

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

CURSO DE DIREITO

Ricardo Moreira Salles

**O alcance do poder regulamentar conferido pelo art. 2º, II, do Decreto-lei  
1.804/80: a legalidade da Portaria MF nº 156/1999 na jurisprudência dos  
Tribunais pátrios.**

Florianópolis - SC

2022

Ricardo Moreira Salles

O alcance do poder regulamentar conferido pelo art. 2º, II, do Decreto-lei 1.804/80:  
a legalidade da Portaria MF nº 156/1999 na jurisprudência dos Tribunais pátrios.

Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação  
em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da  
Universidade Federal de Santa Catarina, como  
requisito para a obtenção do título de Bacharel em  
Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

Florianópolis-SC

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Salles, Ricardo Moreira

O alcance do poder regulamentar conferido pelo art. 2º,  
II, do Decreto-lei 1.804/80: A Legalidade da Portaria MF  
Nº 156/1999 na jurisprudência dos Tribunais pátrios. /  
Ricardo Moreira Salles ; orientador, Gilson Wessler  
Michels, 2022.

72 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -  
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências  
Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Isenção tributária. 3. Regime de  
tributação simplificada. 4. Imposto de importação; . 5.  
Princípio da legalidade tributária.. I. Wessler Michels,  
Gilson. II. Universidade Federal de Santa Catarina.  
Graduação em Direito. III. Título.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, em primeiro lugar, aos meus pais, a quem devo tudo o que conseguir ao longo de minha trajetória.

À minha família, por todo o incentivo e carinho.

À minha namorada, Carolina Abdala, por todo o apoio e por suas muitas virtudes, dentre elas, a paciência.

Ao professor Gilson Wessler Michels, pelas ricas lições em Direito Tributário e Administrativo.

E, por fim, a todos os amigos que fiz nesta proveitosa jornada pela Universidade Federal de Santa Catarina.

Os homens sempre tiveram o pressentimento que deveria haver um domínio de questões cujas respostas — *a priori* — fossem simétricas e unidas a uma construção acabada e regular. Um domínio em que vale a sentença: *simplex sigillum veri*.

*L. Wittgenstein*

## RESUMO

O presente trabalho visa investigar a incompatibilidade entre os princípios norteadores do ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo o da legalidade, e as condições estabelecidas pela Portaria MF n.º 156/1999 no âmbito do Regime de Tributação Simplificada, instituído pelo Decreto-lei nº 1.804/80, no que tange à isenção de impostos de importação em remessas internacionais de valor até 100 dólares americanos. O tema foi abordado, inicialmente, por meio de uma revisão bibliográfica destinada a esclarecer os conceitos teóricos pertinentes à análise, realizando-se, também, breve recapitulação histórica acerca da positivação do princípio da legalidade nas Constituições brasileiras. Em seguida, foi realizada a delimitação do objeto de estudo por meio da identificação das normas tributárias reguladoras do Regime de Tributação Simplificada. Então, procedeu-se à definição dos parâmetros de busca para coleta e análise de precedentes judiciais atinentes ao tema, seguida pela apuração dos resultados obtidos, que demonstraram uma forte tendência jurisprudencial no sentido de considerar ilegais os requisitos estabelecidos pela Portaria, ante a violação do princípio da legalidade. Posteriormente, efetuou-se exame hermenêutico das supracitadas normas, restando identificada a relação de conflito entre essas e as disposições legais/constitucionais.

Palavras-chave: Isenção; Regime de tributação simplificada; Imposto de importação; Princípio da legalidade tributária.

## **ABSTRACT**

This essay aims to investigate the incompatibility between the conditions established by MF Ordinance n.º 156/1999 and the act n.º 1.804/80, that settles tax exemption for imported goods valued at one hundred US dollars or less, with the guiding principles of the Brazilian legal system, especially that of legality. The theme was, at first, approached through a bibliographic review intended to clarify the theoretical concepts of analysis, and, besides that, to execute brief historical recapitulation about the positivization of the legality principle in Brazil's former Constitutions. Then, the object of study was delimited through the identification of revenue rules of the Simplified Taxation Regimen. With that in mind, the parameters of search were defined, preceded by an analysis of legal precedents related to the subject. The results pointed to a jurisprudential tendency of facing such texts as illegal, due to the violation of the principle of legality. Finally, a hermeneutic examination of those legal norms was executed, in order to identify the conflictual link between the Law and Administration Acts.

Keywords: Exemption; Import Duty; Simplified taxation regime; Principle of legality.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

**CF/88** - Constituição da República Federativa do Brasil

**CPC** - Código de Processo Civil

**JEF** - Juizado Especial Federal

**MAD** - Metodologia de Análise de Decisões

**MF** - Ministério da Fazenda

**II** - Imposto de Importação

**RTS** - Regime Tributário Simplificado

**STJ** - Superior Tribunal de Justiça

**STF** - Supremo Tribunal Federal

**TNU** - Turma Nacional de Uniformização

**TRF1** - Tribunal Regional Federal da 1ª Região

**TRF2** - Tribunal Regional Federal da 2ª Região

**TRF3** - Tribunal Regional Federal da 3ª Região

**TRF4** - Tribunal Regional Federal da 4ª Região

**TRF5** - Tribunal Regional Federal da 5ª Região



## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	<b>9</b>
<b>2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE</b>	<b>12</b>
2.1 - VALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS: INFLUÊNCIA DA CORRENTE JUSPOSITIVISTA	14
2.2 - INSERÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	16
2.3 - EXERCÍCIO DO PODER REGULAMENTAR À LUZ DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA	21
<b>3. A TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR</b>	<b>28</b>
3.1 - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA 29	
3.1.1 - Antecedente da regra matriz	30
3.1.2 - Consequente da regra matriz	31
3.2 - REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA	32
<b>4. A PORTARIA MF N.º 156/1999 - LEGALIDADE DOS REQUISITOS FIXADOS</b>	<b>36</b>
4.1 - DIMENSÃO DE ANÁLISE HERMENÊUTICA DA NORMA JURÍDICA	37
4.2 - TRATAMENTO DA QUESTÃO NO JUDICIÁRIO BRASILEIRO	39
<b>4.2.1 - TRF1</b>	<b>41</b>
4.2.1.1 - Critérios de pesquisa	42
4.2.1.2 - Caso selecionado	43
<b>4.2.2 - TRF2</b>	<b>45</b>
4.2.2.1 - Critérios de pesquisa	45
4.2.2.2 - Caso selecionado	48
<b>4.2.3 - TRF3</b>	<b>50</b>
4.2.3.1 - Critérios de pesquisa	50

4.2.3.2 - Caso selecionado	51
<b>4.2.4 - TRF4</b>	<b>53</b>
4.2.4.1 - Critérios de pesquisa	53
4.2.4.2 - Caso selecionado	53
<b>4.2.5 - TRF5</b>	<b>54</b>
4.2.5.1 - Critérios de pesquisa	54
4.2.5.2 - Caso selecionado	54
<b>4.2.6 - STJ</b>	<b>56</b>
4.2.6.1 - Critérios de pesquisa	57
4.2.6.2 - Caso selecionado	58
4.3 - CONCLUSÃO ANALÍTICA	59
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>62</b>
<b>REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO</b>	<b>64</b>

## 1. INTRODUÇÃO

De certa forma, podemos pensar na relação entre o cidadão e o poder de tributar exercido pelo Estado como um conflito de interesses; o ente estatal, quando se dirige aos contribuintes exigindo a prestação pecuniária destinada ao custeio dos serviços públicos, encontra, por parte destes, maior ou menor resistência à sua pretensão.

É precisamente neste campo em que o interesse do Estado se choca mais diretamente com o dos cidadãos. Tendo isso em mente, pode-se dizer que disciplinar esse conflito é o fim principal do Direito Tributário, como regramento das relações entre o Estado, na qualidade de Fisco, e os cidadãos, como contribuintes. Desempenhando tal função, o Direito Tributário se baseia no princípio da legalidade, que, aliás, constitui a própria base do Direito Constitucional moderno, visto que o Estado teve sua gênese motivada por razões eminentemente ligadas à necessidade de justificação do poder de tributar.

Desde a abertura comercial promovida em 1808 por meio da Carta Régia de 28 de janeiro de 1808, que autorizou a abertura dos portos brasileiros ao comércio direito estrangeiro e instituiu a primeira forma de imposto de importação no Brasil, este tributo se tornou uma importante fonte de recursos para os cofres públicos, impactando consideravelmente a economia do país.

Com isso em mente, põe-se que, de acordo com o balanço aduaneiro apresentado pela Receita Federal no ano de 2020, a arrecadação na importação de remessas internacionais, incluindo os segmentos postal e expresso, registrou um crescimento de 21,91% em relação a 2019, no valor de aproximadamente R\$ 895 milhões. O valor do total arrecadado também foi superior, de modo que o ano foi finalizado com um valor de mais de R\$ 646 milhões entre tributos e multas, superior em 23,43% ao ano anterior, e mais do que o dobro (122%) em comparação ao ano de 2016 (BRASIL, 2021).

Nesse contexto, observou-se que, apesar de a grande maioria das remessas postais ser de itens de pequeno valor, houve o significativo incremento de 18,13% na arrecadação total em relação a 2019, em comparação com o ano de 2020. Mesmo no cenário de pandemia provocada pela COVID19 - com a redução da quantidade de volumes importados - ocorreu um aumento no número de

declarações registradas. Este último fato, aliado às ações da fiscalização aduaneira no combate aos ilícitos, bem como à valorização do dólar frente ao real, podem explicar em grande medida o incremento registrado na arrecadação sobre remessas postais (BRASIL, 2021).

É notável, portanto, a relevância do objeto de estudo tratado neste trabalho: por exercer influência direta na definição dos critérios disciplinadores da exigibilidade do imposto de importação sobre remessas postais de até cem dólares americanos, a Portaria MF n.º 156/99, com base no art. 2º, II, do Decreto-lei 1.804/80, impacta a realidade de milhões de cidadãos brasileiros - sobretudo a daqueles que têm por meio de vida ofício que envolva pequenas importações - ao estabelecer, por meio do poder regulamentar, condições e limites para a concessão de isenções tributárias, o que demanda a apreciação da legalidade desses requisitos.

A importância da matéria também se encontra evidenciada pela recorrência, no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, dos questionamentos acerca da legalidade de tais restrições, bem como pelo crescente volume de importações de produtos de pequeno valor por parte de pessoas físicas no Brasil.

Diante de tal cenário, realizou-se inicialmente uma revisão bibliográfica demonstrando que a observância ao princípio da legalidade entre uma norma e outra hierarquicamente superior é requisito indispensável à sua inserção no ordenamento jurídico, sobretudo em matéria tributária. Também nessa primeira etapa, visou-se comprovar que tal princípio subsiste no ordenamento jurídico brasileiro desde os tempos do Império.

Em seguida, procedeu-se a um exame acerca dos influxos do princípio da legalidade estrita no exercício do poder regulamentar conferido à Administração, especificamente no que tange aos limites de extensão desse último em seara tributária.

Adentrando em direção ao objetivo principal do presente estudo, procurou-se identificar de início as principais normas reguladoras do Regime Tributário Simplificado. Dentre elas, destacam-se logicamente a Portaria MF n.º 156/99 e o Decreto-lei n.º 1.804/80. Posteriormente, foi realizada a definição dos parâmetros de busca para coleta e análise de precedentes judiciais, seguida pela apuração dos resultados obtidos, que demonstraram uma forte tendência jurisprudencial no sentido de considerar ilegais os requisitos estabelecidos no art. 1º, § 2º, da primeira norma, ante a violação do princípio da legalidade estrita.

Foram levantados dados relativos às posições adotadas no âmbito dos Tribunais Regionais Federais das cinco regiões, incluindo-se as Turmas Recursais dos JEF, as Turmas Regionais de Uniformização, bem como o Superior Tribunal de Justiça, no que concerne ao problema apresentado.

Em continuidade, aplicou-se a legislação e argumentos da doutrina e da jurisprudência aos resultados extraídos dos dados para concluir que as condições estabelecidas pela Portaria para concessão da isenção tributária realmente excedem os limites da legalidade.

## 2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Conforme estabelece a Constituição da República Federativa do Brasil, pela redação de seu artigo 5º, inciso II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988).

Tal disposição consagra a legalidade como princípio basilar no ordenamento jurídico brasileiro, condicionando à previsão legal o exercício do poder coercitivo do Estado - em todas as suas dimensões - sobre os cidadãos. Um dos corolários do princípio da legalidade diz respeito à limitação do poder de tributar.

Contudo, não se deve olvidar que a concepção do princípio da legalidade e de seus desdobramentos, em essência, antecede em muito a promulgação da Constituição Cidadã.

Curiosamente, as razões que propiciaram a gênese deste instituto guardam íntima relação com a área do direito em que se insere o objeto de estudo deste trabalho. Isso porque, como bem apontado por H. W. Kruse (1960), a referência mais antiga de uma subordinação do poder de tributar - inerente ao ente Estatal - à vontade dos contribuintes, expressa através de um documento escrito, remonta ao ano de 1215, quando, na Inglaterra, reuniram-se indivíduos integrantes tanto da nobreza como da plebe a fim de impor ao príncipe João Sem-terra um estatuto que disciplinasse, dentre outros aspectos, a atividade tributária, até então exercida de forma completamente arbitrária e extorsiva pelo monarca.

Essa norma escrita, considerada como a primeira constituição inglesa, ficou conhecida pelo termo *Magna Charta Libertatum*, significando o anseio popular pela liberdade individual e conseqüente limitação dos poderes do Estado. Em seu artigo XII, o documento estipula:

*No scutage nor aid shall be imposed on our kingdom unless by the common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter, and for these there shall not be levied more than a reasonable aid*<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Em tradução livre: “Nenhum tributo ou contribuição será imposto no nosso reino, exceto pelo conselho comum de nosso reino, a menos que para o resgate da nossa pessoa, para tornar cavaleiro nosso filho mais velho e uma vez para o casamento da nossa filha mais velha, e para tais casos apenas uma contribuição razoável será paga”.

É de se ter em mente que o órgão a que o supracitado dispositivo incumbiu a função de autorizar a cobrança de tributos - o Conselho dos Comuns (*commons counsel*) - constituiu uma forma embrionária do órgão de representação popular que evoluiria, posteriormente, até formar o Parlamento britânico, na Câmara dos Comuns, que não só autoriza a arrecadação, mas assume o controle da própria despesa pública. Dessarte, como bem conclui Rothmann (1972, p. 239), pode-se dizer que “o nascimento e desenvolvimento do parlamento estão intimamente ligados ao problema do consentimento da tributação”.

Em paralelo, é possível enxergar fortes semelhanças entre as razões que motivaram a elaboração da Carta Magna inglesa e aquelas que culminaram na independência dos Estados Unidos da América e na própria Revolução Francesa. Ambos os movimentos se desencadearam em virtude de excessos cometidos na atividade tributária exercida pelo Estado sobre os cidadãos. Sinal disso é que, tanto na Constituição Norte-Americana de 1787, como na Declaração de Direitos do Homem, de 1789, a limitação do poder de tributar é estabelecida como princípio constitucional. Assim, na 8ª seção de seu artigo I, ao dispor sobre os poderes conferidos ao Legislativo, o primeiro documento atribui ao Congresso - órgão de representação popular nos Estados Unidos - o poder de estipular e coletar tributos:

*The Congress shall have the power [...] To lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defence and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States<sup>2</sup>;*

Da mesma forma - e até demonstrando maior semelhança ao contido no art. 5º, II, de nossa atual Constituição - a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão<sup>3</sup>, de 1789, estatui, no seu artigo 5, o princípio de que “tudo o que não é proibido por lei não pode ser impedido, e ninguém pode ser obrigado a fazer o que a lei não ordena”<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Constituição Norte-americana.

<sup>3</sup>Disponível em:

<https://www.conseil-constitutionnel.fr/le-bloc-de-constitutionnalite/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789>.

<sup>4</sup> Do francês: “*Tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas*”. DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789.

Alguns autores chegam a apontar o documento francês como sendo o mais relevante marco de vigência do princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário:

Foi, sem dúvida alguma, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão a grande influência para a consagração da legalidade tributária, a partir do triunfo das revoluções liberais, o que se explica não só pela posição geográfica central da França na Europa, bem mais próxima dos outros países europeus do que a insular Inglaterra e a longínqua América, mas principalmente pelo grande destaque que gozou a França ao longo de todo o século XVIII, a inspirar não só regimes absolutistas avessos às idéias liberais, já assimiladas pela corte inglesa, mas, sobretudo, movimentos revolucionários radicais como única alternativa aos duros regimes monárquicos (RIBEIRO, 2008, p. 216-217).

Conforme será demonstrado mais adiante, o princípio da legalidade também foi abarcado pelo ordenamento jurídico brasileiro em oportunidades anteriores à promulgação da CF/88; entretanto, antes de esmiuçar esse tema, é imprescindível que se faça a devida menção à corrente de pensamento juspositivista, sobretudo por ser esta constituir um dos referenciais teóricos que mais influenciou a produção doutrinária do século XX.

## 2.1 - VALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS: INFLUÊNCIA DA CORRENTE JUSPOSITIVISTA

Ainda que, na atualidade, a visão estritamente normativista do direito não seja mais tão endossada pela doutrina, não se pode negar que a escola de pensamento juspositivista exerceu grande influência sobre a maneira como hoje enxergamos a ordem constitucional, inclusive na faceta concernente ao direito tributário.

A respeito do tema, conforme elucida Paulo Caliendo (2019), a ideia de constituição no pensamento normativista compreende o direito tributário como subsistema do direito constitucional. O direito tributário exerce uma função de complemento ao direito constitucional, dentro do encadeamento normativo, por meio de uma relação entre norma hierarquicamente superior (Constituição) e norma inferior (Código Tributário e demais leis de mesma temática). Essa ideia é fundamental à concepção das normas constitucionais como fontes de validade e eficácia na esfera tributária.

Nesse viés, para Hans Kelsen (1998), um dos mais notáveis teóricos do positivismo jurídico, a validade de uma norma (que deve ser concebida em relação direta com a legalidade e, por conseguinte, com a constitucionalidade) encontra seu fundamento em uma norma superior; essa, por sua vez, também tem sua validade vinculada àquela que a supera em grau hierárquico, e assim por diante, até se chegar no plano constitucional, estabelecendo-se, dessa forma, a unidade do sistema juspositivista. A Constituição, neste modelo, está abaixo somente de um conceito abstrato definido como norma fundamental, e deste, emana toda a validade do sistema.

Nas palavras do jurista:

A questão da legalidade de uma decisão judicial ou da constitucionalidade de uma lei é, formulada em termos gerais, a questão de saber se um ato que surge com a pretensão de criar uma norma está de acordo com a norma superior que determina a sua criação ou ainda o seu conteúdo. Quando esta questão deve ser decidida por um órgão para o efeito competente, quer dizer, por um órgão que para tal recebe poder de uma norma válida, pode ainda levantar-se a questão de saber se o indivíduo que de fato tomou esta decisão é o órgão competente, isto é, o órgão que para tal recebeu poder da norma válida (KELSEN, 1998, p. 192).

A confirmação da validade de uma norma, seguindo esta linha de pensamento, depende de sua conformidade com as normas superiores; caso seu texto venha de encontro à disposição de alguma delas, ou a contradiga de alguma forma, a norma inferior deverá ser reconhecida como inválida.

Noutro prisma, mas ainda de vertente normativista, o italiano Norberto Bobbio, cuja contribuição para a teoria do Direito se destaca, nos traz os planos da validade e da eficácia como duas partes de um trio de vetores utilizados no juízo de valoração de uma norma jurídica. Diferenciando-se do binômio justiça/injustiça - vetor ligado à concepção de moral, que por sua vez é inerente à deontologia do dever-ser - estes dois critérios foram concebidos como expressões empíricas da norma. Acerca do primeiro deles, define o autor:

O problema da validade da norma é o problema da existência da regra enquanto tal, independente do juízo de valor sobre ela ser justo ou não. Enquanto o problema da justiça se resolve com um juízo de valor, o problema da validade se resolve com um juízo de fato, isto é, trata-se de constatar se uma regra jurídica existe ou não, ou melhor, se tal regra, assim determinada, é uma regra jurídica. Validade

jurídica de uma norma equivale à existência desta norma como regra jurídica (BOBBIO, 1958, p. 46).

Ainda nessa perspectiva teórica, define-se que a validade de uma norma jurídica somente pode ser apurada através de uma avaliação composta por três eixos: (I) investigação da legitimidade legislativa do autor da norma; (II) identificação da compatibilidade da norma com o restante do ordenamento e (III) constatação da inexistência de normas ab-rogatórias posteriores, isto é, daquelas que, com sua vigência, façam a norma sob análise perder a validade (BOBBIO, 1958).

Na análise que se pretende realizar por meio deste estudo, faz-se essencial a compreensão do conceito de compatibilidade da norma jurídica teorizado por Bobbio, sendo este um dos principais aspectos a se apurar na busca por conclusões acerca da legalidade de um dispositivo. Porém, insta destacar que:

O normativismo falha ao compreender a Constituição como mera fonte formal e norma superior das normas jurídicas do sistema jurídico, sem compreender o alcance do texto constitucional como uma norma de compromisso entre setores sociais distintos sobre dilemas valorativos. A Constituição é uma carta política que carrega os valores sociais (carta axiológica) mais importantes de uma sociedade e orienta a solução leal de conflitos existentes em uma dada sociedade (CALIENDO, 2019, p. 66).

Endossando a opinião do autor, a Constituição Federal é concebida neste trabalho não apenas como conceito original ou norma superior, mas como um sistema integrado, de tal forma que o próprio direito tributário não possa ser entendido sem sua referência a princípios basilares a todo o sistema. A Carta Política, portanto, não é tida apenas como fonte formal ou mero elemento de estruturação e unidade, mas também como constituinte do significado semântico das próprias normas tributárias.

Dessarte, ao perpassar todo o discurso jurídico-tributário, garantindo-lhe coerência, consistência e conformidade, o tema constitucional, integrado por seus princípios, a temática Constitucional determina tanto a estrutura sintática necessária (o que posteriormente se definirá como regra-matriz de incidência tributária) quanto a estrutura semântica suficiente (sentido). O elemento integrador de todo o sistema tributário estará na noção de direitos fundamentais do contribuinte.

## 2.2 - INSERÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Refletindo a noção juspositivista, bem como a tendência de valorização da matriz principiológica manifestada em outras constituições mundo afora, a Carta de 1988 alçou o princípio da legalidade ao topo do ordenamento jurídico brasileiro. E na seara do Direito Tributário, tal princípio não é menos importante que na esfera do Direito Constitucional ou mesmo do Penal; via de regra, um tributo só pode existir sob a égide de lei anterior que o defina, devendo essa prever, com detalhe, os elementos da norma de incidência tributária (CUNHA, 2016).

É dizer que, em virtude do princípio da estrita legalidade tributária, faz-se necessário que a lei formal estipule todos os aspectos do fato gerador inerente a um tributo, isto é, sua hipótese de incidência - ou, como se definirá mais adiante, seu aspecto antecedente. Nessa perspectiva, a lei que autoriza a cobrança de um tributo não pode outorgar ao Poder Executivo o poder de redefinir arbitrariamente elementos constitutivos da obrigação tributária por ela originada (ROTHMANN, 1972).

Em suma, esta última ideia caracteriza a essência do princípio da reserva legal (ou legalidade estrita) em matéria tributária, que se distingue ligeiramente do princípio da legalidade *lato sensu*, como bem frisa Caliendo:

O princípio da legalidade estrita (reserva legal) possui um conteúdo e alcance mais rigoroso do que o princípio geral da legalidade. Estabelece que a tributação somente pode ser realizada nos limites da lei, enquanto o princípio geral da legalidade estabelece que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer somente em virtude de lei (CALIENDO, 2019, p. 239).

Acerca das origens desse instituto, pontua-se que o princípio da reserva legal em esfera tributária não foi introduzido no ordenamento brasileiro somente com o advento da CF/88; como marco inicial de sua vigência na ordem jurídica brasileira, traz-se a lume os artigos 36, I, e 171 da Constituição Imperial outorgada por D. Pedro I em 1824, que conferia à Câmara dos Deputados a competência privativa para legislar sobre impostos, e reservava a competência para estabelecer todas as contribuições diretas à Assembléia-Geral<sup>5</sup>. Nas constituições republicanas

---

<sup>5</sup>Conforme prescrevia a Constituição Imperial de 25 de março de 1824, art. 36, I “É privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa: I. Sobre Impostos”. Art. 171: “Todas as contribuições diretas, à

subsequentes, a essência do princípio da legalidade estrita foi mantida (RIBEIRO, 2008, p. 218).

A exemplo, na primeira Constituição Republicana, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, o princípio da legalidade estrita restou contemplado no art. 72, § 30, que estabelecia: “Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize” (BRASIL, 1891). A Constituição atual, por sua vez, o fixa em seu art. 150, inciso I:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Na análise desses dispositivos, verifica-se que, a despeito das modificações em sua manifestação formal, o referido princípio vem sendo inserido na legislação brasileira desde meados do século retrasado, o que denota a existência de um elemento comum entre as diversas ordens tributárias vigentes ao longo deste tempo.

Tal elemento, pois, é a necessidade de disciplinar a relação entre Estado e contribuinte; sobre o ponto, Rothmann (1972) esclarece que o Estado, fazendo o uso do poder de mando (“*ius imperii*”), no exercício de sua soberania fiscal<sup>6</sup>, exige dos cidadãos uma parcela de seu patrimônio particular, fundamentando tal ação na necessidade de adquirir os meios econômicos para a realização de seus fins. Tais fins, justifica-se, se ligam intimamente à satisfação das necessidades coletivas, o que constitui a tributação como uma decorrência inevitável desse dever contraprestacional. Por lógica, o cidadão, estando sujeito à soberania fiscal do Estado, assume o dever de prestação correspondente.

Tratando desta dinâmica entre prestação e contraprestação em âmbito tributário, pode-se tomar a interpretação de que a existência e necessidade de positivação do princípio da reserva legal expressa a vulnerabilidade do contribuinte frente ao poder de tributar do Estado, que, sem as peias da legislação, tende a ser exercido de forma absoluta e arbitrária, gerando a noção de que as obrigações tributárias são fundadas essencialmente pelo poder. Nessa perspectiva, a legislação representa uma forma de refrear o exercício desse poder sobre o cidadão.

---

exceção daquelas, que estiverem aplicadas aos juros, e amortização da Dívida Pública, serão anualmente estabelecidas pela Assembléia Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derrogação, ou sejam substituídas por outras”.

<sup>6</sup> Entendida como sinônimo de “poder de tributar” (ROTHMANN, 1972, p. 233).

De outro lado, é possível conceber tais obrigações como fruto de relações de direito. Sobre essas correntes de pensamento e suas concepções distintas acerca da relação entre Estado e cidadão no que tange à cobrança de tributos, bem elucida o supracitado autor:

Considerando o poder coercitivo que está presente nas pretensões tributárias do Estado, discutiu-se muito se a relação obrigacional tributária representa um a relação de poder ("*Gewaltverhältnis*") ou uma relação de direito ("*Rechtsverhältnis*"). Assim, a maioria dos autores alemães, como por exemplo *Ottmar Buehler*, considerando a realidade da tributação, admite uma relação de poder. Defendendo o ponto de vista contrário, *Albert Hensel* demonstra, a nosso ver com toda a procedência, que a sujeição do contribuinte ao poder do Estado somente consiste no fato de ele ter que atender à norma jurídica e que o Estado, mediante o uso de seu poder de coação, deve executar a vontade da lei. O poder de coação se subordina, portanto, à reserva genérica da lei, esgotando-se no momento da criação da lei. (ROTHMANN, 1972, p. 233-234, grifos no original).

Diante dessas duas perspectivas doutrinárias, identifica-se que a defendida por HENSEL (1960) guarda maior pertinência com a ideia de um sistema tributário pautado pelo princípio da legalidade - tanto estrita quanto *lato sensu* -, vez que nele se enraíza a noção de vinculação dos deveres de agir - tanto do Estado quanto do cidadão - ao império da lei, inexistindo a supremacia de uma parte sobre outra, mas sim uma relação de prestação e contraprestação entre iguais.

Um bom exemplo prático desta paridade jurídica se revela em caso de um pagamento indevido de tributo, em que há verdadeira inversão dos papéis de credor e devedor, sendo conferido ao contribuinte o direito solicitar a restituição dos valores indébitos (ROTHMANN, 1972).

Contudo, ainda que essa definição seja adequada para classificar, em primeiro momento, a essência das obrigações tributárias, não se pode tomá-la para compreender o processo de criação das normas tributárias responsáveis pela sua gênese, especialmente sob a égide da ordem constitucional instituída pela Carta Política de 1988.

Evocando a ideia de um sistema constitucional integrado, como suscitado no capítulo anterior, e também mantendo em mente o panorama de evolução histórica do princípio da legalidade estrita, identifica-se que a vigência plena desse princípio, como assevera Pérez Royo (2000), depende da garantia de que as normas de natureza tributária sejam formuladas por órgãos que efetivamente representem - de forma democrática - os interesses da população, assegurando-se a proteção dos direitos coletivos na produção legislativa.

Na mesma senda, Casalta Nabais (1998, p. 330-331), adota a concepção de que o princípio da legalidade - juntamente com seus corolários - se fundamenta na superioridade democrática do Parlamento em relação ao Poder Executivo, seja pelo fato de a discussão parlamentar ser pública, seja por comportar o contraditório da oposição.<sup>7</sup>

Em paralelo, Amílcar de Araújo Falcão (1971, p. 37) pontua que "definir, caracterizar, conceituar por lei o fato gerador do tributo é [...] um dos aspectos mais relevantes do chamado princípio da legalidade dos tributos, ou da reserva da lei em matéria tributária", o que reafirma, de mais a mais, a relevância do processo legislativo na edição de normas dessa natureza.

Mesmo diante desse cenário, cumpre ressaltar que o princípio da legalidade estrita, assim como qualquer outro em nosso ordenamento, não vigora de forma absoluta: há uma série de exceções à sua observância obrigatória previstas na Constituição atual. Enumerando tais hipóteses de exceção, Paulo Caliendo (2019, p. 261) bem preleciona:

São exceções constitucionalmente autorizadas ao princípio da legalidade: a extrafiscalidade, a criação de obrigações acessórias, a alteração da base de cálculo de alguns tributos e a alteração de alíquotas com limites estabelecidos em lei, por órgão administrativo. A extrafiscalidade está prevista no texto constitucional, que autoriza o uso de decretos com o sentido de facilitar o uso de instrumentos de regulação de determinadas políticas públicas, tais como política industrial (IPI); financeira (IOF); importação (II) e exportação (IE).

Corroborando a lição citada, destaca-se a redação do art. 153, § 1º, da CF/88, que trata justamente da hipótese de exceção mais relevante ao objetivo do presente trabalho:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

---

<sup>7</sup> *apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: Do autoconsentimento ao pluralismo político, Revista de Informação Legislativa, 2008. p. 220.

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. (BRASIL, 1988)

Bem visto, ao facultar ao Executivo a alteração de alíquotas referentes ao imposto de importação, a Constituição efetivamente mitigou a observância da legalidade estrita em relação a este aspecto do tributo, o que foi endossado pelo Código Tributário Nacional em seu art. 21, de que se extrai que “o Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto [de importação], a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior” (BRASIL, 1966).

Os derradeiros termos postas no dispositivo do CTN revelam nitidamente a função extrafiscal do imposto de importação, de que se tratará com minúcia mais adiante.

Todavia, diante deste panorama, interessa realizar uma abordagem acerca dos influxos do princípio da reserva legal no que tange ao exercício do poder regulamentar conferido à Administração, visando, sobretudo, identificar os limites impostos a esse último.

### 2.3 - EXERCÍCIO DO PODER REGULAMENTAR À LUZ DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA

Como já adiantado, o princípio da legalidade estrita se expressa como fundamento norteador da produção de normas de natureza tributária. É de se frisar, contudo, que tal produção não se resume àquela operada em âmbito legislativo; há previsão constitucional conferindo ao executivo a competência para regulamentar certas dimensões das normas tributárias positivadas. Nessas situações, o rigor com que vigora o princípio da reserva legal no direito tributário é mitigado, podendo a Administração estipular tais aspectos por meio de resoluções, instruções, portarias, regimentos, dentre outras espécies.

Inobstante seja autorizada a mitigação do princípio da legalidade nesses casos, é notório que o Poder Normativo da Administração Pública não pode

simplesmente contrariar os textos legais, criando ou estabelecendo entraves aos direitos dos contribuintes.

Nesse prumo, assevera-se que esse poder, por possuir caráter eminentemente regulamentar executivo (DI PIETRO, 2019), não deve ultrapassar os limites estabelecidos na legislação que o disciplina, sob pena de ferir-se o princípio da legalidade. Nas palavras de Miguel Reale:

Os atos legislativos não diferem dos regulamentos ou de certas sentenças por sua natureza normativa, mas sim pela originariedade com que instauram situações jurídicas novas, pondo o direito e, ao mesmo tempo, os limites de sua vigência e eficácia, ao passo que os demais atos normativos explicitam ou complementam as leis, sem ultrapassar os horizontes da legalidade (1980, p.14).

Cabe aqui fazer uma distinção entre o regulamento executivo e o que a doutrina define por regulamento autônomo: obedecendo ao disposto no art. 84, IV, da Constituição, o primeiro se emprega apenas para complementar uma lei já existente, sem jamais ultrapassar ou se contrapor ao seu conteúdo; o segundo, por sua vez, inova ao tratar de matéria não previamente especificada em lei. É de se ter em mente que a redação original do Decreto nº 1.804/80, de que se tratará logo adiante, fora concebida antes mesmo da promulgação da Constituição de 1988, Lei Maior que, erigida sobre uma matriz principiológica de cunho eminentemente garantista, “limitou consideravelmente o poder regulamentar, não deixando espaço para os regulamentos autônomos” (Di Pietro, 2019, p. 257).

Acrescenta-se, por outro lado, que o Código Tributário Nacional, quando estabelece no seu artigo 3º que o tributo deve ser cobrado "mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (BRASIL, 1966), certamente não condiciona esta atividade administrativa somente à lei formal, mas sim à legislação tributária como um todo, também positivando a validade de certas normas e decretos editados pelos órgãos da Administração a fim de regulamentar matéria tributária. Nesse sentido, assim preceitua o artigo 96 do mesmo Código:

A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (BRASIL, 1966).

É dizer, portanto, que admite-se a edição - até certo ponto - de normas regulamentadoras da atividade tributária por parte da Administração. Contudo, o

exercício desse poder regulamentar sempre encontra seus limites na própria legislação que o estabelece como válido.

O art. 97, II e IV, do Código Tributário Nacional, que especifica em matéria tributária o princípio da legalidade estrita (tutelado no art. 150, I, da Constituição Federal), deixa claro que a majoração e a definição de alíquota e base de cálculo de tributos é matéria reservada à lei em sentido estrito: “Somente a lei pode estabelecer: [...] II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; [...] IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;” (BRASIL, 1966).

Há que se fazer aqui uma importante especificação acerca das exceções aplicáveis ao tratamento do Imposto de Importação: ainda que esse tributo se revista de caráter extrafiscal, não há respaldo constitucional que autorize à Administração, por meio do poder regulamentar, variar as bases de cálculo ou estipular novos requisitos para sua incidência.

Como acentua Aliomar Baleeiro (2018):

Não obstante, a Constituição de 1988 trouxe mudança substancial ao tema, porque limita a discricionariedade administrativa à graduação de alíquotas, sendo vedado ao Poder Executivo variar as bases de cálculo do imposto de importação, como era a prática constitucional brasileira até então. Os critérios para apreciação das “pautas de valor mínimo” serão mais rigorosos do que antes, pois a base de cálculo deverá coincidir, em cada caso, com o preço normal da importação e não com preços fictos, presumidos ou injustificadamente arbitrados. Assim, a menção a ‘bases de cálculo’, contida no art. 21 do CTN, não foi recepcionada pela Carta Constitucional (p. 490).

Também acerca dos limites do poder regulamentar, Paulo Arthur Koury (2019) enfatiza que, nas hipóteses em que é permitida a majoração da carga tributária por parte da Administração, deve-se, também, “densificar, ao máximo, o conteúdo desse dever” na norma escrita:

Primeiramente, deflui da circunstância de ser a possibilidade do exercício da função de fixação de alíquotas por regulamento um amoldamento específico do vetor de densificação de dever de legalidade positiva em sede tributária, que essa função somente poderá ser exercida nos casos em que estiver prevista, expressamente, na Constituição. É dizer, para que um ato regulamentar possa fixar alíquotas de um tributo, agravando a

posição do destinatário da norma (contribuinte), será necessário expresso permissivo constitucional que excepcione o art. 150, I, da CF/88. Fora dessas hipóteses, incidirá a legalidade tributária em sua dupla vetorização, a determinar que a cadeia semântica de posituação do dever seja iniciada em lei, que densifique, ao máximo, o conteúdo desse dever. Dessa forma, exigir-se-á que os conceitos numéricos, como as alíquotas, sejam determinados em sede legal (p. 217).

O autor traz reflexões importantes acerca da densificação da matéria legal concernente ao aumento da carga tributária por meio do poder regulamentar. Em sua visão, deve haver a exigência de uma “maior determinação do vetor de densidade legal” da lei tributária, com maior especificação de suas incidências e limites, sobretudo nas hipóteses de criação de novo tributo ou de aumento de tributo pré-existente, por força de determinação constitucional cogente (KOURY, 2019).

Partindo-se desse pressuposto, há que se pensar, de igual forma, em critérios para melhor definir o grau de detalhamento a ser exigido de cada espécie normativa, a fim de determinar se a densificação foi suficientemente abrangente e clara, a respeitar a legalidade estrita.

Por um lado, Torres (2000) elucida que a indeterminação é um atributo inerente à linguagem, que, a partir de uma análise jurídica, demanda do seu aplicador a busca de juízos de legalidade pré-estabelecidos.

Canotilho (1993, p. 395), em contrapartida, preleciona que “de uma lei obscura ou contraditória pode não ser possível, através da interpretação, obter um sentido inequívoco, capaz de alicerçar uma solução jurídica para o problema concreto”. À vista disso, deve-se realizar uma apreciação de suficiência dos mandamentos legais, de modo a apurar se haveria uma forma melhor e mais precisa de se constituir as normativas, bem como determinar em quais casos se demanda uma maior densidade e precisão linguística.<sup>8</sup>

O mesmo autor (2003) frisa que a “exigência de densidade suficiente na regulamentação” é um elemento intrínseco ao “princípio da determinabilidade das

---

<sup>8</sup> No mesmo sentido: “Vale, aqui, a razoabilidade, raciocínio jurídico que leva a dizer que somente se aceita a cláusula geral ou o conceito indeterminado quando o legislador não teria um modo mais preciso de descrever a hipótese tributária ao mesmo tempo em que se verifica que a rigidez do legislador poderia afastar a lei de seu objetivo. A pergunta que se imporá ao aplicador da lei será: poderia o legislador ter agido de outro modo? Ou, ainda: é razoável esperar que o legislador seja ainda mais preciso para descrever a situação tributável? Finalmente: tendo em vista a flexibilidade do cenário econômico, a norma teria igual efeito se fosse mais rígida? Claro que aqui, como em vários campos do Direito, a resposta dependerá de cada caso concreto.” SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 291.

leis” e, além disso, possui três funções distintas: (i) o alicerçamento das posições juridicamente protegidas dos cidadãos; (ii) a delimitação da atuação da Administração Pública; e (iii) a viabilização da a fiscalização da legalidade e da defesa dos direitos e interesses dos particulares. Ainda segundo o autor:

A exigência de densidade de regulamentação suficiente conexas-se, assim, com a questão da reserva de lei e com o problema de saber em que medida o legislador pode confiar tarefas de normação a outras entidades diferentes das legiferantes. Isto significa a indissociabilidade da tarefa densificadora do fundamento e extensão do poder regulamentar. Em causa está sobretudo a natureza da autorização legal para o exercício de poderes discricionários pela administração e a natureza dos poderes da administração quando aplica cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados (CANOTILHO, 1993, p. 396).

Dessa forma, a indeterminabilidade normativa significa, em grande parte das vezes, a delegação da competência de decisão para as esferas administrativa, e o controle dessas “normas abertas” deve ser condicionado à legalidade e densidade da norma, que deve indicar um grau de suficiência válido, conforme a construção argumentativa da sua justificação pelo legislador a partir da ponderação e observação de princípios e valores constitucionais. Nesse aspecto, ganha especial relevância a tutela da segurança jurídica, que deverá salvaguardar a densidade e legalidade normativa, e, de outro lado, a Ordem Econômica, em prol da maior agilidade e versatilidade na atuação da Administração Tributária, que não ficará sujeita a interpretações distintas do texto legal (SCHOUERI, 2018).

Logo, o processo de confecção e interpretação das normas em Direito Tributário apresenta inerente e indissociável vinculação com a necessidade de segurança jurídica nas relações tributárias. Acerca do tema, o Professor Humberto Ávila elucida que a definição e densificação das normas são essenciais para a manutenção e promoção da confiabilidade e de previsibilidade na ordem jurídico-tributária. Nesse sentido, leciona ÁVILA (2012):

O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, 'a') e da anterioridade (art. 150, III, 'b'). Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente

constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal (p. 371).

É desse modo que, para se ter uma lei tributária suficientemente densa, aponta-se a exigência de clareza terminológica que ofereça acessibilidade e inteligibilidade cognitivas em favor do contribuinte.(TÔRRES, 2019).

Insta ressaltar que essa necessidade de nitidez da norma tributária que confere à Administração a competência para editar normas complementares é radicada não somente no princípio da reserva legal, mas também, de certa forma, no art. 97<sup>9</sup> do Código Tributário Nacional.

Se por algum motivo, entretanto, a lei não forneça densidade o suficiente para a compreensão de seu conteúdo jurídico, deverá, portanto, ser considerada incompleta, não podendo ser simplesmente complementada pelo poder administrativo regulamentar, sob pena de violação ao princípio em tela. Tal situação deve implicar, de igual modo, na invalidade dessa lei, por clara violação ao CTN e ao artigo 150, I, da Constituição Federal<sup>10</sup>. Também nesse sentido é a posição de Leandro Paulsen:

A conclusão, pois, sobre ser ou não completa a norma tributária impositiva estabelecida por lei, depende da possibilidade de se determinar os seus diversos aspectos independentemente de complementação normativa infralegal, ainda que mediante análise mais cuidadosa do texto da lei e da consideração do tipo de fato gerador, da competência do ente tributante e dos demais elementos de que se disponha. Em não sendo possível em face da ausência de dados que não possam ser supridos pelo trabalho do intérprete e aplicador sem que tenha de integrar a norma tributária com critérios fornecidos pelo Executivo e que relevem delegação vedada de competência normativa, teremos evidenciado que trata-se de norma incompleta. Tudo porque, neste caso, a lei não terá efetivamente

---

<sup>9</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

<sup>10</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

instituído o tributo, por insuficiência sua, deixando de ensejar ao contribuinte a certeza quanto ao surgimento ou quanto ao conteúdo da obrigação tributária principal de pagar tributo (2006, p. 102).

Ainda que diga respeito a tributo de natureza essencialmente distinta, mostra-se proveitosa a observação de Paulo Ayres Barreto acerca da aplicação da legalidade estrita ao gênero das contribuições sociais; em sua linha de raciocínio, “todos os critérios conformadores da regra-matriz de incidência tributária”, inclusive os parâmetros para apuração do tributo, devem constar de lei:

As contribuições estão submetidas ao princípio da estrita legalidade. A lei instituidora de contribuição deve permitir a precisa identificação de todos os critérios conformadores da regra-matriz de incidência tributária. Deve também refletir os motivos que deram ensejo à sua criação e à sua finalidade, de forma a possibilitar o exame de necessidade e adequação da nova exigência, bem como vincular o destino da arrecadação (2020, p. 122).

A exigência de densificação normativa, portanto, atribui limites claros ao poder regulamentar, que, dessa maneira, poderá ser exercido como meio de melhor especificar e detalhar a aplicação das normas tributárias em pontos não previstos no art. 97 do CTN, principalmente em questões meramente formais, mas sempre respeitando e nunca excedendo os limites/critérios definidos em lei, partindo do pressuposto de que o conteúdo material de todos os parâmetros da regra matriz da incidência tributária já está prescrito em lei, conforme determina o art. e 99 do CTN: “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei” (BRASIL, 1966).

O assunto, inclusive, já foi objeto de debate pela Corte Suprema, que no julgamento da ADI 1075, decidiu:

As instruções regulamentares, quando emanarem de Ministro de Estado, qualificar-se-ão como regulamentos executivos, necessariamente subordinados aos limites jurídicos definidos na regra legal a cuja implementação elas se destinam, **pois o exercício ministerial do poder regulamentar não pode transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário.** (ADI 1075, STF, Rel. Celso De Mello, Pleno, j. 05/10/2020, Processo Eletrônico DJE 252, Divulg. 16/10/2020, Public. 19/10/2020, grifou-se).

À vista disso, é possível identificar que a legalidade tributária, em todos os seus sentidos, é um instrumento importantíssimo para a garantia da cognoscibilidade das normativas tributárias por parte do contribuinte, bem como para a edificação da confiança no Poder Público. Tais ponderações são indispensáveis para um exame preciso acerca da legalidade dos requisitos estabelecidos pelas regulamentações impostas no âmbito do Regime Tributário Simplificado, de que se tratará em breve.

### 3. A TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR

É natural que a rigidez do princípio da legalidade em matéria tributária se atenuem em se tratando dos impostos sobre transações de comércio exterior. A dimensão extrafiscal da imposição destes tributos, prevista no texto constitucional, se liga intimamente à efetividade da condução da política comercial de um governo e à possível necessidade de adoção de medidas *antidumping*. Assim, concebe-se que

o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação não têm objetivos fiscais, mas predominantemente extrafiscais, de evidente defesa da produção interna, que muitas vezes não tem competitividade em face dos produtos estrangeiros, servindo a incidência de proteção às divisas e ao equilíbrio da balança comercial (BALEEIRO, 2018, p. 496).

Indubitavelmente, os limites mínimo e máximo para fixação e graduação das alíquotas devem ser estabelecidos por meio da legislação, a fim de balizar o exercício da discricionariedade do Poder Executivo, mantendo o exercício do poder regulamentar sob o pálio da legalidade, ainda que não seja necessário submeter a fixação das alíquotas ao crivo do Poder Legislativo. Nas palavras de Baleeiro:

Estamos em face daquilo que a Constituição brasileira entende ser o campo de urgência ou de relevância no Direito Tributário, campo sujeito a um regime especial, que dota o Poder Executivo de um instrumental muito mais adequado e célere do que seriam as medidas provisórias ou as leis delegadas, procedimentos que demandariam a intervenção tópica e casuística do Poder Legislativo (BALEEIRO, 2018, p. 490).

Tendo em mente que o escopo do presente estudo se volta para os requisitos para concessão da isenção do imposto de importação a pessoas físicas, não se percebe a necessidade de realizar exposições mais profundas acerca de outras modalidades tributárias.

Por isso, apenas a título de definição, pode-se dizer que o Imposto de Exportação:

é um imposto federal, real, direto e de função extrafiscal. Trata-se de um imposto federal por força do art. 153, I, do texto constitucional. O imposto de exportação é de competência federal, não podendo ser instituído pelos estados e municípios, mesmo que sob outra denominação. É um imposto real visto que incide sobre produtos nacionais ou nacionalizados, não importando a capacidade contributiva do contribuinte. É um imposto direto, visto que não há

translação do para um contribuinte de fato, visto que a repercussão econômica ocorre para aquele que exporta produtos nacionais ou nacionalizados. É um imposto que possui natureza preponderantemente extrafiscal, visto que o imposto pretende claramente a regulação do comércio exterior, sobretudo o controle da saída de produtos nacionais de território nacional (CALIENDO, 2019, p. 1279).

Por sua vez, o imposto de importação foi durante muito tempo o mais importante tributo nacional. Durante todo o período imperial, até meados da década de 1940, a arrecadação do tributo constituía uma das principais fontes de recursos na receita tributária nacional. Uma explicação para esse fenômeno é a natureza eminentemente agrícola da economia brasileira, sendo, por conseguinte, mais aberta a importações de bens manufaturados e industrializados. Durante alguns exercícios fiscais, esta receita chegou a corresponder a praticamente dois terços da receita pública total, sendo que às vésperas da proclamação da república respondia por praticamente metade das receitas totais do governo (VARSANO, 1998).

Todavia, na atualidade, o Imposto de Importação se caracteriza muito mais pela sua faceta extrafiscal, como já mencionado, do que como fator determinante da receita tributária, caracterizando-se como uma ferramenta de controle econômico disponível ao uso pela Administração. Justamente por isso, mostra-se pertinente, diante dos objetivos pretendidos neste trabalho, discorrer acerca das hipóteses de sua incidência, bem como da disciplina legal atinente à concessão da isenção deste tributo em importações de valor módico.

### 3.1 - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Retomando a concepção da dinâmica obrigacional tributária entre Estado e cidadão como uma relação de direito disciplinada pelo princípio da legalidade, evoca-se o conceito insculpido na doutrina como “regra matriz de incidência tributária”, que, em suma, compreende a previsão legal tanto da hipótese de incidência de um tributo, como da relação obrigacional dela oriunda.

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 500) “a utilização do esquema da regra matriz de incidência tem o mérito de esclarecer o alcance do

Princípio da Legalidade, evidenciando que este ultrapassa a mera exigência da descrição, em lei, da hipótese tributária”

Por certo, a positivação legal de um tributo não apenas deve precisar sua hipótese de incidência (antecedente da norma), como também estipular a obrigação advinda dessa (consequente da norma). Assim, a norma tributária é formada por esses dois aspectos: estabelece o fato gerador do tributo, mas não se atém a ele, prescrevendo também um mandamento como consequência. Mais a fundo, é possível analisar os diferentes aspectos constitutivos de cada uma dessas facetas da norma. Nesse sentido, mostra-se esclarecedora a lição de Leandro Paulsen (2019):

A lei que veicula a norma tributária impositiva deverá conter os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, ou seja, qual a situação geradora da obrigação tributária (aspecto material), onde a sua ocorrência é relevante (aspecto espacial) e quando se deve considerar ocorrida (aspecto temporal), bem como quem está obrigado ao pagamento (aspecto pessoal: sujeito passivo), em favor de quem (aspecto pessoal: sujeito ativo), e qual o montante devido (aspecto quantitativo). Pode-se sintetizar pelos advérbios latinos: *quid, ubi, quando, quis, quanti* (p. 246-247).

É de se concluir, portanto, que se uma norma impositiva reste incompleta, por insuficiência de dados, não assegura ao contribuinte um mínimo grau de certeza acerca do conteúdo da relação obrigacional, sendo assim incapaz de ensejar a gênese da obrigação tributária, vez que “não pode ser suplementada por regulamento em face da reserva absoluta de lei” (PAULSEN, 2019, p. 247).

### 3.1.1 - Antecedente da regra matriz

Para ser considerado um fato jurídico e surtir seus efeitos, é necessário que o evento ocorra conforme previsto nos ditames do antecedente da norma, cumprindo os requisitos material, espacial e temporal.

O aspecto material do Imposto de Importação se vincula, em suma, à conduta de importar produtos estrangeiros. De acordo com a previsão constitucional, o imposto incide sobre: “Art. 153. [...] I – importação de produtos estrangeiros” (BRASIL, 1988). Dessarte, a obrigação tributária tem sua gênese no ingresso de

produto estrangeiro em território nacional. Segundo Caliendo (2019, p. 1266) esse produto deve ser compreendido como aquele que ingressa com intuito de “incorporar-se ao ambiente econômico nacional”.

Frisa-se que não incide imposto de importação sobre a entrada de bens sem significado econômico; há que se ter relevância jurídica no fato para que se verifique a hipótese de incidência. Nesse sentido:

Não basta que a mercadoria penetre em território nacional, esta entrada deve ser realizada conforme o disposto na legislação pátria. O simples cruzar de águas territoriais não implica o “ingresso”, este deve ocorrer conforme a linguagem jurídica e legal, ou seja, por meio de determinados pontos previamente estabelecidos e conforme o procedimento previsto. Tal situação indicará o momento de incidência do imposto de importação. Somente no momento de ingresso (jurídico) é que está composta a hipótese de incidência que fará surgir a obrigação tributária (CALIENDO, 2019, p. 1266).

No critério espacial incide a limitação de território para a verificação da hipótese de incidência. No caso do II, o território se define como o local em que o produto estrangeiro é armazenado em solo brasileiro, sob controle da alfândega - geralmente em território aduaneiro, que pode ser classificado como primário (compreendendo as áreas demarcadas previamente pela alfândega) ou secundário (concernente ao restante das águas territoriais e espaço aéreo). Por sua vez, o aspecto temporal compreende o momento em que o bem entra no território aduaneiro (CALIENDO, 2019).

### 3.1.2 - Consequente da regra matriz

O conceito de consequente da norma é composto pelos critérios quantitativo e pessoal. Respectivamente, o primeiro diz respeito à base de cálculo e a alíquota, enquanto o segundo define os sujeitos envolvidos na obrigação tributária, dando conta não somente da definição do montante a ser pago, mas também da identificação do sujeito passivo.

Nesse sentido, é possível identificar que o poder regulamentar estatuído no § 1º do art. 153 da Constituição Federal permite a modificação, tão somente, de parte do critério quantitativo dos tributos elencados nos incisos do dispositivo constitucional, estando dentre eles o Imposto de Importação.

Ressalta-se que, em nenhum momento, tal dispositivo trata de fatores correspondentes ao antecedente da norma, tampouco autoriza a livre edição de disposições por parte do Executivo tratando dos critérios de isenção do referido imposto.

Pelo contrário: a regulamentação infraconstitucional da isenção tributária tem fulcro no Código Tributário Nacional, que, em seu art. 175, I, considerou o instituto como forma de exclusão do crédito tributário. À frente, será realizada uma análise mais detida da referida norma, mas, por ora, é importante frisar que a definição dos parâmetros de incidência de isenções tributárias deve sempre ser efetuada por meio de lei, nos termos do art. 176, *caput*, do CTN.

Sobre a isenção tributária, bem elucida Luís Eduardo Schoueri (2019):

Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída, no art. 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado, por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento (p. 238).

Com isso em mente, passa-se a tratar do Regime de Tributação Simplificada, em cujas normas regulamentadoras reside o cerne do objeto de estudo deste trabalho, vez que tratam da isenção do imposto de importação em remessas de até cem dólares americanos destinadas a pessoas físicas.

### 3.2 - REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA

Instituído pelo Decreto-Lei n.º 1.804/80 e regulamentado pela Portaria MF n.º 156/1999, bem como pela Instrução Normativa RFB n.º 1737/2017 e pelo Decreto n.º 6.759/2009, o Regime de Tributação Simplificada - RTS - é um conjunto de normas definidas pelo Governo Federal a fim de reunir todas as taxas que incidem sobre a importação de produtos em uma única cobrança.

Fixando os limites gerais de incidência do RTS, a Instrução Normativa de 2017 estipula:

Art. 21. O Regime de Tributação Simplificada (RTS), instituído pelo Decreto-Lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980, é o que permite o pagamento do Imposto de Importação na importação de bens contidos em remessa internacional, no valor total de até US\$ 3.000,00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, mediante aplicação da alíquota única de 60% (sessenta por cento).

§ 1º A tributação de que trata o caput terá por base o valor aduaneiro da totalidade dos bens contidos na remessa internacional.

[...]

Art. 24. Os bens submetidos a despacho aduaneiro com base no RTS estão isentos de:

I - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

II - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação); e

III - Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) (BRASIL, 2017)

Reiterando a hipótese de aplicabilidade do RTS, bem como definindo as competências do Ministério da Fazenda nessa seara, o Decreto nº. 6.759/2009, em seus arts. 99 e 100, estabelece:

Art. 99. O regime de tributação simplificada é o que permite a classificação genérica, para fins de despacho de importação, de bens integrantes de remessa postal internacional, mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas do imposto de importação, e isenção do imposto sobre produtos industrializados, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação (Decreto-Lei nº 1.804, de 1980, art. 1º, caput e § 2º; e Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 9º, inciso II, alínea "c").

Parágrafo único. Compete ao Ministério da Fazenda:

I - estabelecer os requisitos e as condições a serem observados na aplicação do regime de tributação simplificada (Decreto-Lei nº 1.804, de 1980, art. 1º, § 4º); e

II - definir a classificação genérica dos bens e as alíquotas correspondentes (Decreto-Lei nº 1.804, de 1980, art. 1º, § 2º).

Art. 100. O disposto nesta Seção poderá ser estendido às encomendas aéreas internacionais transportadas ao amparo de conhecimento de carga, observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda (Decreto-Lei nº 1.804, de 1980, art. 2º,

parágrafo único; e Lei n.º 10.865, de 2004, art. 9.º, inciso II, alínea "c").

Parágrafo único. Na hipótese de encomendas aéreas internacionais destinadas a pessoa física, haverá isenção da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação (Lei n.º 10.865, de 2004, art. 9.º, inciso II, alínea "b").

Além destas disposições, o texto originário do Decreto n.º 1.804/80 estipulava, no seu artigo 2º, a concessão de isenção do II em relação a remessas internacionais de valor igual ou inferior a vinte dólares norte-americanos, desde que o destinatário fosse pessoa física (BRASIL, 1980). À época, no entanto, em decorrência da tecnologia vigente, não se imaginava as proporções que o comércio via *web* tomaria no comércio internacional.

Por certo, as situações que, tipicamente, envolviam a importação de bens naquele momento da história se davam entre pessoas jurídicas, por meio de compra e venda de produtos em grande escala. No entanto, com o vertiginoso crescimento do *e-commerce* e das diversas plataformas internacionais, o consumidor final adquiriu os meios de, por si próprio, realizar a importação sem necessitar de intermediação por pessoa jurídica. Contudo, essas transações de menor valor, realizadas por meio majoritariamente eletrônico, continuam caracterizando uma importação, sendo cabível a tributação autorizada pela Carta Política.

Por essa razão, o dispositivo foi alterado pela Lei nº 8.383, de 1991, e passou assim a vigorar:

Art. 2º O Ministério da Fazenda, relativamente ao regime de que trata o art. 1º deste Decreto-Lei, estabelecerá a classificação genérica e fixará as alíquotas especiais a que se refere o § 2º do artigo 1º, bem como poderá: [...]

II - dispor sobre a isenção do imposto de importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas.

Porém, com a edição da Portaria nº 156, de 24 de junho de 1999, do Ministério da Fazenda, que redefiniu os requisitos e condições para concessão da isenção tributária estabelecida pelo regime, teve início o despontar das controvérsias acerca da legalidade desses requisitos, bem como sobre os limites do poder regulamentar exercido.

Sem dúvidas, reconhece-se que cabe ao Poder Executivo alterar a alíquota do Imposto de Importação, bem como que o Decreto-Lei nº 1.804, de 03 de setembro de 1980 outorgou ao Ministério da Fazenda a faculdade de dispor sobre a isenção prevista em seu § 2º, II; por outro lado, não deve a autoridade administrativa exercer o poder regulamentar para além dos limites estabelecidos constitucionalmente em se tratando da concessão de isenções tributárias, sob pena de violação do princípio da estrita legalidade tributária.

É nesse âmbito de divergências, portanto, que se pretende situar a análise principal realizada no presente estudo.

#### 4. A PORTARIA MF N.º 156/1999 - LEGALIDADE DOS REQUISITOS FIXADOS

Como já dito, além de definir as diretrizes do RTS, Decreto-Lei N.º 1.804, de 3 de setembro de 1980, vinculou a concessão da isenção tributária em remessas postais internacionais<sup>11</sup> no Brasil à disposição do Ministério da Fazenda, trazendo, contudo, em seu art 2º, II, dois critérios-limite:

Art. 2º O Ministério da Fazenda, relativamente ao regime de que trata o art. 1º deste Decreto-Lei, estabelecerá a classificação genérica e fixará as alíquotas especiais a que se refere o § 2º do artigo 1º, bem como poderá:

I - dispor sobre normas, métodos e padrões específicos de valoração aduaneira dos bens contidos em remessas postais internacionais;

II - dispor sobre a isenção do imposto de importação dos bens contidos em **remessas de valor até cem dólares norte-americanos**, ou o equivalente em outras moedas, **quando destinados a pessoas físicas** (grifou-se) (BRASIL, 1980).

Exercendo a espécie de "competência tributária" conferida a si pelo dispositivo supracitado, o Ministério da Fazenda, por meio da Portaria n.º 156/1999 reduziu à metade o valor limite insculpido no Decreto, além de passar a exigir que tanto o remetente como o destinatário sejam pessoas físicas para a concessão da isenção:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições, considerando o disposto no Decreto-Lei N.º 1.804, de 3 de setembro de 1980, com as modificações introduzidas pelo art. 93 da Lei N.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e pela Lei N.º 9.001, de 16 de março de 1995, e tendo em vista o Decreto de delegação de competência, de 26 de dezembro de 1995, resolve:

Art. 1º [...]

§ 2º Os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, serão desembaraçados com

---

<sup>11</sup> Para os fins do presente estudo, entende-se o termo "remessa internacional" como o definido pela Receita Federal no informativo de Balanço Aduaneiro de 2020: "Remessa Internacional é o conceito que engloba todas as encomendas, pacotes, presentes, correspondências, documentos ou bens que chegam ao País ou saem dele em um ou mais volumes, por Empresas de Courier ou pelos Correios" (BRASIL, 2020, p. 16).

isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas. (MEF, 1999).

Notadamente, ao incumbir ao Ministério da Fazenda a faculdade de “dispor sobre a isenção do imposto de importação” conforme supracitado, não resta claro se o Decreto efetivamente autoriza a edição de normas complementares por parte do executivo ou apenas se refere à edição de alíquotas e classificação genérica dos bens.

De toda forma, extrai-se da Constituição Federal:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (BRASIL, 1988).

Nesta toada, emerge cristalino o objetivo geral do presente trabalho: concluir, após cuidadosa análise da doutrina, de precedentes judiciais, bem como das normas que asseguram a vigência do Regime de Tributação Simplificada, se as condições estabelecidas pela Portaria para concessão da isenção tributária excedem os limites da legalidade.

E, na apreciação da legalidade das normas jurídicas - tenham essas natureza tributária ou não - faz-se necessária uma abordagem mais precisa acerca da terminologia empregada em suas redações, a fim de identificar e distinguir acuradamente meras imprecisões linguísticas das verdadeiras contradições e incompatibilidades. Para instrumentalizar tal abordagem, mostra-se útil o uso da hermenêutica jurídica, presumindo-se, como princípio, a utilidade de todos os termos constitutivos da norma.

#### 4.1 - DIMENSÃO DE ANÁLISE HERMENÊUTICA DA NORMA JURÍDICA

Pelo referido princípio, entende-se ser necessário atribuir sentido preciso a todos os vocábulos e a todas as frases de um texto legal; a hermenêutica jurídica, assim, instrumentaliza a busca pelo verdadeiro sentido na norma positivada, para que suas provisões tenham efeito máximo, de modo que “nenhuma parte resulte inoperativa ou supérflua, nula ou sem significação alguma” (MAXIMILIANO, 2011, p. 204).

Na mesma senda, pode-se conceber a hermenêutica como “o vasto campo do conhecimento jurídico que se refere à interpretação dos fatos, das circunstâncias, das normas, e de seus textos, os mecanismos de sua compreensão, tendo em vista a sua aplicação aos problemas concretos apresentados ao jurista” (MASCARO, 2015, p. 159).

Ainda, para Maximiliano, as normas positivas:

[...] são formuladas em termos gerais; fixam regras, consolidam princípios, estabelecem normas, em linguagem clara e precisa, porém ampla, sem descer a minúcias. É tarefa primordial do executor a pesquisa da relação entre o texto abstrato e o caso concreto, entre a norma jurídica e o fato social, isto é, aplicar o direito. Para o conseguir, se faz mister um trabalho preliminar: descobrir e fixar o sentido verdadeiro da regra positiva; e, logo depois, o respectivo alcance, a sua extensão. Em resumo, o executor extrai da norma tudo o que na mesma se contém: é o que se chama interpretar, isto é, determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito (MAXIMILIANO, 2011, p. 01).

Nesse prisma, a hermenêutica se constitui como instrumento de suma importância na interpretação das normas, vez que viabiliza um estudo mais criterioso e fundamentado sobre a estrutura e sentido das normas jurídicas. Sobre o ponto, elucida BECKER (1953, p. 102-103):

[...] ao defrontar-se com a regra jurídica, o seu intérprete deve ter em mente, com extrema nitidez, a ‘estrutura lógica e a ‘atuação dinâmica’ de toda e qualquer regra jurídica. Isto posto, ele pode dividir a tarefa hermenêutica em quatro momentos: Primeiro momento: dissecar a estrutura lógica daquela determinada regra jurídica a interpretar [...]. Segundo momento: Investigar e analisar os fatos jurídicos e não jurídicos que constituem os problemas práticos a resolver [...]. Terceiro momento: diante da hipótese de incidência realizada, o intérprete conclui ter havido a incidência da regra jurídica porque esta é infalível [...]. Quarto momento: O intérprete observa se foram respeitados os efeitos jurídicos que resultaram da incidência da regra jurídica [...].

Portanto, correto afirmar que aquele que aplica o direito deve, em sua atividade, extrair o sentido contido no texto das normas e dimensionar a abrangência de seus efeitos, tornando-as, assim, aplicáveis ao caso concreto. Com isso em mente, passa-se a realizar a apreciação de precedentes judiciais dos Tribunais Regionais Federais - incluindo das Turmas Recursais dos JEF e de Turmas Regionais de Uniformização, bem como do Superior Tribunal de Justiça, selecionados de acordo com a pertinência temática.

#### 4.2 - TRATAMENTO DA QUESTÃO NO JUDICIÁRIO BRASILEIRO

Para coletar os dados de interesse acerca do tratamento conferido pelos Tribunais pátrios à questão da legalidade dos requisitos estipulados pela Portaria MF nº 156/99, empregou-se a Metodologia de Análise de Decisões<sup>12</sup>, técnica que recomenda a divisão do processo de coleta e análise de dados em três segmentos. Num primeiro momento, o pesquisador deve se familiarizar, por meio de uma pesquisa exploratória, com o campo em que se insere o problema jurídico a ser estudado. Nessa etapa, o objetivo central é identificar as principais teses controversas acerca do tema e definir palavras-chave pertinentes ao assunto.

Em seguida, deve-se passar “à seleção conceitual do campo discursivo no qual se encontra o problema” (FREITAS FILHO, 2010, p. 8). Essencialmente, esse é um recorte objetivo que deve ser realizado de forma a delimitar a questão que se pretende estudar. A abrangência da aplicação de um princípio, a oposição entre duas ou mais teorias, ou o conflito lógico entre diferentes matrizes principiológicas são exemplos desta forma de recorte.

Por derradeiro, é necessário selecionar os órgãos decisores que irão ser pesquisados. Freitas Filho (2010, p. 10) coloca que “a decisão sobre esse aspecto do recorte metodológico deve levar em conta a pertinência funcional do decisor ou do grupo de decisores”. Aqui, interessa identificar as características gerais do órgão, como o grau de jurisdição em que se enquadra, pluralidade ou não de decisores em sua estrutura, sua competência de julgamento, dentre outros aspectos.

---

<sup>12</sup> Método desenvolvido sob orientação de Roberto Freitas Filho, Professor dos Programas de Doutorado e Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público e Desembargador no Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios.

Ainda sob essa perspectiva, a escolha do recorte institucional precisa considerar dois outros critérios: a pertinência temática e a relevância decisória do órgão sob análise. O termo “pertinência temática” se refere à ligação entre o problema, o ramo teórico em que se insere e o âmbito decisório onde ocorre o debate sobre a questão, enquanto a “relevância decisória” diz respeito ao possível impacto que a decisão emanada por aquele órgão é capaz de gerar no campo jurídico. Todavia, insta ressaltar que esse último vetor nem sempre guarda relação de correspondência direta com a superioridade hierárquica de um órgão judiciário sobre outro: por vezes, as decisões de um tribunal ou podem desencadear efeitos tão sensíveis quanto - ou até maiores que - aqueles provocados por uma determinação oriunda de um órgão que o supera em hierarquia. Nesse viés, Freitas Filho pontua:

A Metodologia de Análise de Decisões possui uma orientação estreitamente relacionada com a prática e, portanto, é imperioso justificar com clareza o porquê da escolha daquele determinado decisor (ou decisores) com base na capacidade de geração de efeitos que sua interpretação tem no campo em que se situa. Novamente se faz necessário o alerta: isso não exclui a possibilidade de que seja realizado um recorte de um decisor local; mas, para isso, é necessário mostrar que suas decisões são potencialmente impactantes no seu contexto. Por exemplo, um único juiz de cidade pequena ou média pode, a partir de sua prática judicante criativa, gerar uma série de mudanças de comportamento de atores sociais relevantes para aquela comunidade, e esse é um fenômeno potencialmente interessante de ser pesquisado (p. 11-12).

Ocorre que, pela natureza reiterativa da praxe jurisprudencial, muitas das decisões analisadas acabam por veicular o mesmo entendimento já repisado por diversas outras emanadas pelos mesmos órgãos julgadores. Por isso, visando tornar mais dinâmica a descrição de seu conteúdo, optou-se por definir como “posicionamento A”, para os fins de menção neste trabalho, o conjunto de argumentos, teses, opiniões e citações utilizados nos acórdãos para expressar a ideia de que as condições impostas pelo art. 1º, §2º, da portaria MF nº 156/1999 estão em desconformidade com o ordenamento jurídico brasileiro; em contrapartida, define-se por “posicionamento B” o conjunto de argumentos, teses, opiniões e citações utilizados para expressar a ideia oposta, reconhecendo a compatibilidade entre as referidas disposições e o ordenamento jurídico brasileiro.

A título de recorte objetivo, tomou-se como parâmetro a aplicação do princípio da legalidade - bem como do princípio da reserva legal, desdobramento daquele - nos precedentes que tratam da matéria definida na etapa exploratória da pesquisa.

Avaliando, conforme prescrito na MAD, os aspectos da pertinência temática e da relevância decisória, optou-se por estender a abrangência da pesquisa aos julgados das Turmas Regionais de Uniformização e das Turmas Recursais dos Juizados Especiais Federais, tendo em mente que, a despeito de fazerem parte da 1ª instância, essas últimas exercem o 2º grau de jurisdição e possuem vasta jurisprudência disponibilizada nos mesmos sítios de pesquisa dos TRFs. De mais a mais, por força dos artigos 3º da Lei n. 10.259/2001, e 109, inciso I, da Constituição Federal, boa parte dos casos em que se discute a isenção do imposto de importação em remessas internacionais de pequeno valor acaba, invariavelmente, sendo processada em juizados especiais federais, razão porque se torna de interesse incluir as Turmas Recursais e de Uniformização neste recorte institucional.

Procedeu-se, então, à análise de julgados, identificando-se os critérios de pesquisa empregados para a obtenção dos resultados em cada um dos portais virtuais de consulta à jurisprudência, bem como elencando os principais argumentos e tendências de decisão endossados no âmbito de cada Tribunal.

Posteriormente, levando em consideração os resultados da pesquisa jurisprudencial, bem como o todo já exposto neste trabalho, será realizada uma análise crítica acerca da legalidade das normas objeto do estudo proposto.

#### 4.2.1 - TRF1

A maior parte das decisões proferidas na seara recursal se revelaram alinhadas ao posicionamento A, reproduzindo o entendimento consolidado pela Turma Nacional de Uniformização (TNU) no julgamento do autos de nº 5027788-92.2014.4.04.7200.

Alguns acórdãos, no entanto, merecem ser destacados, quer seja pela coerência lógica do raciocínio neles elaborado, quer pela originalidade na forma como os argumentos são expostos em seu conteúdo. Dentre esses, colaciona-se trecho do acórdão n.º 0038761-61.2016.4.01.3400, julgado em 28/08/2019, que bem identifica a discricionariedade regulamentar conferida à autoridade administrativa

pelo inciso II do art. 2º do Decreto-lei 1.804/80 como sendo limitada tão somente às funções de fixação da alíquota e classificação do bem tributado:

A discricionariedade regulamentar concedida à Autoridade Administrativa não se referiu ao valor do bem e à natureza das pessoas envolvidas na importação, mas, sim, na classificação do bem e fixação da alíquota, uma vez presentes as condições definidas peremptoriamente no II do art. 2º do Decreto-lei 1.804/80. 18. Assim, o estabelecimento da condição de o remetente ser pessoa física (cf. previsto no ato infralegal) não tem respaldo no Decreto-lei 1.804/80, assim como a limitação da isenção a produtos de até U\$ 50,00 (cinquenta dólares americanos) - (INCJURIS 0038761-61.2016.4.01.3400, CARLOS EDUARDO CASTRO MARTINS, TRF1 - SEGUNDA TURMA RECURSAL - DF, Diário Eletrônico Publicação 28/08/2019).

Importante mencionar o entendimento tomado no âmbito da Turma Recursal de Juiz de Fora em alguns julgados, em que se reconheceu a ilegalidade de apenas um dos requisitos estabelecidos no art. 1º, §2º, da Portaria MF n.º 156/99, não se enquadrando no posicionamento A, tampouco no B. Conforme se demonstrará, Turmas Recursais vinculadas a Tribunais de outras regiões também adotaram tal linha de raciocínio em casos análogos, sem, contudo, representar parcela muito significativa do total de julgados analisados.

Em suma, o argumento central evocado por esse terceiro grupo consiste no raciocínio de que, ao conferir à Administração o poder para dispor sobre a isenção de bens de valor até cem dólares, o Decreto-Lei n] 1.804/80 estabeleceu a possibilidade de flutuação do valor, desde que respeitado o limite máximo. Contudo o requisito condicionante acerca da natureza da pessoa teria extrapolado o limite conferido pela legislação ao poder regulamentar, por tratar-se de inserção de novo requisito não previsto no texto legal.

#### 4.2.1.1 - Critérios de pesquisa

Utilizando como critérios de pesquisa os termos “isenção”, “imposto”, “importação”, “portaria” e “MF”, foram obtidos 32 (trinta e dois) resultados, dentre os quais 19 (dezenove) continham entendimento alinhado ao posicionamento A, 3 (três) alinhado ao posicionamento B, 2 (dois) trouxeram posicionamento intermediário e 8 (oito) não revelaram suficiente pertinência temática para análise mais detalhada.

O portal de pesquisa não comportava caracteres como barras (designadas pelo signo “/”) tampouco símbolos ordinais (“º”), o que impossibilitou a utilização de

termos mais específicos a fim de refinar os resultados, como “156/99”, “156/1999” ou “nº” .

#### 4.2.1.2 - Caso selecionado

Como exemplo selecionado para o Tribunal em questão, foi escolhida a Ação Anulatória de Débito Tributário cumulada com Obrigação de Fazer e Pedido de Antecipação de Tutela n. 0008779-45.2015.4.01.3300, ajuizada por pessoa física contra a União Federal, em litisconsórcio com o Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, cujo objetivo era o afastamento da exigência do imposto de importação sobre a remessa internacional da mercadoria objeto da demanda, sob o entendimento de que a mesma estaria inserida nas isenções de que trata o Decreto n. 1.804/80.

Em primeiro grau de jurisdição, a demanda foi julgada improcedente e, em Apelação Cível interposta ao Tribunal, foram mantidos os fundamentos elencados pelo juízo de piso. Colhe-se da ementa do referido Acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 1.804/1980. REMESSA POSTAL. REMETENTE PESSOA JURÍDICA. ISENÇÃO. NÃO CABIMENTO. PORTARIA MF Nº 156/1999. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 96/1999. LEGALIDADE.

1. O Decreto-Lei nº 1.804/1980 prescreve que: Art. 1º Fica instituído o regime de tributação simplificada para a cobrança do imposto de importação incidente sobre bens contidos em remessas postais internacionais, observado o disposto no artigo 2º deste Decreto-lei. [...] § 4º Poderão ser estabelecidos requisitos e condições para aplicação do disposto neste artigo. Art. 2º O Ministério da Fazenda, relativamente ao regime de que trata o art. 1º deste Decreto-Lei, estabelecerá a classificação genérica e fixará as alíquotas especiais a que se refere o § 2º do artigo 1º, bem como poderá: I - dispor sobre normas, métodos e padrões específicos de valoração aduaneira dos bens contidos em remessas postais internacionais; II - dispor sobre a isenção do imposto de importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas. [...]. 2. A Portaria MF nº 156/1999 dispõe que: Art. 1º O regime de tributação simplificada - RTS, instituído pelo Decreto-Lei Nº 1.804, de 3 de setembro de 1980, poderá ser utilizado no despacho aduaneiro de importação de bens integrantes de remessa postal ou de encomenda aérea internacional no valor de até US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, destinada a pessoa física ou jurídica, mediante o pagamento do Imposto de Importação calculado com a aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento), independentemente da classificação

tarifária dos bens que compõem a remessa ou encomenda. [...] § 2º Os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas. 3. A Instrução Normativa SRF nº 96/1999 (redação vigente à época dos fatos) estabelece que: Art. 1º O despacho aduaneiro de importação de bens integrantes de remessa postal ou de encomenda aérea internacional cujo valor FOB não supere US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) poderá ser realizado mediante a aplicação do regime de tributação simplificada - RTS disciplinado pela Portaria Nº 156, de 24 de junho de 1999, do Ministro da Fazenda. [...] Art. 2º O RTS consiste no pagamento do Imposto de Importação calculado à alíquota de sessenta por cento. [...] § 2º Os bens que integrem remessa postal internacional de valor não superior a US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas. 4. O entendimento do egrégio Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que: são legais os requisitos estabelecidos pela Portaria 156/99, do Ministério da Fazenda, e pela Instrução Normativa 96/99, da Secretaria da Receita Federal, para o gozo da isenção tributária à importação (REsp 1.865.937/SC, Rel. Ministra Assusete Magalhães, julgado em 30/03/2020). 5. No mesmo sentido: [...] A isenção disposta no art. 2º, II, do Decreto-lei n. 1.804/80, se trata de uma faculdade concedida ao Ministério da Fazenda que pode ou não ser exercida, desde que limitada ao valor máximo da remessa de US\$ 100 (cem dólares americanos - uso da preposição "até") e que a destinação do bem seja para pessoa física (pessoa jurídica não pode gozar da isenção). Essas regras, associadas ao comando geral que permite ao Ministério da Fazenda estabelecer os requisitos e condições para a aplicação da alíquotas (art. 1º, §4º, do Decreto-lei n. 1.804/80), permitem concluir que o valor máximo da remessa para o gozo da isenção o pode ser fixado em patamar inferior ao teto de US\$ 100 (cem dólares americanos), v.g. US\$ 50 (cinqüenta dólares norte-americanos), e que podem ser criadas outras condições não vedadas (desde que razoáveis) para o gozo da isenção como, por exemplo, a condição de que sejam remetidas por pessoas físicas. [...] Nessa linha é que foi publicada a Portaria MF n. 156, de 24 de junho de 1999, onde o Ministério da Fazenda, no uso da competência que lhe foi atribuída, estabeleceu a isenção do Imposto de Importação para os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América), desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas (STJ, REsp 1732276/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/02/2019, DJe 26/02/2019). 6. No caso, um dos requisitos para a concessão do pretendido benefício fiscal não foi cumprido, tendo em vista que o remetente do produto é pessoa jurídica. 7. Apelação provida. (AC 0008779-45.2015.4.01.3300, JUIZ FEDERAL ALEXANDRE BUCK MEDRADO SAMPAIO, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 18/12/2020).

Como se percebe, o precedente veicula posição compatível com o posicionamento B, trazendo como principais argumentos aqueles utilizados no julgamento do Recurso Especial nº 1732276/PR, em que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça concluiu pela legalidade dos requisitos definidos pela Portaria ao considerar que o comando “dispor” insculpido no art. 2º, II, do Decreto-lei n. 1.804/80 abarca a estipulação de ambos, sendo uma faculdade outorgada à Administração estabelecer quaisquer limites à concessão da isenção, desde que não reste ultrapassado o teto de cem dólares.

#### 4.2.2 - TRF2

Conforme demonstrado nos resultados da pesquisa, o entendimento veiculado pela maior parte dos julgados no âmbito do TRF2, abrangendo-se as Turmas Recursais dos JEF, foi compatível com o posicionamento A.

##### 4.2.2.1 - Critérios de pesquisa

Utilizando como critérios de pesquisa os termos “isenção”, “imposto”, “importação”, “portaria” e “MF”, foram obtidos 60 (sessenta) resultados, dentre os quais 39 (quarenta e nove) continham entendimento alinhado ao posicionamento A, 16 (dezesesseis) alinhado ao posicionamento B, 1 (um) trouxe posicionamento intermediário e 4 (quatro) não revelaram suficiente pertinência temática para análise mais detalhada.

Importante destacar que a maior parte dos julgados alinhados ao posicionamento B foram prolatados pela 6ª Turma Recursal em período anterior a 2017, quando foi modificado o entendimento da Turma a fim de adotar a argumentação endossada pela TNU no julgamento do pedido de uniformização nº 0504369-24.2014.4.05.8500, em que se firmou a tese de que a Portaria MF 156/99 do Ministério da Fazenda excedeu os limites o poder regulamentar conferido pelo Decreto-lei 1.804/80, uma vez que as condições de isenção do imposto, previstas no II do art. 2º do referido Decreto-lei não devem ser concebidas como condições mínimas, mas sim como condições necessárias em que poderá se dar o exercício da classificação genérica dos bens e fixação das alíquotas previstas no mesmo Decreto:

PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO NACIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PODER REGULAMENTAR. PORTARIA 156/99 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. ILEGALIDADE. INCIDENTE NÃO PROVIDO. 1. Trata-se de Incidente de Uniformização pelo qual se pretende a reforma de acórdão oriundo de Turma Recursal dos Juizados Especiais Federais da Seção Judiciária de Sergipe que, mantendo a sentença, declarou inexistente relação jurídica tributária, condenando a União à repetição de indébito tributário. 2. O aresto combatido considerou ilegal a Portaria MF nº 156/99, do Ministério da Fazenda, que declarou isentas do Imposto de Importação as encomendas postais no valor de até U\$ 50,00 (cinquenta dólares americanos) e com remetente e destinatário constituídos por pessoas naturais, por extrapolar o poder regulamentar, infringindo o que disposto no Decreto-lei 1.804/80. 3. A União sustenta o cabimento do pedido de uniformização por entender que o acórdão recorrido estaria contrário a julgado(s) que, em alegada(s) hipótese(s) semelhante(s), entendeu(ram) legal a Portaria MF nº 156/99, do Ministério da Fazenda. [...]. No acórdão recorrido, a Turma Recursal de origem, mantendo a sentença, declarou inexistente relação jurídica tributária, condenando a União à repetição de indébito tributário, sob o seguinte fundamento (sem grifo no original): “No exercício daquela competência delegada, o Ministro da Fazenda editou a Portaria MF n.º 156/99 e estabeleceu que as encomendas postais internacionais destinadas ao Brasil de até U\$ 50.00 seriam desembaraçadas com isenção do imposto de importação, desde que remetente e destinatário fossem pessoas naturais. Ora, como o DL n.º 1.804/80 estabelece a alíquota máxima daquele tributo em tais operações (400% - art. 1º, § 2º) e como ela pode ser alterada, até aquele limite, por ato do Poder Executivo (art. 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988 - CF/88), não há ilegalidade na portaria ministerial, pois ainda que nela tenha sido utilizado o termo ‘isenção’, que dependeria de lei, como se trata de imposto de importação, em que a alíquota pode variar até o limite de 400%, aquela exclusão de crédito tributário, embora tecnicamente imprópria, equivaleria à aplicação da alíquota 0%. Apesar disso, o art. 2º, inciso II, do DL n.º 1.804/80, alterado pela Lei n.º 8.383/91, plenamente em vigor estabelece que a regulamentação do regime simplificado poderá ‘dispor sobre a isenção do imposto de importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas’. Ou seja, o regulamento teria que se ater ao limite legal de isenção estabelecido no DL, que vem a ser de U\$ 100 e não de U\$ 50, e não poderia estabelecer nenhuma condicionante, tal como o fez a portaria ministerial, ao fixar que somente as encomendas remetidas de pessoa física para pessoa física estariam isentas.” 10. No caso paradigma (Processo nº 0002361-86.2014.4.02.5050, TR/ES), se fixou a tese de que o Decreto-lei nº 1.804/80 “não impõe ao Executivo isentar as importações de baixo valor”, mas, sim, que permitiu que “por decreto ou portaria, apenas seja possível deferir isenções até US\$ 100.00, e com a condição mínima de que o destinatário da mercadoria seja pessoa física” (grifei). 11. Portanto, o dissídio jurisprudencial centra-se, basicamente, no alcance do poder regulamentar dado pelo art. 2º, II, do Decreto-lei 1.804/80 ao Ministério da Fazenda para fixar a isenção quanto ao Imposto de Importação. 12. Dispõe o referido

dispositivo legal: “Art. 1º Fica instituído o regime de tributação simplificada para a cobrança do imposto de importação incidente sobre bens contidos em remessas postais internacionais, observado o disposto no artigo 2º deste Decreto-lei. § 1º Os bens compreendidos no regime previsto neste artigo ficam isentos do imposto sobre produtos industrializados. § 2º A tributação simplificada poderá efetuar-se pela classificação genérica dos bens em um ou mais grupos, aplicando-se alíquotas constantes ou progressivas em função do valor das remessas, não superiores a 400% (quatrocentos por cento). § 4º Poderão ser estabelecidos requisitos e condições para aplicação do disposto neste artigo. Art. 2º O Ministério da Fazenda, relativamente ao regime de que trata o art. 1º deste Decreto-Lei, estabelecerá a classificação genérica e fixará as alíquotas especiais a que se refere o § 2º do artigo 1º, bem como poderá: I - dispor sobre normas, métodos e padrões específicos de valoração aduaneira dos bens contidos em remessas postais internacionais; II - dispor sobre a isenção do imposto de importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas. (Redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991) Parágrafo Único. O Ministério da Fazenda poderá, também, estender a aplicação do regime às encomendas aéreas internacionais transportadas com a emissão de conhecimento aéreo.”

13. O Poder Regulamentar dado ao Ministério da Fazenda quanto ao Imposto de Importação está em sintonia com a Constituição Federal: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento) § 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se

exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem; II - setenta por cento para o Município de origem". 14. Sobre o tema, de início, é importante que se aponte que a interpretação é restritiva, em se tratando de isenção tributária, conforme o Código Tributário Nacional (art. 111, II): "a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem se firmado no sentido de que a isenção deve ser interpretada de forma restritiva, não podendo o Poder Judiciário agir como legislador positivo e lhe conceder uma aplicação extensiva" (STF, ARE Nº 683304/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 06/02/2014). 15. No caso em discussão, entendo, na linha do acórdão recorrido, que a Portaria MF 156/99 do Ministério da Fazenda extrapolou o poder regulamentar concedido pelo Decreto-lei 1.804/80. 16. Isto porque as condições de isenção do imposto de renda previstas no II do art. 2º do referido decreto-lei ("bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas") não são "condições mínimas", como se entendeu no paradigma, mas, são, sim, as condições necessárias em que poderá se dar o exercício da classificação genérica dos bens e fixação das alíquotas do II previstas no caput do art. 2º do decreto-lei. 17. Em outras palavras, a discricionariedade regulamentar concedida à Autoridade Administrativa não se referiu ao valor do bem e à natureza das pessoas envolvidas na importação, mas, sim, na classificação do bem e fixação da alíquota, uma vez presentes as condições definidas peremptoriamente no II do art. 2º do Decreto-lei 1.804/80. 18. Assim, o estabelecimento da condição de o remetente ser pessoa física (cf. previsto no ato infralegal) não tem respaldo no Decreto-lei 1.804/80, assim como a limitação da isenção a produtos de até US\$ 50,00 (cinquenta dólares americanos). 19. Em conclusão, é o caso de conhecer-se do incidente, negando-lhe provimento. (PEDILEF 05043692420144058500, JUIZ FEDERAL SÉRGIO MURILO WANDERLEY QUEIROGA, TNU, DOU 05/02/2016 PÁGINAS 221/329.)

#### 4.2.2.2 - Caso selecionado

Exemplificando o alinhamento majoritário tomado pelas Turmas Recursais vinculadas à segunda região, destaca-se o caso nº 0002888-74.2017.4.02.5101, que trata de remessa necessária e recurso de apelação interposto pela União, em face de sentença que acolheu mandado de segurança impetrado por pessoa física visando o desembaraço de bem importado no valor de US\$ 96.66 sem a necessidade de pagamento de tributo sobre a importação.

Na decisão, consignou-se a ilegalidade dos requisitos impostos pela Portaria nº 156/99, sendo improvido o pleito formulado pela União, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. REMESSA NECESSÁRIA. ARTIGO 14 DA LMS. APELAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. NORMAS REGULAMENTARES. PODER REGULAMENTAR. DECRETO-LEI N.º 1.804/80. PORTARIA MF N.º 156/99. IN N.º 96/99. LIBERAÇÃO DE MERCADORIA. SEM PAGAMENTO DO TRIBUTO. SÚMULA N.º 323 DO STF. NEGAR PROVIMENTO À REMESSA E À APELAÇÃO.

1 - O caso trata de compra efetuada pela internet em 25/11/2016 pelo ora apelado na loja virtual M&S Muscle & Strength/USA no valor de US\$ 96.66 que, tendo sido notificado pela Receita Federal de que sua mercadoria havia sido tributada, recusou-se a efetuar o pagamento, tendo pedido revisão com base no artigo 2º, inciso II do Decreto-lei n.º 1.804/80, o qual teve como resultado a majoração da exação.

2 - Da simples leitura do inciso II do artigo 2º do Decreto-lei n.º 1.804/80, depreende-se que o legislador optou por conceder uma isenção fiscal relativa ao imposto de importação sobre bens destinados a pessoas físicas, cuja remessa seja de até US\$ 100,00 (cem dólares americanos) ou o equivalente em outra moeda.

3 - Com efeito, o Ministério da Fazenda, ao regulamentar o Decreto-lei n.º 1.804/80, editou a portaria MF n.º 156, de 24 de junho de 1999 que em seu artigo 2º, § 2º dispõe que "os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas".

4 - O princípio da legalidade faz-se presente de uma maneira bastante rigorosa quando tratamos de normas tributárias. Todavia, o artigo 153, § 1º da Constituição Federal traz exceções ao princípio da legalidade estrita, prevendo impostos que podem ter suas alíquotas alteradas (mas não criadas) por decreto do Presidente. É o caso do Imposto de Importação de produtos estrangeiros (artigo 153, inciso II da CF), cujo fundamento para tal exceção baseia-se no caráter extrafiscal desse tributo.

5 - Sabe-se que a expedição de atos normativos pela Administração Pública não pode inovar, criar normas, que não estejam expressamente previstas na lei que será objeto de regulamentação. Trata-se do Poder Regulamentar, função típica do Poder Executivo, o qual tem como objetivo a expedição de normas complementares à lei, tais como, circulares, portarias, 1 editais, regulamentos, decretos ou instruções.

6 - Dessa forma, verifica-se que os atos normativos em questão (Portaria MF n.º 156/99 e a IN n.º 96/99) não podem ultrapassar os

limites contidos no Decreto-lei n.º 1.804/80, de modo que devem ser considerados como em desacordo com a legislação que pretende regulamentar.

7 - Ademais, o caso ainda apresenta uma outra vertente relativa à possibilidade de liberação da mercadoria comprada online pelo apelado, na medida em que não pode a autoridade fazendária manter paralisado o procedimento, para aguardar o recolhimento dos valores lançados, sob pena de clara violação ao enunciado da Súmula nº 323 do STF, que há muito já reconheceu a abusividade da apreensão ou retenção de mercadoria com finalidade exclusivamente fiscal.

8 - Para isso, dispõe a Fazenda Pública de meios próprios para exigência dos tributos que entende devidos, munida de uma série de prerrogativas que assegurem sua efetiva satisfação, mas sem se descuidar da observância do devido processo legal para expropriação de bens, o que, no ordenamento jurídico pátrio, não dispensa a propositura da respectiva execução fiscal, visto que a autoexecutoriedade do ato administrativo está restrita a hipóteses excepcionais legalmente previstas, não abrangendo o ato de lançamento do tributo.

9 - Assim, ainda que não se entenda pela ilegalidade das normas regulamentares em apreço, a liberação da mercadoria não está condicionada ao pagamento dos tributos e multas eventualmente devidos na hipótese, razão pela qual a União Federal não tem razão em seu pleito, devendo a sentença ser mantida por seus próprios fundamentos.

10 - Remessa Necessária e recurso de apelação a que se nega provimento. (APELREEX N. 0002888-74.2017.4.02.5101/RJ, 4ª Turma Especializada, Rel. Luiz Antonio Soares, J. em 22/05/2018).

#### 4.2.3 - TRF3

No âmbito do TRF3, também há ampla acolhida do posicionamento A, com a maior parte dos julgados veiculando argumentos assentados pela TNU no julgamento do pedido de uniformização supracitado.

##### 4.2.3.1 - Critérios de pesquisa

Utilizando como critérios de pesquisa os termos “isenção”, “imposto”, “importação”, “portaria”, “MF”, “156/99” e “1.804”, bem como foram obtidos 17 (dezessete) resultados, dentre os quais 13 (treze) continham entendimento alinhado ao posicionamento A, 1 (um) alinhado ao posicionamento B e 3 (três) não revelaram suficiente pertinência temática para análise mais detalhada.

Devido ao grande número de resultados obtidos com a utilização somente dos termos de pesquisa, optou-se por restringir a análise apenas aos julgados posteriores a 01 de janeiro de 2019.

#### 4.2.3.2 - Caso selecionado

O caso em questão tratou de reexame necessário e apelação interposta pela própria União Federal contra sentença de primeiro grau que concedeu parcialmente pedido de afastamento de exigibilidade do imposto de importação sobre vitaminas importadas em valor inferior ao limite de isenção disposto no art. 2º, II, do Decreto-Lei 1.804/80 (US\$ 100,00), reputando ilegal a Portaria MF 156/99 e a IN SRF 96/99 e a limitação de até US\$ 50,00 para o gozo da isenção.

O Acórdão restou assim ementado:

REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE PASSIVA AFASTADA. MÉRITO. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA REMESSA POSTAL DE BENS. ILEGALIDADE DA PORTARIA MF 156/99 E DA IN SRF 96/99 AO DISPOR DE CONDIÇÕES JÁ DELIMITADAS PELO ART. 2º, II, DO DECRETO-LEI 1.804/80, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 8.383/91. DIREITO À ISENÇÃO CONFIGURADO. REEXAME E APELO DESPROVIDOS.

1. Dá-se por existente o reexame necessário, diante do art. 14, § 1º, da Lei 12.016/09.

2. Há de se reconhecer que quem sofre suposta violação a direito líquido e certo por ato de autoridade muitas vezes tem dificuldade em identificar com exatidão o responsável pelo ato, sobretudo diante da constante reestruturação interna sofrida pela Receita Federal. Tal circunstância não pode impedir o exercício do direito de ação para a defesa do alegado, sob pena de não garantir ao instituto processual a celeridade necessária para a proteção daquele direito.

3. Não se quer com isso desprestigiar o disposto no art. 6º, § 3º, da Lei 12.016/09. A norma visa posicionar no polo passivo da ação mandamental a pessoa que tenha relação direta com a violação a direito líquido e certo, seja por tê-la praticado ou por ter ordenado a sua ordem, permitindo uma prestação de informações muito mais acurada com relação aos fatos então narrados na inicial. Tanto é assim que a competência da jurisdição é delimitada pela sede funcional da autoridade coatora, independentemente do ato perpetrado ou da matéria em objeto, aproximando também o juízo das circunstâncias fáticas da causa. Precedentes.

4. Nos termos do inciso II do art. 2º do Decreto-Lei 1.804/80, com a redação dada pela Lei 8.383/91, compete ao Ministério da Fazenda “dispor sobre a isenção do imposto de importação de bens contidos em remessa de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas”. Ou seja, permitiu ao dito órgão administrativo exercer a regulamentação do benefício fiscal, delimitando o legislador desde já como requisitos para seu gozo o valor máximo de US\$ 100,00 de bens importados e que o importador seja pessoa física.

5. Sob o pretexto de regulamentar a matéria, as Portaria MF 156/99 e a IN SRF 96/99 impuseram como limite máximo para isenção o valor de US\$ 50,00, bem como que remetente e destinatário sejam pessoas físicas, fugindo totalmente à disposição legal específica para a matéria. Isso porque, diferentemente da disciplina geral para o regime de tributação simplificada do II na remessa postal, admitindo o estabelecimento de condições pelo Executivo (art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei 1.804/80), no que tange à isenção o legislador delimitou seus requisitos e não deu espaço ao Executivo para alterá-los. Logo, reputam-se ilegais as exigências em tela e, conseqüentemente, reconhece-se à impetrante o direito de usufruir da isenção prevista no art. 2º, II, do Decreto-Lei 1.804/80.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5000171-91.2016.4.03.6109, Rel. Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSON DI SALVO, julgado em 10/07/2018, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 18/07/2018).

Observa-se, portanto, que o Tribunal considerou que a redação fornecida pela Lei n. 1.804/80 determina expressamente a competência do Ministério da Fazenda, qual seja, a de “dispor sobre a isenção do imposto de importação de bens contidos em remessa de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas” (BRASIL, 1980).

Dessa forma, concluiu-se que, apesar de ter outorgado ao órgão administrativo a competência de exercer a regulamentação acerca da isenção tributária, o legislador indicou como requisito para o benefício o valor máximo de US \$100.00 (cem dólares americanos) de bens importados, bem como que importador seja pessoa física. Ou seja, ao que tange à isenção, a lei delimitou seus requisitos e não deu espaço ao Executivo para alterá-los.

Assim, ao impor como limite máximo para isenção o valor de US\$ 50,00 (cinquenta dólares americanos), bem como que remetente e destinatário sejam pessoas físicas, a Portaria MF 156/99 se colocou em nítida contrariedade ao texto legal.

#### 4.2.4 - TRF4

É de se ressaltar, também, que grande parte das decisões alinhadas ao posicionamento A prolatadas após o julgamento pelo STJ dos Recursos Especiais 1724510/PR (em 11/06/2019) e 1732276/PR (em 19/02/2019) evocaram, no corpo de sua fundamentação, o ponto de que o entendimento tomado pela Corte Cidadã nesses casos não possui caráter vinculante.

Também foram muito citados, nos acórdãos referentes ao posicionamento A, os precedentes nº 5027788-92.2014.4.04.7200 e 0504369-24.2014.4.05.8500 da TNU.

##### 4.2.4.1 - Critérios de pesquisa

Utilizando como critérios de pesquisa os termos “isenção”, “imposto”, “importação”, “portaria”, “MF” e “156/99”, foram obtidos 105 (cento e cinco) resultados, dentre os quais 87 (oitenta e sete) continham entendimento alinhado ao posicionamento A, apenas 1 (um) alinhado ao posicionamento B, e 17 (dezessete) não revelaram suficiente pertinência temática para análise mais detalhada. Desses últimos, boa parte tratava de embargos de declaração.

Optou-se por utilizar o termo “156/99” para refinar os resultados da pesquisa, vez que, empregando-se apenas os cinco demais critérios, não foi obtido o grau de precisão desejado.

##### 4.2.4.2 - Caso selecionado

Para o Tribunal da 4ª Região foi selecionada a apelação/remessa necessária de nº 5018780-65.2021.4.04.7000/PR. Mais uma vez, o caso se resumia à possibilidade de isenção do Imposto de Importação no Regime de Tributação Simplificada, existente para remessa postal internacional de valor inferior a cem dólares, quando o exportador é pessoa jurídica.

Após extenso debate, o Tribunal decidiu por manter a sentença de piso, que concedeu a isenção tributária. O Acórdão assim restou ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. REMESSA POSTAL. DECRETO-LEI N.º 1.804/1980. PORTARIA MF N.º 156/99 E IN SRF N.º 96/99. ILEGALIDADE.

1. Conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.804/80, art. 2º, II, as remessas de até cem dólares, quando destinadas a pessoas físicas, são isentas do Imposto de Importação.

2. A Portaria MF 156/99 e a IN 096/99, ao reduzir o valor para cinquenta dólares e ao exigir que tanto o remetente quanto o destinatário sejam pessoas físicas, restringiram o disposto no Decreto-Lei nº 1.804/80.

3. Não pode a autoridade administrativa, por intermédio de ato administrativo, ainda que normativo, extrapolar os limites claramente estabelecidos em lei, uma vez que se encontra vinculada ao princípio da legalidade.

(TRF4 5018780-65.2021.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 17/11/2021).

#### 4.2.5 - TRF5

Na 5ª Região, a maior parte das decisões proferidas na seara recursal também se revelaram alinhadas ao posicionamento A, reproduzindo o entendimento consolidado pela Turma Nacional de Uniformização no julgamento do nos autos de nº 0504369-24.2014.4.05.8500.

##### 4.2.5.1 - Critérios de pesquisa

Utilizando como critérios de pesquisa os termos “isenção”, “imposto”, “importação”, “portaria” e “MF”, foram obtidos 105 resultados, dentre os quais 74 continham entendimento alinhado ao posicionamento A, 4 (quatro) alinhado ao posicionamento B, 9 (nove) trouxeram posicionamento intermediário e 18 (dezoito) não revelaram suficiente pertinência temática para análise mais detalhada. Grande parte desses últimos tratava da cobrança de outras taxas postais, bem como de pedidos de uniformização de jurisprudência.

##### 4.2.5.2 - Caso selecionado

No caso selecionado, a parte autora interpôs recurso contra a sentença condenatória que negou o pedido de isenção formulado, tendo em vista que a remessa do bem importado possuía valor superior a \$ 100,00 (cem dólares americanos), contabilizado não somente o valor do produto importado, mas também os custos de seguro e transporte contratados.

Colhe-se da ementa do referido julgado:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REMESSA POSTAL INTERNACIONAL. DECRETO Nº. 1.804/80. PORTARIA MF Nº. 156/99. ISENÇÃO. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. RECURSO AUTORAL DESPROVIDO.

1. Cuida-se de recurso interposto pela parte autora contra sentença que entendeu incidir imposto de importação sobre bens remetidos do exterior com valor superior a 100 dólares americanos. Insiste que o bem importado possui valor inferior àquele informado na sentença.

2. O Decreto-Lei n. 1.804/80, art. 2º, *caput* e inc. II, estabelece que o Ministério da Fazenda *poderá dispor* sobre a isenção do imposto de importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas.

3. Ao regulamentar o diploma legal acima referido, a Portaria nº. 156/99, do Ministério da Fazenda, estatui, em seu art. 1º, § 2º, que “os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas.”

4. Ao cotejarmos as duas normas, verifica-se que a portaria extrapolou o poder regulamentar ao determinar que o remetente deva ser pessoa física, uma vez que esta condicionante não existe no decreto-lei. Este Colegiado já teve oportunidade de se manifestar a respeito de controvérsia similar ora em debate por ocasião do julgamento do processo nº. 0502671-89.2014.4.05.8400 (Sessão de julgamento: 06/08/2014, vencido o Relator Francisco Glauber Pessoa Alves, voto condutor do Juiz Almiro José da Rocha Lemos), quando entendeu que o ato regulamentar, quando impôs como requisito para gozo do benefício legal tratar-se de remetente pessoa física, transbordou a autorização legal, que não teria delegado a criação de novos requisitos não previstos na lei, mas apenas o poder de regulamentar aqueles já existentes.

5. Em recente julgamento sobre o assunto, a TNU entendeu que “a Portaria MF 156/99 do Ministério da Fazenda extrapolou o poder regulamentar concedido pelo Decreto-lei 1.804/80. 16. Isto porque as condições de isenção do imposto de renda previstas no II do art. 2º do referido decreto-lei (“bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas”) não são “condições mínimas”,

como se entendeu no paradigma, mas, são, sim, as condições necessárias em que poderá se dar o exercício da classificação genérica dos bens e fixação das alíquotas do II previstas no caput do art. 2º do decreto-lei. 17. Em outras palavras, a discricionariedade regulamentar concedida à Autoridade Administrativa não se referiu ao valor do bem e à natureza das pessoas envolvidas na importação, mas, sim, na classificação do bem e fixação da alíquota, uma vez presentes as condições definidas peremptoriamente no II do art. 2º do Decreto-lei 1.804/80. 18. Assim, o estabelecimento da condição de o remetente ser pessoa física (cf. previsto no ato infralegal) não tem respaldo no Decreto-lei 1.804/80, assim como a limitação da isenção a produtos de até U\$ 50,00 (cinquenta dólares americanos).” (TNU - PEDILEF: 05043692420144058500, Relator: JUIZ FEDERAL SÉRGIO MURILO WANDERLEY QUEIROGA, Data de Julgamento: 11/12/2015, Data de Publicação: 05/02/2016).

6. Portanto, nos termos do entendimento supra mencionado, o qual esta Turma Recursal passa a seguir, é legal o limite da isenção de produtos no valor de até 100 dólares, margem fixada no decreto-lei.

7. Por outro lado, descabida eventual taxa de despacho por parte da ECT no momento da retirada do objeto da agência, vez que a cobrança é prevista apenas para as encomendas tributadas pela Receita Federal. Desconstituída a tributação, desconstitui-se também a taxa de despacho postal.

8. No caso em tela, a remessa postal internacional teve por objeto bem de valor superior a 100 dólares, conforme se percebe do documento constante do anexo 3 destes autos.

9. Com efeito, o montante abrange não somente o valor do produto, mas também o custo de transporte e seguro. Assim, em razão do valor da operação ser superior a 100 dólares, não tem o autor direito à isenção do imposto de importação.

10. Recurso inominado improvido.

11. Condenação do recorrente em honorários fixados em 10% sobre o valor atualizado da causa, ficando suspensa a execução em razão do deferimento da gratuidade judiciária. (Primeira Turma. Recurso n. 0518445-57.2017.4.05.8400. Relator: Sophia Nobrega Câmara Lima. j. em 08 de março de 2018).

#### 4.2.6 - STJ

Ainda que todos os julgados contivessem, em seu corpo, citações mencionando os argumentos formulados em instâncias inferiores, grande parte

deles não restou conhecido pela Corte Superior por esbarrarem nos critérios de admissibilidade estipulados pelas Súmulas n.º 283<sup>13</sup> e 284<sup>14</sup> do STF.

Frisa-se que, para os fins deste trabalho, optou-se por deixar de fora a análise dos julgados do Supremo Tribunal Federal, tendo em mente que os ministros possuem entendimento consolidado no sentido de que a controvérsia aqui discutida se restringe ao âmbito infraconstitucional, sendo impassível de análise pela Suprema Corte.<sup>15</sup>

Entretanto, vale mencionar que, nos últimos tempos, o STF vem conferindo uma nova roupagem à aplicação do princípio da reserva legal em matéria tributária, indicando uma tendência de paulatina flexibilização da legalidade estrita na direção de uma “legalidade suficiente”, como assentado em alguns precedentes.<sup>16</sup>

De toda forma, essa nova interpretação - até o momento - não vigora no tratamento de questões ligadas à isenção tributária, razão por que optou-se por não incluir no presente trabalho uma análise mais aprofundada acerca desse conceito.

#### 4.2.6.1 - Critérios de pesquisa

Utilizando diversos critérios de pesquisa relacionados ao tema, incluindo-se os termos “isenção”, “imposto”, “importação”, “portaria”, “MF” e “156/99”, não foram obtidos resultados significativos nesta consulta. Ainda assim, optou-se por manter o presente tópico na estrutura do estudo, mormente considerando a relevância do caso colacionado a seguir, em que a Segunda Turma, opondo-se à jurisprudência dominante em todos os Tribunais Regionais Federais e também ao entendimento fixado pela TNU, adotou o posicionamento B.

---

<sup>13</sup> “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles” (STF, Súmula 283).

<sup>14</sup> É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia”.(STF, Súmula 284).

<sup>15</sup>Nesse norte: “para dissentir do acórdão impugnado, seria necessário o reexame da legislação infraconstitucional aplicável ao caso (CTN; Decreto-Lei 1.804/1980; Portaria MF 156/1999 E IN SRF 96/1999), sendo certo que eventual ofensa à Constituição seria indireta; bem como a reanálise do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado pela Súmula 279/STF. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 1222048, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI J.: 02/03/2021 P.: 04/03/2021).

<sup>16</sup> Pode-se citar, a título de exemplo, o decidido na ADI 5277, bem como nos Recursos Extraordinários nº 677.725/RS e 1.043.313/RS.

#### 4.2.6.2 - Caso selecionado

O caso em questão se trata de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 105, III, a, da Constituição Federal.

Inicialmente, o processo inicial teve origem com impetração de mandado de segurança, cujo objetivo era a declaração de exigência da cobrança a título de taxa dos correios e de imposto de importação, tendo em vista que a remessa possuía valor inferior à US\$ 100,00 (cem dólares americanos). A sentença concedeu integralmente a segurança e, em sede de apelação, foram mantidos os fundamentos do juízo *a quo*.

Lado outro, a Corte Cidadã reformou o entendimento mencionado, restando assim ementada a decisão:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA. REMESSA POSTAL. ISENÇÃO. LIMITES DECORRENTES DO DECRETO-LEI N. 1.804/1980. DISPOSIÇÃO PELO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PORTARIA MF N.º 156/1999 E ART. 2º, §2º, IN/SRF N. 96/1999. LEGALIDADE.

I - Na origem foi impetrado mandado de segurança, tendo como objetivo a inexistência da cobrança a título de imposto de importação incidente sobre remessa postal internacional de valor inferior à US\$ 100,00 (cem dólares).

II - O inciso II do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.804/1980, que instituiu o regime de tributação simplificada das remessas postais internacionais, deixa expresso que nas remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, o Ministério da Fazenda poderá dispor sobre o estabelecimento de isenção, quando os bens são destinados a pessoas físicas.

III - Autorizado pelo diploma acima referido o Ministério da Fazenda editou a Portaria MF 156/1999, que isentou de tributos as remessas postais de até US\$ 50,00 e observou a viabilidade do regime de tributação simplificada no despacho aduaneiro de importação de bens integrantes de remessa postal ou encomenda aérea internacional no valor de até US\$ 3.000,00, mediante o pagamento do imposto com a aplicação de alíquota de 60% (sessenta por cento). Também foi editada a Instrução Normativa n. 96/1999, que esclarece a isenção nas remessas postais internacionais de valores não superiores a US\$ 50,00 (cinquenta dólares norte americanos). IV - Neste panorama as remessas postais internacionais de bem de valor superior a US\$ 50,00 (cinquenta dólares norte americanos), ainda que inferiores a US\$ 100,00 (cem dólares norte-americanos) se submetem a incidência do imposto de importação a alíquota de 60% (sessenta por cento). Precedente: REsp 1732276/PR, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 26/02/2019.

V - A edição dos referidos atos administrativos não extrapolaram os limites da lei, antes a confirmaram, diante da expressa autorização contida no Decreto-Lei n. 1804/1980.

VI - Recurso especial provido.  
(REsp 1724510/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2019, DJe 14/06/2019).

É de se destacar que a argumentação utilizada no precedente citado nesse acórdão (REsp 1732276/PR) não rebateu os fundamentos do raciocínio trilhado por quase a totalidade das Turmas Recursais e de Uniformização Regionais, tampouco forneceu embasamento legal, doutrinário ou constitucional ao posicionamento tomado, limitando-se à citação dos comandos elencados nas próprias normativas em tela.

Contudo, considerando que os objetivos da análise proposta neste trabalho se ligam mais ao aspecto quantitativo da praxe jurisprudencial, entendeu-se que esses poucos julgados não poderiam ser tomados como suficientes para indicar com segurança a tendência de posicionamento da Corte. Cabe rememorar, de toda forma, que essas decisões do STJ, ainda que não possuam caráter vinculante, se põem a conturbar uma questão quase pacificada pelas Turmas de Uniformização, apagando os efeitos do longo processo de sedimentação jurisprudencial verificado no âmbito dos Tribunais e Turmas Recursais Regionais.

#### 4.3 - CONCLUSÃO ANALÍTICA

Acareando os resultados da pesquisa jurisprudencial realizada com os conceitos levantados a partir do estudo da doutrina, delineia-se como correto o posicionamento de que, verdadeiramente, os requisitos estabelecidos pela Portaria MF nº 156/99 foram instituídos em descompasso com o princípio da estrita legalidade tributária.

Contudo, antes de se tecer conclusão definitiva, não deve ser deixada de lado a análise hermenêutica dos termos empregados nas normas pertinentes, buscando-se extrair o verdadeiro sentido dos comandos legais.

A princípio, é necessário se ater ao fato de que o Decreto - Lei nº 1.804/80 foi recepcionado pela CF/88 com hierarquia de lei ordinária. Nesse sentido, rememora-se que a Constituição Federal, em seu artigo 150 § 6º, subordinou à lei a concessão de isenção:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante

lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (BRASIL, 1988).

Aqui, insta rememorar que o legislador, ao tratar das hipóteses de exclusão do crédito tributário, estabeleceu, no art. 176 do Código Tributário Nacional, que “a isenção, ainda quando prevista em contrato, é **sempre** decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração” (grifou-se). E, como previsto no art. 111 do mesmo diploma legal, toda legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada de forma **literal** (BRASIL, 1966, grifou-se).

Estes termos carregam significado muito forte, expressando a intenção legislativa de que, na definição dos requisitos de incidência de isenções tributárias, não se pode relativizar o princípio da estrita legalidade, ainda que tal mitigação seja permitida para a estipulação de outras dimensões dos tributos, como a alteração de alíquotas.

Em paralelo, extrai-se da revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil:

Esclareça-se que os atos administrativos menores, como as portarias, sejam emitidos pelo Ministro da Fazenda ou pelo Secretário da Receita Federal, não podem criar condições ou requisitos não previstos em lei, porque o Código Tributário Nacional vinculou, expressamente, a ab-rogação ou a revogação de norma isentiva a outra da mesma hierarquia, como estabelecido em seu art. 178. Recorde-se que o Decreto-lei n. 1.804/80 ressona, em harmonia, com o Código Tributário Nacional, cujo art. 97, VI subordina a criação das hipóteses de exclusão do crédito tributário à lei (OLIVEIRA, 2015, p. 545).

Nessa toada, como a Portaria MF nº 156/99 não possui *status* de lei no ordenamento jurídico, revela-se inválido qualquer requisito que altere ou defina a hipótese de isenção tributária delineada pelo Decreto-lei nº 1.804/80, ainda que o decreto autorize, em seu texto, que o Ministério da Fazenda disponha sobre a isenção tributária.

Noutro prisma, o art. 153 da Constituição reserva à União a competência para instituir imposto sobre produtos estrangeiros, ainda que faculte ao poder executivo a capacidade de alterar as alíquotas desse tributo - observados, sempre, os ditames legais:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. (BRASIL, 1988).

Especificamente acerca do estabelecido nesse dispositivo, suscita-se aqui uma provocação: poderia a fixação de “alíquota zero” por parte do poder executivo ser equiparada à figura da isenção tributária? De certa forma, a expressão ‘alíquota zero’ possui natureza ambígua, visto que pode se referir tanto à exclusão da norma de tributação, por supressão de seu consequente - essencialmente, impedindo o surgimento da obrigação tributária -, como significar, ainda no plano dinâmico, “a alteração do critério material de sua hipótese normativa, quando dá lugar, então, a uma nova norma jurídica. Então, se se quiser chamar de isenção apenas os casos em que a norma de tributação é alterada sem, todavia, ser excluída, não poderá ser a ‘alíquota zero’ uma forma de isenção” (COSTA, 2021, p. 485).

Realizar maiores ponderações acerca desse aspecto, contudo, não se revelaria muito proveitoso ao tema do presente trabalho, tendo em mente que a referida portaria não alterou as alíquotas do imposto de importação na hipótese em tela, mas sim inovou em relação ao antecedente da norma em si.

Nesse jaez, conforme restou exaustivamente apontado ao longo do estudo, o Decreto-lei nº 1.804/80 incumbe ao Poder Executivo somente a faculdade de alterar a alíquota do Imposto de Importação e atuar na classificação genérica dos bens, não podendo extrapolar os limites de sua delegação e estabelecer novos e ainda mais restritivos, por força do princípio da legalidade estrita, bem como dos já citados dispositivos constitucionais.

Frisa-se que mesmo o reconhecimento do caráter extrafiscal do Imposto de Importação não autoriza entendimento oposto; em se tratando de direito tributário, o princípio da legalidade se reveste de relevância destacada, ainda que a Lei Maior estabeleça certas exceções à sua vigência.

Finalmente, diante de todo o exposto, conclui-se que há um evidente choque entre os requisitos estipulados pela Portaria MF nº 156 e o restante do ordenamento jurídico.



## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a exposição de todos os conceitos doutrinários pertinentes, dos dados referentes ao levantamento jurisprudencial, bem como das observações realizadas a título de apreciação da matéria enfocada neste trabalho, mostra-se proveitoso delinear possíveis horizontes de continuidade à pesquisa.

O primeiro deles se faz muito claro: ainda que não tenha sido objeto de abordagem minudente nesta oportunidade, a insegurança jurídica provocada pela diversidade de entendimentos jurisprudenciais acerca da temática desenvolvida merece devida menção como possível objeto de estudo posterior. Por se aplicarem em significativa parcela das importações de bens de pequeno valor, as disposições concernentes ao regime de tributação simplificada sobre remessas internacionais provocam impacto significativo na economia particular de milhões de brasileiros, o que demanda seriedade na interpretação dessas normas, que devem sempre se submeter à ordem constitucional vigente.

O segundo seria um estudo acerca do dimensionamento geral do poder regulamentar no ordenamento jurídico brasileiro, visando identificar o maior número de hipóteses em que a atuação normativa por parte do Estado excede os limites contornados pela Constituição. Além disso, focando o objeto de estudo, seria cabível uma análise acerca do possível exagero na delimitação da abrangência de conteúdo do termo “dispor” insculpido no art. 2º, II, do Decreto-Lei n.º 1.804/80.

Nesse viés, há que se considerar, também, que o Decreto antecede a promulgação da própria Constituição de 1988, tendo sido concebido e redigido em contexto jurídico fundamentalmente distinto do que hoje temos por garantido. A interpretação sistemática dos princípios e normas constitucionais, no âmbito de um sistema de justiça, é prática que vem sendo construída aos poucos durante as últimas décadas, e a legislação tributária não deve se pôr fora desta perspectiva. A vigência das garantias constitucionais - sobretudo a da subordinação do poder estatal ao império da lei - deve sempre prevalecer.

Especialmente considerando o arquivamento do Projeto de Lei nº 6.779/2013<sup>17</sup>, que objetivava alterar o texto do Decreto-Lei nº 1.804/80 a fim de

---

<sup>17</sup> No texto original, o Projeto visava majorar “para US\$ 100,00 (cem dólares dos Estados Unidos da América) o limite de isenção do Imposto de Importação para bens que integram remessa postal internacional, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas” (BRASIL, 2013, p. 1)

definir mais precisamente os limites do poder regulamentar concedido pelo art. 2º, II, do referido diploma, a conclusão produzida a partir deste estudo denota a necessidade de um tratamento legislativo mais rigoroso à questão.

Com a análise da doutrina pátria, foi possível concluir que o princípio da legalidade, tanto estrita quando *lato sensu*, emerge como pilar estruturante da ordem constitucional tributária, e, se observado com rigor, gera a confiabilidade no setor público e fornece previsibilidade ao contribuinte. Noutro prisma, ao apreciar a natureza extrafiscal do imposto de importação, percebeu-se que, a despeito de sua utilização como instrumento de controle econômico, a estipulação de seus critérios antecedentes ainda se vincula à legalidade estrita.

Entretanto, foi demonstrado que a jurisprudência, não obstante fortemente inclinada ao entendimento endossado por meio deste trabalho, não é pacífica entre os Tribunais brasileiros.

Também verificou-se, e aqui por fim, que o RTS se embasa em arcabouço legal ligeiramente instável, uma vez que a sua eficácia prática é embasada por uma multiplicidade de dispositivos desvinculados do processo legislativo de produção de normas, tais como portarias e instruções normativas.

O cotejo desses atos de poder regulamentar, em especial dos já tão mencionados limitadores estabelecidos pela Portaria MF n. 156, de 24 de junho de 1999, com as disposições constitucionais e com o Código Tributário Nacional, revela um claro desrespeito às prescrições das normas superiores, o que demanda, mais uma vez, a tomada de uma providência por parte do poder legislativo brasileiro, ou ao menos a busca pela uniformização jurisprudencial no sentido de reconhecer, sempre que necessário, a ilegalidade patente dos requisitos supracitados.

## REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

\_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 1.245, de 23 de abril de 2015**. Altera o inciso II do art. 2º do Decreto-Lei n.º 1.804, de 3 de setembro de 1980, que dispõe sobre tributação simplificada das remessas postais internacionais. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1324152&filenome=PL+1245/2015](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1324152&filenome=PL+1245/2015)> Acesso em: 20/11/2021.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.html)>. Acesso em: 20/11/2021.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 1.804, de 03 de setembro de 1980**. Dispõe sobre tributação simplificada das remessas postais internacionais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/Del1804.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1804.htm)>. Acesso em: 20/11/2021.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 20/11/2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 20/11/2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>  
.Acesso em: 20 /11/2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001**. Dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10259.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10259.htm)> .Acesso em: 25 /01/2022.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Decreto n. 6.759**, de 05 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Diário Oficial da União. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm). Acesso em: 2 fev. 2022.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Balanco Aduaneiro 2020 Janeiro a Dezembro**, 25 mar. 2021. Disponível em:  
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/aduana/arquivos-e-imagens/BalanoAduaneiro2020versofinal.pdf>. Acesso em: 02/03/2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal (1ª. Região). **Processo nº 0008779-45.2015.4.01.3300**. Órgão julgador: 7ª Turma. Relator: Alexandre Buck Medrado Sampaio, 18/12/2020. Disponível em: <<https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml>>. Acesso em: 20/11/2021.

\_\_\_\_\_. Segunda Turma Recursal. **Recurso Inominado Cível n. 0038761-61.2016.4.01.3400**. Relator: Carlos Eduardo Castro Martins. Diário Oficial da União, 28 de agosto de 2019.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal (2ª. Região). Processo nº 201751010028880. Órgão julgador: 4ª Turma Especializada. Relator: Luiz Antonio Soares, 25/05/2018. Disponível em: <[https://www10.trf2.jus.br/consultas/?movimento=cache&q=cache:toNH6Bn-DsgJ:ementas.trf2.jus.br/apollo/databucket/idx%3Fprocesso%3D201751010028880%26coddoc%3D855977%26datapublic%3D2018-05-28%26pagdj%3D327e%2520segs.+100+d%C3%B3lares+156+importa%C3%A7%C3%A3o&site=v2\\_jurisprudencia&client=v2\\_index&proxystylesheet=v2\\_index&lr=lang\\_pt&ie=UTF-8&output=xml\\_no\\_dtd&access=p&oe=UTF-8](https://www10.trf2.jus.br/consultas/?movimento=cache&q=cache:toNH6Bn-DsgJ:ementas.trf2.jus.br/apollo/databucket/idx%3Fprocesso%3D201751010028880%26coddoc%3D855977%26datapublic%3D2018-05-28%26pagdj%3D327e%2520segs.+100+d%C3%B3lares+156+importa%C3%A7%C3%A3o&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8)>. Acesso em: 20/11/2021.

\_\_\_\_\_.BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Sexta Turma. **Apelação Cível n. 5000171-91.2016.4.03.6109**. Relator: Luis Antonio Johonson di Salvo. Julgamento em 10 de julho de 2018. Diário Oficial da União, 18 de julho de 2018.. Disponível em:  
<<http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>>. Acesso em: 20 /11/2021.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Segunda Turma. **Apelação/Remessa**

**Necessária n. 5018780-65.2021.4.04.7000.** Relator: Alexandre Rossato da Silva Ávila.

Julgamento em 02 de março de 2021. Disponível em:

<[https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&numero\\_gproc=40002905195&versao\\_gproc=3&crc\\_gproc=9ac68b27&termosPesquisados=MTU2IGlZZW5jYW8gaW1wb3J0YWVhbyBkb2xhcmVzIA=>](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40002905195&versao_gproc=3&crc_gproc=9ac68b27&termosPesquisados=MTU2IGlZZW5jYW8gaW1wb3J0YWVhbyBkb2xhcmVzIA=>). Acesso em: 20 /11/2021.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal (5ª Região). Primeira Turma. **Recurso n.**

**0518445-57.2017.4.05.8400.** Relator: Sophia Nobrega Câmara Lima. Julgamento em 08 de março de 2018. Diário Oficial da União, 07 de março de 2018.

\_\_\_\_\_. Turma Regional de Uniformização de

Jurisprudência - JFPE. **Processo nº 0521585-16.2014.4.05.8300.** Relator: Sérgio Murilo Wanderley Queiroga, 22/08/2016. Disponível em:

<[http://jurisprudencia.trf5.jus.br/jurisprudencia/exibe\\_modelo.wsp?tmp.anexo.id\\_documento=53033](http://jurisprudencia.trf5.jus.br/jurisprudencia/exibe_modelo.wsp?tmp.anexo.id_documento=53033)>. Acesso em: 20 /11/2021

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Resp n. 1724510.** Relator: Francisco Falcão. Julgamento em 11 de junho de 2019. Diário Oficial da União, 14 de junho de 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1222048.** Relator: Ricardo Lewandowski. Julgamento em 02 de março de 2021. Diário Oficial da União, 04 de março de 2021.

\_\_\_\_\_. Turma Nacional de Uniformização. **PEDILEF n. 0504369-24.2014.4.05.8500.**

Relator: Sérgio Murilo Wanderley Queiroga. Julgamento em 11 de dezembro de 2015. Diário Oficial da União, 05 de fevereiro de 2016.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica.** [tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariano Bueno Sudatti]. São Paulo: EDIPRO, 2001 (1958).

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias.** 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral da isenção tributária.** 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário / Paulo Caliendo.** – 2. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional.** 6 ed. Coimbra: Almedina, 1993.

\_\_\_\_\_. **Direito constitucional e teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CNI - Confederação Nacional da Indústria. **Relatório - Competitividade Brasil 2019-2020**. – Brasília : CNI, 2020

**CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA**. EUA, 1787 Disponível em: <[https://avalon.law.yale.edu/18th\\_century/art1.asp#1sec8](https://avalon.law.yale.edu/18th_century/art1.asp#1sec8)>. Acesso em 26/02/2022.

COSTA, Valterlei A. da REIDI. **Noções Gerais e Natureza Jurídica: um Estudo sobre Isenção e Suspensão**. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p. 467-499. São Paulo: IBDT, 2021. Quadrimestral

CUNHA, Carlos Renato. **Legalidade, Presunções e Ficções Tributárias: do Mito à Mentira Jurídica**. Revista Direito Tributário Atual, n.36, p. 96-117 - 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

**DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO**. França, 1789. Disponível em: <<https://www.conseil-constitutionnel.fr/le-bloc-de-constitutionnalite/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789>>. Acesso em 26/02/2022.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**, 2.a ed., São Paulo, 1971.

FONSECA, Patrícia Andrade. **A valorização do precedente judicial no novo Código de Processo Civil**. Rio de Janeiro. Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, 2014.

FREITAS FILHO, Roberto; LIMA, Thalita M. . **Metodologia de Análise de Decisões**. In: XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, 2010, Fortaleza. Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, 2010.

H. W . KRUSE , Gesetzmaessige Verwaltung, Tatbestandsmaessige Besteuerung, em **Vom Rechtsschutz im Steuerrecht**, Duesseldorf, 1960.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** / Hans Kelsen ; [tradução de João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998. – (1933).

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Competência regulamentar em matéria tributária: funções e limites dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

**MAGNA CARTA.** Outorgada pelo Rei João Sem Terra. 1215. Disponível em <[www.dhnet.org.br/direitos/anthist/magna.htm](http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/magna.htm)>. Acesso em: 02 /03/2022.

MASCARO, Alysson Leandro. **Introdução ao Estudo do Direito.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MAXIMILIANO, Carlos **Hermenêutica e aplicação do direito** 1 Carlos Maximiliano. - 20. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria nº 156/99.** Estabelece requisitos e condições para a aplicação do Regime de Tributação Simplificada instituído pelo Decreto-Lei Nº 1.804, de 3 de setembro de 1980. Diário Oficial, 24 jun. 1999. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=23977&visao=anotado>. Acesso em: 2 fev. 2022.

OLIVEIRA, Diogo Ricardo Goes. **Isonção do imposto sobre a importação dos bens contidos em remessas de valor de até cem dólares norte-americanos quando destinados a pessoas físicas** Revista da Ajufe / Associação dos Juizes Federais do Brasil. Imprensa: São Paulo, Associação dos Juizes Federais do Brasil, São Paulo, Letras Jurídicas, 2015

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen.** – 10. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

\_\_\_\_\_. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario: parte general.** 10. ed. Madrid, 2000.

PORTO, Sérgio Gilberto. **Sobre a common law, civil law e o precedente judicial.** Estudo em homenagem ao professor Egas Dirceu Moniz de Aragão. Disponível em [www.abdpc.org.br](http://www.abdpc.org.br). Acesso em 20/11/2021

RAMALHO, Alessandra. **A uniformização da jurisprudência no novo Código de Processo Civil: estabilidade das decisões e o desafio da aplicabilidade.** Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5400, 14 abr. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/61037>. Acesso em: 20/11/2021.

REALE, Miguel. **Revogação e anulamento do ato administrativo.** Rio de Janeiro:

Forense, 1980.

RECEITA FEDERAL BRASILEIRA. **Instrução Normativa nº 1.737/17**. Dispõe sobre o tratamento tributário e os procedimentos de controle aduaneiro aplicáveis às remessas internacionais, e altera a Instrução Normativa RFB nº 1.059, de 2 de agosto de 2010, que dispõe sobre os procedimentos de controle aduaneiro e o tratamento tributário aplicáveis aos bens de viajante. Diário Oficial, 15 set. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=86226>>. Acesso em: 02/02/2022.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, [S. l.], v. 67, p. 231-268, 1972. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>>. Acesso em: 16/01/2022

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: Do autoconsentimento ao pluralismo político, **Revista de Informação Legislativa**, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado** / Eduardo Sabbag. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 97.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019,

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista de Direito Processual Geral**. Rio de Janeiro (53), 2000, p. 178-198.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século:**

**anotações e reflexões para futuras reformas.** Texto para discussão n. 405. Rio de Janeiro: Ipea, 1998.

VIEIRA, José Roberto. **Fundamentos republicano-democráticos da legalidade tributária: óbvios ululantes e não ululantes.** In: FOLMANN, Melissa (coord.). Tributação e direitos fundamentais. Curitiba: Juruá, 2006, p. 199.

\_\_\_\_\_. **Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”.** II Congresso do IBET. Direito tributário e segurança jurídica. BARRETO, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2005.