

Não havendo causas interruptivas ou suspensivas do fluxo processional, perece o fundo do direito.

Rio de Janeiro, 22 de julho de 1986.

ROBERTO RICHELETTE FREIRE DE CARVALHO  
Procurador-Assessor

VISTO.

De acordo com o parecer e manifestação do Procurador-Assessor ROBERTO RICHELETTE FREIRE DE CARVALHO.

À Secretaria do Estado de Governo.

Rio de Janeiro, 22 de julho de 1985.

JOAQUIM TORRES ARAÚJO  
Subprocurador-Geral do Estado

## Assuntos Tributários

### Empréstimo Compulsório. Inconstitucionalidade

#### **Parecer N.º 03/86, de Carlos Augusto da Silveira Lobo**

*“Empréstimo Compulsório” criado pelo Decreto-Lei n.º 2.288/86 — incidente sobre aquisição de veículos. Divergência quanto à natureza jurídica dos empréstimos compulsórios.*

*Investimento compulsório e não empréstimo compulsório.*

*Utilização do fato gerador do ICM. Invasão da autonomia financeira do Estado, assegurada pelo princípio federativo”.*

Pede o Sr. Secretário de Planejamento e Controle a manifestação da Procuradoria do Estado sobre o empréstimo compulsório incidente sobre a aquisição de veículos, instituído pelo Decreto-Lei n.º 2.288, de 1986.

O referido decreto-lei criou o Fundo Nacional de Desenvolvimento (FND), uma autarquia federal, “com o objetivo de fornecer recursos para a realização de investimentos necessários à dinamização do desenvolvimento nacional e apoio à iniciativa privada na organização e ampliação de suas atividades econômicas”.

Paralelamente, o mesmo decreto-lei instituiu um empréstimo compulsório, a ser exigido dos consumidores de gasolina ou álcool para veículos automotores, bem como dos adquirentes de automóveis de passeio e utilitários (Dec.-Lei n.º 2.288, art. 10 e parágrafo único).

Tal empréstimo compulsório, como expressamente esclarece o artigo 10 do citado Dec.-Lei n.º 2.288, tem por motivação “a absorção temporária do excesso de poder aquisitivo”

O artigo 14 do decreto-lei em exame dispõe que o empréstimo compulsório incidirá sobre fatos ocorridos até 31 de dezembro de 1989.

No que se refere ao mecanismo de cobrança do empréstimo compulsório, o artigo 13 do Decreto-Lei n.º 2.288 estabelece que o respectivo montante, em relação a cada aquisição de veículo, deverá ser recolhido à rede arrecadadora federal, mediante guia própria, antes do licenciamento.

Não esclarece expressamente o decreto-lei sob comentário quem é o sujeito-passivo — ou responsável principal — da obrigação de recolher o empréstimo compulsório. Não há dúvidas, entretanto,

que o principal obrigado não será outro senão o adquirente, pois o § 1.º do artigo 13 dispõe que o alienante será solidariamente responsável pelo pagamento.

Por fim, dispõe o art. 16 que o empréstimo será resgatado, após três anos da data de seu recolhimento, efetuando-se o pagamento em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento.

Sendo essas as disposições do Decreto-Lei n.º 2.288, de 1986, que interessam diretamente ao exame das questões que a consulta suscita, passamos a proferir nosso parecer.

### NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

A natureza jurídica do empréstimo compulsório sempre suscitou debates acirrados, a nosso ver, alimentados pelo fato de o instituto ser visível de dois lados: o lado do Direito Financeiro e o lado do Direito Tributário.

Os que contemplam apenas o lado do Direito Financeiro, vêem o empréstimo compulsório como uma das modalidades de empréstimo público, estudado no capítulo da dívida pública daquele ramo do direito. Coerente com essa visão, não confundem a espécie com os tributos e não se impressionam com o fato de, no empréstimo compulsório, o mutuante ser constrangido por lei a contratar o mútuo. Entendem que a crescente interferência do Estado no campo da autonomia da vontade explica e justifica o uso do poder de império, no sentido de obrigar particulares a contratarem determinada obrigação. O saudoso Ministro VICTOR NUNES LEAL, em voto magistral proferido no recurso em Mandado de Segurança n.º 11.252, expõe e defende esse modo de entender com o inexcédível brilho que caracterizava todas as suas manifestações.

A outra corrente, mais atenta aos aspectos do Direito Tributário, entende que, no empréstimo compulsório, está sobretudo presente a exigência pelo Estado, no uso do seu poder de império, de uma prestação pecuniária, que não constitua sanção de ato ilícito. O fato de o montante cobrado ser *a posteriori* restituído com ou sem juros, não é importante para descaracterizar o empréstimo compulsório como espécie do gênero tributo. A destinação da receita tributária não é relevante para a caracterização de uma prestação pecuniária compulsória como tributo. No empréstimo compulsório configura-se a relação jurídico-tributária, que se extingue com o pagamento. A ocorrência dessa relação caracteriza o tributo e desencadeia todo o sistema de normas do Direito Tributário que, aliás, tem como fim e objetivo disciplinar o fato — também ocorrente no empréstimo compulsório — de estar o Poder Público a exigir do contribuinte prestações pecuniárias que tem por única fonte a lei e como única razão, o poder de império.

Esse entendimento foi, também, brilhantemente defendido no E. Supremo Tribunal Federal, pelas vozes autorizadíssimas dos Ministros LUIZ GALLOTTI e ALIOMAR BALEEIRO, quando da apreciação, pelo Plenário, do já referido Recurso em Mandado de Segurança n.º 11.252.

Esse julgamento memorável, no qual prevaleceu a tese contratualista, deu origem à Súmula 418 do STF, cujo enunciado é o seguinte:

“O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária (\*).”

Com a Constituição de 1967 em vigor, a controvérsia se reinstalou na Excelsa Corte, que veio a reafirmar o entendimento preconizado pela Súmula 418, em acórdãos diversos dos quais o do Tribunal Pleno, no Rec. M. Seg. 16.396 (cfr. RTJ, 44/725), é o *leading case*.

Na doutrina, também, o debate é acirrado, destacando-se, em favor da tese contratualista, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, (vide parecer publicado *in Vox Legis* 140-62, assim como o estudo “Constitucionalidade do Empréstimo Compulsório Instituído pelo Decreto-Lei n.º 1782” *in RDA*, 141-198). Em favor da tese tributarista refulge a tese de AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, intitulada “Conceito e Espécies de Empréstimo Compulsório” publicada na *Revista de Direito Público*, 280/38. De citação obrigatória, ainda, é o artigo de ALCIDES JORGE DA COSTA, publicado na *RDA*, 70-1, em que se colhe observação de extraordinária importância para o caso, a ser comentada adiante neste parecer.

Registre-se, também, que o D.O.U. Sec. T. — 03-09-86 — p. 13.170, publica a íntegra de erudito parecer do Dr. CID HERÁCLITO DE QUEIROZ — Procurador-Geral da Fazenda Nacional, sobre o empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei n.º 2.288/86, ora em exame.

Muitos outros juristas se pronunciaram, em um e outro sentido, sobre a matéria, a começar pelo grande JOÃO MANGABEIRA que publicou veemente artigo sob o título “Empréstimo Compulsório é Tributo e Deve Obedecer ao Regime Tributário” (*Rev. Dir. Publ.*, 19/309). De se citar ainda: ROQUE ANTONIO CARRAZA (*Rev. Dir. Publ.*, 23/150), ALIOMAR BALEEIRO (*Limitações Constitucionais ao*

(\*) O inteiro teor dos votos proferidos no memorável julgamento do Rec. M. Seg. n.º 11.252, inclusive o voto do Min. Victor Nunes Leal, encontra-se às pp. 180 e segs. do excelente livro de Jardef Noronha e Odalea Martins — Referências da Súmula do STF.

**Poder de Tributar**, 5.<sup>a</sup> ed., 1977, cap. 12), JOSÉ FRANCISCO REZEK (RDA, 141/196), FRANCISCO GUSMÃO DE SOUZA BRASIL (R. For, 289/131), OTO VIZEU GIL (*Direito Fiscal*, 1963, p. 215), entre outros.

## **O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO NA CONSTITUIÇÃO EM VIGOR E NO C.T.N.**

A Constituição Federal atribui ao empréstimo compulsório um tratamento verdadeiramente ambíguo, contemplando-o em dois dispositivos:

No art. 18, que introduz a estrutura do Sistema Tributário Nacional, o parágrafo terceiro dispõe:

“§ 3.º — Somente a União, nos **casos excepcionais** definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.”

No art. 21, que disciplina a competência tributária privativa da União, o inciso II do § 2.º estabelece:

“§ 2.º — A União pode instituir:

II — empréstimos compulsórios nos **casos especiais** definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário.”

Em face desses dois dispositivos constitucionais, tem prevalecido o entendimento de que:

- a Constituição distingue duas espécies de empréstimos compulsórios: os instituídos em casos excepcionais (art. 18, § 3.º) e os instituídos em casos especiais (art. 21, § 2.º, II);
- somente os segundos ficam sujeitos às normas gerais do direito tributário, por força da disposição constitucional citada, embora nem mesmo estes sejam verdadeiramente tributos;
- quanto aos primeiros, isto é, os instituídos em casos excepcionais, devem observar a lei complementar que os disciplina, não estando adstritos às normas tributárias.

Existe lei complementar definindo os casos excepcionais a que se refere o art. 18, § 3.º da C.F. Trata-se do art. 15 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25.10.66, com força de lei complementar, segundo entendimento pacífico do S.T.F.).

Em favor desse modo de entender existe argumento objetivo, que nos parece irresponsável. Não há como submeter ao princípio da anterioridade empréstimos compulsórios que visem a atender necessidades imprevisíveis ou prementes (casos excepcionais) como guerra externa, ou sua iminência, calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis e conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo (cf. art. 15 do C.T.N., incisos I, II e III).

Se os empréstimos compulsórios de qualquer espécie estiverem subordinados às regras gerais aplicáveis aos tributos, também aqueles que fossem criados para fazer face a graves situações excepcionais e imprevisíveis ficariam sujeitos ao princípio da anterioridade, porquanto o texto constitucional não ressalva quanto aos empréstimos compulsórios, quando define esse princípio basilar do nosso sistema tributário.

Assim sendo, em nossa opinião, dentro do rigor lógico do direito tributário, o empréstimo compulsório tem a natureza de tributo, porquanto ingressa no campo do direito subjetivo mediante uma relação jurídica que, a todas as luzes, se apresenta como uma típica relação jurídico-tributária. Não afeta à natureza dessa relação o destino que se dá à receita correspondente ao crédito dela originário, sendo irrelevante, para o exame técnico-jurídico do instituto tributário, se tal receita é ou não restituída ao contribuinte, seja em dinheiro, seja em serviços públicos.

Entretanto, salvo melhor juízo, o texto constitucional preferiu dar à matéria o tratamento acima exposto que, embora não se coadune com o rigor científico, tem de prevalecer.

### **PRIMEIRA CONCLUSÃO: OS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS PREVISTOS NO ARTIGO 15 DO C. T. N. NÃO PRECISAM SUBMETER-SE AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.**

Pelas razões acima expostas não vemos mérito em impugnar o empréstimo compulsório incidente sobre a aquisição de veículos automotores, criado pelo Decreto-Lei n.º 2.288/86 com base em inobservância do princípio da anterioridade.

Tal empréstimo compulsório foi criado para atender a uma das circunstâncias excepcionais previstas no art. 15 do C. T. N., regulando o § 3.º do artigo 18 da C. F., ou seja a do inciso III:

“conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo”.

Essa primeira conclusão, entretanto, não significa que tenhamos como legítima a espécie de empréstimo compulsório em exame.

Muito menos ainda admitimos poder a União cobrar do Estado do Rio de Janeiro o referido empréstimo compulsório, mesmo que, para argumentar, o reputemos legítimo.

É o que passamos a demonstrar.

### INVESTIMENTO COMPULSÓRIO E NÃO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Como já esclarecemos ao início deste parecer, o artigo 16 do Decreto-Lei n.º 2.288, de 1986, dispõe que o empréstimo compulsório será resgatado no último dia do terceiro ano posterior ao seu recolhimento, *efetuando-se o pagamento com quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento*.

A operação, portanto, não configura um verdadeiro empréstimo compulsório. Com efeito, como analisam os próprios defensores da natureza não-tributária do empréstimo compulsório, esse instituto, inserto no capítulo da dívida pública do Direito Financeiro, tem a essência do mútuo, incidindo o temperamento do Direito Público no fato de o Estado, no exercício de seu poder de império, obrigar a contratação do empréstimo, por parte do particular, consoante definido em lei.

Daf, necessariamente, decorre que só é empréstimo compulsório a operação que tenha a natureza do mútuo. Qualquer outro contrato a que o Poder Público compulsoriamente vincular o particular, será compulsório, mas não será empréstimo, face à ausência das características essenciais do mútuo.

Ora, não é preciso aprofundar o exame para concluir que a operação descrita no Decreto-Lei n.º 2.288/86 — especialmente o seu artigo 16 — não configura um mútuo.

Como dispõe o artigo 1.256 do Código Civil, o mútuo é o contrato mediante o qual o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu *em coisa do mesmo gênero*, qualidade e quantidade. Como todos sabem, o mútuo é empréstimo de coisa fungível, em que se não exige a restituição da própria coisa em espécie, sendo, entretanto, essencial, que coisa do mesmo gênero seja restituída.

No caso, o mutuário — Poder Público — recebe do mutuante compulsório dinheiro e restituirá, após 3 anos, quotas do Fundo Nacional de Investimentos.

Se é evidente, sob o ponto de vista jurídico, a inexistência de um empréstimo, também sob a ótica econômica a operação se afigura como um investimento de risco e não como um financiamento. Segundo esclarece o próprio Decreto-Lei n.º 2.288/86, as quotas do Fundo Nacional de Investimento representarão participações societárias do Fundo (uma autarquia federal) em empresas públicas, so-

iedades de economia mista e companhias privadas. Ficarão os rendimentos atribuídos às quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento sujeitos às áleas próprias dos investimentos de risco, percebendo participação nos lucros das empresas em que se fizeram os investimentos, se lucro houver.

A operação, portanto, repita-se, não configura um empréstimo, mas sim um investimento compulsório: uma obrigatória aplicação de dinheiro de particulares em capital de risco, sob a gerência do Poder Público.

Constitui princípio basilar de nosso sistema constitucional a necessidade de expressa previsão, na Constituição, de todo o gênero de contribuições pecuniárias que poderá o Poder Público exigir dos particulares. Não é por outra razão, que a Constituição expressamente prevê os gêneros empréstimo-compulsório e contribuição, reservando à União privativamente a respectiva competência impositiva.

Não prevê, entretanto, a Constituição em vigor, o investimento compulsório como modalidade de exigência de prestações pecuniárias dos particulares. Mais providente, a Comissão Afonso Arinos inseriu no capítulo pertinente de seu anteprojeto, a par do empréstimo compulsório e das contribuições, o investimento compulsório.

Em conclusão, portanto, o chamado empréstimo compulsório sobre a aquisição de veículos automotores, não é, em verdade, um empréstimo compulsório, mas sim um investimento compulsório. Não pode ser instituído em lei, por falta de previsão na Constituição.

### UTILIZAÇÃO DO FATO GERADOR DO ICM

A aquisição de veículos automotores, sempre que feita de produtor, industrial, comerciante ou assemelhado, é fato gerador do ICM (C.F. art. 23, II).

Por isso não pode ser motivo para que a União exija do adquirente o empréstimo compulsório previsto no Decreto-Lei n.º 2.288/86.

Com efeito, em regime como o nosso, de rígida distribuição de competências impositivas entre as entidades da Federação, não é admissível que a União cobre empréstimos compulsórios tendo como base operações que constituem fatos geradores de impostos atribuídos a Estados e Municípios. Pudessem a União exigir tais prestações pecuniárias (sob a única justificativa de que as restituiria posteriormente) todo o sistema brasileiro de discriminação de receitas tributárias cairia por terra.

As operações que constituem fato gerador do ICM, somente por esse imposto poderão ser tributadas. De que valeria o texto constitucional se pudesse a União, impedida de cobrar ICM sobre

determinada operação, sobre ela pudesse cobrar um empréstimo compulsório (digamos, restituível sem juros após 20 anos) ou mesmo uma contribuição relativa à intervenção no domínio econômico?

É, portanto, forçoso concluir que a Constituição atribui poderes à União para instituir empréstimos compulsórios e contribuições, mas tais prestações pecuniárias compulsórias não podem ser exigidas com base em operações do âmbito da competência impositiva dos Estados e Municípios.

ALCIDES JORGE DA COSTA (RDA, 70/11) percebeu esse ponto com muita perspicácia ao reportar que o Anteprojeto do Código Tributário Nacional, elaborado por RUBENS GOMES DE SOUZA, assimilava o empréstimo compulsório ao tributo, não como resultado "de uma análise da essência desses empréstimos, mas do que pode ser chamado de diagnóstico sintomático, feito através de possíveis repercussões de empréstimos dessa natureza no sistema constitucional de discriminação de rendas". E prossegue o mestre:

"Esse sistema é rígido e nominalístico e toda a capacidade contributiva individual, suscetível de ser atingida pela soberania financeira do poder público, está classificada em hipóteses específicas: o empréstimo compulsório, sendo uma utilização dessa capacidade, terá necessariamente de enquadrar-se em uma ou outra dessas hipóteses".

Assim sendo, em nossa opinião, é ilegítima a cobrança do empréstimo compulsório sempre que o Estado vier a adquirir veículo automotor de produtor, industrial, comerciante ou outro contribuinte do ICM.

#### INVASÃO DA AUTONOMIA FINANCEIRA DO ESTADO

*Last but not the least.* Cobrar do Estado o empréstimo compulsório em exame constitui uma insuportável agressão ao princípio federativo, porquanto nega a autonomia financeira do Estado.

Como se viu, o empréstimo compulsório em exame tem por objeto e razão de ser "a absorção temporária do excesso de poder aquisitivo" do mutuante compulsório. Visa a canalizar para investimentos de interesse nacional os recursos que o mutuante supostamente possui em excesso e aplicaria em bens de consumo não essenciais, exasperando a demanda.

Esse empréstimo compulsório é, portanto, declaradamente, um instrumento, de que dispõe a União, para interferir na liberdade dos mutuantes compulsórios quanto ao dispêndio de seus recursos supostamente em excesso.

Tal instrumento não pode ser utilizado em relação aos Estados, pelo simples e básico fundamento de que não pode a União inter-

ferir na autonomia dos Estados quanto à aplicação de seus recursos. Nem se poderá admitir que seja lícito à União absorver, mediante empréstimo compulsório, o que ela, União, classifica como excesso de poder aquisitivo dos Estados.

De se notar que o art. 19, III, a, da Constituição prevê a imunidade recíproca justamente para impedir interferências dessa natureza. Assim como a União não pode instituir impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços do Estado, também não pode cobrar do Estado empréstimos compulsórios destinados a absorver suposto excesso de poder aquisitivo dos Estados.

Observe-se, por fim, que, em relação ao empréstimo compulsório em exame, o sujeito passivo da obrigação de emprestar é o adquirente, no caso o Estado. Não se assemelha a hipótese à cobrança de impostos indiretos (como o IPI e o ICM) sobre vendas de bens, em que o sujeito passivo da obrigação tributária é o vendedor, quando se admite a repercussão do ônus do tributo sobre a entidade imune.

#### CONCLUSÕES

Em face do exposto, concluímos:

- a) não nos parece ter mérito para prosperar o argumento de que o empréstimo compulsório em exame é da mesma natureza dos tributos, submetendo-se por isso à regra da anterioridade;
- b) todavia, não obstante o *nomen juris* de empréstimo compulsório, se tem presente no caso um investimento compulsório, eis que o artigo 16 do Decreto-Lei n.º 2.288/86 prevê a restituição das importâncias cobradas em dinheiro, mediante a entrega de um bem de outro gênero (quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento); a União Federal não tem poderes constitucionais para instituir investimentos compulsórios, que se distinguem nitidamente dos empréstimos, seja do ponto de vista jurídico, seja do ponto de vista econômico;
- c) o empréstimo compulsório de que trata o Decreto-Lei n.º 2.288/86, não pode ser cobrado sobre operações nas quais figure um produtor, industrial, comerciante ou outra espécie de contribuinte do ICM, porquanto, no sistema de rígida discriminação de receitas, adotado pela Constituição, os empréstimos compulsórios não

podem ser cobrados sobre operações que constituam fato gerador de imposto atribuído aos Estados ou Municípios;

- d) cobrar do Estado o empréstimo compulsório em exame, que tem por razão de ser e objetivo a absorção de excesso de poder aquisitivo, constitui violação da autonomia financeira do Estado.

Este é o meu parecer.

S.M.J.

Rio de Janeiro, 21 de outubro de 1986.

C. A. DA SILVEIRA LOBO  
Procurador do Estado

#### VISTO

1. Aprovo o Parecer consubstanciado no Ofício n.º 03/86-CASL, de fls. 10/23, do ilustre Procurador do Estado CARLOS AUGUSTO DA SILVEIRA LOBO, que conclui pela inconstitucionalidade do chamado empréstimo compulsório sob exame e ao qual aduzo que ao Poder Público não se pode presumir o excesso de poder aquisitivo que fundamentou a edição do Decreto-Lei n.º 2.288/86.

1.1 Em conseqüência, sugiro a impetração do mandado de segurança a cada aquisição de veículos em relação à qual seja exigido tal chamado empréstimo compulsório, para o que deverá ser qualificada a vendedora e deverão ser especificados os veículos a adquirir, assim como os pertinentes preços.

2. Encaminhe-se o Processo à Secretaria de Estado de Governo.

Rio de Janeiro, 03 de dezembro de 1986.

LETÁCIO JANSEN  
Procurador-Geral do Estado

## ICM. Importações Realizadas Através de Estado Não-Credor do Tributo. Legitimidade do Estado Delegado para Responder à Impetração Contra a Recusa de seu Funcionário de Visar Declaração de Alegada Isenção. Convênios ICM — 12/79 e 10/81

### Parecer N.º 03/86, de José Marcos Domingues de Oliveira

Tratam os autos de mandado de segurança impetrado por sociedade importadora de bacalhau, tendo como litisconsortes ativas outras empresas que se dedicam ao mesmo ramo de comércio.

A Impetrante e uma das litisconsortes têm sede em São Paulo, mas importaram suas mercadorias através do Porto do Rio de Janeiro.

Consoante entende o Estado e tem decidido o Supremo Tribunal Federal, inexistente isenção de ICM para o produto "bacalhau", razão pela qual esse pescado importado de país signatário do Acordo GATT não é ilegitimamente discriminado pela tributação de sua entrada no estabelecimento importador, através de ICM exigido pelos Estados-Membros.

O fato gerador do tributo, no caso em apreço é, (artigo 1.º, II, do DL n.º 406/68), "a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento".

Tradicionalmente, os Estados-Membros fiscalizavam o pagamento do imposto em tela através de verificação dos livros do contribuinte, após a ocorrência do fato gerador (entrada da mercadoria).

Entendendo conveniente à administração do tributo a antecipação do momento do pagamento do ICM sobre aquele fato para a oportunidade do desembaraço aduaneiro, os Estados celebraram o Convênio ICM n.º 12/79, onde se deliberou tal providência, incumbindo-se o Ministério da Fazenda de exigir, dentre os documentos necessários ao citado desembaraço, o comprovante de pagamento do pré-falado imposto estadual ou comprovante de isenção ou não-incidência, mediante formulário padronizado, VISADO PELO FISCO DO ESTADO ONDE OCORRA O DESPACHO. Em qualquer caso uma via desse formulário deverá acompanhar a mercadoria em trânsito (do Estado onde ocorreu o despacho e até o estabelecimento importador no Estado credor do ICM em apreço).

Parece claro, especialmente pelo cometimento ao Estado onde se processa o despacho aduaneiro da atribuição de visar declaração de isenção ou não-incidência de tributo (com o implícito poder de, negando o "visto", indiretamente exigir o cumprimento da obrigação tributária), que o Convênio em tela (12/79), aliás consolidado depois pelo de n.º 10/81, instituiu a figura da *delegação de competência*