

Os Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva na Valoração Aduaneira

Paulo Victor Vieira da Rocha

Mestrando em Direito Econômico e Financeiro (Subárea Legislação Tributária) na Universidade de São Paulo. Pós-graduado (Especialista) em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Amazonas. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT. Advogado no Amazonas e em São Paulo.

Resumo

O presente estudo consiste numa análise do Imposto de Importação brasileiro e, especialmente sua base de cálculo - o Valor Aduaneiro - à luz dos princípios constitucionais da legalidade e da tributação conforme a capacidade contributiva. Aborda-se a previsão normativa do referido imposto em relação à legalidade como princípio e como regra jurídica. No que tange à capacidade contributiva, faz-se uma abordagem mais pormenorizada deste princípio, para conferir a submissão a ele dos seis métodos de apuração do valor da transação (Valor Aduaneiro), previstos no Acordo de Valoração Aduaneira.

Abstract

The present study is an analysis of the Brazilian Customs Tax and, specially its tax base - Customs Value - under the legality and the ability-to-pay constitutional principles. The normative institution of the tax is approached under the legality as a principle and as a rule of Law. Referred to the ability-to-pay, its made a little deeper analysis, in order to inquire the submission to it of the six methods of counting the value of transaction (Customs Value), stated on the Customs Valuation Agreement.

Introdução

O crescimento no volume do comércio internacional, bem como, a existência de um acordo entre Estados com objetivo exclusivo de implementar um específico dispositivo do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (*General Agreement on Tariffs and Trade - GATT*) relacionado ao valor aduaneiro, já indica, por si só a importância do tema como objeto de estudo.

A valoração aduaneira é, a grosso modo, procedimento que visa à definição do valor em moeda das transações comerciais entre agentes de diferentes nações, principalmente, para fins de tributação pelos seus respectivos Estados soberanos.

Mas nem sempre foi assim, o valor dessas transações, posto como ponto de partida para a tributação do comércio internacional, já teve outras formas de apuração, sendo o *valor aduaneiro* uma tentativa de realizar, ao mesmo tempo, a uniformização e a apuração racional e objetiva da riqueza manifestada nas ditas transações comerciais.

Com a definição da natureza jurídica deste instituto busca-se sistematizar a forma como ele se insere no ordenamento jurídico, bem como a ele se submete. Aqui, o foco será primordialmente naquelas que, para nós, são as principais normas do sistema tributário brasileiro, os princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

Para tanto, é necessário fixar algumas premissas acerca da interpretação e aplicação do Direito, bem como das espécies normativas que o compõem. Tratando-se ambas as normas em questão de princípios, impõe-se analisar sua aplicação conjunta e ponderada.

Interessante notar que, via de regra, esses princípios encontram-se em rota de colisão, mas esse não parece ser muito bem o caso no presente estudo. Tentar-se-á demonstrar que na sistemática do valor aduaneiro atual a eficácia de ambos os princípios é bastante forte, sendo o nível de restrição de cada um muito menor do que pode parecer em princípio, especialmente, no que diz respeito à legalidade.

1. Valor Aduaneiro - Evolução Histórica e Natureza Jurídica

O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*) surgiu em meio aos impasses para formação da OMC e foi instrumento de flexibilização das relações do comércio internacional.¹

Paulo Cesar Alves Rocha observa que a valoração aduaneira não foi referida expressamente no primeiro GATT, mas os princípios nele inseridos influenciariam todos os aspectos referentes à disciplina do comércio internacional, inclusive esse.²

O valor da mercadoria era uma grandeza que precisava ser apreendida para uma melhor operacionalidade do comércio internacional e é resultado de uma relação produto/moeda sujeito a flutuações, por conta de fatores como oferta e procura, custo de produção, confiabilidade da marca, dentre outros, pelo que a base de cálculo dos tributos aduaneiros é muito variável³.

Assim, em 1950 introduziu-se, com a Convenção de Valor Aduaneiro e a Declaração de Valor Aduaneiro de Bruxelas, o conceito de “preço normal”, para servir de base de cálculo para os tributos aduaneiros no âmbito do Conselho de Cooperação de Aduanas, hoje substituído pela Organização Mundial de Aduanas.⁴

Tal definição é citada por Rocha:

“entende-se por preço normal da mercadoria, o que ela, ou mercadoria, similar alcançaria, ao tempo da importação, em venda efetivada em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada no país”.⁵

Mas Roosevelt Sosa lembra que sistemáticas de apuração do preço da mercadoria como o *preço normal* e o *preço externo* permitiam elevado grau de subjetivismo, o que pode ser fator de entraves ao comércio entre os povos.⁶

¹ ROCHA, Paulo Cesar Alves. *A Valoração Aduaneira e o Comércio Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 23.

² *Ibidem*, p. 24.

³ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Valor Aduaneiro: Comentários às Novas Normas de Valoração Aduaneira no Âmbito do Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 19.

⁴ ROCHA, Paulo Cesar Alves. *Idem*.

⁵ *Idem*.

⁶ SOSA, Roosevelt Baldomir. Obra citada, p. 20.

Somente em 1979, e depois em 1994, celebrou-se Acordo de Valoração Aduaneira no âmbito do GATT, sendo o *preço normal* substituído pelo *valor aduaneiro*.

Nos dizeres de Rocha:

“O Acordo define o Valor Aduaneiro como hoje o conhecemos, como o Valor da Transação, que pode ser definido resumidamente como ‘o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para país de importação, ajustadas de acordo com as disposições do art. 8º e desde que se atendam as condições preceituadas nos itens ‘a’ a ‘d’ do art. 1º.’”⁷

O valor aduaneiro é resultado de uma busca por um sistema unificado que pudesse conjugar a realidade dos preços internacionais com a fixação adequada das bases de cálculo dos tributos aduaneiros.⁸

Segundo Sosa, esse conceito - Valor Aduaneiro -

“incorpora o princípio de que o valor de uma mercadoria é função de seu preço de venda, de modo que sua determinação contemple as variáveis que influenciaram a definição do preço da mercadoria para uma venda em condições de livre-concorrência. Dito valor, ajustado por inclusões e exclusões, passa a ser utilizado com a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), como base de cálculo tributária.”⁹

Enquanto a definição de Bruxelas teria dado uma noção predominantemente teórica, o novo Código de Valor Aduaneiro, daria uma *noção positiva*: “o preço de venda da mercadoria, ou o preço de mercadoria idêntica ou similar àquela sob valoração, quando demonstre que o preço da venda foi influenciado por relações entre comprador e vendedor”.¹⁰

Interessante lembrar que a Lei nº 5.025/66 é citada como o veículo introdutor do primeiro conceito legal de valor aduaneiro, expressando em seu artigo 15:

“No caso de dúvidas quanto aos preços a que se referem os item III do artigo 2º, da Lei nº 2.145/53, poderá a Cacex, solicitar do importador ou das repartições governamentais no exterior, elementos comprobatórios do preço de venda no mercado interno do país exportador.”¹¹

Vale ressaltar que a Lei nº 3.244/57 continuou se referindo a valor externo, sendo alterada pelo Decreto-lei nº 37/66, que se reportou àquele conceito de “preço normal” ou Definição de Valor de Bruxelas - DVB, citado acima, ao falar-se da Convenção de Valor Aduaneiro de 1950.¹²

Nessa trilha é que o artigo 2º do Decreto-lei nº 37/66 determinava, em relação ao imposto de importação, que sua “base de cálculo do imposto, quando a alíquota for *ad valorem*, será o preço normal da mercadoria”, enquanto o artigo 3º, complementava que “entende-se por preço normal da mercadoria, o que ela, ou mercadoria similar, alcançaria, ao tempo da importação, como definida no regula-

⁷ ROCHA, Paulo Cesar Alves. Obra citada, p. 26.

⁸ *Idem*.

⁹ *Idem*.

¹⁰ *Idem*.

¹¹ *Ibidem*, p. 29.

¹² *Ibidem*, p. 30.

mento, em venda efetivada em condições de livre concorrência, para entrega no porto o lugar de entrada no país”.¹³

A definição do preço normal por regulamento não ocorreu em 180 dias, conforme previsto no artigo 176 do Decreto-lei nº 37/66, pelo que se estabeleceu, por Portaria do então Ministro da Fazenda, uma remissão ao conceito de valor externo da revogada Lei nº 3.244/57.

Somente em 5 de março de 1985 positivou-se o Decreto nº 91.030, como Regulamento Aduaneiro, para implementar a entrada em vigor, programada para 23 de julho de 1986, do conceito de Valor Aduaneiro, na forma estabelecida no Acordo para Implementação do artigo VII do GATT.

Para Rocha:

“A Rodada de Tóquio das Negociações Multilaterais parte do conjunto de iniciativas de política comercial mais importante de nosso tempo, ocorrida em Genebra entre 1973 e 1979, deflagrou uma nova era na história da valoração aduaneira, com a adoção do Acordo sobre a Implementação do artigo VII do GATT que veio a estabelecer um sistema positivo de valoração baseado no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, denominado valor de transação, proporcionando um sistema justo, uniforme e neutro para a valoração aduaneira: um sistema adequado às realidades comerciais e que veda o uso de valores arbitrários ou fictícios.”¹⁴

O Brasil aderiu ao Acordo referido em 1979, sendo este instrumento aprovado pelo Congresso em 8 de maio de 1981, mas só foi promulgado em 16 de julho de 1986 porque os países em desenvolvimento tinham um prazo de carência para implementação de 5 anos.¹⁵

A Lei nº 2.472/88 é que veio alterar a redação do artigo 2º do Decreto-lei nº 37/66, estabelecendo, como base de cálculo para o imposto sobre importações, quando as alíquotas forem *ad valorem*, o Valor Aduaneiro, apurado na forma do artigo VII do GATT, ou seja, do Acordo de Valoração Aduaneira, celebrado em 1979, mas realmente praticado a partir do novo Acordo, de 1994.¹⁶

Parece não haver muitas dúvidas de que é o próprio ordenamento jurídico vigente que atribui ao valor aduaneiro a natureza de base de cálculo, para o que interessa aqui, do imposto sobre importações.

Ocorre que a lei (na verdade o Decreto-lei nº 37/66) não define a forma de se apurar o valor aduaneiro, ou seja, define a base de cálculo sem, contudo, definir o procedimento de valoração aduaneira, isto é, da apuração dessa base de cálculo do imposto.

Para Folloni, valoração aduaneira “é o procedimento de aferição do valor aduaneiro, que por sua vez consiste no valor atribuído ao produto para efeitos de tributação sobre a importação”.¹⁷ O autor menciona que se trata da base de

¹³ *Idem.*

¹⁴ *Ibidem*, p. 31.

¹⁵ *Ibidem*, p. 32.

¹⁶ *Ibidem*, p. 33.

¹⁷ FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 87.

cálculo (ou compõe essa base) “na maioria dos tributos incidentes sobre essa operação”.¹⁸⁻¹⁹

A forma dessa valoração é dada pelo artigo VII do GATT e pelo Acordo para Implementação desse dispositivo, chamado de Acordo de Valoração Aduaneira, por sua vez, regulamentado pelo Decreto nº 2.498/98.²⁰

Como se vê, a União Federal, no exercício de sua competência tributária instituiu a hipótese de incidência do Imposto sobre Importações, definindo como sua base de cálculo o valor aduaneiro.

Assim, parece ter se utilizado de um conceito, como categoria do raciocínio jurídico, o que já é forte indício de obediência ao princípio da legalidade, mas isso será abordado mais à frente.

Mas a positivação desse conceito como base de cálculo do referido imposto não deve obediência somente a esse princípio, mas também ao da tributação segundo a capacidade contributiva, principal critério de aplicação do princípio da igualdade, mormente em matéria de impostos, ainda que o imposto em questão tenha forte função extrafiscal, principalmente indutora.

2. Os Princípios na Interpretação e Aplicação do Direito

2.1. *Texto e norma jurídica*

O pensamento clássico acerca da hermenêutica conduziu-nos à concepção de que se interpretavam normas jurídicas, para descobrir seu conteúdo e, conseqüentemente, tornar possível sua aplicação.

Mas parece que a norma jurídica é fruto do raciocínio humano e, como tal, não poderia estar imanente em um texto sem que a produzisse o próprio homem. Também não parece muito conveniente falar que o legislador já produzira, quando da feitura do ato legislativo, esse conteúdo, ou seja, o conteúdo desse comando, até porque, para se descobrir o conteúdo deontico dos textos legislativos previamente estabelecidos pelo legislador, seria necessário buscar-se a *mens legislatoris*, expediente que a experiência nos mostra inalcançável, provavelmente por ser inexistente tal “intenção”.

Vale salientar que o que se busca aqui não é infirmar laboriosa construção teórica doutrinária e jurisprudencial criada ao longo dos anos, mas apenas expor outra forma de descrever o processo de interpretação, ou, para nós, de produção do Direito, com vistas a uma melhor compreensão das proposições jurídicas construídas, principalmente, a partir do parágrafo 1º, do artigo 145 e do inciso I, do artigo 150, ambos da Constituição da República (referidos normalmente como princípio da capacidade contributiva e da estrita legalidade tributária, respectivamente).

¹⁸ *Idem.*

¹⁹ Só não podemos esquecer que isso só pode ser afirmado em relação a impostos, mas não a taxas, informadas por outros critérios, principalmente, a referibilidade.

²⁰ Folloni aponta as palavras de Adilson Rodrigues Pires, no sentido de que a OMC, administradora do GATT, mantém um Comitê de Valoração Aduaneira, permanente, supervisor da implementação do acordo em cada um dos Estados signatários e respondendo às consultas por esses formuladas, além do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Alfândegas, que visa à uniformização dos procedimentos a serem adotados pelos participantes do acordo. (Obra citada, p. 87)

Nesse sentido é que Helenilson Cunha Pontes, em publicação decorrente de brilhante tese de doutorado, faz questão de frisar a relevância de se fixar como premissa a concepção que se tem de norma jurídica, “seja como mera hipótese abstrata inscrita em documento com caráter de fonte jurídica formal, seja como previsão objetivada, materializada no mundo fenomênico”.²¹

Ele deixa clara sua concepção do fenômeno interpretativo como construtivo e não revelador, afirmando que o *sentido* do *texto* deixa de ser algo a ser revelado (“meramente descoberto”), mas sim “resultado construído pela interação que se desenvolve entre intérprete e texto sempre no processo de compreender, sempre diante de um caso concreto”.²²

Nas suas palavras:

“O termo aplicação possuí, nesta concepção, evidentemente um sentido amplo que não se resume às sentenças de um juiz ou mesmo à emanção de um ato administrativo. Aplicação aqui é entendida como atividade relacionada ao conhecimento prático do direito.”²³

O autor frisa aqui a pequena diferença entre o intérprete que visa a descrever o texto normativo daquele que busca a solução do caso concreto, pois ambos “dialogam com o texto, buscando um sentido atual para o mesmo”.²⁴

Frisa ainda que: “Esta concepção do processo hermenêutico não desconhece, contudo, que a interpretação começa e termina no texto.”²⁵ Parece que os limites *do texto*, a que ele se refere atuam muito fortemente nos planos semióticos da sintaxe e da semântica.

No mesmo sentido é a lição do Professor Eros Grau que, ao explicar que todo texto normativo requer interpretação, salienta o fato de o intérprete autêntico interpretar tanto os textos como os fatos, constitutivos do caso concreto.²⁶

Assim é que a norma jurídica não é algo existente por si mesma, desde o texto normativo previamente elaborado normalmente pelo órgão do Poder Legislativo. É por isso que não se interpretam normas, mas textos. Normas não são objeto de interpretação, mas sim, resultado dessa atividade.

Não se propõe aqui a descoberta do conteúdo normativo dos dispositivos constitucionais acima mencionados, mas sua construção, o que se faz interpretando-se o Direito como unidade de sentido, pois, parafraseando o citado Ministro do Supremo Tribunal Federal e professor Titular da Universidade de São Paulo, “não se interpreta o direito em tiras”.²⁷

Com efeito, pretendemos a proposição de alguns traços do conteúdo normativo atribuível ao dispositivo constitucional em questão, já que um exato sentido somente é possível no caso concreto, mediante uma norma de decisão, como procuraremos demonstrar.

²¹ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 11.

²² *Ibidem*, p. 16.

²³ *Ibidem*, p. 17.

²⁴ *Idem*.

²⁵ *Idem*.

²⁶ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2006. pp. 70 e 71.

²⁷ *Ibidem*, p. 131.

Para tanto, é necessário identificar os enunciados normativos influentes na questão, seja sob forma de regras, seja de princípios, esboçando-se a moldura jurídica com a qual tem de trabalhar o intérprete/aplicador do direito em um dado caso concreto a isso relacionado.

2.2. A distinção entre princípios e regras

Sendo o Direito objeto cultural,²⁸ as normas que o constituem se assentam mais ou menos diretamente em valores, ideais compartilhados por uma ou mais sociedades, situadas historicamente.

Esses valores, como a Justiça, a Democracia, a Segurança Jurídica e Paz Social são contemplados de diferentes formas pelos diversos ordenamentos nacionais. Mas é possível encontrar um núcleo comum entre essas diversas noções, principalmente, levando-se em consideração Estados que, muito embora se situem em momentos de evolução histórica e política muito distantes, têm textos normativos com raízes muito próximas, como as constituições dos Estados latino-americanos e europeus.

Assim, não obstante o caráter moral desses valores, o Direito os contempla, muitas vezes expressamente, em suas normas, sejam elas princípios ou regras. Vale observar que tal contemplação se dá principal e mais diretamente por meio de princípios, por características inerentes à sua constituição como tal.

Para tanto, é importante, tratar, ainda que muito brevemente, da importantíssima distinção entre esses dois tipos de normas jurídicas.

Helenilson Cunha Pontes menciona a vagueza e ambigüidade de significação do termo princípio, iniciando assim um exemplificativo rol de noções a que o termo remete, sendo: a) normas jurídicas de caráter geral, sendo tal generalidade objetiva (forte amplitude e indeterminação de sua *fattispecie*) e subjetiva, imenso rol de sujeitos abrangidos; b) norma programática ou *indirizzo*, como norma típica do *Welfare State*, com vistas à transformação da realidade social; c) expressão de valores supremos de todo um ordenamento ou de um determinado setor do ordenamento; d) norma jurídica de essencial importância para a ordem, não obstante não possua uma *fattispecie*; e) norma jurídica hierarquicamente superior que, por isso, se constitui em pressuposto normativo de todas as demais normas jurídicas; f) comando, cuja preceptividade é por todos reconhecida, dirigido especialmente ao intérprete, tanto como princípio geral de interpretação (princípio da razoabilidade), como princípio aplicável a apenas alguns setores da ordem jurídica (princípio da instrumentalidade processual).²⁹

O autor afirma que:

“A concepção do Direito como sistema normativo alicerçado em princípios requer uma visão de ordem jurídica diferente daquela constituída no passado. Aceitar o fato de que a ordem jurídico-positiva é articulada em torno de princípios, que conferem sistematicidade orgânica ao real funcionamen-

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 10.

²⁹ PONTES, Helenilson Cunha. Obra citada, pp. 26 e 27.

to do Direito, tem como consequência uma profunda alteração na forma de pensar e de se aplicar o Direito.”³⁰

Alude, assim, à busca de certeza e objetividade, bem como, simplicidade, oriunda do movimento iluminista, por conta da qual a interpretação e aplicação do Direito deveria se resumir à operações de silogismo. Nesse eixo que o autor chama de “esvaziamento axiológico do fenômeno jurídico” é que Montesquieu afirmaria ser o juiz a “boca de lei”.³¹

O autor salienta ainda a vontade geral *rosseuniana*, como intrinsecamente expressa na generalidade das normas jurídicas em relação aos fenômenos da vida social a serem regulados, falando em primado da generalidade.³²

Ele registra a clareza com que aparece no pensamento de Montesquieu a idéia de que as leis “consubstanciarium relações universais e imutáveis entre as coisas”. Ter-se-iam, “relações necessárias que derivam da natureza das coisas”. Ainda, remete à Rousseau no sentido de que a regra geral encerraria em si o “bem comum”, parecendo afirmar que a “vontade geral” - fundamento de todo o poder estatal em Rousseau - seria expressa pela generalidade das normas, manifestada por princípios racionais e, portanto, “racionalizadora de todas as relações necessárias naturalmente existente entre os seres”.³³

A generalidade e abstração, segundo Pontes, buscavam também, ainda que em menor escala, a segurança e a estabilidade das relações humanas. Mas pondera que o Direito ontologicamente é constituído por expressões vagas e ambíguas, é interpretado por seres humanos, alberga inegavelmente princípios e é, ao mesmo tempo, “plano da realidade” e “manifestação cultural historicamente situada”, o que torna, para ele, irrealizável o ideal iluminista de racionalidade e generalização.³⁴

Com a consideração da realidade dos princípios passa-se do silogismo à construção da norma jurídica aplicável ao caso concreto, nos esquadros das “possibilidades normativas permitidas pelo respectivo quadro jurídico-positivo”. Numa Constituição, são os princípios que afirmam os valores fundamentais, objetivos e aspirações de uma sociedade.³⁵

Ronald Dworkin distingue diretrizes, princípios e regras. As primeiras seriam objetivos de natureza econômica, social ou política. Os princípios não visariam ao atingimento desses objetivos, mas seriam exigências inafastáveis de “justiça, lealdade ou qualquer outro aspecto moral”, prescrevendo direitos. Já as regras, conteriam uma hipótese normativa diante de cuja realização, deveria a consequência ser necessariamente aplicada, enquanto os princípios não têm esse definição, com suas respectivas exceções em tese, constituindo-se numa razão de decidir, a ser “ponderada e sopesada com outras razões derivadas de outros princípios”.³⁶ Daí viria a distinção clássica do autor norte-americano, no sentido de que as regras se aplica-

³⁰ *Ibidem*, p. 28.

³¹ *Idem*.

³² *Idem*.

³³ *Ibidem*, p. 29.

³⁴ *Idem*.

³⁵ *Ibidem*, p. 30.

³⁶ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge - Massachusetts: Harvard University Press, 1977, pp. 22 a 28.

riam “tudo ou nada”, enquanto os princípios possuiriam uma dimensão ou peso em cada caso concreto.³⁷

Dada a importância da doutrina do professor norte-americano no pensamento jurídico atual, especialmente, na Teoria Geral do Direito e no Direito Constitucional, vale a pena uma pequena e específica incursão em sua obra.

Para ele, a distinção entre princípios e regras jurídicas é lógica. Ambos se dirigem a decisões particulares sobre obrigações jurídicas (e aqui incluímos as obrigações do Legislador) sob certas circunstâncias, mas o fazem de forma diferente, em relação às direções que dão para a solução. As regras aplicar-se-iam de forma tudo-ou-nada (*all or nothing*), num modelo que chamamos de subsuntivo, afirmando que dado um fato previsto por uma regra, ou a regra é válida e sua consequência deve ser implementada, ou é inválida e não contribui em nada para decisão do caso.³⁸

As regras podem ter exceções, mas o ideal seria que fossem todas elas previstas. Já os princípios não operam assim, mesmo aqueles mais semelhantes às regras não estabelecem as consequências das hipóteses por eles previstas.³⁹

Pareceria (concordássemos com esse ponto do autor) mais adequado dizer que os princípios não têm consequentes normativos. Entretanto, sua violação culmina em invalidade da mediada cogitada, pelo que preferimos, com todo o respeito, afirmar que os princípios não descrevem objetivamente condutas como consequências de outras condutas previstas também objetiva e hipoteticamente.

Assim, em relação ao princípio que proíbe se tire proveito dos próprios ilícitos, afirma o autor que diversas condutas permitidas pelo ordenamento o contradizem, sem contudo, fazer pensar-se que não é um princípio do sistema jurídico ou que é incompleto e carece de previsão de exceções. As razões adversas ao princípio, que ele chama de *counter-instances* não são tratadas como exceções a ele, pelo fato de que não poderiam ser previstas apenas com uma formulação mais longa do princípio, já que não seriam sequer enumeráveis.⁴⁰

Princípios, como o que proíbe se tire proveito dos próprios delitos, não estabelecem, sequer, as condições para sua aplicação. Ao contrário, estabelecem razões argumentativas em uma dada direção. A prevalência de um princípio sobre o outro não significa que este último não esteja no sistema, simplesmente porque, num outro caso, envolvendo os mesmo princípios, o maior peso de um sobre outro pode se inverter. Assim, essa distinção entre princípios e regras (estas se aplicam tudo-ou-nada) implicaria uma outra - princípios teriam uma dimensão de peso ou de importância, que as regras não têm.⁴¹

As regras somente podem ser funcionalmente importantes ou não, mas não podem ter essa dimensão de peso. Em um conflito entre regras, uma delas tem que ser invalidada, o que se dá por considerações que vão além das regras elas mesmas, já que o próprio ordenamento pode regular esses conflitos por outras regras, como

³⁷ PONTES, Helenilson Cunha. Obra citada, p. 32.

³⁸ DWORKIN, Ronald. Obra citada, p. 24.

³⁹ *Ibidem*, p. 25.

⁴⁰ *Idem*.

⁴¹ *Ibidem*, p. 26.

aquelas baseadas em critérios de superioridade hierárquica, cronologia ou especialidade.⁴²

Robert Alexy também traça, de forma muito preciosa, os principais pontos em relação ao tema, de sorte que a distinção do autor entre regras e princípios é doutrina indispensável à temática. Para o professor alemão, o direito expressa seus comandos por meio de princípios e regras, de forma muito semelhante à proposta por Dworkin, apesar de refutar a generalidade como critério distintivo posto pelo autor norte-americano.⁴³ Explica que Regras e princípios são espécies de norma, pois dizem o que deve ser. Ambos podem ser *razões para juízos concretos de dever-ser*.⁴⁴

Como mandados de otimização, princípios são “normas que ordenam que algo seja realizado em la maior medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes.” Assim, princípios podem ser cumpridos em diferente grau e a medida devida do seu cumprimento depende de possibilidades fáticas e jurídicas, sendo essas os princípios e regras opostos.⁴⁵

Já as regras, para ele, são *cumpridas* ou não. São determinações também no âmbito do fática e juridicamente possível, mas não mandados de otimização. Ambas isoladamente colidem com outras da mesma espécie, produzem *juicios de deber ser jurídico contradictorios*. Distinguem-se por suas formas de solução de conflitos.⁴⁶

O Conflito entre regras se resolve ou com a introdução de uma cláusula de exceção ou por critério de validade (que, para Alexy, podem ser especialidade, cronológico e hierárquico).⁴⁷ Na colisão de princípios um cede ao outro, sem relação de excepcionalidade nem invalidez de nenhum. Apenas sob *certas circunstancias* um precede a outro (essas circunstâncias parecem ser as possibilidades fáticas e jurídicas). Nos *casos concretos* um princípio prima sobre o outro, pesa mais que o outro (por isso o sopesamento).⁴⁸ Em relação a isso, mencionam-se as *ponderações de bens* realizadas pelo Tribunal Constitucional Federal na Alemanha (ponderam-se, na verdade, os bens jurídicos tutelados pelos princípios em choque).

Para Dworkin, algumas vezes, uma regra e um princípio podem cumprir o mesmo papel e a diferença entre elas estaria numa questão de forma apenas. Parece que não - seus conteúdos seriam diferentes, como pode ser observado em relação à regra da legalidade e o princípio da legalidade.⁴⁹

Humberto Ávila, com a precisão que lhe é peculiar, explica que uma mesma norma pode se apresentar tanto com feição de regra como de princípio.⁵⁰ Parece a nós que a norma referente à legalidade é um dos excelentes exemplos dessa observação, dados pelo professor gaúcho.⁵¹ Nesse sentido, o mandamento dirigido a

⁴² *Ibidem*, p. 27.

⁴³ ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 83.

⁴⁴ *Idem*.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 86.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 87.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 88.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 89.

⁴⁹ DWORKIN, Ronald. Obra citada, p. 27.

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. Obra citada, pp. 41 e 42.

⁵¹ *Idem*.

todos órgãos do Estado para que só instituem regras de incidência tributária por meio de lei em sentido formal é *regra*, que não se cumpre em maior ou menor medida; ou o veículo introdutor de norma é uma lei, ato normativo emanado do órgão do Poder Legislativo (ou tem força de lei, mesmo emanando de outro órgão) e a regra foi cumprida e, nesse quesito, o tributo é válido, ou então, não se tem uma lei em sentido formal (nem ato com força de lei, mesmo que emanado de outro órgão) e a regra foi descumprida e o tributo não é válido.

Já o comando, dirigido diretamente ao Legislador, determinando que as regras de incidência tributária, vertidas por lei em sentido formal, contenham ao máximo possível todos os aspectos da hipótese de incidência (aqui em sentido amplo, contemplando-se antecedente e conseqüente normativos)⁵² é princípio, típicamente mandado de otimização, não se cumpre objetivamente.

Esta feição (de princípio) da norma visa a realizar o valor *segurança jurídica*. Mas ela pode conflitar, na prática, com a generalidade e abstração das regras de incidência, necessárias para torná-las praticáveis e, assim, realizar-se outro valor, a *justiça fiscal*. Daí se falar em *princípio da praticabilidade*.

A atual sistemática do imposto de importação, com fixação da sua base de cálculo - *valor aduaneiro* - pela lei (leia-se, Decreto-lei), bem como, do procedimento (os métodos) da apuração desse valor por tratado internacional, leia-se, o Decreto que promulga os métodos previstos (no Acordo de Valoração Aduaneira), não parece deixar muitas dúvidas em relação a essa praticabilidade.

Tem algumas dúvidas se a praticabilidade é um princípio jurídico em si, ou se, na verdade, não é apenas um aspecto da tributação conforme a capacidade contributiva.

Ser o tributo praticável não é um fim em si mesmo. A exação precisa ser factível para que não se comprometa a generalidade da norma, ou seja, para que ela não se aplique apenas a uma pequena parcela do espectro de contribuintes.

Se a norma se aplica à grande maioria dos contribuintes a quem ela teoricamente se dirige, tende a fazer com que, dessa forma, a distribuição do ônus seja mais justa. Não se pode esquecer que não se atingindo os contribuintes cuja manifestação de riqueza o direito visa, o ônus fiscal tende a ser mais pesado em relação aos poucos sobre os quais a norma incide, sendo eles tributados, provavelmente, acima de sua capacidade contributiva.

Além do que, ser a norma praticável é ser passível de aplicação pelo órgão encarregado, em termos de verificação da capacidade contributiva manifestada por cada contribuinte. Caso a regra de incidência seja excessivamente minuciosa, por conta de uma suposta exigência do princípio da legalidade, também não se aplicará à maioria e violará a tributação conforme a capacidade contributiva.

De uma forma ou de outra, a praticabilidade nos mostra um aspecto de garantia da tributação conforme a capacidade contributiva, esta sim, um fim em si mesmo, um *estado ideal de coisas*, ou um *mandado de otimização*, relacionado à realização do valor *justiça tributária*, por isso seu trato será considerado dentro do trato desse princípio.

⁵² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004.

3. O Princípio da Legalidade

Como se viu, existe no sistema tributário brasileiro uma norma de legalidade, com feição tanto de princípio quanto de regra. A instituição do imposto de importação, sob este último aspecto da legalidade (regra), referente à forma da instituição da hipótese de incidência por meio de lei, resta cumprido, inclusive, no que toca à base de cálculo.

Primeiro que o Decreto-lei, à época de sua existência, sob a vigência da Constituição excepcional de 1967, com as alterações da Emenda de nº 1, de 1969, tinha, na prática, a mesma atribuição material da lei ordinária, sendo, como tal, recepcionado o Decreto-lei nº 37 de 1966. Segundo, que o dispositivo que prevê a base de cálculo do imposto de importação, o *valor aduaneiro*, foi introduzido já por Lei ordinária (a de nº 2.472/88) alterando o Decreto-lei, já que se estava sob a vigência da Constituição de 1988.

Entretanto, como se disse, não basta ao Legislador praticar a conduta prevista na regra de legalidade e determinar a base de cálculo do imposto por meio de uma lei ordinária - e aí vem o princípio - é preciso que ele descreva com a maior determinação possível essa previsão normativa, o que leva muitos estudiosos a falar não em mera legalidade, mas estrita legalidade e até em tipicidade fechada.

Schoueri faz minuciosa crítica à vinculação entre as idéias de tipicidade e determinação normativa.⁵³ A determinação normativa estaria ligada à idéia de *Tatbestand*, traduzido como tipo normativo.⁵⁴ Nesse ponto, lembra-se a lição de Strache, no sentido de que tipo é categoria aberta e, exatamente por isso, oposta ao conceito. A clareza dos ensinamentos vale a transcrição:

“Conforme ensina Strache, enquanto um conceito jurídico permite uma definição exata, com contornos precisos, no tipo não cabe falar em definição, mas em descrição; o conceito se define a partir de seus contornos, i.e., afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir de seu cerne, i.e., daquilo que ele deve preferencialmente possuir. Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos segundo um determinado ponto de vista, ou os ‘típicos’.”⁵⁵

Definição, como se extrai das palavras de Schoueri, seria o processo pelo qual se conceituam, ou seja, pelo qual se elegem as características (e não precisam ser todas) que permitirão a diferenciação em relação a outros conceitos.⁵⁶

A incompatibilidade entre a determinação normativa e o tipo reside exatamente na característica desse de não apresentar limites em sua descrição, permitindo assim uma evolução em seu conteúdo, em suas características.⁵⁷

Note-se que o tipo é categoria correspondente ao núcleo de determinado grupo de objetos, de forma que todos que tiverem esse núcleo, não importa o que te-

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 242 a 247.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 244.

⁵⁵ *Idem*.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 245.

⁵⁷ *Idem*.

nham além, se enquadrarão na moldura posta pelo tipo. Com esse movimento de constante encaixe de objetos nesse quadro é que ele vai se modificando, passando a conter sempre características diferentes, constantes dos diversos objetos típicos que nele vão se enquadrando ao longo do tempo. Assim, quanto mais se agregam objetos ao tipo, mais vai se modificando, ou, às vezes, alargando o espectro de características que pode ser verificado como acessório ao núcleo que define essa noção (tipo).

O atual Professor Titular da Universidade de São Paulo assinala que, enquanto o tipo se relaciona com os seus objetos por meio de inclusão, ou seja, os objetos enquadram-se ou não ao tipo, o conceito se relaciona com seus objetos por meio de subsunção, subsumindo-se esses àquele ou não. Neste fenômeno é possível a exata identidade entre o objeto e a categoria (conceito). Já naquele, no máximo uma semelhança. Destarte, a determinação normativa só pode ser traço característico dos conceitos, não dos tipos, inviabilizando-se a vinculação entre tipo e determinação normativa.⁵⁸

Vale salientar que não se está aqui negando a necessidade de a lei instituir a hipótese de incidência com determinação. Ela deve ser instrumento *completo* em relação a isso, como ensina o próprio Professor Schoueri⁵⁹, mas essa “completude” deve ocorrer dentro do possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas, como ocorre com a eficácia de qualquer princípio, conforme se explicou acima.

Birk ainda explica que a intervenção no patrimônio do indivíduo deve ser precisamente reconhecível pelo contribuinte, por meio da lei que lhe dá base. Ele especifica o princípio da certeza como *princípio da certeza do estado de fato*, provavelmente se referindo à hipótese de incidência como um todo (antecedente e consequente, inclusive, base de cálculo), esclarecendo que a situação de fato tributável (*stato di fatto impositivo*) deve ser determinada em termos de conteúdo, objeto, escopo e dimensões, além de ser acessível aos cidadãos.⁶⁰

É muito difícil determinar se a noção de valor aduaneiro vazada pelo Legislador se encaixa na categoria de tipo ou de conceito, mas nos arriscamos em dizer que tende a se tratar de conceito, cujas notas características, os seus limites, são traçados pelo Acordo de Valoração Aduaneira, por exemplo, determinando ser o valor aduaneiro o valor da transação, apurado segundo procedimento estabelecido nesse mesmo corpo de normas.

Embora a lei tenha contemplado um conceito e não um tipo, os limites dele não podem ficar a seu encargo, sob pena, como se disse, de a tornar por demais casuística no caso específico desse tributo, até porque esses contornos conceituais, na verdade, são procedimentos tendentes à apuração da grandeza prevista pelo Legislador como base de cálculo. E assim deve ser, pois as normas devem se adaptar à realidade de cada tributo, como parece ser também a opinião de Enrico de Mita.⁶¹

⁵⁸ *Ibidem*, p. 246.

⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 41.

⁶⁰ BIRK, Dieter. *Diritto Tributario Tedesco*. Milão: Giuffrè, 2006, p. 46.

⁶¹ MITA, Enrico de. *Principi di Diritto Tributario*. Milão: Giuffrè, 2004, p. 107.

Tipke nos ensina que para o alcance da Justiça não se pode eleger um princípio (critério) qualquer, mas somente um *princípio adequado à realidade*. Assim explica que entre os diferentes aspectos da Justiça, como a penal, a social e a tributária, a distinção está no fato de que a Justiça se aplica a um campo concreto, daí porque um só princípio não pode ser adequado a todas as parcelas da realidade.⁶²

A Justiça garante-se principalmente pela igualdade na lei e no Direito Tributário especificamente na igualdade da repartição da carga tributária. E a obediência ao princípio da igualdade requer um critério de comparação adequado à realidade, que só pode ser obtido a partir dos princípios adequados à realidade, nos quais idealmente deve se fundar o Direito Positivo.⁶³

As lições do professor emérito da Universidade de Colônia a respeito dos princípios parecem ser aplicáveis às normas de incidência também.

Ademais, Larenz explica que o objetivo da lei é classificar da forma mais clara possível diversos fenômenos, alguns dotados de grande complexidade, e precisa fazê-lo por meio de notas facilmente identificáveis, ordenando-as com relação de identidade entre si, para que se lhes possam atribuir iguais conseqüências jurídicas.⁶⁴ Assim:

“Para levar a cabo esta missão, o caminho mais curto parece ser se formar, a partir de conceitos abstratos previsões às quais possam ser subsumidos sem esforço todos os fenômenos da vida que apresentam as notas distintivas do conceito. Não só são caracterizáveis mediante conceitos abstratos as situações de facto a regular, mas também as conseqüências jurídicas e conteúdos de regulação a elas associados.”⁶⁵

Adiciona ainda que a *construção* jurídica tem por objetivo apresentar o conteúdo regulador a uma norma por meio de conceitos abstratos já pertencentes ao sistema (externo) ou que, embora não pertencentes, se devem inserir sem ruptura.⁶⁶ Para o professor alemão, que lembra que a linguagem do legislador raramente atinge um nível de precisão compatível com uma definição conceitual:

“É impossível repartir a multiplicidade dos processos da vida significativos sob pontos de vista de valoração jurídicos num sistema tão minuciosamente pensado de compartimentos estanques e imutáveis, por forma a que bastasse destacá-los para os encontrar um a um em cada um desses compartimentos.”⁶⁷

Voltando à mencionada exigência de “conformidade da tributação com o fato gerador”, nas palavras de Gerd Rothmann,⁶⁸ ou de “determinação conceitual”, como menciona Luís Eduardo Schoueri,⁶⁹ ela realiza o valor *segurança jurídica*, mas

⁶² TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Madri: Marcial Pons, 2002, p. 30.

⁶³ *Idem*.

⁶⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2005, p. 626.

⁶⁵ *Idem*.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 627.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 645.

⁶⁸ ROTHMANN, Gerd Willi. “O Princípio da Legalidade Tributária”. *Temas Fundamentais de Direito Tributário Atual*. Antônio Roberto Sampaio Dória e Gerd Willi Rothmann. Belém: Cejup. 1983, pp. 96 a 99.

⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 247 e 248.

tende a conflitar, na prática, com a generalidade e abstração das regras de incidência, necessárias para torná-la praticáveis e, assim, realizar-se outro valor, a *justiça fiscal*. Daí se falar em *princípio da praticabilidade* que, como dissemos acima, parece mais ser uma das faces da generalidade das normas jurídicas.

Sobre os princípios fundamentais do ordenamento tributário italiano, Enrico de Mita, fala, dentre outros, da tributação segundo a capacidade contributiva e da legalidade, definindo como conteúdo dessa norma a necessidade de o imposto ser suficientemente determinado pela lei, que deve prever seus elementos essenciais (para ele, suporte fático, sujeitos e alíquota), mas aqui não deixa claro se inclui na previsão do suporte fático a base de cálculo.⁷⁰

Entretanto o autor defende que a lei tributária não pode utilizar conceitos científicos, pena de se tornar inacessível aos cidadãos, mas ressalta que a simplificação dos conceitos não pode atingir a irracionalidade, não pode fazer perder de vista a função da lei tributária, sendo preciso conciliar exigências de racionalidade e de aplicabilidade, o que parece remeter à proporcionalidade da aplicação dos princípios da legalidade e da praticabilidade.⁷¹

Explica ainda que um imposto por demais rigoroso nas suas definições seria inaplicável porquanto dificilmente relacionável a fatos concretos da vida, mas um outro, por demais aplicável, de forma muito mais casuística que por definições, faria perder de vista a própria justificação econômica do tributo.⁷² Assim:

“Una imposta soltanto rigorosa nelle sue definizioni sarebbe inapplicabile in quanto difficilmente riferibile a fatti concreti della vita. Ma una imposta soltanto applicabile, fatta cioè, come non di rado avviene, di casistiche più que definizioni, farebbe perdere di vista la giustificazione economica del tributo.”⁷³

Entender o valor aduaneiro como um tipo lhe conferiria excessiva abertura, desnecessária no caso em tela, em que é possível a previsão minuciosa de apuração dessa grandeza. Entretanto, parece desproporcional exigir do Legislador tamanha minúcia, de prever todas as formas de apuração do montante, até porque, como se verá, há hipóteses em que tal apuração se mostra impossível, restando recorrer-se ao arbitramento *razoável*.

Assim, não parece haver qualquer violação ao princípio da legalidade em se prever em lei o valor aduaneiro como base de cálculo para o imposto de importação e se deixar o procedimento de apuração desse valor às normas estabelecidas no âmbito do GATT, foro extremamente afeito às minúcias da prática do comércio internacional.

4. O Princípio da Capacidade Contributiva

4.1. Aspectos gerais

A justiça é valor inerente a todos os ordenamentos jurídicos ocidentais e o princípio da isonomia é a norma que o positiva. Zilveti explica que Justiça social é

⁷⁰ MITA, Enrico de. *Principi di Diritto Tributario*. Milão: Giuffrè, 2004, p. 14.

⁷¹ *Ibidem*, p. 18.

⁷² *Ibidem*, pp. 18 e 19.

⁷³ *Idem*.

finalidade extrafiscal, já que promovida por políticas sociais decorrentes da feição do modelo de Estado Social.⁷⁴ A redistribuição de riqueza é uma dessas políticas sociais propostas pelo ideal de justiça social.⁷⁵ Já a justiça tributária, que ele chama de fiscal, se implementa pela tributação conforme a capacidade contributiva.⁷⁶ E essa justiça fiscal é o que deveria ser observada através do tributo com finalidade arrecadadora.⁷⁷

Birk segue a mesma linha afirmando que a igualdade na tributação se realiza pelo critério da capacidade contributiva, mas vai mais longe, se referindo à *capacidade contributiva individual*.⁷⁸

Para nós, essa é a capacidade contributiva subjetiva, que não necessariamente é o único critério, mas apenas um de justiça individual. Entretanto, não se pode esquecer que outros aspectos da justiça fiscal, como a praticabilidade, podem exigir certa mitigação da justiça individual, em prol da justiça geral, o que não torna a tributação antiisonômica, desde que tais valores sejam ponderados de forma proporcional, como nos ensina Ávila.⁷⁹

Após vincular as idéias de justiça social e extrafiscalidade de um lado e justiça fiscal e fiscalidade de outro, Zilveti explicita a necessidade de sistematização entre ambos os fins, igualmente legítimos, de forma que esse preceda àquele, embora não necessariamente no aspecto temporal. A proposta se dá no plano da lógica jurídica, nos seguintes termos:

“Não se quer propor uma seqüência temporal entre justiça fiscal e justiça social, mas uma precedência sistemática. O Estado deve criar normas tributárias com finalidade financeira (de arrecadação), com o respeito à capacidade contributiva e, garantida a justiça fiscal, criar normas com finalidade social, de acordo com os interesses econômicos e sociais intervencionistas do Estado, diante das necessidades de amparo à sociedade.”⁸⁰

Para Uckmar, a igualdade em matéria fiscal tem dois aspectos, jurídico e econômico, sendo esse a contribuição para o financiamento do Estado em igual medida de sacrifício, conforme a capacidade contributiva, e aquele a paridade de posição, a inexistência de privilégio e o tratamento idêntico a quem em idêntica situação se encontre.⁸¹⁻⁸²

⁷⁴ ZILVETI, Fernando. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 122.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 123.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 127.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 129.

⁷⁸ BIRK, Dieter. Obra citada, p. 48.

⁷⁹ ÁVILA, Humberto. “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente praticado e o Preço constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Final Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade”. Parecer publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 123, São Paulo, 2005, pp. 122 a 134 (124 a 127).

⁸⁰ *Ibidem*, p. 129.

⁸¹ UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 67.

⁸² Aqui se percebe que somente a tributação com base na capacidade contributiva é economicamente igualitária. Mas fica a dúvida se determinadas normas indutoras, que tributam por critérios distintos da capacidade contributiva, seriam economicamente desiguais, como as normas que incentivam

O professor italiano distingue dois aspectos da capacidade contributiva, sendo eles a força econômica do sujeito e da situação prevista na norma de um lado e a aptidão desse sujeito para pagar o tributo de outro.⁸³

No mesmo sentido, Schoueri afirma que *será economicamente capaz aquele que disponha de alguma riqueza ou que possa obtê-la, sendo que, a capacidade contributiva, por seu turno, implica a possibilidade do sujeito pagar impostos.*⁸⁴

Tipke explica que os tributaristas alemães, diversamente dos seus compatriotas economistas, distinguem capacidade contributiva da econômica, de forma semelhante a Uckmar, quando esse diferencia em força econômica e aptidão para pagar impostos. Para Tipke, a capacidade contributiva pressupõe a econômica, mas só começa a se manifestar depois de satisfeitas as necessidades essenciais, ou seja, após satisfeito o mínimo existencial.⁸⁵⁻⁸⁶

Não se pretende aqui abordar a questão pelo ângulo da justiça social, mas apenas fiscal. Igualdade na tributação é tratar contribuintes em situações equivalentes da mesma maneira e tratar aqueles que se distinguem de maneira distinta, na *proporção*, dessa diferenciação.

Os critérios de verificação de igualdade, ou seja, aqueles que nos permitem afirmar quem está em situação equivalente e quem não está, podem variar de acordo com a finalidade da norma tributária. Independentemente da forte função extrafiscal exercida pelo imposto em questão, ou seja, de outros critérios para verificar em relação “a que” os contribuintes são equivalentes, a capacidade contributiva continua influenciado essa decisão.

Objetivamente falando, verifica-se a *aptidão para pagar impostos* nas situações abstratamente eleitas pelo legislador para compor as normas de incidência. Assim, como mandado de otimização, esse princípio determina que o legislador, ao prever uma situação de conteúdo econômico, como pressuposto fático do nascimento

a atividade econômica em regiões com menor infra-estrutura, já que, sendo menor essa, talvez a desigualdade da tributação iguale economicamente agentes econômicos localizados em locais de distintas condições de produção.

De qualquer forma, sendo isonômica por critérios econômicos ou não, é por outros, como todos os que cumprem função extrafiscal. Uckmar afirma isso expressamente, mencionando que diferenças naturais justificam distintos tratamentos tributários, em esquema muito parecido com o de Bandeira de Mello (Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 2004): a) todos na mesma categoria devem receber igual tratamento; b) o critério de categorização deve ser racional e fundamentados em diferenças reais; c) essa mesma categorização deve excluir toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil, contra pessoas ou grupos; d) diferenciação que comporte justa igualdade, sob aspecto equitativo; e) a diferenciação deve respeitar a universalidade e generalidade do tributo (*Ibidem*, p. 69).

⁸³ *Ibidem*, p. 74.

⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35”. Parecer publicado em *Direito Tributário Atual* nº 16. São Paulo: Dialética, 2001, p. 182.

⁸⁵ TIPKE, Klaus. “Fundamentos da Justiça Fiscal”. *Justiça Fiscal e Capacidade Contributiva*. Klaus Tipke e Douglas Yamashita, São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30.

⁸⁶ No mesmo sentido, da distinção entre capacidade contributiva e econômica, de forma a essa só se iniciar após o suprimento do mínimo existencial, Moschetti e Manfezoni *apud* ZILVETI, Fernando. Obra citada, pp. 134 e 135.

de obrigação tributária, deve perseguir, na maior medida possível, eleger situações que, objetivamente, externem capacidade de pagar impostos. Fala-se aqui de circunstância que, considerada por um observador médio, faça pressupor racionalmente a dita habilidade.

Diverso é o ângulo subjetivo, pelo qual a capacidade contributiva é de muito mais difícil observação e, portanto, mais difícil ainda é a implementação desse princípio na prática. Trata-se da aptidão, para pagar impostos, revelada pelo contribuinte concretamente sujeito à incidência.

A capacidade contributiva objetiva refere-se à situação econômica prevista pela norma. Parece-nos que ela limita especificamente o poder impositivo do Estado, exercido por meio da lei em sentido formal.

Mas não se pode esquecer que o critério em questão não funciona só para eleição das situações econômicas eleitas para compor a hipótese de incidência, mas também para graduar o montante da obrigação tributária que daí surge, pelo que, se fala em vinculatividade.⁸⁷ É dizer, a relação jurídica obrigacional prevista no conseqüente da norma de incidência deve necessariamente ser quantificada em proporção àquela situação econômica.

Outro aspecto importante é a distinta perspectiva que se pode adotar para observar a justiça e o tratamento isonômico, segundo a capacidade contributiva. Como explica Humberto Ávila, a tributação pode se guiar pela justiça individual ou pela geral. Aquela considera o que *realmente* acontece, enquanto esta, o que *normalmente* acontece.⁸⁸

O ideal é que a tributação busque o atingimento da justiça individual no que diz respeito à repartição da carga tributária. Mas isso só pode ser feito na medida em que não se comprometa de forma desproporcional a generalidade da norma, que em matéria tributária é chamada de praticabilidade.

Não se pode, com vistas a atingir a capacidade contributiva individual, tornar a regra de incidência impraticável e, portanto, inaplicável à maior parte dos casos. A justiça individual pode ser buscada, desde que não comprometida a generalidade da norma, o que parece ocorrer perfeitamente no imposto de importação com base no valor aduaneiro, apurado segundo as normas do GATT.

4.2. Os métodos de valoração aduaneira

O Acordo de Valoração Aduaneira prevê seis métodos de se apurar o *valor aduaneiro*, sendo eles seqüencialmente exclusivos, é dizer, apenas se frustrada a aplicação de um método, previsto como primordial, é que se passa ao seguinte.

A esse respeito, Folloni cita Baldomir Sosa, no sentido de que a sucessão de métodos são alternativas metodológicas para se chegar o mais perto possível do valor que seria obtido com a aplicação do primeiro método.

Ainda que brevemente, a abordagem de tais ferramentas postas à disposição do aplicador de lei precisa ser feita para que se possa aferir sua consonância com o princípio da capacidade contributiva.

⁸⁷ ÁVILA, Humberto. Obra citada à nota 80, pp. 122 e 123.

⁸⁸ *Ibidem*, p. 124.

4.2.1. O primeiro método - o valor da transação

Trata-se do valor da transação (artigo 1, do Acordo de Valoração Aduaneira - AVA), referido como valor efetivamente pago, ou a pagar, pelo bem importado, em relação a que, Folloni cita a observação de Adilson Rodrigues Pires de que se abate o eventual desconto por pagamento anterior ao vencimento.⁸⁹

Esse valor de transação inclui, além do valor da mercadoria: frete, seguro, gastos com manuseio, *royalties*, comissões, despesas com embalagens, materiais incorporados ao bem importado, matrizes, ferramentas e moldes fornecidos pelo importador etc. Logicamente, se diz isso em relação ao valor da mercadoria que não incluir essas somas.⁹⁰

Excluem-se: custo de eventual transporte interno, gastos relativos à construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica suportados pelo exportador etc.⁹¹

São requisitos à aplicação do primeiro método:⁹²

- operação de venda, e não doação;
- inexistência de vedação ao uso do produto que lhe acarrete diminuição do valor de mercado;
- inexistência de contraprestação entre importador e exportador cujo valor não se possa apurar e da qual dependa a operação ou o seu preço;
- inexistência de qualquer reversão direta ou indireta de valores ao exportador, referentes a revenda, cessão ou utilização pelo importador;
- inexistência de qualquer vinculação entre as partes, salvo se comprovado que tal circunstância não causou mudança (subfaturamento) no preço da operação.

A *vinculação*, para Roosevelt Baldomir Sosa, ocorre:

“Quando uma pessoa ocupar cargo de confiança ou de direção em empresa de outra; quando as pessoas forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios; quando uma pessoa tiver, direta ou indiretamente, a propriedade, o controle, ou possua 5% ou mais de ações com direito a voto ou de títulos, ou de ambos; quando uma das pessoas controlar a outra indiretamente, através de uma terceira pessoa; quando o importador e o exportador forem controlador direta ou indiretamente, por uma terceira pessoa; quando as pessoas forem membros de uma mesma família.”⁹³

4.2.2. O segundo método - mercadoria idêntica

Não sendo possível determinar-se o valor da transação sob valoração, utiliza-se o valor de transação com mercadoria importada idêntica, vendida ao Brasil, na mesma época da transação que se pretende valorar (artigo 2, do AVA).

Entende-se por idêntica a mercadoria:⁹⁴

⁸⁹ FOLLONI, André Parmo. *Obra citada*, p. 88.

⁹⁰ *Idem*.

⁹¹ *Ibidem*, p. 89.

⁹² *Idem*.

⁹³ *Apud* FOLLONI, André Parmo. *Obra citada*, p. 89.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 90.

- de mesma origem (mesmo país exportador);
- com mesmas características físicas;
- vendidas em mesma quantidade;
- com reputação comercial equivalente, admitida a diferença de produtor (fabricante em outro país), se necessário.

Admitem-se, ainda, para efeitos de comparação, *ajustes de nível comercial*, decorrentes da consideração da etapa do ciclo econômico do bem, ou seja, da venda realizada por atacadista, varejista ou consumidor.⁹⁵

Se puderem ser aferidos na própria operação o valor das despesas, não se aplica a ele o segundo método, restrito, assim à mercadoria em si. Ademais, havendo discrepância de valores, prevalece como aduaneiro o menor.⁹⁶

4.2.3. Terceiro método - mercadoria similar

Caso não seja possível a aplicação do segundo método, utiliza-se o valor de transação com produto similar efetuada na mesma época em se pretende valorar (artigo 3, do AVA).

Similar é a mercadoria⁹⁷:

- com características físicas semelhantes;
- aplicável às mesmas funções;
- comercialmente permutável;
- vendida em mesma quantidade.

Salvo inexistente, o paradigma deve ser fabricado no mesmo país e os *ajustes de nível comercial* são admitidos de mesma forma que no método anterior.⁹⁸

O mesmo se diga em relação ao valor das despesas - se puder ser aferido em relação à própria operação valorada, não se usa o método e, havendo divergência, prevalece o mais baixo.⁹⁹

Folloni cita a informação de Adilson Rodrigues Pires, de que “a maioria dos países que adota os métodos de valoração do GATT não ultrapassa o limites de verificação para além deste terceiro método”.¹⁰⁰

4.2.4. O quarto método - valor de revenda menos acréscimos após entrada

Verificando-se a impossibilidade de apuração do *valor aduaneiro* com base nos três métodos anteriores se utiliza o valor unitário de revenda da mercadoria no mercado interno do país importador menos as deduções de despesas usualmente incorridas após a importação, previstas nos itens I a IV, da letra *a* do artigo 5 do AVA.

Trata-se de comissões, lucros, despesas com vendas, com transporte, seguro, direitos aduaneiros, dentre outros.

⁹⁵ *Idem.*

⁹⁶ *Idem.*

⁹⁷ *Idem.*

⁹⁸ *Idem.*

⁹⁹ *Idem.*

¹⁰⁰ *Idem.*

4.2.5. O quinto método - custo mais lucro

Como alternativa à impossibilidade de se apurar o *valor aduaneiro* com base nos preços unitários ou globais da mercadoria no mercado interno, utiliza-se a soma dos custos ou valor dos insumos mais lucros, despesas gerais de vendas da mesma classe de mercadoria daquela que for objeto de valoração em venda para o mesmo país, dentre outros (artigo 6, 1, do AVA).

4.2.6. O sexto método - arbitramento

Restando impraticáveis todas as alternativas anteriores, o artigo 7 do AVA permite à autoridade fiscal utilizar qualquer método, desde que, sob critérios *razoáveis*.

4.3. A valoração aduaneira e a capacidade contributiva

A igualdade é sempre relativa, no sentido de que, verificar o cumprimento ao princípio da isonomia por uma norma requer um critério de comparação, ou seja, saber em relação a que se consideram as situações como equivalentes, conforme nos ensina Tipke.¹⁰¹

Em matéria tributária, a capacidade contributiva, seja em sua feição subjetiva, seja objetiva, seja de forma mais geral, seja de forma mais individualizada, é critério por excelência, ainda que se trate de tributos com finalidade extrafiscal, como parece ser o entendimento de Schoueri.¹⁰²

A escolha do evento econômico a compor a hipótese de incidência do tributo, especialmente, de um imposto (não se discutirá o tema aqui sob o enfoque das demais espécies tributárias, ainda que reputemos geral a implicação da capacidade contributiva), deve ser indício de habilidade para contribuir com as despesas gerais do Estado (capacidade contributiva objetiva), bem como, critério de graduação das referidas “exações” para cobertura de despesas gerais (impostos).

Isso parece se dirigir especificamente à base de cálculo. O montante do imposto a ser pago por cada contribuinte é determinado pela conjunção de dois fatores, base de cálculo e alíquota. Essa parece ser o instrumento à disposição da extrafiscalidade, como a função indutora fortemente presente no imposto de importação, de que tratamos aqui. Mas a base de cálculo, como expressão em moeda da riqueza que se quer ver tributada, deve ser informada pela capacidade contributiva, ainda que conjugada com outros “critérios de comparação”, tanto que é aspecto não disponível ao órgão do Poder Executivo para indução de comportamentos como é a alíquota (artigo 153, parágrafo 1º, da CR/88).

Desta feita, o valor aduaneiro é índice muito razoável da riqueza manifestada em uma importação, sendo acorde com o princípio da capacidade contributiva em seu caráter objetivo. Subjetivamente, as normas referentes à apuração desse índice se mostram direcionadas a verificar o mais concreta e individualmente possível essa riqueza, dando fiel cumprimento à capacidade contributiva.

¹⁰¹ TIPKE, Klaus. “Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário”. *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (coord.). São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515 a 527 (520).

¹⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 280.

O procedimento de valoração aduaneira prestigia fortemente a individualização da tributação e, portanto, da Justiça fiscal. Busca-se por ele sempre se atingir o *valor da transação* e todos os métodos sequencialmente à disposição do aplicador visam ao atingimento de valores o mais próximos possível daquele, o que demonstra a sintonia da sistemática desse imposto em relação à capacidade contributiva subjetiva e, o que é melhor, em seu aspecto individual.

Não se pode esquecer que a justiça geral pode fazer a justiça individual ceder lugar a ela, de forma proporcional, quando a perseguição da individualização se mostrar comprometedor da generalidade das normas. Mas a individualização da justiça não deixa de ser um ideal perseguido, sendo esse um exemplo de que nem sempre ela se mostra comprometida em função da generalidade das normas (praticabilidade), realizando-se ambas de forma muito proporcional, como ocorre com a valoração aduaneira.

O que se percebe é que a colisão de valores, tema já clássico na teoria dos princípios, é o pano de fundo da questão aqui tratada. A justiça geral, muitas vezes, mitiga a individual em favor da praticabilidade, pois, como se disse, o apego excessivo à individualização das normas tende a um desproporcional comprometimento daquela (praticabilidade).

Na maioria das vezes esse conflito é posto diante do operador do direito, que precisa sopesar esses dois aspectos da justiça fiscal (geral e individual) no caso concreto. Mas o caso em questão é daqueles raros em que ambos aspectos convivem muito bem, sem grandes mitigações de um em favor do outro, ou seja, a valoração aduaneira, em regra, respeita em boa proporção a capacidade contributiva objetiva e subjetiva, realizando um equilíbrio entre justiça geral e justiça individual.

Isso porque, o procedimento de apuração dessa base de cálculo é aplicável sem grandes transtornos à maioria dos casos e, assim, o objetivo de generalidade da norma é atingido. Por outro lado, nessa mesma maioria de casos se apura, com razoável grau de precisão o valor da transação, ou seja, se capta razoavelmente a manifestação de capacidade contributiva individual externada.

A capacidade contributiva, portanto, tem seus aspectos geral e individual bem balanceados, até porque, sempre que não forem proporcionalmente respeitados, pode e deve haver questionamento pelo contribuinte, ou seja, na apuração do valor da transação devem ser proporcionalmente levados em conta os aspectos da capacidade contributiva relacionados à justiça geral e individual.

Isso significa que a determinação do valor aduaneiro deve tentar, na medida do possível, atingir o valor da transação, que é a manifestação de capacidade contributiva objeto do imposto de importação. E a medida do possível tem como limite exatamente a praticabilidade da tributação, ou seja, a individualização deve ser buscada até o ponto em que isso não comprometa a aplicação da norma nos casos concretos a todos os potenciais contribuintes.

Assim, em tese, o procedimento atual de valoração aduaneira respeita tranquilamente os princípios da legalidade e da tributação conforme a capacidade contributiva, mas, se no caso concreto houver desproporcional mitigação de um dos aspectos da capacidade contributiva, deve ser corrigido administrativamente, ou, se for preciso, pelo órgão do Poder Judiciário.

Conclusão

O crescimento do comércio internacional e a disposição dos Estados em eliminar seus entraves fazem necessário se busque a maior coerência e racionalidade possível no que tange aos tributos aduaneiros, dentre eles, o imposto de importação.

As dificuldades na eleição de critérios para essa tributação levaram à celebração, no âmbito do GATT, de norma convencional prevendo o *valor aduaneiro* como base de cálculo dos referidos tributos, bem como uma outra prevendo as formas de apuração dessa base de cálculo.

Tendo o *valor aduaneiro* essa natureza jurídica (base de cálculo), é necessário verificar a forma como ele se insere no ordenamento, construindo-se sistematicamente as normas referentes à matéria, o que só pode ser feito sob as balizas dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

A análise do conteúdo normativo de tais princípios leva à conclusão de que ambos restam muito bem realizados pela sistemática do imposto de importação, em que uma lei ordinária instituiu a hipótese de incidência, prevendo como base de cálculo o valor aduaneiro.

Esse, por sua vez, é conceito cujos limites são traçados em seu procedimento de apuração, previstos em acordo internacional positivado por um Decreto do Presidente da República.

A regra de legalidade resta cumprida, já que a base de cálculo do referido imposto foi positivada por uma Lei ordinária, que alterou o Decreto-lei que rege a matéria.

O princípio da legalidade também tem aqui sua eficácia proporcionalmente prestigiada, já que a base de cálculo é um conceito passível de determinação bem razoável, quando da apuração de sua expressão quantitativa.

O princípio da capacidade contributiva, que normalmente entra em colisão com o da legalidade, aqui, diferentemente, se mostra bem afinado com a eficácia daquele. Sendo critério de realização da justiça, o princípio da capacidade contributiva é cumprido objetivamente pela base de cálculo eleita pelo Legislador.

Por outro lado, o procedimento previsto para sua apuração parece muito adequado à verificação da capacidade contributiva subjetiva, aqui não comprometida da generalidade que deve revestir as normas jurídicas tributárias, realizando-se, assim, o valor justiça, tanto em seu caráter geral, como individual.