

tuto tributário é aquela pessoa, vinculada à materialidade descrita na norma, chamada a recolher o tributo por força de lei. Poderá ser tanto a substituição por fato passado (CTN, art. 128) quanto a substituição por fato futuro (CF, art. 150, § 7º).

## 6 Critério temporal

Por critério temporal é designada a parcela da regra-matriz da norma jurídico-tributária que estipula o momento em que o critério material, em ocorrendo, fará surgir a relação jurídico-tributária entre contribuinte e Fisco. Como o critério material é a expressão hipotética de um acontecimento fático, esse fato tem que ter uma descrição de tempo, que o situe em coordenadas temporais (hora, dia, mês e ano). À parte do texto legal que determina o momento em que surge a obrigação tributária nominamos de *critério temporal*.

Vale repisar que o aspecto temporal não é “destacado” dos demais aspectos, mas uma decorrência necessária de fixação do momento em que se considera ocorrido o fato imponible e nascida a obrigação tributária.

Para Ataliba (1996, p. 85), a lei pode estipular uma data ou uma circunstância determinável de tempo. Do primeiro caso oferece o exemplo dos impostos imobiliários (IPTU e ITR), e do segundo o ICMS (a saída da mercadoria do estabelecimento comercial). Ao explicar essa segunda forma de fixação do aspecto temporal, o citado jurista separou a materialidade da hipótese de incidência e colocou o aspecto temporal como *ente autônomo*. Disse até que, *se a lei não fosse expressa ao fixar esse momento*, ele deveria ser considerado como “o da prática do ato jurídico mercantil posto como aspecto material da h.i.”. É o que acontece, em realidade. Porém, em termos acadêmicos, a liberdade de o legislador fixar o critério temporal é discutível.

Não se confunde, é claro, o critério temporal com a aplicação da lei tributária no tempo. Esta nada tem a ver com aquele, e nos remete a problemas já disciplinados, como o de a fiscalização aplicar uma lei tributária revogada. De fato, se dado contribuinte é surpreendido tendo se omitido em seus deveres tributários em certa época, aplicará o fiscal público a lei em vigor no momento da ocorrência do fato imponible, mesmo que à época da fiscalização dita norma já tenha sido retirada do ordenamento jurídico.

Exemplifiquemos a complexidade do critério temporal com uma das exações de nosso ordenamento jurídico. O critério temporal do Imposto de Importação é dos mais difíceis para o intérprete. Ele tem que refletir os critérios anteriores, ou seja, tem que ser o momento em que os produtos ingressam no território nacional. Aqui reside um ponto de séria controvérsia. Vejamos.

Do ponto de vista acadêmico, entendemos como atuais as lições de Gaston Jèze (1945, p. 58), quando esclareceu:

Quanto aos *impostos alfandegários* (direitos de importação, direitos de exportação), o fato gerador do imposto é a *passagem* de mercadorias pela fronteira, seja para importação, seja para exportação. Esse fato material de passagem é a ocasião fixada pela lei para exercer determinado adiantamento sobre o valor daqueles bens.

Assim expõe a doutrina. Vejamos agora a teoria, é dizer, apresentemos o assunto em comento sob a ótica da legislação brasileira atual (direito positivo).

O Código Tributário Nacional dispõe:

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

Em que pese a referência a *fato gerador*, depreende-se da norma o objetivo de enfocar a regra-matriz tributária, especialmente a hipótese de incidência (entrada de produto estrangeiro no território nacional), de onde o cientista extrai os vários critérios, dentre eles o material e o temporal.

O Decreto-Lei n. 37, de 18-11-1966, repete (como não poderia ser diferente) aquele conteúdo que vem desde a Constituição Federal, especificando:

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

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

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

■ Sério problema se afigura o § 2º deste art. 1º:

§ 2º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considerar-se-á entrada no território nacional a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira.

Isso leva à interpretação de que o critério temporal do indigitado imposto é o *desembaraço aduaneiro*, atividade administrativa que tem por objeto a referida *constatação*, interpretação reforçada pelo art. 23 e seu parágrafo único do decreto-lei anteriormente citado:

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

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

(...)

Art. 44. O despacho aduaneiro de mercadoria importada, qualquer que seja o regime, será processado com base em declaração a ser apresentada na repartição aduaneira, como prescrever o regulamento.

Parágrafo único. O regulamento fixará o prazo dentro do qual poderão ser efetuadas a apresentação e a modificação da declaração.

Ou seja, para a legislação infraconstitucional, independentemente de a mercadoria estar ou não no território nacional, identifica-se a importação por uma atividade administrativa.

A jurisprudência tem considerado que não há vício de inconstitucionalidade na sistemática acima descrita, como se comprova com a Súmula 661 do STF (“Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”), que superou o entendimento que já prevaleceu no passado, exteriorizado na Súmula 577 também do STF (“Na importação de mercadoria do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador”).

A legislação, com o respaldo da jurisprudência, estipula o *desembaraço aduaneiro* como o critério temporal do imposto colocado em evidência, numa inversão de valores para nós evidente. *Desembaraço aduaneiro* pode ser o critério temporal para alguma taxa de serviço aduaneiro, mas nunca do Imposto de Importação. Não entendemos como compatível com a Constituição a esdrúxula situação de termos dois bens, um ao lado do outro, os dois em aduana nacional e, por um deles ter recebido uma vistoria de um fiscal público, ser considerado importado, e o outro, ao lado (mesmo que tenha ingressado no País antes daquele), não tendo recebido a vistoria, não ser considerado importado. Ou o tributo é sobre a vistoria, ou é sobre o ingresso do bem no território nacional.

Entretanto, as considerações acima formam nossa doutrina. São as considerações que gostaríamos de ver vigentes em nosso ordenamento jurídico. Não é o que acontece na realidade, conforme a exposição legislativa acima apresentada demonstra.

## 6.1 Critério temporal e vencimento do tributo

O critério temporal da regra-matriz de incidência tributária não se confunde com o vencimento do tributo. São situações distintas, como já anunciava Gaston Jèze (1945, p. 54-55):

Para liquidar o montante da dívida de tal pessoa, a título de tal imposto, para fixar o valor da matéria tributável, é preciso transportar-se ao dia do fato gerador do imposto. Se, ulteriormente, esse valor aumenta ou diminui, isso não tem importância para a liquidação da dívida de imposto. Assim, a respeito de sucessão, o fato gerador do imposto é o óbito: o valor venal dos bens no dia do óbito é que deverá ser considerado para liquidar o imposto. O direito do fisco, como o direito do contribuinte, é o de exigir que a liquidação seja feita segundo aquele valor. Seria preciso, para afastar essa solução, uma disposição *formal* da lei.

Conforme exposto anteriormente, temos sérias ressalvas quanto à possibilidade de a lei alterar o critério temporal. Mas, o ponto de relevo, nesse momento, é a necessidade de distinção entre o critério temporal do tributo e a fixação da data de vencimento, para seu recolhimento.

Tomemos, como exemplo, a sistemática do Imposto sobre a Renda, no Brasil. Sem aprofundarmos, nesse momento, a controvertida questão de fixar-se o critério temporal como todo o exercício financeiro (como entende parte da dogmática nacional) ou apenas o último átimo de tempo do ano civil (fixação legislativa, com acatamento jurisprudencial), podemos afirmar que o critério temporal é o ano civil (ou seu último instante), enquanto o vencimento do tributo ocorre no último dia útil do mês de abril.

Esse tema é de significativa importância, inclusive para definição do prazo prescricional de certas exações (CTN, art. 150, § 4º).

## 7 Critério espacial

Para a exata configuração da norma tributária, imprescindível é a determinação da localização da ocorrência fática impulsionador da tributação. Como já afirmado, se o critério material é a hipotética descrição de um acontecimento descritivo de um fato, ele pressupõe o registro de uma coordenada de espaço para situá-lo: o território do Estado-membro ou do Distrito Federal, a área rural do Município etc.

A aparente simplicidade do critério não encontra respaldo na complexidade da vida política e social contemporânea. Talvez por isso encontremos o legislador infraconstitucional se esmerando, ora mais, ora menos, na fixação do critério espacial,

levando Paulo de Barros Carvalho (2007a, p. 290-291) a identificar três graus de elaboração legislativa:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro deles estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

Muitos conflitos surgem da difícil exegese do critério espacial em casos concretos. Alguns deles foram previstos pelo legislador, constitucional ou não. Tratando dos problemas de prestação de serviços e operações mercantis, disse Geraldo Ataliba (1996, p. 94):

A própria Constituição se encarregou de resolver alguns desses problemas, ao dispor expressamente sobre competências, em casos que seriam duvidosos (arts. 155, § 1º, I, II, III, VIII, e 156, § 2º, II). Implicitamente, porém, a Constituição tem critério para solução de todas as questões.

A correta identificação do critério espacial, como se vê na citação *supra*, está na Constituição Federal. Cabem aos intérpretes aclará-la, apenas.

O critério espacial do Imposto de Importação, por exemplo, só poderia ser a transposição das fronteiras nacionais, ou seja, o ingresso dos produtos em território nacional. A legislação infraconstitucional estabelece alguns requisitos para ajustar o critério espacial às condições de fiscalização. As próprias dimensões continentais de nossas fronteiras exigem certas disciplinas. Por isso, a legislação só aceita a entrada legal por meio das aduanas dispostas em lei. Ao que nos parece, isso não conflita com a Constituição Federal. Ao contrário, se houver hipótese de estar o bem no território nacional e nas aduanas, e não se considerar importado, teremos conflito entre o que nos parece implícito no Texto Constitucional e o determinado pelo legislador ordinário. Assim também, se o produto não se encontrar no território nacional e for considerado importado, haverá descumprimento do que foi determinado constitucionalmente, ao menos do ponto de vista teórico.

## 7.1 Territorialidade da lei tributária

Vimos com Roque Antonio Carrazza (2010, p. 675) que a Constituição Federal repartiu o critério material entre as pessoas políticas brasileiras. Mas não só. Por

meio da *territorialidade* das leis tributárias, repartiu-se também a competência tributária. Assim a lição do mestre:

Vem a propósito reiterarmos que o critério adotado pela Constituição na partilha das competências impositivas dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal foi, além do material, o *territorial*. Noutros termos, levou em conta, para a solução dos possíveis conflitos neste campo, o âmbito de aplicação territorial das leis que criam os impostos estaduais, municipais e distritais. Por conseguinte, as leis tributárias que instituem tais gravames apenas têm voga sobre os fatos verificados no território da ordem jurídica que as editou.

A territorialidade das leis não se confunde com o critério espacial da regra-matriz tributária, como bem apontou Carrazza. Por territorialidade da norma temos todo o espaço geográfico onde a pessoa política instituidora do tributo exerce sua competência impositiva. É dizer: todo o território nacional, todo o território de cada um dos Estados, do Distrito Federal e de cada um dos Municípios.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana permite exemplificação primorosa dessas nuances. Como tributo da competência municipal, cada um dos municípios brasileiros poderá instituir sua legislação tributária a ele referida. Essa lei, pela territorialidade, será aplicada em toda a área geográfica do município. Entretanto, o critério material de sua hipótese de incidência autoriza a tributação apenas sobre a propriedade *urbana*. Com isso, todas as construções nas regiões rurais do município não poderão sofrer a tributação por via desse tributo. Está aí a diferença entre territorialidade e critério espacial da norma tributária.

## 8 Critério quantitativo

Conforme vimos no Capítulo III, item 2, a tributação está ligada a ocorrências econômicas. O tributo, como objeto da relação jurídico-tributária, significará a entrega de dinheiro aos cofres públicos. E a apuração do montante de dinheiro a ser entregue é estudada, academicamente, no critério quantitativo. Nele encontraremos a referência, a dimensão econômica do tributo. É dizer: nele estará a descrição hipotética do estrato fático, presente no critério material de todos os tributos (ser proprietário, realizar operação de circulação de mercadoria, prestar serviços), sempre composta por um dado econômico.

O critério quantitativo será, sempre, fixado pelo legislador competente para instituir o tributo, como decorrência do princípio da estrita legalidade tributária (CF, art. 150, I). O critério quantitativo, pois, compõe a norma tributária, como elemento imprescindível para a geração de efeitos no mundo real.