da mercadoria ou bem destinado ao ativo fixo, tem-se por ocorrida a circulação econômica, por presunção constitucional”.

O decisório proferido pelo Supremo Tribunal Federal consignou expressamente que pouco importa a operação entabulada entre o exportador estrangeiro e o importador brasileiro, devendo incidir o novel ICMS – Importação sobre toda e qualquer entrada de mercadoria no território nacional, independentemente de haver ou não transferência de titularidade do objeto importado.

Com a devida vênia, discordamos integralmente da fundamentação do decisório proferido pela Corte Suprema brasileira no tocante à possibilidade de livre incidência do ICMS – Importação, na medida em que, consoante expusemos, tal exação somente pode incidir sobre operações relativas à circulação jurídica de objetos importados, devendo haver, necessariamente, a transferência de titularidade entre o exportador estrangeiro e o importador brasileiro.

A despeito de discordarmos da fundamentação do julgado em questão, concordamos que, na hipótese analisada, é de rigor a exigência do ICMS – Importação. Isso porque, consoante restou consignado nos autos do processo mencionado, o objeto trazido do exterior passaria a compor, ao final do contrato de *leasing* entabulado entre as partes, o patrimônio do importador brasileiro, ou seja, haveria transferência de titularidade entre exportador e importador.

Prosseguindo na análise dos julgados recentemente proferidos pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do ICMS – Importação, merece destaque o posicionamento adotado pelo Órgão Pleno daquela Corte no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 461.968/SP.

Nos autos do referido processo judicial, determinada pessoa jurídica realizou operação de importação de aeronave, também por meio de *leasing*, que, por particularidades da legislação aeronáutica brasileira, jamais poderia passar à titularidade de seu importador.

Nessa situação, o ICMS – Importação, seja anterior ou posteriormente à edição da Emenda Constitucional n.º 33/2001, jamais poderia incidir sobre a operação de importação firmada entre o titular do bem arrendado residente no exterior e a pessoa jurídica brasileira, haja vista que é impossível a transferência de titularidade do objeto trazido do exterior (ao menos por meio do negócio jurídico entabulado entre as partes).

Ao relatar o caso, o Ministro EROS GRAU<sup>193</sup> assim consignou:

“O imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

“Digo-o em outros termos: o inciso IX, alínea a, do § 2º, do artigo 155 da Constituição do Brasil não instituiu um imposto sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica.

“O que faz é simplesmente estabelecer que, desde que atinente a operação relativa à circulação de mercadoria importada do

---

<sup>193</sup> Recurso Extraordinário n.º 461.968, julgado pelo Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal em 30 de maio de 2007, sob a relatoria do Ministro EROS GRAU, publicado no *Diário da Justiça* de 24 de agosto de 2007.

exterior por pessoa física ou jurídica, sofrerá a incidência do ICMS”.

A leitura do voto proferido pelo eminente Ministro evidencia que a Corte Suprema brasileira abarcou a tese de que somente é possível fazer incidir o ICMS – Importação nas hipóteses em que houver transferência de titularidade entre o exportador e o importador brasileiro.

Para evitar quaisquer entendimentos contrários, inclusive em razão do perfilado pela Corte Suprema por ocasião do julgamento do já mencionado Recurso Extraordinário n.º 206.069, o Ministro EROS GRAU esclareceu o seguinte:

“E nem se alegue que se aplica ao caso o precedente do RE n. 206.069, Relatora a Ministra ELLEN GRACIE, no bojo do qual se verificava a circulação mercantil, pressuposto da incidência do ICMS. Nesse caso, aliás, acompanhei a relatora. Mas o precedente disse com a importação de equipamento destinado ao ativo fixo de empresa, situação na qual a opção do arrendatário pela compra do bem ao arrendador era mesmo necessária, como salientou a eminente relatora”.

Vemos que o entendimento jurisprudencial firmado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal está em perfeita consonância com a conclusão de nosso Trabalho, no sentido de que o núcleo-constitucional do ICMS – Importação não foi alterado pela Emenda Constitucional n.º 33/01. Logo, somente é contribuinte desse tributo o sujeito que realizar operações de importação que impliquem a transferência de titularidade do bem importado.

## **6. Emenda Constitucional n.º 33/01: Constitucional ou Inconstitucional?**

A abordagem da constitucionalidade da Emenda Constitucional n.º 33/01 em momento posterior às considerações sobre as alterações por ela perpetradas no sistema constitucional tributário brasileiro se deu propositadamente. Adotamos tal procedimento, porque somente analisando a extensão de tais alterações é possível atestar sua constitucionalidade.

Antes de prosseguirmos, façamos um breve apanhado das idéias trazidas ao longo deste Trabalho, indispensável para as considerações que se pretende tecer.

O sistema constitucional brasileiro é rígido, o que implica dizer, que a Carta Maior vigente somente pode ser alterada por meio de procedimento mais complexo e solene que aquele prescrito para edição de leis ordinárias. Tal procedimento implica a edição de Emenda Constitucional, que, para estar em consonância com a Constituição, deve respeitar as limitações materiais, circunstanciais e procedimentais, e demais limitações implícitas impostas pelo próprio texto constitucional.

Tal sistema encerra o sub-sistema tributário brasileiro, cujas prescrições, exaustivamente demarcadas na Carta Constitucional, versam a respeito de matéria tributária. Nele residem os princípios constitucionais direta ou indiretamente relacionados à matéria tributária.

O sistema constitucional tributário brasileiro prescreveu as competências tributárias cujos titulares são os diversos entes da Federação brasileira, encerrando em seu bojo o arquétipo constitucional dos tributos, que nada mais é senão a regra-matriz de incidência tributária possível dos tributos. Tal arquétipo deve ser observado, em conjunto com as demais normas constitucionais, para a instituição das exações *in abstracto*.

As competências tributárias, bem como os arquétipos constitucionais dos tributos, são passíveis de modificação. Para tanto, é necessário modificar o próprio texto da Constituição Federal, o que somente é possível – exceto pela outorga de nova Carta Política – por meio de edição de Emenda Constitucional, que deve respeitar as limitações constitucionais acima mencionadas.

Desse modo, para analisar a constitucionalidade da Emenda Constitucional n.º 33/01, devemos verificar se foram respeitadas as limitações ao exercício do Poder Constituinte derivado prescritas pelo Texto Magno.

No tocante às limitações procedimentais e circunstanciais, não pairam quaisquer dúvidas sobre a constitucionalidade do veículo normativo ora estudado, motivo pelo qual passamos à análise daquilo que ainda proporciona dúvidas aos Cultores do Direito: as limitações materiais.

Consoante já sublinhamos, as limitações materiais à emenda do texto constitucional foram expressamente prescritas no artigo 60, § 4º da Constituição Federal de 1988. Elas ganharam a alcunha de “cláusulas pétreas” justamente em razão de não ser possível alterar a Carta Maior em relação a tais questões, quais sejam: direitos e garantias individuais, a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico e a separação dos poderes.

É indubitoso que a Emenda Constitucional n.º 33/01 e suas alterações relativamente ao ICMS – Importação não tiveram o condão de ferir o voto direto, secreto, universal e periódico, na medida em que nada dispuseram que pudesse distorcer a formatação eleitoral existente em nosso país, preservando esses essenciais elementos da República brasileira.

Parece-nos claro, também, que tal veículo normativo não violou a forma federativa de Estado ou a cláusula que prescreve a separação de poderes. Em relação à primeira, a competência do ICMS – Importação – que foi ampliada – e o produto de sua arrecadação, permanecem nas mãos dos Estados-Membros, sem qualquer interferência nas esferas de atuação dos demais entes federativos. Em relação à separação de poderes, em momento algum a Emenda em questão contra ela atentou, pois as prerrogativas ínsitas a cada uma das esferas de poder permanece em suas respectivas mãos.

Resta, por último, a análise do eventual malgrado aos princípios prescritos pela Constituição Federal, servindo-nos de base as considerações trazidas a respeito dos preceitos constitucionais tecidas em capítulo anterior ao presente.

Em relação aos princípios republicano e federativo parece-nos não ter havido qualquer ofensa, tal qual ressaltamos acima. Nenhuma das características da República ou da Federação brasileira foram tolhidas ou diminuídas com a edição da Emenda Constitucional n.º 33/01.

No tocante ao preceito da legalidade e da tipicidade tributária, também não nos parece ter havido qualquer infração, na medida em que o legislador se valeu do instrumento adequado para alterar o texto constitucional, e respeitou o procedimento constitucionalmente prescrito para a introdução normativa que efetivou. Além disso, o arquétipo constitucional do ICMS – Importação encontra-se plenamente prescrito na Carta vigente, contemplando todos os critérios necessários para o exercício da competência tributária correspondente.

O mesmo se opera em relação à segurança jurídica. Não há que se falar em ofensa a tal preceito, pois o contribuinte está, desde sempre, ciente da alteração da legislação constitucional, bem como a respeito de qual será a conduta do fisco em

relação a tal comando normativo (até porque, trata-se da mesma conduta que os Estados-Membros sempre adotaram em relação à exação em cotejo).

Seguindo na análise dos preceitos constitucionais relacionados à matéria tributária, parece-nos que as alterações normativas trazidas pela Emenda Constitucional n.º 33/01 estão em consonância com o princípio constitucional que assegura a igualdade entre as partes e a igualdade perante a lei, haja vista que, após a edição de tal comando normativo, aquele que realizar operações de circulação de mercadorias advindas do exterior, estará compelido a se sujeitar ao pagamento de ICMS, tal qual aquele que realiza operações de circulação de mercadoria internamente no Estado brasileiro.

No tocante ao princípio do não-confisco, da mesma forma não nos parece haver qualquer infração; a nova competência tributária relativa ao ICMS – Importação não é, de *per si*, confiscatória. Eventualmente, tal preceito pode vir a ser ofendido, quando da criação do tributo *in abstracto*, sendo que a respectiva regra-matriz de incidência estará eivada de inconstitucionalidade, por ferir este cânone basilar da tributação.

Cabe-nos, por fim, destacar os primados que mais ensejam discussão no tocante à constitucionalidade da Emenda Constitucional n.º 33/01, os princípios da não-cumulatividade e da capacidade contributiva.

Como vimos acima, o “novo” ICMS – Importação passou a incidir sobre operações relativas à circulação de bens ou mercadorias advindos do exterior, independentemente da destinação conferida às coisas importadas. Isso ensejou a possibilidade de tal exação ser cobrada de todo e qualquer sujeito que vier a efetivar tal materialidade, inclusive aquele que, segundo a redação original da Carta de 1988, não era contribuinte do tributo em questão.

Em razão dessa alteração, inúmeras vezes se levantaram contra as prescrições trazidas pela Emenda Constitucional n.º 33/01, especialmente no sentido de que tal comando normativo violaria frontalmente a não-cumulatividade ao tributar sujeitos não comerciantes (na medida em que passou a tributar não só mercadorias, mas também bens). Tais vozes questionaram: “Como será possível ao novo contribuinte repassar o ônus do ICMS – Importação?”

Parece-nos, à primeira vista, que a novel redação constitucional poderia dar ensejo a tal pensamento. No entanto, ao recordar do fato de que a Constituição Federal não cria tributos, mas apenas prescreve a aptidão de sua criação *in abstracto* pelas pessoas políticas brasileiras, cremos que a nova competência esculpida na Carta Maior não é incongruente com os demais preceitos magnos.

Ora, o que se alterou foi a competência tributária para a instituição do ICMS – Importação, que pode, em nosso ver, vir a ser criado abstratamente sem ferir a não-cumulatividade e, principalmente, sem repassar o ônus tributário dessa exação. A incidência cumulativa ou não, estará nas mãos dos legisladores dos entes federativos titulares de competência tributária. Caso tais sujeitos não consigam dar vazão ao preceito em questão, a regra-matriz de incidência do ICMS – Importação será inconstitucional.

Vale transcrever o pensamento de ANTONIO AUGUSTO SILVA PEREIRA DE CARVALHO<sup>194</sup>, que, em recentíssima obra a respeito das questões fundamentais referentes ao ICMS, defende a posição de que o legislador ordinário está habilitado a estabelecer a sistemática não-cumulativa na instituição do ICMS – Importação:

“O poder constituinte derivado, nada obstante os fins visados quanto às importações, não cuidou de ampliar o universo das

hipóteses nas quais é excepcionada a necessária obediência ao princípio da não-cumulatividade [...] o Poder Legislativo, malgrado a alteração do texto constitucional, não cuidou de estabelecer como haveria de ser respeitado o princípio da não-cumulatividade do imposto: a LC 87/96 continua silente a respeito desse ponto – e, até o presente, não sobreveio nenhuma outra que se ocupasse da omissão”.

A questão da não-cumulatividade impacta diretamente a temática da capacidade contributiva. A partir do momento em que tal sistemática deixa de ser observada, é quase certa a violação do preceito que prescreve a tributação do contribuinte mediante a observação de capacidade para arcar com o ônus das exações que recaem sobre si.

Entendemos, todavia, que tal preceito também não foi violado pelas alterações normativas produzidas pela Emenda Constitucional n.º 33/01, e também não o será, se os legisladores detentores da competência tributária do ICMS – Importação manejarem tal aptidão para a criação de regras-matrizes de incidência que respeitem a capacidade do contribuinte. Caso não o façam, tais normativos serão inconstitucionais, e sua incidência, combatida perante o Poder Judiciário.

Concluimos, portanto, pela constitucionalidade das modificações do texto constitucional levadas a efeito pela Emenda Constitucional n.º 33/01, sendo certo que incumbirá aos legisladores de cada Estado-Membro a adequada instituição do ICMS – Importação *in abstracto*, com atenção e respeito aos ditames constitucionais, em especial aos princípios da não-cumulatividade e da capacidade contributiva.

---

<sup>194</sup> Importação de bens promovidas por “não-contribuintes” do ICMS. ICMS: questões fundamentais. p. 16.

## CONCLUSÃO

Conforme salientamos, o conhecer é apreender as características e particularidades dos objetos que cercam os seres cognoscentes, sendo que, de acordo com a forma de apreensão, o conhecimento será vulgar ou científico. Vulgar quando decorrer de uma situação casual, e científico quando advier de uma situação causal, ocasião em que se haverá de falar em método de apreensão dos objetos, bem como sistematização das informações advindas dessa aproximação.

Analisando o Direito sob a perspectiva científica, verifica-se a existência de duas realidades, dois sistemas jurídicos: o sistema da ciência do direito e o sistema do direito positivo. A ciência do direito, como não poderia deixar de ser, estuda o direito positivo, que por sua vez, consiste no conjunto das normas de uma sociedade, existentes em dado período de tempo.

Vale salientar, que ocupam posição sobranceira no sistema do direito positivo, as normas encerradas na Constituição Federal, instrumento normativo posto pelo Legislador Constituinte originário, que encontra fundamento de validade na chamada “norma hipotética fundamental”, expressão kelseniana utilizada para denominar o fecho do sistema do direito positivo, e que diz respeito a uma norma

pressuposta, e não posta. As normas prescritas pela Carta Maior constituem o sistema constitucional brasileiro.

Nosso sistema constitucional é marcado pela rigidez, o que implica na maior dificuldade para alteração do texto constitucional, que para a criação de uma lei ordinária, o que demonstra, inequivocamente, a distinção entre o Poder Constituinte originário, e o Poder Constituinte derivado, que por sua vez, é limitado. A Carta Maior somente pode ser alterada mediante a edição de Emenda Constitucional, sendo que tal instrumento normativo não pode versar sobre determinadas matérias, aquilo que se convencionou chamar de “cláusulas pétreas”, ou ser editada em determinadas situações ou sem a observação de certo procedimento específico.

Dentro do universo das normas constitucionais, destacamos aquelas que versam sobre a tributação. Trata-se do sistema constitucional tributário brasileiro, que como é de conhecimento geral, é extremamente rígido e complexo, pois contempla quase que integralmente as prescrições sobre matéria tributária, o que restringe, sobremaneira, o campo de atuação do legislador ordinário. O elemento aglutinador do sistema em questão é, como não poderia deixar de ser, o tributo, instrumento de custeio das atividades do Estado.

O sistema constitucional tributário brasileiro é permeado por uma série de princípios, espécies de normas jurídicas cujo campo de incidência é mais amplo que o das regras jurídicas. Os princípios que informam o sistema em análise, são aqueles direta ou indiretamente ligados à tributação, merecendo destaque neste Trabalho, aqueles entendidos como mais relevantes para fins do estudo do ICMS – Importação, quais sejam: princípio republicano, da igualdade e da isonomia, da capacidade contributiva, do não-confisco, federativo, da legalidade e da tipicidade tributária, da segurança jurídica, e, por fim, da não-cumulatividade do ICMS.

Tal sistema constitucional tributário também conferiu aptidão aos entes tributantes para criação dos tributos *in abstracto* – competência tributária –, e cujos titulares são os diversos entes da Federação brasileira. Para fins de delinear o campo de atuação dos titulares das competências tributárias, o legislador constituinte houve por bem inserir no bojo da Constituição Federal, o arquétipo constitucional tributário, ou seja, a regra-matriz de incidência tributária possível dos tributos.

As competências tributárias e os respectivos arquétipos dos tributos, a despeito de estarem prescritos na Constituição Federal, podem ser modificados pelo legislador derivado, sendo necessário, para tanto, a modificação do próprio texto constitucional, e desde que sejam respeitadas as limitações trazidas por esse normativo.

Os arquétipos constitucionais dos tributos são formados pelos elementos indispensáveis para criação da regra-matriz de incidência; são eles os critérios material, espacial, critério temporal, quantitativo, e pessoal.

Em relação ao ICMS – Importação, impende dizer que a discussão é antiga; desde que a competência para tributação pelo ICMS de objetos trazidos do exterior foi inserida no Texto Maior, a mesma é contestada, inclusive perante o Poder Judiciário.

Como ressaltamos anteriormente, o ICMS – Importação prescrito pela Carta Maior de 1988, em sua redação original, contemplava como materialidade as operações relativas à circulação de mercadorias, representando os atos juridicamente relevantes, referentes à circulação jurídica de bens destinados ao comércio, sendo evidente a necessidade de transferência de titularidade dos objetos importados para fins da incidência da exação em questão.

Após a edição da Emenda Constitucional n.º 33/01, a despeito das inúmeras alterações perpetradas por tal instrumento normativo – tributação de bens ou

mercadorias, independentemente de sua destinação, tendo como contribuintes toda e qualquer pessoa que realizar a importação –, o núcleo constitucional da materialidade do ICMS – Importação permaneceu o mesmo, qual seja a transferência de titularidade dos bens trazidos do exterior.

Tal conclusão é reforçada, inclusive, pelos recentíssimos julgamentos proferidos pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal brasileiro, que consignou, em duas ocasiões, que a transferência de titularidade do bem importado é indispensável para fins de incidência do ICMS – Importação.

Por fim, no tocante à análise da Emenda Constitucional n.º 33/01, concluímos que tal comando normativo não feriu qualquer prescrição constitucional, em especial os princípios que dizem respeito à tributação, merecendo maior atenção aqueles que vêm sendo continuamente suscitados como motivo de inconstitucionalidade da referida Emenda: os princípios da não-cumulatividade e da capacidade contributiva.

Em nosso ver, a alteração do arquétipo constitucional do ICMS – Importação não feriu os preceitos acima mencionados, na medida em que deixou nas mãos do legislador dos entes titulares de tal competência tributária, a missão de criar tal tributo in abstracto, respeitando a dicção dos primados constitucionais. Caso não consigam cumprir tal missão, a regra-matriz criada por cada um de seus legisladores será inconstitucional.

## BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução coordenada e revista por Alfredo Bosi. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1998.

ALEXY, ROBERT. **Teoria de los derechos fundamentales**. Tradução Ernesto Gorzon Valdes. Madrid: Centro de Estudios Político e Constitucionais, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

APOCALYPSE, Sidney. **O município e o imposto sobre o solo criado**. Revista de estudos tributários. n.º 1.

ARAUJO, Luiz Alberto David & NUNES, Vidal Serrano Júnior. **Curso de direito constitucional**. 9ª edição revista e atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. 1ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária.** 6ª edição/4ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros Ltda., 2003.

\_\_\_\_\_. **República e constituição.** 2ª edição atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Editora Malheiros Ltda., 1998.

ATALIBA, Geraldo & GIARDINO, Cleber. **Núcleo da definição constitucional do ICM.** Revista de direito tributário. vols. 25-26. 7ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. **ICM – Abatimento constitucional – princípio da não-cumulatividade.** Revista de direito tributário. n.º 29-30.

\_\_\_\_\_. **ICM – Base de cálculo.** Revista de direito tributário. n.º 41.

\_\_\_\_\_. **Do sistema constitucional tributário.** *in* Tribunal de Impostos e Taxas. Curso sobre teoria do direito tributário. Assistência de promoção tributária da Diretoria de Planejamento da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 1975.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber & DÓRIA, A. R. Sampaio. **Princípios constitucionais tributários.** 1ª edição. São Paulo: Separata da Revista de Direito Tributário – IDEPE, 1991.

AULETE, Caldas. **Dicionário contemporâneo da língua portuguesa.** 2ª edição actualisada. Lisboa: Parceria Antonio Maria Pereira, 1925.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado.** 4ª edição. Porto Alegre: Editora Globo, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Organizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Disponível em: [http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui\\_barbosa/FCRB\\_RuiBarbosa\\_Oracao\\_aos\\_mocos.pdf](http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf). Acessado em 18 de agosto de 2007.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2ª edição revista. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

BARRETO, Aires & BOTTALLO, Eduardo Domingos (coords). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. **Temas de direito constitucional**. 7ª edição. São Paulo: Editora Renovar, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª edição/2ª tiragem. São Paulo: Editora Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 9ª edição. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.

BOSON, Gerson de Britto Mello. **Filosofia do direito – Interpretações Antropológicas**. 2ª edição, Belo Horizonte : Editora Del Rey, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª edição. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Editora Malheiros Ltda., 2004.

\_\_\_\_\_, **ICMS**. 9ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2005

\_\_\_\_\_. **Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª edição revista. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. 4ª edição. São Paulo: Editora Max Limonad, 2002.

\_\_\_\_\_. **A prova no procedimento administrativo tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário. n.º 34.

\_\_\_\_\_. **A regra-matriz do ICM**. Tese de livre-docência apresentada na Faculdade de Direito da PUC-SP. Inédita. São Paulo, 1981.

\_\_\_\_\_. Parecer sobre o ICMS – Importação e as modificações legislativas perpetradas pela Emenda Constitucional n.º 33/01. Inédito.

CHIESA, Clélio. **ICMS – Sistema constitucional tributário – algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 10ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

CÓSSIO, Carlos. **La teoria egologica del derecho y el concepto jurídico de libertad**. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na lei complementar**. 1ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003.

\_\_\_\_\_. **Proposta de reforma tributária**. Disponível em: [http://www.cjf.gov.br/revista/outras\\_publicacoes/propostas\\_da\\_comissao/11\\_reforma\\_tributaria.pdf](http://www.cjf.gov.br/revista/outras_publicacoes/propostas_da_comissao/11_reforma_tributaria.pdf). Acessado em 17 de julho de 2007.

CRETELA JR., José. **Filosofia do direito**. Prólogo de Giorgio Del Vecchio. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1977.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. **O fato gerador do I-C-M e a participação dos municípios no produto da arrecadação do tributo**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

DORIA, Antonio de Sampaio. **Princípios Constitucionais**. 1ª edição. São Paulo: S. Paulo Editora Ltda., 1926.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. 19ª Printing. Harvard University Press – Cambridge – Massachusetts, 2002.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Sistema tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1965.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda./IBET S. Paulo, 1976.

FERRARI, Trujillo Alfonso. **Metodologia da ciência**. 3ª edição revista e ampliada. Rio de Janeiro: Editora Kennedy, 1974.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no direito**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

\_\_\_\_\_. **Segurança jurídica e normas gerais de direito tributário**. Revista de direito tributário. n.º 17-18.

\_\_\_\_\_. **ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais**. Revista de direito tributário. n.º 48.

FERREIRA, Hamilton Valente. **Imposto sobre circulação de mercadoria**. Revista de direito público. n.º 5.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 16ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 1987.

\_\_\_\_\_. **O poder constituinte**. 3ª edição revista e ampliada. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

FREITAS, Herculano de. **Direito constitucional**. São Paulo, 1923.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação e aplicação do direito**. 3ª edição. São Paulo: Editora Malheiros Ltda., 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Curso de Direito Tributário**. vol. 2. 2ª ed. Belém: Ed. Cejup, 1993.

GODOI, Marciano Seabra de (coordenador). **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da república federal da Alemanha**. Tradução da 20ª edição alemã de Dr. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HESSEN, Johannes. **Teoria do conhecimento**. Tradução João Vergílio Gallerani Cuter e revisão técnica Sérgio Sérvulo da Cunha. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1999.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. 1ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. **Manual de direito financeiro**. 3ª ed. São Paulo: RT, 2000.

\_\_\_\_\_. **Revista de direito tributário**. n.º 58. Ano 15. Outubro-Dezembro de 1991. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **ICMS e EC 33**. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

JARACH, Dino. **Curso Superior de derecho tributario**. 1ª edição. Buenos Aires: Rodriguez Hnos y Cia., 1969.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 1ª edição brasileira. São Paulo: Editora Martins Fontes Ltda., 1985.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral das normas.** Tradução e revisão de José Florentino Duarte. 1ª edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

LALANDE, André. **Vocabulário técnico e crítico da filosofia.** 3ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1999.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **A Monografia Jurídica.** 6ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

LIMA GONÇALVES, José Artur. **Isonomia na norma tributária.** 1ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1993.

\_\_\_\_\_. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais.** 1ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1997.

MACHIAVEL, Nicolau. **O príncipe.** Tradução de Pietro Nasseti. São Paulo: Editora Martim Claret, 2003.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado.** 23ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1995.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos.** 1ª edição. São Paulo: Editora Max Limonad, 2000.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 12ª edição revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999.

\_\_\_\_\_. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** 3ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003.

MELLO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 6ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. **A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

\_\_\_\_\_. **Princípio da não-cumulatividade dos tributos**. Revista de direito tributário. n.º 49.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MENDONÇA, J.X. Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Editora Livraria Freitas Bastos S.A., 1963.

MIRANDA, Pontes de. **Systema de sciencia positiva do direito**. vol. II. São Paulo: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1922.

MORENO, Martin T. Ruiz. **Filosofia del derecho**. 1ª edição. Buenos Aires: Editorial Guillermo Kraft Ltda., 1944.

NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9ª edição revista e atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Manual de direito tributário**. 1ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

\_\_\_\_\_. **O problema das competências tributárias e das discriminações de rendas em face das exigências do estado moderno.** 1ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e eficácia do princípio.** 1ª edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1988.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães & MELLO, Fábio Soares de (organizadores). **ICMS: questões fundamentais.** São Paulo: MP Ed., 2006.

RAMOS, José Nabantino. **O conceito de Circulação.** Revista de direito público. n.º 2.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito.** 24ª edição/3ª tiragem. Editora Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. **Filosofia do direito.** 3ª edição revista e aumentada. Volumes I e II. São Paulo: Editora Saraiva, 1962.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário.** 2ª edição. São Paulo: Editora Max Limonad, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 25ª edição revista e atualizada. São Paulo: Editora Malheiros Ltda., 2005.

\_\_\_\_\_. **Aplicabilidade das normas constitucionais.** 3ª edição. São Paulo: Editora Malheiros Ltda., 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária.** Edição póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Hamilton Dias de. **O fato gerador do I-C-M- e a participação dos municípios no produto da arrecadação.** 1ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

TELLES JR, Goffredo. **O direito quântico.** 5ª edição. São Paulo: Editora Max Limonad, 1980.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional.** 4ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda., 1988.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito tributário e financeiro.** 2ª edição atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1995.

VANNI, Icilio. **Lições de philosophia do Direito.** Traduzidas da 3ª edição italiana por Octavio Paranaguá. São Paulo: POCAI WESS & C, 1916.

VILANOVA, LOURIVAL. **Estruturas lógicas e direito positivo.** 1ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDUC, 1977.

\_\_\_\_\_. **Lógica jurídica.** 1ª edição. São Paulo: Livraria e Editora José Buzhatsky Ltda., 1976.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978.