



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

VÍCTOR AUGUSTO LIMA DE PAULA

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO SOB REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA:
UMA ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE**

FORTALEZA

2013

VÍCTOR AUGUSTO LIMA DE PAULA

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO SOB REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA:
UMA ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo

FORTALEZA

2013

VÍCTOR AUGUSTO LIMA DE PAULA

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO SOB REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA:
UMA ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Me. Francisco de Araújo Macêdo Filho
Universidade Federal do Ceará (UFC)

À minha família, pela confiança depositada, pelo basilar e necessário suporte, pelo conforto e inestimáveis momentos, lições e amor compartilhados.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho é fruto de uma convergência de esforços não apenas acadêmicos, mas também de um aprendizado de vida que só poderia ter sido viabilizado através de uma confluência de circunstâncias e pessoas que permearam minha existência. Agradecimentos devidos, portanto:

Ao meu orientador, o Prof. Hugo de Brito Machado Segundo, pela paciência e dedicação dispensadas na análise e retificação do material apresentado e pelas valiosas lições dadas neste percurso acadêmico.

Aos membros da banca examinadora, pela oportunidade de expor o trabalho a respeitáveis e notáveis docentes da disciplina tributária.

Aos meus pais e irmão, pelo suporte consubstanciado em infindáveis dimensões e pelo carinho, respeito e atenção nutridos durante toda minha existência.

À minha namorada, Taliana Rodrigues Veras, pela atenção, radiante companhia, carinho e fervoroso suporte e confiança depositadas nas minhas capacidades.

Aos amigos de longa data, pela sempre bem vinda descontração e valorosa amizade, e aos bons companheiros que me acompanharam na jornada acadêmica desde o seu começo até o deslinde da graduação, ou que, infelizmente, não puderam encerrar essa jornada; pelas discussões, elucubrações jurídicas e compartilhamento bons momentos de irreverência.

*Todos nós morremos. O objetivo da vida não é
viver para sempre, mas criar algo que o fará.*

Chuck Palahniuk

RESUMO

O Regime de Tributação Simplificada do Imposto de Importação, no Brasil, é aplicado para remessas postais internacionais entre pessoas físicas e, com a evolução e desenvolvimento do *e-commerce* internacional, tem se tornado cada vez mais familiar ao pequeno importador brasileiro. Com a crescente popularização desse regime, torna-se interessante aferir a adequação deste à Constituição Federal de 1988, de forma a se verificar sua constitucionalidade. Nesta linha de raciocínio, questionamentos relacionados à legalidade, à vedação da cobrança de tributo com efeitos confiscatórios e à retenção indevida de bens como meio coercitivo para pagamento do tributo são levantados e revelam que hoje tal sistema não encontra devida consonância com os preceitos constitucionais, sendo necessárias mudanças nas Leis, normas infralegais e práticas associadas ao referido regime de tributação.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de importação. Regime de tributação simplificada. Princípio do não confisco.

ABSTRACT

The Import Tax's "Simplified Taxation Regime", in Brazil, is often used for international mail between natural persons, and, considering the evolution and development of international e-commerce, it's becoming even more familiar to Brazilian small importers. With the increased popularity of this regime, it becomes important to verify its respect towards the Federal Constitution of Brazil, verifying if it is constitutional. Following these thoughts, questions related to legality, prohibition of confiscation and retention of goods as a coercitive way to force the payment of the taxes are approached and reveal that this regime is not entirely consonant with the principles of the constitution of Brazil. This way, changes to the laws, normative acts and practices related to that regime are necessary.

KEYWORDS: Import Tax. Simplified taxation regime. Prohibition of confiscation.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
AgR	Agravo Regimental
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
DJu	Diário da Justiça da União
DOu	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
IN	Instrução Normativa
II	Imposto de Importação
MP	Ministério Público
MS	Mandado de Segurança
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RTS	Regime de Tributação Simplificada
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO	20
1.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	21
1.1.1 O antecedente da regra matriz	22
1.1.2 O conseqüente da regra matriz	26
2 ASPECTOS ESPECIAIS DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO	30
3 REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA	34
3.1 PREVISÃO NORMATIVA	34
3.1.1 O Decreto-Lei nº 1.804/80	34
3.1.2 Portaria do Ministério da Fazenda nº 156/99	36
3.1.3 Instrução Normativa SRF nº 96/99	38
3.2 A QUESTÃO DA LEGALIDADE	39
3.3 EFEITO DE CONFISCO	44
3.3.1 Confisco e tributo	44
3.3.2 Extrafiscalidade e efeito de confisco	51
3.3.3 Efeito de confisco no regime de tributação simplificada	56
3.4 RETENÇÃO COMO MEIO DE PAGAMENTO	59
3.5 IMPORTAÇÃO POR PESSOA FÍSICA E POR PESSOA JURÍDICA	63
4 CONCLUSÕES	68
REFERÊNCIAS	72
ANEXO A – NOTA DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA	75
ANEXO B – FORMULÁRIO DE REVISÃO DE TRIBUTO	76

INTRODUÇÃO

A tributação é uma realidade tão antiga quanto o próprio Estado, este ser que agrega os indivíduos, determina condutas e constrói uma disciplina denominada Direito (MACHADO, 2003, p. 37). É “vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação.”, diz Aliomar Baleeiro (1977, p. 1). Ruy Barbosa Nogueira (1990, p. 5) informa que o fenômeno da tributação tem raízes em tempos remotos. Aduz o autor que:

O estudo das próprias denominações que foram tendo os tributos, em diferentes línguas, demonstra que foram considerados ora como auxílios, doações, presentes; ora como despojos de guerra, confiscos, e o soberano exigia de certas classes contribuições arbitrarias para armar cavaleiros, para casamentos e festas, para guerras de conquistas.

É através desta atividade que o Estado financia suas atividades e busca realizar seus fins, sejam econômicos, sociais ou políticos. Com efeito, a figura Estatal tem existência em um mundo onde há riquezas e, para aquele se determinar concretamente e alterar a realidade, deve arrecadar e fazer uso de tais riquezas.

O mote acima exposto é visualizado com mais vigor com o surgimento da ideia do *welfare state*. Com o advento de duas guerras mundiais, o colapso da Bolsa de Nova Iorque em 1929, a decaída do liberalismo e a demonstração que a “mão invisível do mercado” corroborara com a acentuação das disparidades sociais e econômicas, muitos países adotaram um paradigma social de governo, um formato dirigente. Neste novo modelo, tomaram para si as rédeas da economia e buscaram garantir aos indivíduos direitos sociais, editando diplomas laborais protetores e organizando sistemas previdenciários públicos. Esses direitos positivos, contudo, mostraram-se um verdadeiro desafio ao Estado.

Tendo em vista o fortalecimento da figura desse Estado Intervencionista, Ruy Barbosa lembra que a manutenção do mesmo passa a incluir novas necessidades. Aduz o autor que "crescem essas necessidades e ainda aí se incluem a assistência, a previdência e a seguridade sociais, o desenvolvimento econômico, enfim, a promoção do bem comum". (1990, p. 2-3).

Mostrando dificuldades não apenas financeiras, mas também administrativas, pelas quais começa a passar este Estado atuante, Daniel Sarmiento (2008, p. 24) explana que:

A chamada Constituição dirigente substitui as antigas constituições liberais, contendo um projeto global de transformação da sociedade. Mas a ambição normativa desmedida destes textos vai enfrentar enormes dificuldades para se impor na prática. As promessas descumpridas vão se acumular nos textos constitucionais, aqui e alhures, frustrando expectativas e disseminando a ideia de que as constituições não são para valer; que não passam de folhas de papel, no sentido de Lassale, ou peças retóricas de gosto duvidoso, muito longe da realidade das pessoas.

O desafio proposto pela concretização destes direitos sociais, unido com os impactos da globalização, que tirou do Estado o pleno controle de sua própria economia, faz este Estado recorrer mais ferozmente ao contribuinte. Com efeito, o tributo, apesar de ser uma realidade que historicamente motivou lutas, movimentos revolucionários e transformações sociais, passou por evoluções e por processos de legitimação, tornando-se hoje a principal fonte dos ingressos públicos, imprescindível ao funcionamento estatal (HARADA, 2012, p. 300).

A seu turno, a globalização, sendo uma realidade que tem efeitos tributários notáveis como já evidenciado acima, tem especial importância no presente estudo. É com o aperfeiçoamento desta que não apenas relações diplomáticas e políticas entre países começam a demandar uma atenção mais presente, como também passam a tomar protagonismo as questões relacionadas à tributação das relações comerciais internacionais.

Sobre a preocupação trazida pela globalização ao projeto tributário nacional, Aldemario Araújo Castro (2005, p. 29) leciona que:

A globalização conduziu a inserção internacional ao centro das preocupação (sic) tributárias (*globalização tributária*). Neste campo, a redução ou perda de soberania fiscal dos Estados apresenta cores bastantes peculiares. O nomadismo fiscal dos fatores de produção está na 'ordem do dia'. [...].

Apesar de que várias questões pertinentes surgem envoltas no âmbito da chamada "Globalização tributária" (CASTRO, 2005, p. 17), como os paraísos fiscais e os incentivos fiscais, o âmbito de estudo de nosso interesse é mais restrito à tributação das importações.

É com a modernização dos meios de comunicação e transporte que a globalização vai tomando expressões grandiosas para, logo em seguida, inserir os Estados em um cenário onde economia e comércio são mundialmente interligados: produtos manufaturados em certo canto do Globo percorrem diversos países até encontrar seu destino; a mercadoria de uma empresa de certo país é produzida em fábricas de outro; conglomerados multinacionais quebram barreiras territoriais e culturais e se instalam em dezenas de países; a mão de obra de um país torna-se um bem considerado no processo produtivo de grandes multinacionais etc.

É neste quadro em que a ideia de regulação das relações comerciais internacionais torna-se essencial a qualquer Estado. Isso é evidente, pois caso não possua, por exemplo, barreiras alfandegárias em face dos produtos de origem estrangeira, estes poderão adentrar seu território com valores mais atrativos que aqueles provenientes da indústria nacional, possuindo também, em muitos casos, melhor qualidade. Nesse movimento, a indústria nacional não pode competir, sendo sobrepujada por melhores técnicas, meios ou pelos incentivos que o produtor estrangeiro possui.

O mesmo ocorre em sentido inverso. Caso busque tributar excessivamente as exportações, o valor dos produtos nacionais pode chegar aos outros países com valores não atrativos, o que gera desincentivo à atividade e à compra.

Em linhas gerais, é evidente que a maneira com que o Estado tributa os movimentos comerciais internacionais tem impactos diretos na produção nacional, razão pela qual os impostos relacionados com as exportações e as importações são tidos como eminentemente extrafiscais, quer dizer, sua função primordial não é arrecadar riqueza para os cofres públicos, e sim regular uma situação de interesse jurídico e econômico. Sobre este caráter extrafiscal, vale trazer explanação de Marcos Aurélio Pereira Valadão (2000, p.103-104):

A extrafiscalidade refere-se ao aspecto não fiscal (fiscal no sentido de obtenção de receitas) do tributo. Assim, o Estado atinge objetivos de outra natureza, que não a arrecadação, simplesmente se utilizando da oneração ou desoneração tributária [...]

Em uma análise crítica e didática, Hugo de Brito Machado (2003, p. 266) faz um juízo sobre a importância, especialmente, do imposto de importação no Brasil:

Se não existisse o imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização da produção e ao desenvolvimento tecnológico de modo geral. Além disto, vários países subsidiam as exportações de produtos industrializados, de sorte que os seus preços ficam consideravelmente reduzidos. Assim, o imposto de importação funciona como valioso instrumento de política econômica.

As situações típicas recorrentemente lembradas em relação às importações referem-se a grandes movimentações de bens, importações em massa de produtos que encontram ou não competição direta com o mercado interno. São, em regra, importações carregadas por empresas que têm entre seus objetivos sociais a importação de bens e produtos provenientes do exterior para revenda. Adequando-se a tais circunstâncias, de fato observamos agentes econômicos que podem

impactar a economia e a arrecadação Estatal, tendo em vista o volume de negociações perpetrado.

Por outro lado, outras circunstâncias começam a tomar força e a se fazerem presentes na realidade do comércio internacional. São formas precipuamente guiadas e protagonizadas pelo próprio consumidor final.

Uma destas situações, apesar de ser prática típica e imemorável, começa a tomar relevo com o aumento da capacidade aquisitiva dos brasileiros e o crescente barateamento das viagens internacionais. O indivíduo, em contato direto com os bens produzidos no exterior, adquire-os e os importa.

Contudo, a situação que mais nos remete aos objetivos deste trabalho refere-se a um modelo mais recente, baseado principalmente nos avanços tecnológicos e comunicativos, chefiados pelo aprimoramento da Internet. Trata-se do *e-commerce* em dimensão internacional.

Esse novo modelo é guiado pelas crescentes facilidades relacionadas ao envio de mercadorias e ao acesso direto ao produtor. O consumidor tem contato direto com aquele e lhe é oportunizada a visualização de uma maior variedade de bens. Corroboram com esta realidade a facilidade de acesso aos bens, de comunicação com o vendedor, e a comodidade de escolher o produto desejado em seus mínimos detalhes sem evadir-se do meio digital. O consumidor compra o produto, paga através de sites especializados em transações seguras ou por outros meios, e o vendedor, por sua vez, normalmente realiza uma remessa postal diretamente para o comprador. É um modelo direto que vem atraindo a atenção de diversos consumidores brasileiros.

Frise-se, contudo, que a ideia de *e-commerce* pode referir-se a negócios puramente digitais (comércio eletrônico direto), onde o objeto do contrato se distribui

por meio informático (*download*), ou tratam-se de bens intangíveis, conforme aduz Renata Ribeiro Marques¹; ou pode referir-se apenas a um meio digital de contato e pagamento, tendo como objeto bens tangíveis que serão alvo de remessa ou coleta, consubstanciando o chamado comércio eletrônico indireto, sobre o qual nos focamos e debruçamos no presente trabalho.

Em dimensão internacional, esse comércio precipuamente eletrônico continua sendo uma importação, razão pela qual surge a questão da tributação. É já neste momento que o Estado deve se amoldar a nova realidade, buscando meios de entender esse movimento comercial e tributá-lo. Subhajt Basu (2000, p. 7) faz uma análise de sobre a relação entre este comércio eletrônico e a sua importância na tributação:

O *e-commerce* é um exemplo clássico de mudança econômica e tecnológica que nos força a perceber como a sobreposição de fontes legais nacionais e transnacionais podem se amoldar para acompanhar com as desafiadoras, rápidas e imprevisíveis mudanças no mercado. A tributação do *e-commerce*, então, é fascinante em medida própria e global, mas, em escala mais ampla, oferece uma intrigante problemática sobre as limitações e possibilidades de se moldar uma efetiva tributação e um regime administrativo envolvendo nacional e transnacional, público e privado, que seja capaz de regular, mas não preterir o crescimento do *e-commerce*.²

Regulando a tributação das importações realizadas através de remessa postal internacional, o Brasil instituiu o regime de tributação simplificada das remessas postais internacionais através do Decreto-Lei nº 1.804, de 03 de setembro de 1980.

À época, evidentemente, já se visualizava o comércio internacional, porém, certamente, não precipuamente realizado através da Internet, que, por sua vez, só

¹ Artigo disponível em meio eletrônico: MARQUES, Renata Ribeiro. Aspectos do comércio eletrônico aplicados ao Direito Brasileiro. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 52, 1 nov. 2001 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2467>>. Acesso em: 7 jan. 2013.

² No original: *E-commerce is a classic of economic and technological change which forces us to consider how overlapping sources of national and transnational law can be shaped to cope with the challenge of rapid and unpredictable market developments. Taxation of e-commerce, then, is fascinating in its own right from the global perspective but, on a broader scale, it offers an intriguing case of limitations and possibilities for molding an effective tax administrative regime involving national and transnational, public and private, which is designed to regulate but not damage the growth of e-commerce.*

começou a se expandir e popularizar no Brasil no fim dos anos 90 (BARBOSA, 2005, p. 17).

De qualquer forma, a disciplina normativa desta modalidade do Imposto de Importação começou a tomar maiores contornos neste período, com a edição da Portaria nº 156, de 24 de junho de 1999, do Ministério da Fazenda, que definiu um âmbito de aplicação, requisitos e condições para aplicação daquele regime. Na mesma esteira, surge a Instrução Normativa nº 096, de 04 de agosto de 1999, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a qual dispõe sobre a aplicação do regime de tributação simplificada.

O presente estudo, motivado pelas considerações até então expostas, tem como escopo perquirir se as normas relativas a este regime se adéquam aos princípios tributários constitucionais e legais, busca saber se os instrumentos que dão formato ao Regime de Tributação Simplificada guardam consonância com a Constituição Federal de 1988 e com outros princípios e limitações ao poder de tributar. Este conjunto de limitações ao poder ativo de tributar, já apontava há décadas Aliomar Baleeiro (1977, p. 3), passa pela noção da própria "defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país", ressaltando sua importância.

A existência deste trabalho, por sua vez, se dá em virtude da relevância do tema abordado, que não encontra nítida atenção na doutrina e na jurisprudência.

O crescimento do comércio eletrônico internacional é um fato inconteste. Diuturnamente vários "internautas" tornam-se adeptos a esta modalidade de transação, a qual lhes proporciona maior comodidade e conexão a bens aos quais não têm acesso em seus Estados, bens que são vendidos a preços exacerbados pelos vendedores locais ou bens de qualidade maior. Apesar da pouca expressão econômica de cada transação individualizada, há de se notar que se trata de uma

atividade que cresce exponencialmente e encontra um verdadeiro espaço no seio da sociedade brasileira.

É nesta esteira que o contribuinte, consumidor importador, deve ter uma noção do tratamento tributário de suas mercadorias. Deve saber se há consonância formal e material dessas normas e leis ao que é previsto na Constituição Federal, pois esta é a “instância de transformação da normatividade, puramente hipotética, da norma fundamental, em normatividade concreta, dos preceitos de direito positivo (...)” (MENDES et al, 2009, p. 14), tendo, portanto, supremacia, devendo os outros atos jurídicos revelar conformidade com a mesma para permanecerem no ordenamento jurídico.

Dessa forma, revela-se o objetivo geral do presente trabalho, qual seja: analisar a incidência e normatização do Imposto de Importação sob a modalidade de "Regime de Tributação Simplificada", verificando se essa modalidade de tributação guarda efetiva consonância com as normas tributárias e constitucionais brasileiras. Em seu aspecto mais amplo, o presente trabalho objetiva, ainda, a análise de questões relativas ao Imposto de Importação e dos impostos extrafiscais em geral: a problemática do Princípio da Vedação do Confisco e a retenção de produtos como meio coercitivo de cobrança de tributos, prática que vem sendo sistematicamente rechaçada pela jurisprudência e doutrina brasileiras.

Percorrendo o caminho para alcançar o objetivo acima, tratar-se-á de temas pertinentes à pesquisa teórica e prática do assunto. Dessa forma, temos uma estrutura de trabalho conforme se segue.

Primeiramente, no capítulo inicial, há de se elucidar os aspectos gerais do Imposto de Importação e seu perfil extrafiscal e maleável no ordenamento pátrio. Nesse primeiro capítulo, será traçada a regra matriz de incidência tributária do

Imposto de Importação, estrutura que corrobora com uma melhor visualização dos elementos que identificam o tributo.

Em segundo momento, há de se afunilar o campo de estudo, através da análise da sistemática e das normas que regem o chamado Regime de Tributação Simplificada, descobrindo quais os casos aplicáveis pela legislação vigente, quais as alíquotas aplicáveis, os sujeitos da obrigação tributária etc.

Traçados os parâmetros normativos básicos dessa modalidade tributária, faz-se necessária uma incursão na primeira controvérsia: a possibilidade de reconhecer um caráter confiscatório deste modelo de tributação.

Outra questão que deve ser levantada é validade das normas que regem esse modelo de tributação, perquirindo-se se os instrumentos normativos são adequados, válidos e constitucionais material e formalmente.

Por fim, questões mais práticas são postas. Nesse momento, argumenta-se sobre os arbitramentos realizados na base de cálculo do tributo, sobre o cerceamento de defesa do contribuinte, sobre a retenção indevida do produto como meio coercitivo para o pagamento do tributo e sobre a quebra de isonomia no tratamento entre pessoa física importadora e pessoa jurídica importadora.

1 O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

O imposto de importação também é alcunhado de “tarifa aduaneira”, “direitos de importação”, “tarifa das Alfândegas”, “direitos aduaneiros” etc. (MACHADO, 2003, p. 265) e é intimamente ligado à regulação econômica, possuindo, em diversos sistemas, o que se chama de caráter precipuamente extrafiscal.

Traçando uma perspectiva histórica internacional deste imposto, assevera José Cretella Júnior (1993, p. 125) que:

*O imposto de importação é dos mais antigos da humanidade. Os fenícios pagavam esse imposto, quando levavam produtos aos vários portos a que ancoravam. As caravanas, que preferiam a via terrestre, pagavam imposto, em espécie, pelas regiões que atravessavam. Em várias cidades-estados da Grécia antiga, era cobrado imposto sobre a entrada de mercadorias e, na Roma dos Césares, o tributo sempre foi exigido pela entrada de mercadorias. O mesmo ocorreu durante toda a Idade Média, quer por parte da Liga Hanseática, quer por parte dos Estados que adotavam a *Lex Mercatoria*.*

No contexto do Brasil colonial, o autor leciona que:

[...] a chegada do Rei Dom João VI, em 1808, com toda a família real, fugindo da invasão de Junot, teve como consequência a criação do imposto de importação, a mais relevante fonte de receita, na época, que vigorou durante todo o século XIX e adentrou o início do século seguinte. (CRETELLA JÚNIOR, 1993, p. 125).

Este aspecto inicialmente fiscal também é lembrado por Aliomar Baleeiro, que relembra, por outro lado, que este tributo “ganhou relevo como arma de política econômica e fiscal.” (2003, p. 212).

Atualmente, no ordenamento jurídico pátrio, o Código Tributário Nacional determina os aspectos básicos do Imposto de Importação em seus artigos 19 a 22. O imposto também se encontra previsto no art. 153, I, da Constituição Federal de 1988, como de competência tributária da União. Diferente do que ocorreu com o imposto sobre exportações, o Imposto de Importação encontra-se desde a Constituição de 1891 como parte da competência da União (art. 7º, item 1º), enquanto aquele teve guarida inicialmente no âmbito dos Estados (art. 9º, item 1º,

da Constituição Federal de 1891), só depois adentrando a esfera de competência da União, a qual, com o manuseio dos dois, toma para si a realização de uma política extrafiscal da balança comercial e da soberania nacional (MELO, 2008, p. 1008).

1.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para delinear o Imposto de Importação de maneira clara e técnica, revela-se de bom alvitre desenvolver a chamada regra matriz de incidência tributária do tributo, conforme nomeia e explana Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 301), pois esta nos revela critérios que identificam e individualizam a exação.

A referida regra matriz cria um útil desenho do tributo, contribuindo com a verificação da fenomenologia da subsunção do fato à norma, daí determinando-se os efeitos jurídicos pertinentes. Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 316) faz uma explanação:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se o titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

Na conformação da regra, encontramos dois momentos: antecedente e consequente. No primeiro, revela-se um enunciado hipotético pelo qual se determinam três critérios que individualizam o fato jurídico tributário: material, espacial e temporal (CARVALHO, 2011, p. 323). No consequente, encontramos a regulação, a determinação das obrigações, temos a prescrição (CARVALHO, 2011, p. 353). Neste momento temos dois critérios: pessoal e quantitativo.

Alfredo Augusto Becker (2010, p. 350), ainda, resume essa sistematização à ideia de núcleo e de elementos adjetivos, guiados por certas “coordenadas”:

A dissecação de toda e qualquer hipótese de incidência mostrará que ela se compõe de um único núcleo e de um ou mais elementos adjetivos e que ela somente poderá se realizar na época e no espaço que foram previstos pelas coordenadas de tempo e lugar.

Dessa forma, passamos ao estudo do antecedente da regra matriz de incidência tributária do imposto de importação.

1.1.1 O antecedente da regra matriz

O critério material, que se insere no antecedente da regra matriz de incidência tributária, descreve uma atividade, uma atuação, um comportamento rodeado por circunstâncias temporais e espaciais. É normalmente avistado através de um verbo. Sobre esta anotação específica, Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 326) adverte:

Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.

No caso do Imposto de Importação, o critério material é, simplesmente, o ato de importar produto estrangeiro. “Importar” é o verbo pessoal, e “produto estrangeiro” é o predicado necessário à ação.

O critério espacial descreve o local onde se aperfeiçoa o critério material. Quanto ao imposto de importação, o referido critério é no Brasil, mais especificamente nas repartições alfandegárias, que são certas localidades habilitadas a receber os bens importados (CARVALHO, 2011, p. 328).

Alfredo Augusto Becker (2010, p. 354/355) traz a seguinte consideração, mesmo que sob outras adjetivações, destes três elementos que integram o antecedente da regra matriz:

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

O critério temporal, ou coordenada de tempo, conforme visto acima, por sua vez, determina quando, em uma linha cronológica, a hipótese se aperfeiçoa e revela-se apta a gerar efeitos jurídicos. Este critério também é explicitado por Zelmo Denari (1993, p. 256), quando informa que o aspecto temporal do imposto: "O imposto será recolhido com base em declaração apresentada à repartição no momento do despacho aduaneiro, no prazo regulamentar (...).".

Sacha Calmon Navarro Coêlho traz, na ideia do fato gerador, do Imposto de Importação aspectos materiais, temporais e espaciais, informando que

"O fato gerador do imposto é a entrada em território nacional do produto importado do exterior com o ânimo de ser internado no País. Por suposto, nos casos dos navios, trens, caminhões e aeronaves que adentram o País de passagem ou que aqui pousam e estacionam, atracam e depois partem para outros destinos com as mercadorias que transportam, não há cogitar de fato gerador.". (2006, p. 492)

Neste momento, é válido ressaltar a importância de se saber com precisão o momento em que o fato descrito na norma tributária ocorre. Com efeito, aperfeiçoada a hipótese, gerando suas consequências típicas, surge um liame obrigacional entre ente tributante e contribuinte. A partir deste momento, há obrigação tributária, e este marco é de grande importância para aferição, por exemplo, da decadência do direito de lançar o tributo.

Deve-se ter precaução na análise do critério temporal no Imposto de Importação, tendo em vista que a disciplina legislativa nem sempre trata com clareza o assunto. Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 332) leciona que muitos doutrinadores (e o próprio Legislador) tratam como “fato gerador” aquilo que seria o critério temporal do mesmo, situação que teria gerado um “desalinho teórico” no assunto. Explana ainda o autor (2011, p. 332):

Por dessaber as dimensões que o produto legislado adquire, ao penetrar no sistema do direito positivo, talvez o legislador não estivesse consciente das irradiações jurídicas que adviriam do emprego desarrazoado de uma expressão por outra. O certo é que progrediu, a remo surdo, em todos os diplomas normativos de que temos conhecimento, esse vezo impróprio e descabido de tomar como fato gerador do imposto o critério temporal de sua hipótese de incidência. A isso havemos de debitar boa parte do atraso no esclarecimento de importantes aspectos da intimidade estrutural de alguns impostos.

Comprovando a afirmação, vemos o art. 19, do Código Tributário Nacional, que explicita que o “imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.”.

Esta entrada é representada, explica Eduardo Sabbag (2011, p. 1059):

(...) à luz de uma ficção jurídica como o momento do início do despacho aduaneiro, assim entendido o momento da apresentação ou registro da Declaração de Importação (DI) ou documento que lhe faça substituir (e demais documentos pertinentes ao desembaraço), perante a autoridade aduaneira (Receita Federal do Brasil) para liberação da mercadoria estrangeira entrepostada ou depositada.

Outro não é o entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça³:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL. ACOLHIMENTO. **IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MOMENTO DO FATO GERADOR. DATA DO REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.** REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07 DO STJ.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando houver no acórdão ou sentença, omissão, contrariedade, obscuridade ou erro material, nos termos do art. 535, I e II, do CPC.

³ No mesmo sentido: RESP 313.117-PE, REsp. 670.658/RN, REsp. 250.379/PE, EDcl no AgRg no REsp. 170163/SP, REsp. 205013/SP etc.

2. É cediço na jurisprudência da Corte que "No caso de importação de mercadoria despachada para consumo, o fato gerador, para o imposto de importação, consoma-se na data do registro da declaração de importação." (RESP 313.117-PE, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJU 17.11.03). Precedentes: REsp. 670.658/RN, desta relatoria, DJU 14.09.06; REsp. 250.379/PE, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJU 09.09.02; EDcl no AgRg no REsp. 170163/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJU 05.08.02; REsp. 205013/SP, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJU 25.06.01; REsp. 139658/PR, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, DJU 28.05.01; REsp. 213909/PR, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJU 11.10.99. 3. In casu, os embargos de declaração devem ser acolhidos para sanar a contradição constante no julgamento do v. acórdão, porquanto, se o fato gerador da exação se completa com o registro da declaração de importação, e a moldura fática do *decisum a quo* é expressa no sentido de que **a importação somente se consolidou quando vigente o Decreto que majorou a alíquota do imposto, é evidente que o tributo deverá ser recolhido tomando por base a alíquota majorada.** 4. A aferição acerca da data específica de internação dos bens importados impõe o reexame do conjunto fático exposto nos autos, o que é defeso ao Superior Tribunal de Justiça, face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ, uma vez que não pode atuar como Tribunal de Apelação reiterada ou Terceira Instância revisora. 5. Embargos de declaração acolhidos, atribuindo-se-lhes efeitos infringentes, para negar provimento ao recurso especial. (STJ – Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.000.829 - ES 2007/0252506-7. Relator: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. Julgamento em 01/06/2010. Publicação: DJe 17/06/10). – destaques acrescentados.

É neste instante, o do registro ou apresentação da Declaração de Importação, que se determina eventual alíquota ou taxa de câmbio aplicável para a conversão em moeda nacional do valor tributário expresso em moeda estrangeira, conforme preleciona o art. 143, do Código Tributário Nacional.

Outro aspecto digno de nota é a natureza desta entrada. Só gerará a obrigação tributária a entrada permanente do bem no território brasileiro, não sendo aptos a gerar a incidência o ingresso temporário, a devolução de mercadoria etc. (SABBAG, 2011, p. 1060).

Determinados os critérios que compõem o antecedente da regra matriz de incidência tributária, podemos avançar em face do conseqüente da mesma.

1.1.2 O conseqüente da regra matriz

No conseqüente da regra matriz de incidência tributária, estamos diante de uma efetiva incidência, mas que pode ser visualizada abstratamente. Neste momento, temos as características básicas da obrigação que nasce entre contribuinte e Fisco, de forma que são dois os critérios que compõem o conseqüente da regra matriz: critério pessoal e critério quantitativo. Becker traduz esse conseqüente como a irradiação da incidência da regra jurídica sobre a hipótese de incidência. Diz o autor que “a irradiação da relação jurídica é um efeito (conseqüência) jurídico da incidência da regra jurídica.” (BECKER, 2010, p. 361).

Pelo critério pessoal, buscamos os sujeitos da relação proveniente da materialização da hipótese de incidência. Trata-se dos sujeitos ativo e passivo. O primeiro, no caso do Imposto de Importação, é a União, ente federativo que possui a competência para instituir o referido imposto por força do art. 153, I, da Constituição Federal de 1988. O sujeito passivo é o importador ou quem a ele a lei equiparar (art. 22, I, do CTN) ou o arrematante (art. 22, II, do CTN), “em se tratando de produtos apreendidos ou abandonados” (MACHADO, 2003, p. 270).

Hugo de Brito Machado (2003, p. 270), ainda, informa que o importador em regra é uma pessoa jurídica, mas que, para o Imposto de Importação, a distinção da natureza da pessoa não importa, pois “a capacidade tributária passiva independe de formalismos (...)”. Sobre este assunto, há de se fazer posterior juízo sobre como essa ideia se assenta no regime de tributação simplificada e se há um tratamento justo e equo.

Quanto ao critério quantitativo, temos a dimensão monetária da prestação tributária. Trata-se da verificação da base de cálculo e da alíquota do tributo. Com efeito, “é no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas

mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo.” (CARVALHO, 2011, p. 353).

A base de cálculo é uma dimensão monetária do objeto tributável sobre a qual incide uma operação matemática (alíquota), a fim de se determinar a quantia devida do tributo.

As alíquotas são as referidas operações matemáticas, podendo ser específicas, quando determinam uma relação de quantia de tributo a ser pago por unidade de medida prevista em lei, daquele objeto tributável, seja por peso, tamanho etc.; também podem ser *ad valorem*, isto é, determina-se uma percentagem que deve recair sobre o valor do produto ou operação, em outras palavras, “os direitos são estabelecidos num critério de proporcionalidade ao valor [...]” (BALEIRO, 2003, p. 212). Podem, ainda, ser mistas, fazendo uso dos dois sistemas anteriores (SABBAG, 2011, p. 1062).

No caso do Imposto de Importação sobre produtos estrangeiros, o Código Tributário Nacional determina três hipóteses de base de cálculo, a depender da alíquota utilizada, conforme se vê em seu art. 20:

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:
I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
II - quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;
III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

Uma elucidação do enunciado acima é salutar.

No primeiro caso (art. 20, I, do CTN), temos que a base de cálculo é a quantidade da mercadoria, ou seja, quando se tratar de alíquota específica.

No segundo, a base de cálculo é a expressão monetária do produto importado quando a alíquota for *ad valorem*, “conforme o valor aduaneiro previsto no inciso VII, n. 2, do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT – Decreto n. 92.930/86” (SABBAG, 2011, p. 1061). Marcelo Kiyoshi Harada explana, contudo, que a alíquota *ad valorem* neste caso tem aplicabilidade dificultada (HARADA, 2012, p. 35). São palavras do autor:

A alíquota *ad valorem* de que cuida o inc. II, nos termos aí indicados, é de difícil aplicabilidade. Como detectar o preço normal que o produto ou seu similar alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País? No passado, essa dificuldade de encontrar o “preço normal” fez com que se introduzisse a prática de editar pautas de valores fixados pelo Executivo. [...] Em relação ao imposto de importação o STF mantinha o entendimento de que o Conselho de Política Aduaneira, ao fixar pauta de valor mínimo nos termos dos arts. 9º e 22, d, da Lei nº 3.244/1957, deve motivar sua resolução editada para este fim, em obediência ao princípio da legalidade. A partir do advento da Constituição de 1988 o Executivo não pode mais alterar a base de cálculo desse imposto, pelo que é inviável a fixação de pauta de valores que conduz ao mesmo resultado. [...].

Por fim, se tratando de arrematação em leilão de produto apreendido ou abandonado, a base de cálculo é, simplesmente, o preço da arrematação.

No tocante às alíquotas do Imposto de Importação, mais elucubração se faz necessária.

Em face da participação no Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), o Brasil e os outros membros do bloco, em certos aspectos, passam a adotar medidas econômicas e comerciais em conjunto. Uma delas é a formalização de uma Tarifa Externa Comum (TEC).

Entre as funções desta tarifa, temos, por exemplo:

(...) equalizar as condições de concorrência, ou seja, garantir que os produtores dos diferentes Estados Partes pagarão o mesmo montante para importação de insumos e máquinas e portanto poderão competir entre si em condição de igualdade. É também, na medida em que expõe os quatro países à mesma estrutura de proteção, um instrumento de estímulo à integração produtiva entre suas economias.⁴

⁴ Trecho retirado da Página Brasileira do Mercosul: <<http://www.mercosul.gov.br/principais-tema-da-agenda-do-mercado-sul/tarifa-externa-comum-tec/>>, acesso em 11 de agosto de 2012.

Luciana Aparecida Bastos (2011, p. 49) informa, também, que “A Tarifa Externa Comum (TEC), que marca o início de qualquer processo de União Aduaneira, estabelece que produtos oriundos de países de fora da área interada adentrem aos países-membros com uma mesma tarifa”.

Como se vê, a medida se volta para o mercado interno destes países, criando uma isonomia de condições para importação de insumos, mas também tem reflexos externos, na medida em que hoje 9.721 itens tarifários têm descrição na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)⁵, abrangendo praticamente todos os bens que podem ser alvo de importação, mesmo que sob rubricas genéricas. É através dessa nomenclatura que se determinam, tradicionalmente, as alíquotas do imposto de importação.

Traçada a estrutura do Imposto de Importação através de sua regra matriz de incidência tributária, é de interesse latente, neste momento, entender quais as suas características principais dentro do ordenamento tributário brasileiro, verificando suas funções e seu tratamento discriminado.

⁵ Conforme dados da Página Brasileira do Mercosul: <<http://www.mercosul.gov.br/principais-tema-da-agenda-do-mercado-externo/tarifa-externa-comum-tec/>>, acesso em 11 de agosto de 2012.

2 ASPECTOS ESPECIAIS DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

O imposto de importação tem, no ordenamento tributário brasileiro, um papel eminentemente extrafiscal, vale dizer, seu interesse maior não é a arrecadação de recursos para o Estado, mas sim a regulação das atividades relacionadas ao comércio exterior, que, evidentemente, têm claro reflexo no desenvolvimento da economia e da indústria nacionais.

O caráter extrafiscal na tributação, informa Alfredo Augusto Becker, seria uma necessidade estatal que se relacionaria com a restituição à pessoa humana de sua dignidade (2010, p. 631), elevando grandemente o papel desse tipo de tributação na ordem jurídica. Para Ruy Barbosa, a extrafiscalidade se insere na realidade dos Estados a partir do século XX, através de uma transformação das funções deste, abandonando o *laissez-faire*, *laissez-passer*, e adotando uma postura intervencionista. Ainda, informa com maestria o doutrinador:

"Esta intervenção, no controle da economia, é realizada pelo Estado sobretudo por meio de seu poder impositivo. É, pois, no campo da Receita, que o Estado transforma e moderniza seus métodos de ingerência. O imposto deixa de ser conceituado como exclusivamente destinado a cobrir as necessidades financeiras do Estado. (BARBOSA, 1990, p. 188-189)

Especificamente em relação ao Imposto de Importação, são palavras de Hugo de Brito Machado (2003, p. 266):

Predominantemente, no imposto de importação, é sua função extrafiscal. Ele é muito mais importante como instrumento de proteção da indústria nacional do que como instrumento de arrecadação de recursos financeiros para o tesouro público.

Kiyoshi Harada (2007, p. 36) traz uma lúcida explanação sobre a função do Imposto de Importação e o tratamento que lhe é conferido pela Constituição Federal de 1988:

Tratando-se de impostos próprios para regular o comércio internacional, sempre sujeito às oscilações conjunturais, e para disciplinar a política cambial, acham-se desvinculados do princípio da anterioridade tributária, a

fim de propiciar ao governo da União flexibilidade no exercício do poder ordinatório, por meio desses impostos.

Do trecho acima já sobressai uma característica marcante do Imposto de Importação, compartilhada pelo Imposto sobre a Exportação, que é a fuga ao previsto no art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição Federal de 1988. Os referidos dispositivos, como se sabe, revelam duas limitações ao poder de tributar: a anterioridade de exercício e a anterioridade nonagesimal, preceitos que buscam evitar a surpresa ao contribuinte.

Sendo exceção à primeira limitação, as alterações legislativas mais gravosas no tratamento do Imposto de Importação podem emanar efeitos no próprio exercício em que foram editadas. Ainda, considerando que também é exceção à anterioridade nonagesimal, a instituição ou majoração do Imposto de Importação surte efeitos imediatos, não se sujeitando ao prazo de noventa dias.

Continuando a análise legal do tributo, afirma o art. 21, do CTN, por sua vez, que “O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.”.

O dispositivo, por força do art. 153, §1º, da CF/88, foi recepcionado apenas parcialmente, pois o referido texto constitucional informa que é “facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I (Imposto de Importação), II, IV e V.”. Ou seja, a mudança da base de cálculo demanda lei, e não qualquer ato do Executivo. Neste sentido: “o Executivo não mais pode alterar as bases de cálculo desses impostos, como no sistema constitucional anterior, mas tão-somente as suas alíquotas, atendidas as condições e os limites fixados em lei (CF, art. 153, §1º)”. (HARADA, 2007, p. 36).

Para Leo e Ricardo Krakowiak, conforme lições trazidas em obra organizada por Ives Gandra da Silva Martins (2006, p. 579/580), essa questão também se relaciona ao cumprimento de acordos internacionais:

A razão de ser dessa importante modificação certamente tem relação com a aprovação, pelo Congresso Nacional, do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Código de Valoração Aduaneira e seu Protocolo Adicional, promulgado pelo Decreto n. 92.930/86, posteriormente revogado pelo Decreto n. 1.355/94, que o substituiu).

De fato, o legislador constituinte, atento ao princípio segundo o qual *pacta sunt servanda*, tendo em conta ter o Brasil ter celebrado o referido Acordo Internacional dispendo rigidamente sobre a base de cálculo, reconhece ser incompatível com aquele delegar competência ao Executivo para alterar as bases de cálculo dos impostos em causa, na medida em que qualquer alteração nestas discreparia daquele objeto do Acordo Internacional, que é de nossa tradição respeitar, tanto que os direitos decorrentes de Tratados Internacionais foram expressamente assegurados pelo §2º do art. 5º da Constituição Federal, além de sua observância especificamente em matéria tributária estar expressamente resguardada pelo art. 98 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, a alíquota do Imposto de Importação, por autorização do art. 153, §1º, da CF88, pode ser alterada pelo Poder Executivo mediante atos normativos.

É de se observar, contudo, que além de outros princípios que guiam o Direito brasileiro, como a razoabilidade, proporcionalidade, capacidade contributiva e a vedação ao confisco, há normas como aquela prevista no art. 3º, §1º, da Lei nº 3.244, de agosto de 1957, a qual também regula o Imposto de Importação. Conforme o precitado dispositivo, a majoração de alíquota na maioria dos casos não pode ultrapassar 30% *ad valorem*.

As hipóteses em que há esta restrição ao poder de tributar estão previstas as três primeiras alíneas do artigo 3º daquele diploma, *verbis*:

Art.3º - Poderá ser alterada dentro dos limites máximo e mínimo do respectivo capítulo, a alíquota relativa a produto:

- a) cujo nível tarifário venha a se revelar insuficiente ou excessivo ao adequado cumprimento dos objetivos da Tarifa;
 - b) cuja produção interna for de interesse fundamental estimular;
 - c) que haja obtido registro de similar;
- [...].

Contudo, as hipóteses das alíneas “d” e “e” não se sujeitam à limitação, sendo situações bem mais gravosa como se vê:

[...].

d) de país que dificultar a exportação brasileira para seu mercado, ouvido previamente o Ministério das Relações Exteriores;

e) de país que desvalorizar sua moeda ou conceder subsídio à exportação, de forma a frustrar os objetivos da Tarifa.

Como veremos mais adiante em tópico próprio, uma limitação constitucional ao poder de tributar intimamente relacionada com a proporcionalidade das alíquotas é prevista no art. 150, IV, da CF88, qual seja: a vedação aos entes federados de utilizar tributo com efeito de confisco.

3 REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA

Após vermos tecida uma análise minuciosa do Imposto de Importação em seu revestimento típico, com o desenvolvimento de uma regra matriz de incidência tributária e análise de questões afeitas que revelaram a importância do estudo da tributação internacional das importações, é de bom alvitre traçar uma análise das normas que dão corpo ao Regime de Tributação Simplificada no Imposto de Importação de bens de origem estrangeira.

3.1 PREVISÃO NORMATIVA

O Regime de Tributação Simplificada, como se verá adiante, tem guarida específica no Decreto-Lei nº 1.804, de 1980, e em outros diplomas normativos provenientes do Poder Executivo, tais como a Portaria do Ministério da Fazenda nº 156, de 24 de junho de 1999, e a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 096, de 04 de agosto de 1999.

O estudo dos principais dispositivos de cada um desses diplomas será feito nos subitens que se seguem.

3.1.1 O Decreto-Lei nº 1.804/80

O Regime de Tributação Simplificada foi instituído pelo Decreto-Lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980, o qual sofreu alterações pela atuação das Leis nº 8.383/91 e 9.001/95. No primeiro artigo daquele singelo diploma legislativo, que possui apenas quatro artigos, ficou determinado que o regime de tributação simplificada fosse voltado à cobrança do imposto de importação incidente sobre bens contidos em remessas postais internacionais.

O art. 1º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.804/80, trouxe regra de isenção do imposto sobre produtos industrializados (IPI) para os bens contidos nas referidas remessas postais internacionais.

O parágrafo seguinte, por sua vez, informa:

§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).

Aqui vale uma breve digressão. Como se disse anteriormente, a ideia de classificação dos bens em grupos, a fim de se verificar a alíquota aplicável, conforme previsto acima, parece hoje ser viabilizado pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que é um código de oito dígitos que identifica o grupo da mercadoria e revela a alíquota aplicável na operação. Vale ressaltar que a utilização da NCM também tem um interesse estatístico, na medida em que se vão coletando dados referentes ao comércio exterior, facilitando um controle e a elaboração medidas cambiais e econômicas a nível internacional.

O dispositivo em tela, ainda, fala em uma possível, mas não obrigatória, aplicação de alíquotas proporcionais ou progressivas, em função do valor das remessas. No mesmo texto, traz um limite de 400% (quatrocentos por cento) à alíquota.

O art. 2º, do mesmo decreto, vai fixar algumas prerrogativas ao Ministério da Fazenda, relacionadas à regulamentação, os métodos e padrões de valoração dos bens contidos nas remessas postais internacionais. Também se concede ao referido Ministério o poder de “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”.

Como se vê, o decreto-lei fala de uma isenção do imposto para bens de valor até cem dólares norte-americanos, sendo um instrumento hábil a disciplinar a isenção, conforme prevê o art. 97, VI, do Código Tributário Nacional. Como se verá posteriormente, essa disposição de isenção encontra sentido diferenciado nas outras normas que regem o Regime de Tributação Simplificada, sendo necessário um juízo sobre a legalidade e constitucionalidade da determinação das isenções, base de cálculo e alíquotas nesse modelo, o que será realizado em tópico específico.

3.1.2 Portaria do Ministério da Fazenda nº 156/99

Seguindo o disposto contido no art. 2º, do Decreto-Lei nº 1.804/80, o Ministro do Estado da Fazenda, conforme publicado no Diário Oficial da União em 25 de junho de 1999, editou a Portaria nº 156/99, a qual “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.”.

No primeiro artigo da Portaria, determina-se que o RTS:

[...] 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.

Ou seja, primeiramente a Portaria determina um âmbito de aplicação, formatando a base de cálculo do tributo a um valor máximo de três mil dólares americanos.

Também delimitando a base de cálculo, o art. 2º explicita qual será o valor aduaneiro do produto e procede com algumas medidas para arbitramento da base de cálculo:

Art. 2º A tributação simplificada de que trata esta Portaria terá por base o valor aduaneiro da totalidade dos bens que integrem a remessa postal ou a encomenda aérea internacional.

§ 1º O valor aduaneiro será o preço de aquisição dos bens, acrescido:

I - da importância a ser paga pelo destinatário da remessa postal ou encomenda aérea internacional, conforme o caso:

a) à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT pelo transporte da remessa postal internacional até o local de destino no País;

b) à companhia aérea responsável pelo transporte da encomenda até o aeroporto alfandegado de descarga, onde são cumpridas as formalidades aduaneiras de entrada dos bens no País; ou

c) à empresa prestadora de serviço de transporte expresso internacional e de entrega no local de destino no País, quando se tratar de encomenda expressa; e

II - do valor do seguro a ser pago pelo destinatário, relativo ao transporte e entrega da remessa postal ou da encomenda internacional, nos termos do inciso anterior.

§ 2º Na ausência de documentação comprobatória do preço de aquisição dos bens ou quando a documentação apresentada contiver indícios de falsidade ou adulteração, este será determinado pela autoridade aduaneira com base em:

I - preço de bens idênticos ou similares, originários ou procedentes do país de envio da remessa ou encomenda; ou

II - valor constante de catálogo ou lista de preços emitida por estabelecimento comercial ou industrial, no exterior, ou por seu representante no País. (destaques acrescidos).

Em segundo momento, determina uma alíquota de 60%, independente do produto importado.

O art. 1º, §2º, da Portaria, informa uma isenção para as remessas postais internacionais no valor de até US\$ 50,00 (cinquenta dólares dos EUA) entre destinatário e remetente pessoas físicas. O terceiro parágrafo, na esteira do Decreto-Lei nº 1.804/80, repete a isenção sobre o IPI.

No seu artigo 3º, exclui da aplicação daquele regime bebidas e produtos de tabacaria.

No 5º artigo, determina que a Secretaria da Receita Federal discipline o disposto naquela Portaria.

É por força dessa outorga que é editada a Instrução Normativa nº 96/99, da Secretaria da Receita Federal, a qual será estudada adiante.

3.1.3 Instrução Normativa SRF nº 96/99

A Instrução Normativa nº 96/99, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é um ato infralegal que dispõe sobre a aplicação do regime de tributação simplificada.

Semelhante ao que ocorre no Decreto-Lei nº 1.804/80 e na Portaria MF nº 156/99, a Instrução Normativa nº 96/99 traz poucos dispositivos, repetindo muito do que é disposto na Portaria MF nº 156/99.

Informa a referida Instrução em seu artigo quinto que a base de cálculo no RTS é o valor aduaneiro acrescido do seguro e do transporte.

Sobre o transporte, aduz a Instrução que o custo relacionado não fará parte da base de cálculo quando for suportado pelo remetente ou já fizer parte do preço de aquisição (art. 5º, §3º, IN96/99).

O art. 8º, inovando em relação às normas anteriores, traz informação logística importante:

Art. 8º Os bens integrantes de remessa postal internacional no valor aduaneiro de até US\$ 500.00 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América) serão entregues ao destinatário pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT mediante o pagamento do Imposto de Importação lançado pela fiscalização aduaneira na Nota de Tributação Simplificada - NTS instituída pela Instrução Normativa nº 101, de 11 de novembro de 1991, dispensadas quaisquer outras formalidades aduaneiras.

Através do referido artigo, dá-se capacidade tributária à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – EBCT – para recolher aquele tributo federal sob modalidade de Regime de Tributação Simplificada.

Por fim, explana que o despacho aduaneiro através do Regime de Tributação Simplificada será realizado com base na Declaração Simplificada de Importação

(DSI) instituída pela Instrução Normativa nº 13, de 11 de fevereiro de 1999, ou por Declaração de Remessa Expressa - DRE. Esta última Instrução, por sua vez, estabelece vários bens sujeitos à DSI e determina outras providências administrativas.

3.2 A QUESTÃO DA LEGALIDADE

Entre as questões iniciais que devem ser trazidas à análise, a da legalidade é uma das mais relevantes.

Neste ponto, vale lembrar que instruções normativas e portarias, como as estudadas no tópico anterior, são atos administrativos de caráter normativo e geral, atingindo todos os administrados que se encontrem na situação nela prevista (DI PIETRO, 2006, p. 233).

Sobre as características de instruções, circulares, portarias etc. e sua submissão à Lei em sentido estrito, José dos Santos Carvalho Filho (2005, p. 110/111) informa que:

Todos esses atos servem para que a Administração organize sua atividade e seus órgãos, e, por essa razão, são denominados por alguns autores de ordinatórios. Apesar de auxiliarem a Administração a definir melhor sua organização interna, a verdade é que, na prática, encontramos muitos deles ostentando caráter normativo, fato que provoca a imposição de regras gerais e abstratas.

(...) Entendemos, porém, que na prática administrativa atual é irrelevante distingui-los. Relevante é primeiramente entendê-los como instrumentos de organização da Administração. Depois, é verificar se, em cada caso, foi competente o agente que os praticou; se estão presentes seus requisitos de validade; e qual o propósito do administrador. E, sobretudo, se observam o princípio da legalidade.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2006, p. 233-234), apesar de não seguir a orientação de que tais atos sejam administrativos, sob um enfoque estrito, e sim atos da administração, informa algumas características destes atos:

- a) O ato normativo não pode ser impugnado, na via judicial, diretamente pela pessoa lesada; apenas pela via de arguição de inconstitucionalidade, cujos sujeitos ativos serão indicados no art. 103

- da Constituição, é possível pleitear a invalidação direta do ato normativo;
- b) O ato normativo tem precedência hierárquica sobre o ato individual;
 - c) O ato normativo é sempre revogável; (...)
 - d) O ato normativo não pode ser impugnado, administrativamente, por meio de recursos administrativos, ao contrário do que ocorre com os atos individuais.

O que se revela pacífico, contudo, é que tais atos normativos encontram uma dupla sujeição, primeiramente à Constituição, como ápice irradiador de diretrizes jurídicas do ordenamento, e, em segundo lugar, à própria Lei em sentido estrito. Ou seja, tais atos não podem exceder os limites da vinculação legal e não devem inovar ou contrariar a Lei que os baseia.

Tendo tais parâmetros como balizamentos válidos, pergunta-se se a normatização do Regime de Tributação Simplificada é válida e consonante com o princípio da legalidade.

Como atos normativos, à semelhança do o que ocorre com os decretos, que são atos emanados das autoridades máximas do Poder Executivo de cada membro da Federação, tais atos não podem extrapolar os interesses previstos nas normas que lhe dão subsistência, conforme o art. 84, IV, da Constituição Federal de 1988.

Sobre decretos com teor normativo geral, José dos Santos Carvalho Filho (2005, p. 109) leciona que “[...] é, por sua natureza, ato de que se socorre o Chefe do Executivo para regulamentar as leis, ou seja, para expedir normas administrativas necessárias a que a lei possa ser executada. Trata-se, portanto, de atividade de caráter administrativo.”.

Como vimos anteriormente, o diploma emanado do Poder Legislativo que institui o Regime de Tributação Simplificada é o Decreto-Lei nº 1.804/80, o qual é taciturno em suas poucas disposições.

Por outro lado, é certo que a Portaria do Ministério da Fazenda nº 156/99 e a Instrução Normativa nº 96/99 são bem mais eloquentes. Desta forma, faz-se necessário verificar se há extrapolação e se as matérias tratadas nestes dois diplomas são meramente regulamentadoras, viabilizadoras do Decreto-Lei supracitado, ou se essas duas normas inovam o ordenamento mesmo sem serem leis.

As conclusões parecem revelar a segunda circunstância. É o que se analisa adiante.

Primeiramente, observa-se o disposto no art. 2º, §2º, da Instrução Normativa nº 96 em face do art. 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.804. Este menciona uma isenção (tendo status de lei, é apto a estabelecer hipótese de exclusão tributária, nos termos do art. 97, VI, do Código Tributário Nacional) para produtos até cem dólares norte americanos. A Instrução (a qual não pode estabelecer isenção, por força do mesmo dispositivo do CTN), reduz a isenção para cinquenta dólares.

Esta operação não anda nos ditames do Decreto-Lei nº 1.804 e também fere o art. 97, VI, do CTN, por não ser uma Instrução Normativa ato hábil a determinar hipótese de exclusão do crédito tributário.

É de se notar, ainda, que qualquer hipótese de isenção trazida por lei deve ser interpretada literalmente, por força do art. 111, II, do CTN. Este artigo, com efeito, busca evitar uma interpretação mais benéfica ao contribuinte, mas é certo que, ao mesmo tempo, determina uma leitura gramatical pelo Poder Público, que não pode, mediante Instrução Normativa, reduzir a isenção prevista em Lei.

Em segundo momento, tem-se outra inovação trazida pela Instrução, relativa às condições em que se dá a mesma isenção. O decreto-lei fala em uma isenção para destinatário pessoa física, sem discorrer sobre a qualidade do remetente do

produto que será importado por remessa postal. A Instrução, por sua vez, delimita mais ainda o campo de incidência do benefício, determinando que ambos remetente e destinatário devam ser pessoas físicas, a fim de que a isenção possa se operar.

Novamente a Instrução Normativa e a Portaria (art. 1º, §2º) inovam em face da lei, deformando, em desfavor do contribuinte, diga-se de passagem, a isenção trazida em lei.

Voltando, ainda, à lição do administrativista José dos Santos Carvalho Filho colacionada anteriormente, também é claro que as medidas previstas na Instrução e na Portaria não se revestem de fiel escopo administrativo, adentrando nas raias de disposições com plenos efeitos jurídicos normativos e gerais.

Um contraponto é necessário neste momento. Não podemos nos esquecer, contudo, que no Imposto de Importação, por determinação constitucional (art. 153, §1º, CF88) tem alíquotas maleáveis. Ou seja, o Poder Executivo pode alterar as alíquotas do imposto de importação sem necessitar do manejo de lei em sentido estrito. A autorização constitucional, contudo, não abarca a revogação parcial de isenção ou a formatação da mesma para excluir certas situações. Para fazê-lo, continua sendo necessária a edição de lei em sentido estrito, como garantia do contribuinte, nos termos do art. 150, I, da CF/88.

Outros dispositivos de nítido caráter normativo surgem na Portaria e na Instrução. Um deles refere-se ao limite do valor do bem importado para a utilização do RTS, o qual, conforme aquelas normas, será de três mil dólares norte americanos (art. 1º, da Portaria 156, e art. 1º, da Instrução nº 96). Apesar de o Decreto-Lei nº 1.804/80 mencionar que “requisitos e condições” poderão ser estabelecidos para a incidência do modelo de tributação, é nítido que, ao se delimitar a qualidade dos bens que estarão sujeitos ao RTS, se está conformando indiretamente sua base de

cálculo, cuja delimitação se encontra na reserva legal, por força do art. 97, IV, do CTN, conforme uma interpretação levada pelo art. 153, §1º, da Constituição, na esteira do o que já foi explanado na normatização geral do Imposto de Importação.

Outra extrapolação é visível na isenção a medicamentos, prevista no art. 2º, §1º, da Instrução, e no art. 1º, §1º, da Portaria. O decreto-lei é silente quanto a esta questão, de forma que se afigura ilegal a isenção conferida por instruções ou portarias. O mesmo não acontece com a isenção ao IPI, a qual é prevista no decreto-lei nº 1.804/80 em seu art. 1º, §1º.

Ainda, na determinação da base de cálculo, a Instrução informa que o valor aduaneiro é composto do valor *Free on Board*⁶ do bem acrescido do custo do transporte e seguro (art. 5º). O decreto-lei, por sua vez, aduz furtivamente que a incidência do imposto é sobre os bens contidos em remessas internacionais. A leitura das duas normas parece revelar que a Instrução é bem mais eloquente, novamente em desfavor do contribuinte, na determinação da base de cálculo, parecendo, na verdade, que o decreto-lei sequer determina a base de cálculo do tributo para a incidência do RTS.

Quanto à alíquota, a Portaria (art. 1º) e a Instrução Normativa (art. 2º), ambas determinam-na no percentual de 60% (sessenta por cento). Neste aspecto, parece haver formal regularidade da disposição, na medida em que a própria Constituição informa a possibilidade de alteração das alíquotas por força de atos infralegais do Poder Executivo. A alíquota no RTS, contudo, é ponto que será estudado em profundidade oportunamente.

Por fim, as outras disposições da Instrução Normativa e da Portaria Ministerial parecem guardar o caráter de regulação administrativa devido. Observa-se, por

⁶ Pela sistemática *FOB* (Free on Board), o remetente responde pelo transporte e seguro do bem até que a mesma esteja embarcada, após este marco, a responsabilidade é do destinatário.

exemplo: a determinação de como se dará a comprovação do valor do negócio (art. 5º, §1º, da IN96), o procedimento de arbitramento da base de cálculo em casos de indícios de fraude ou ausência de declaração (art. 6º, da IN96), os trâmites aduaneiros e a utilização da Declaração Simplificada de Importação (art. 9º, da IN96) e a operacionalização da entrega do bem importando dentro do Brasil, pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (art. 8º, da IN96).

3.3 EFEITO DE CONFISCO

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, IV, determina que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”. Tal vedação se encontra na Carta constitucional em seção denominada “Das limitações ao poder de tributar” e integra um rol de contenções ao Poder Público que implicam, simultaneamente, direitos fundamentais dos contribuintes.

No presente tópico, tecer-se-ão, inicialmente, considerações sobre a ideia do confisco, incluindo a semântica do termo, sua acepção jurídica e evolução histórica da ideia, e, posteriormente, traçar-se-ão os aspectos do regime de tributação simplificada, conforme sua normatização atual, que poderiam incorrer na ideia de efeito confiscatório.

3.3.1 Confisco e tributo

A ideia de confisco, segundo o Dicionário Aulete⁷, remete diretamente à ação expropriatória que se dá em função de ilícito cometido pelo indivíduo expropriado:

1. Apreensão pelo Estado dos bens de uma pessoa em razão de crime por ela praticado; CONFISCAÇÃO
2. Apreensão de mercadoria contrabandeada

⁷ Disponível em <<http://aulete.uol.com.br/confisco>>. Acesso em 29 de outubro de 2012.

3. A coisa confiscada
4. P.ext. Apreensão de algo que contraria leis, regulamentos.

Algumas acepções de confisco também são elencadas por Maria Helena Diniz (2010, p. 143-144) em seu dicionário jurídico:

1. Apreensão pelo Estado, a título punitivo, de propriedade imóvel na qual seu proprietário cultive ilegalmente plantas psicotrópicas (...);
2. Apreensão de bem de valor econômico em decorrência de tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins (...);
3. Efeito da condenação ou medida de segurança, de ordem patrimonial, que se concretiza pela apreensão de instrumentos ou produtos de crime (...);
4. Perda do domínio de artigos de consumo fabricados ou contrabandeados.

Para Ruy Barbosa, é "confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributado, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente." (1990, p. 130). O autor, ainda, faz uso de definição da *Encyclopaedia of the Social Sciences*, nos seguintes termos:

"CONFISCO: é um princípio reconhecido por todas as nações que os direitos de propriedade não podem ser transferidos pela ação de autoridades públicas, de um particular para outro, nem podem eles ser transferidos para o tesouro público, a não ser para uma finalidade publicamente conhecida e autorizada pela Constituição".

As ideias acima encontram, em certos ramos do estudo jurídico, aplicação consentânea, como no caso da perda dos instrumentos e frutos do crime (art. 91, II, do Código Penal brasileiro) e na expropriação de glebas onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas (art. 243, da Constituição Federal de 1988), neste caso, a chamada expropriação, e não mera desapropriação, não gera indenização, diferente do que prevê a regra geral do art. 5º, XXIV, da Carta brasileira. Cretella Júnior (1993, p. 91), remetendo à questão dos instrumentos do crime, conforme o primeiro exemplo, ainda faz uma distinção, afirmando tratar-se de perdimento, e não confisco, sendo este algo incompatível com o direito brasileiro:

Ao Direito brasileiro, desde a época da herança jurídica lusitana, sempre foi estranha a figura do confisco. Não se confunde confisco com perdimento

dos bens do delinquente e, em especial, com os bens que serviram para a prática do crime.

Contudo, ao adentrarmos o campo do Direito Tributário, a ideia de efeito de confisco não é uma consequência natural.

Com efeito, como bem assevera Fábio Brun Goldschmidt (2003, p. 49), tributo e confisco são duas coisas que não se confundem, realidades que, na verdade, são perfeitamente distintas na teoria, visto que o tributo, apesar de ser uma limitação clara ao direito de propriedade, não guarda, ou não deveria guardar, qualquer intencionalidade de natureza sancionatória:

Não se trata, portanto, de vedar o confisco, pois confisco em nada se assemelha com tributo, mas de evitar a tributação que, por excessiva, redunde em penalização. Penalização injusta, frise-se, porque ausente qualquer ato do contribuinte que contrarie o ordenamento jurídico e, assim, justifique a imposição de sanção.

De fato, o próprio artigo terceiro do Código Tributário Nacional expressa que tributo não constitui sanção de ato ilícito. O que se deve ter em mente é que sua compulsoriedade e suas consequências práticas impõem seu reconhecimento como uma limitação ao direito de propriedade, que é um direito fundamental previsto na Constituição brasileira (art. 5º, XXII). Nesse sentido, correlação visível é no sentido de que, juntamente a outras limitações ao poder de tributar, surge o princípio tributário da vedação ao efeito confiscatório como um marco de limitação, determinando, em concorrência com outros princípios, a partir de que ponto o tributo passa a ser uma limitação desarrazoada à propriedade.

Para Aliomar Baleeiro, tributos confiscatórios seriam aqueles que "absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral". (1977, p. 262).

Cretella Júnior (1993, p. 91) traz a noção de que confisco é “cobrar pelo tributo importância equivalente ao patrimônio do contribuinte [...]”, o que geraria quadro de inconstitucionalidade.

O constituinte, com efeito, não explana com clareza a ideia de confisco que trouxe no art. 150, IV, da CF/88. É nesta toada que Paulo Victor Alves Maneco aduz tratar-se de conceito jurídico indeterminado, mas reconhece a íntima relação com a propriedade. (2011, p. 30).

Em exposição interessante, tratando de confisco como transferência excessiva de bens particulares ao Estado, Renata Figueirêdo Brandão (2007, p. 80) assim traça um conceito:

Em suma: o confisco, entendido como uma transferência excessiva de bens particulares ao Estado, corresponde a toda absorção desproporcional de bens por tal ente, que prejudica em demasia a eficácia dos direitos individuais por ela atingida, bem como àquela que os invade desnecessariamente

Ultrapassando a linha do razoável e do proporcional, eis que a tributação, não apenas limitando, mas debilitando e privando o direito de propriedade, passa a ter efeitos confiscatórios. Fabio Brun Goldschmidt (2003, p. 44) aponta que, nesses casos, a privação do direito de propriedade faz exatamente o contrário do que busca fazer a tributação, que seria a viabilização da manutenção e garantia do referido direito:

[...]. Mantendo a essência do direito de propriedade, os tributos limitam-na em favor de um interesse do Estado, de uma finalidade pública, seja de obtenção de recursos, seja de controle da conduta do particular. Jamais chegam os tributos a privar o particular da propriedade, pois, para tanto, impor-se-ia a necessidade de indenização, ou da prática de algum ilícito, que justificasse tal sorte de sanção (o que, por definição, não é o caso no direito tributário). A tributação desenha e modela o direito de propriedade, funcionando como um ônus necessário para a sua garantia e proteção pelo Estado. Atua no sentido de sua construção, de sua preservação.

Em outras palavras:

O princípio inserto no art. 150, IV, da Carta, portanto, tem a precípua função de estabelecer um marco às limitações ao direito de propriedade através da tributação, para indicar (e barrar) o momento em que a tributação deixa de lubrificar e construir o direito de propriedade (viabilizando a sua manutenção), para inviabilizá-lo. Graficamente, poderíamos dizer que a limitação via tributação termina onde começa a privação, o efeito de confisco. (GOLDSCHMIDT, 2003, p. 48).

E reforçando a ideia de que o tributo é uma limitação ao direito de propriedade, devendo o mesmo ser utilizado proporcionalmente e com adequação, Brandão aduz: (2007, p. 66):

Verifica-se, então, que o tributo corresponde a uma intervenção estatal no direito de propriedade e demais direitos individuais, voltada a viabilizar a concretização dos mais variados fins albergados pela Lei Maior, o qual é tido como consentido pela sociedade quando atende a todas as normas constitucionais, dentre elas, a que impede a restrição excessiva aos direitos fundamentais.

É neste sentido de tributo idôneo como garantia, como instrumento de manutenção do Estado e da ordem jurídica democrática, que se diz que o princípio do não confisco, encarado de maneira basilar, consagra o próprio direito de propriedade (MENDES, 2009, p. 129).

Já sob égide da Constituição de 1967/69, mas também remetendo à dispositivos da Constituição de 1946, Aliomar Baleeiro via a vedação ao confisco por meios fiscais como um princípio implícito, derivado do direito à propriedade, conforme o art. 153, §§11 e 22, da Carta de 1967 (1977, p. 250), este direito, relembra o autor, só poderia ser relativizado apenas pela desapropriação, através de um devido processo legal:

O art. 153, §§ 11 e 22, vale como escudo contra o confisco, porque este é incompatível com o critério da graduação pela capacidade econômica do contribuinte. O tributo que absorvesse todo o valor do patrimônio, destruísse a empresa ou paralisasse a atividade não se afinaria pela capacidade econômica nem se ajustaria à proibição do confisco. Matéria a capacidade econômica que a Constituição quer proteger na sua existência e atingir progressivamente, na medida inversa da sua utilidade individual e social. Estinguiria a propriedade, a iniciativa e o trabalho, que as C.F. de 1969 e 1946 garantem e advogam como atributo a ser generalizado a todos os homens e mulheres, para base do bem-estar social. Justo ou injusto, errado

ou certo do ponto de vista social, é o que está naquelas Constituições. (BALEIRO, 1977, p. 265)

Desta feita é que anda bem a Constituição de 1988 ao manter a referida limitação e vedar expressamente o uso do tributo que tenha efeitos, frise-se, consequências de confisco. A referida fórmula protege o contribuinte não apenas contra uma situação em que eventual tributo lhe ceife a totalidade da propriedade, um verdadeiro confisco em sua pura literalidade, mas também de uma parcela de propriedade que tenha efeitos de confisco. Goldschmidt (2003, p. 62) traz lição que corrobora com esse entendimento:

A Constituição não veda apenas aquela tributação em que o Fisco toma para si o bem objeto de tributação (na sua totalidade ou em parcela excessiva). Fosse assim bastaria ao constituinte ter vedado a tributação confiscatória. A Carta veda toda a tributação que tenha 'o efeito de confisco', o que implica dizer, tenha o efeito de privar o contribuinte não de uma propriedade particular, mas da propriedade como instituição, como meio de sobrevivência, de dignidade humana, de produção de riquezas, de desenvolvimento e de realização de inúmeros outros direitos constitucionais; enfim, de propriedade como pilar de sustentação do Estado, na amplitude do conceito constitucional.

Ainda assim, se temos que os valores por trás do princípio do não confisco têm certa visibilidade, por outro lado, a visualização da incidência e da força normativa do referido princípio/limitação não é tão clara, sendo um instrumento jurídico que raramente surge de maneira autônoma, sendo pouco investigado na doutrina e parcamente visualizado na jurisprudência. Muitas vezes está atrelado a outras “cartas mais fortes”, como o princípio da capacidade contributiva e o princípio da isonomia. Em seu trabalho, chega a asseverar Goldschmidt (2003, p. 31) que "O princípio do não-confisco é, com certeza, o nosso menos explorado princípio constitucional tributário.". Kiyoshi Harada, além de mencionar a vagueza e imprecisão do mesmo (2012, ps. 380/381), alia o princípio da capacidade contributiva à aferição de efeito de confisco, informando que:

[...]. O princípio da capacidade contributiva, igualmente, deve ser levado em conta na avaliação do efeito confiscatório de um tributo. Ultrapassado o

limite da capacidade econômica do sujeito passivo, estaria caracterizado o confisco.

Não é de maneira diversa que expõe a questão Aliomar Baleeiro, ao afirmar que o tributo com efeito de confisco seria “incompatível com o critério da graduação pela capacidade econômica do contribuinte.” (1977, p. 265).

Em parte, poder-se-ia atribuir tal fato à ausência de balizas certas de aferição ou ao próprio caráter subjetivo e casuístico da limitação, o que não se pode esquecer é que se trata de um princípio constitucional com força normativa. Um princípio do qual se irradiam efeitos, à semelhança do princípio da proporcionalidade. A aplicabilidade imediata dos referidos princípios, vale ressaltar, é medida decorrente do art. 5º, §1º, da Constituição Federal de 1988, dispositivo que parece guardar intimidade com cânones interpretativos como o da força normativa da constituição e o da máxima efetividade das normas constitucionais. Na esteira do primeiro, teríamos que a norma constitucional, como qualquer outra, precisa ter eficácia, mesmo que mínima, enquanto o segundo orientaria o aplicador a fazer uso da interpretação que aperfeiçoaria a eficácia da norma constitucional (MENDES et al, 2009, p. 140).

Lembrando a sujeição que as normas tributárias devem à Constituição, explana Ruy Barbosa⁸ que a:

[...] possibilidade ou exercício do poder de tributar, no Estado de Direito Constitucional, está submetido em primeiro lugar à disciplina da Constituição, dentro da qual, explícita ou implicitamente, encontramos as bases do Direito Constitucional Tributário Positivo. (1990, p. 121).

Goldschmidt (2003, p. 113) complementa tais ideias, afirmando que:

Assim, no caso específico da vedação à tributação com efeito de confisco, seria inconstitucional negar aplicação ao princípio alegando-se a falta de

⁸ O mesmo autor, trazendo um adendo à declaração do Justice Oliver Holmes ("Gosto de pagar impostos, com eles compro civilização."), informa que ainda é "necessário que a Constituição não só disponha sobre as normas fundamentais mas sobretudo delimite esse poder.". (1990, p. 129).

legislação definidora da alíquota máxima de determinado tributo. Também não seria possível escusar-se da aplicação do princípio ante a falta de parâmetros para a sua caracterização.

Por fim, traçando um paralelo com a estrutura da obrigação tributária, podemos perquirir em que partes da referida obrigação podemos ver eventual efeito de confisco. A resposta é no sentido de que, em regra, temos a visualização do efeito confiscatório no conseqüente da obrigação tributária, vista sob formato de regra matriz, principalmente em seu critério quantitativo: base de cálculo e alíquota, apesar de que ali não se encerrar.

Desta feita, analisados alguns aspectos sobre o que é confisco, sobre o princípio do não confisco e sua relação com o tributo, poderemos tratar da aplicação do princípio em face do regime de tributação simplificada, buscando aferir se as normas e a estrutura do imposto de importação neste modelo atendem ao comando do art. 150, IV, da Constituição Federal.

3.3.2 Extrafiscalidade e efeito de confisco

O imposto de importação, conforme observado no início do presente trabalho, é tributo de competência da União que tem finalidades precipuamente extrafiscais, vale dizer, não encerra seus interesses na mera arrecadação de recursos para o Estado, sendo-lhe de interesse também a fiscalização e regulação das atividades comerciais internacionais ou, nas palavras de Becker (2010, p. 629), a tributação é usada como “instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”.

É daí que o mesmo autor informa que o uso do tributo extrafiscal proibitivo seria uma intervenção indireta do Estado, “pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele específico reflexo econômico-social que

resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo ‘proibitivo’”. (BECKER, 2010, p. 634-635).

Estas finalidades, conseqüentemente, implicam um tratamento diferenciado aos tributos extrafiscais, na medida em que, em regra, estes não se sujeitam a certos limites do poder de tributar, razão pela qual geram tributos de maleável manuseio. Esse tratamento, já que inserido em certas políticas de incentivo, desincentivo, fiscalização etc., chega a ter por consequência um controle precário, sendo que até o próprio Judiciário normalmente não enfrenta tais questões concretamente. É o que assevera Marcel Davidman Papadopoul (2009, p. 11):

O quadro acima descrito parece se agravar diante da constatação de, de regra, o Poder Judiciário simplesmente se furta ao exercício de um controle efetivo de constitucionalidade destas medidas tributárias extrafiscais, ou, quando muito, promove apenas a verificação de pressupostos de validade destas medidas, sem, contudo, adentrar o mérito das decisões do Poder Legislativo.

Tal atitude de afastamento, unida à ausência de balizas firmes e objetivas para verificar os abusos cometidos em nome da extrafiscalidade, corrobora com a perpetuação de medidas desarrazoadas no campo destes tributos e com a existência de poucos estudos sobre o assunto, especialmente em relação à possibilidade de um tributo extrafiscal ter efeitos de confisco.

Essa constatação, contudo, não implica a impossibilidade de se perquirir a adequação de um tributo extrafiscal à ordem constitucional tributária vigente, principalmente em face do abuso da extrafiscalidade, que, certamente, redundará em efeito de confisco. Com efeito, independentemente de finalidades arrecadatórias ou não, continua sendo exação que limita o direito de propriedade e até mesmo, em certo viés, o direito de liberdade, na medida em que influi nas escolhas e possibilidades de aquisição ou disposição de propriedade pelo contribuinte. Neste ponto, é bom lembrar palavras de Alfredo Augusto Becker, no sentido de que a

uma tributação extrafiscal pode tanto servir como meio de reforma social, positivamente, como pode surgir como empecilho a tal reforma (2010, p. 637).

Tendo em vista que o efeito extrafiscal em si já não guarda uma compatibilização ou respeito diretos a certas limitações ao poder de tributar e a outros princípios tributários, poder-se-ia dizer que é exceção, devendo receber visualização restritiva conforme as previsões expressas ou implícitas na Constituição (GOLDSCHMIDT, 2007, p. 189).

A extrafiscalidade, com efeito, não é refúgio para que se ignorem direitos fundamentais do contribuinte, conforme preleciona Fabio Brun Goldschmidt (2007, p. 195):

A tributação extrafiscal é admitida em certas circunstâncias pela Carta, mas, como ensinou Casanova, tal fato não excepciona o princípio do não-confisco, que incide quando se fizerem presentes seus pressupostos. Admite-se uma elevação da tributação por conta da extrafiscalidade (quando a mesma esteja permitida, evidentemente), mas essa elevação não pode chegar à medida da destruição, da penalização, ou da aniquilação de outros direitos do contribuinte, mesmo porque o constituinte não excepcionou a observância do art. 150, IV, nas hipóteses em que permitiu o uso extrafiscal da tributação. Ou seja, o princípio do não-confisco não só é plenamente aplicável à extrafiscalidade, como igualmente não sofre qualquer restrição no que concerne aos seus contornos qualitativos (salvo casos expressos).

Por outro lado, já tratou o assunto de maneira mais conservadora Aliomar Baleeiro. O autor traz, na obra *Limitações ao poder de tributar*, a natureza extrafiscal do tributo como ressalva autorizadora:

Mas não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. Nesse caso, o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação admitida por tribunais americanos e argentinos e da qual há exemplos no Direito Fiscal brasileiro quando visa ao protecionismo à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao ausentismo, ao latifúndio etc.

Destarte, o art. 153 §1.º, comporta, evidentemente, as exceções justificadas, expressas, ou implícitas nos objetivos extrafiscais do legislador. (BALEIRO, 1977, p. 266).

Em obra atualizada do mesmo autor, *Direito Tributário Brasileiro*, em nota, por outro lado, reconhece-se o consenso doutrinário no sentido de que a extrafiscalidade não é uma exceção absoluta, devendo se adequar aos princípios constitucionais, são as palavras ali insertas:

Na atualidade, é consenso entre doutrinadores e farta jurisprudência que a extrafiscalidade não está submetida a um regime de exceção (salvo as hipóteses admitidas no próprio Texto Magno), mas rege-se pela generalidade dos princípios constitucionais do sistema. (BALEIRO, 2003, p. 157).

Para os impostos de importação e exportação, contudo, a questão é ainda mais cinzenta. No caso do primeiro, vale lembrar, temos um tributo extrafiscal 'proibitivo', que, explica Becker, "o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite.". (2010, p. 652).

Apesar de reconhecer em perspectiva dinâmica (alteração abrupta no critério quantitativo do imposto) uma melhor verificação de efeito de confisco, por força do princípio da boa-fé e da necessidade de previsibilidade das ações estatais (GOLDSCHMIDT, 2007, p. 250/255), como será visualizado no capítulo seguinte, entende-se perfeitamente possível o reconhecimento do efeito de confisco em perspectiva estática, seja pela exacerbação da base de cálculo ou da alíquota considerada em si, e não necessariamente considerada uma majoração.

Ainda, lembrando o comando do art. 153, §1º, da Carta de 1988, que revela a faculdade do Executivo em alterar as alíquotas do imposto de importação por outros instrumentos que não a Lei em sentido estrito, como medida de instrumentalização dos fins extrafiscais do tributo, deve esta alteração de critério quantitativo ser idoneamente motivada e fundamentada, conforme explica Kiyoshi Harada (2012, ps. 401/402):

Como imposto de caráter regulatório da economia, a faculdade de o Executivo alterar sua alíquota há de fundar-se em motivação que se harmonize com a norma do art. 174 da CF, que confere ao Estado o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica. Para tanto, confere-lhe as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. As frequentes majorações de alíquotas deste imposto por decretos, ao arrepio do princípio da segurança jurídica, com objetivo nitidamente arrecadatório, porque divorciadas e até contrárias às diretrizes da política econômica, configurariam autêntico desvio de poder, que macula de vício insanável os atos normativos do Executivo.

Visualizada esta questão supra sobre o ângulo da igualdade, Leo e Ricardo Krakowiak, em obra organizada por Ives Gandra da Silva Martins tratam das condições de alteração das alíquotas nos impostos extrafiscais, aduzindo que:

Quanto às condições cabíveis, devem ser de natureza objetiva, econômicas ou de mercado, ou mesmo temporais, não sendo admissíveis condições subjetivas discriminatórias, que violariam o princípio da igualdade (art. 150, II). (MARTINS [Org.], 2006, p. 580).

Harada, na obra *Código Tributário Nacional comentado*, tratando do dispositivo supra, explana que (2012, p. 36/37):

[...] Todo tributo ordinatório, no Brasil, tende a se desvirtuar dos verdadeiros objetivos. Em nossa opinião, as frequentes majorações de alíquotas, sob o manto da necessidade de ajustar esse imposto aos objetivos da política cambial e do comércio, na verdade, têm nítido caráter arrecadatório, porque divorciadas e até contrárias às diretrizes da política econômica. Esses atos expedidos pelo Poder Executivo configuram autêntico desvio de finalidade, que os macula de vício insanável. A majoração de alíquotas desse imposto, com finalidade arrecadatória, deve submeter-se integralmente ao princípio da legalidade tributária. Outrossim, esses atos do Executivo devem obediência aos direitos e garantias fundamentais, expressos ou implícitos, bem como àqueles decorrentes de tratados e convenções internacionais (§2º do art. 5º da CF), cujas normas pairam acima da legislação interna (art. 98 do CTN). [...].

Poder-se-ia dizer até que esse abuso da facilidade trazida pelo art. 153, §3º, da Constituição Federal, não teria apenas que respeitar o princípio da legalidade, mas não poderia se sustentar de qualquer outra forma, visto a sua inconstitucionalidade em face do próprio princípio da vedação de efeito de confisco.

Trata-se de questão delicada, pouco abordada e controversa, mas que merece análise, de forma que se afastem posições dogmáticas relacionadas à

tributação regulatória. Não se podem ignorar tantos outros princípios e garantias constitucionais em prol da maleabilidade incontestada dos tributos extrafiscais, entre eles, o imposto de importação. Feitas tais considerações mais gerais, em relação à possibilidade de aferição de efeito de confisco (e até de ferimento a outros princípios) na utilização dos tributos extrafiscais, tecemos no tópico seguinte considerações específicas ao regime de tributação simplificada, tendo em vista sua atual base de cálculo e alíquota.

3.3.3 Efeito de confisco no regime de tributação simplificada

Como exposto em momento anterior, a visualização de um potencial efeito de confisco em certa exação tributária é mais nítida quando se observam alíquota e base de cálculo daquela. Nesta esteira, utilizando o modelo de regra matriz traçada em capítulo anterior, podemos desde logo analisar os referidos critérios quantitativos utilizados no regime de tributação simplificada.

A base de cálculo do imposto de importação no regime mencionado, conforme exposto anteriormente, é determinada, nos termos do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 96/99, como a soma do valor *free on board*, dos custos de transporte e do seguro relativo ao transporte.

Pergunta-se, portanto, se a base de cálculo, conforme exposta acima, poderia ensejar efeito de confisco. Apesar de se tratar de um tributo extrafiscal e de tal questão não ser puramente objetiva, entende-se neste trabalho que há um efeito de confisco na determinação da base de cálculo do regime de tributação simplificada.

O posicionamento acima leva em conta que o objeto último da tributação é o bem importado, observando que o art. 20 do próprio Código Tributário Nacional foca a determinação da base de cálculo do imposto de importação no bem em si.

Ainda, o próprio ato de importar sob a modalidade de regime de tributação simplificada, que, lembre-se, é exclusiva para o contribuinte pessoa física para bens com limite de valor de até US\$ 3.000,00, tem como objetivo a aquisição de um bem, sendo o transporte mero consectário lógico que, pelo seu preço e demora, já serve como desestímulo ao ato de importar pela pessoa física. Quando o Estado tributa até o serviço do transporte, o que parece mais adequado a impostos sobre circulação de bens, cria um desarrazoado desincentivo à propriedade, mais a extinguindo (vale dizer, forçando o contribuinte a não adquirir o bem, mesmo se este não existir no mercado interno) do que a assegurando, como deveria ser a função própria do tributo.

A mesma consideração vale para a adição do seguro na base de cálculo. O contribuinte importador pode se ver forçado a desistir de uma garantia do recebimento do bem em face da indevida abrangência da base de cálculo do imposto.

O alargamento da base de cálculo no regime de tributação simplificada exala típico interesse de penalização, o qual se poderia entender como certo efeito de confisco.

Nessa linha de raciocínio, sob um viés dinâmico, aduz Fabio Brun Goldshmidt (2003, p. 132) que:

O aumento excessivo de tributos, como vimos, é também objeto de controle pelo princípio do não-confisco. Ainda que não se exceda as fronteiras possíveis da hipótese legal de incidência ou da materialidade constitucionalmente desenhada, o tributo poderá atingir o efeito de confisco quando houver uma abrupta e substancial majoração da sua base, que resulte em um aumento tal de seu montante, que o contribuinte tenha a nítida sensação de penalização, de inadequação, de excessividade e, porque não dizer, de injustiça do aumento.

Em um aspecto estático, esse efeito de confisco na configuração da base de cálculo também seria possível em face da inclusão de elementos que não defluam diretamente da materialidade do tributo (GOLDSCHMIDT, 2003, p. 133):

No que diz respeito à perspectiva estática, por outro lado, o efeito de confisco poderá ocorrer em razão de transgressões do legislador aos limites qualitativos que o constituinte ou o legislador complementar traçaram para cada espécie tributária. Sempre que a lei exceder as fronteiras qualitativamente impostas ao legislador ordinário para a instituição dos tributos, e a exação instituída transbordar de sua moldura (delineada na Constituição ou na lei complementar), ela será considerada excessiva e, assim, terá efeito de confisco (no sentido amplo, anteriormente delineado).

No caso do regime de tributação simplificada, as considerações já tecidas sobre a inclusão dos custos com transporte e seguro poderiam revelar um efeito de confisco em aspecto estático da base de cálculo.

A alíquota do imposto de importação no regime de tributação simplificada, por sua vez, é de 60% sobre a base de cálculo acima.

Em que pese à visualização da alíquota como um aspecto dinâmico, ou seja através das suas majorações, ser um dos principais casos de descontentamento e acionamento do Poder Judiciário em termos de imposto de importação, quando visualizamos as regras do regime de tributação simplificada, nota-se que nos últimos anos não ocorreram alterações na referida alíquota, de forma que, inicialmente, vale um juízo sobre o aquela porcentagem.

Em primeiro olhar, tributar 60% do valor do bem, do frete e do seguro revela certa desproporcionalidade. Com efeito, a conta acima, em boa parte dos casos, poderá superar o valor do bem, o que tornará visível o efeito confiscatório: para ter o bem, há de se pagar duas vezes seu valor.

Contudo, como já afirmado anteriormente, se já se diz cinzenta a área de aplicação do não confisco nos tributos não regulatórios, no caso dos regulatórios a questão é ainda mais carecedora de clareza na doutrina e jurisprudência. De fato,

parece existir posicionamento majoritário de que alíquotas neste montante, no caso de tributos extrafiscais, são perfeitamente adequadas.

Afastando-se dessa posição quase dogmática, conservadora, dá-se predileção à ideia de que a natureza extrafiscal do tributo não confere ao legislador ou ao Executivo um “cheque em branco” ou uma autorização irrestrita, conforme afirma Marcel Davidman Papadopol (2009, p. 12), para tudo fazer, sem que o Poder Judiciário pudesse se intrometer.

3.4 RETENÇÃO COMO MEIO DE PAGAMENTO

Outra questão que merece atenção é a prática administrativa relacionada às importações no regime de tributação simplificada, no sentido de exigir o pagamento do tributo como condição para o recebimento do bem importado.

Com efeito, remete-se ao anexo A deste trabalho, onde se observa um exemplo de “nota de tributação simplificada” emitida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, através do Setor de Remessa Postal Internacional (SERPI). A referida NTS consubstancia documento que acompanha o produto tributado até agência da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT), a qual, como já explanado anteriormente, recebe o tributo como outorgada por força do art. 2º, §1º, I, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 156/99.

No referido anexo, verifica-se a exigência de que a “entrega dos bens, constantes nesta Nota, ao destinatário, só será efetuada após o recolhimento do Tributo.”.

Trata-se, contudo, de prática reprochável, na medida em que força o contribuinte a pagar o tributo sem o devido processo de execução fiscal, nos termos da Lei nº 6.830/80. Neste sentido, parece ser cabível a aplicação analógica da

Súmula nº 323, do Supremo Tribunal Federal: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”⁹. Observe-se a seguinte ementa de decisão judicial em questão de importação:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. QUESTIONAMENTO QUANTO À CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. LIBERAÇÃO DA MERCADORIA CONDICIONADA AO PAGAMENTO DE MULTA. APLICAÇÃO ANALÓGICA DA SÚMULA 323/STF.

1. A retenção de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos é providência ilegal, rechaçada pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos das Súmulas 70, 323 e 547/STF.

2. Agravo Regimental não provido.

(STJ - PR 2011/0134722-5, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 27/09/2011, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 03/10/2011). – destaques acrescentados.

Para entender melhor o teor da súmula e o caso analisado no acórdão acima, faz-se necessária incursão nos fundamentos levantados no referido julgamento.

Inicialmente, vale observar o posicionamento da própria Fazenda Nacional, transcrito no voto do relator:

A Fazenda Nacional afirma:

(...) o enunciado da Súmula 323 do STF somente pode ser entendido no seu verdadeiro alcance e significado se assim expresso: é inadmissível a retenção de mercadorias como meio coercitivo para a cobrança de tributos; admissível, porém, e devida essa retenção, quando se destina não à cobrança de tributos, mas sim ao combate à infração tributária, devidamente caracterizada no caso concreto, porquanto não se admitem declarações falsas sobre a qualidade ou quantidade dos produtos importados (fl. 397, e-STJ)¹⁰

Ao trazer esta interpretação ao caso da retenção do regime de tributação simplificada, o entendimento fazendário parece reforçar que a retenção efetuada tem como escopo exatamente cobrar o tributo, tendo em vista que o bem, estando (em regra) na agência dos correios, não se revela alvo de inspeções, análises ou de

⁹ Súmula nº 323, do STF. Aprovação na Sessão Plenária de 13/12/1963. Publicação: Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 143.

¹⁰ Acórdão no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.259.736 - PR (2011/0134722-5), voto do Ministro relator Herman Benjamim, fl. 3.

procedimentos de combate à infração tributária. Dessa forma, já se formula noção liminar sobre a questão.

Voltando ao paradigma ali investigado, tratava-se de situação em que a autoridade aduaneira exigiu o pagamento de multa para a liberação de mercadorias, em decorrência de nova classificação fiscal. O Tribunal Regional Federal de origem julgou pela concessão do mandado de segurança com a aplicação analógica da súmula nº 323, do STF, afirmando que “(...) não é dado à autoridade alfandegária condicionar a liberação de mercadorias importadas ao prévio pagamento de tributo, conforme se infere da leitura da Súmula 323 do Supremo Tribunal Federal.”.

De forma ainda mais didática, vale remeter à ementa do REsp nº 513.543 PR, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. RETENÇÃO DE MERCADORIA COMO MEIO COERCITIVO PARA O PAGAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Conforme preceitua o art. 447 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 91.030/85), o desembaraço aduaneiro deverá ser concluído em cinco dias, contados da data do registro da Declaração de Importação. Ultrapassado este interregno, a mercadoria deve ser entregue ao importador, independentemente do término do desembaraço e da pendência de débito tributário referente à importação.

2. A retenção de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos é providência ilegal, rechaçada pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal. Súmulas n.ºs 70, 323 e 547/STF.

3. Recurso Especial desprovido

(STJ – Recurso Especial 2003/0050437-3, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 25/08/2003, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 15.09.2003 p. 266RNDJ vol. 47 p. 141RSTJ vol. 182 p. 113) – destaques acrescidos.

Na ementa acima, a questão é trazida de maneira bem mais ampla e patente, informando que a retenção de produtos como meio coercitivo para o pagamento de tributos é prática inconstitucional.

Por outro lado, a argumentação em favor pra prática poderia percorrer a questão da segurança jurídica e da necessidade de garantir o pagamento do tributo. Contudo, parece mais razoável que, existindo tributo e revelando-se presente

alguma razão que torne salutar a retenção do produto (como a inexistência de dados suficientes sobre o destinatário além de seu endereço), o contribuinte comparecesse à repartição alfandegária ou dos Correios e tomasse a guia de recolhimento, informando e comprovando qualquer dado omissos que pudesse trazer o receio do não pagamento.

A retenção, conforme é praticada no regime de tributação simplificada, ainda, cerceia a defesa do contribuinte, que não pode sequer verificar se o bem, considerando o transporte da repartição alfandegária até a estação dos correios, se encontra em condição idônea ou se é o produto correto.

Nesta mesma esteira, observa-se na nota de tributação simplificada (Anexo A) que é mantida a retenção no caso do pedido de reexame, em caso de arbitramento que o contribuinte julgue equívoco¹¹. Para tal pedido, há um requerimento administrativo (Anexo B). Dessa forma, o contribuinte deve aguardar o julgamento de seu pedido sem poder usufruir do produto, observando-se que o processo de revisão não é efetuado em todos os Estados membros da República brasileira, somente naqueles que possuem Serviço de Controle de Remessas Postais Internacionais (PR, RJ e SP), o que implica mais uma mora para o importador pessoa física que busque anular um arbitramento arbitrário, situação que tem se tornado comum no âmbito do Regime de Tributação Simplificada, como real medida velada de desincentivo e coação ao importador.

Como se verifica no Anexo B, durante o período de revisão há uma coação para o pagamento do tributo, como se observa na ciência que o requerente há de opor no requerimento, relativo ao pagamento de custos decorrentes da operação,

¹¹ Os arbitramentos, em que pese ao interesse de buscar evitar a evasão fiscal, que, conforme Alberto Xavier, não traz diferenças grandes no campo da tributação internacional (2007, p. 44), muitas vezes revelam claros excessos.

inclusive taxas de armazenagem postal da encomenda, caso haja vencimento do prazo de recolhimento.

Dessa forma, observado que o procedimento administrativo para a revisão do lançamento e para o próprio recebimento do bem é permeado de empecilhos, como a retenção e a necessidade de interpor pedido de revisão em unidade administrativa existente em poucos Estados membros, parece ser salutar a utilização da via judicial para a revisão do tributo ou liberação do bem, visto que é caminho mais acessível.

Por outro lado, pesquisa realizada nos repositórios de jurisprudência dos tribunais regionais federais e tribunais superiores não revelou nenhuma decisão sobre estas questões em relação ao regime de tributação simplificada, contudo entende-se perfeitamente aplicável a súmula nº 323 do STF para a liberação dos bens, bem como a repetição do indébito, tendo em vista ser um direito fundamental de todos o amplo acesso ao Poder Judiciário, nos termos do art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

3.5 IMPORTAÇÃO POR PESSOA FÍSICA E POR PESSOA JURÍDICA

Outra questão que merece breve consideração, no regime de tributação simplificada, é a eventual diferença entre o montante da obrigação tributária e o montante devido na importação em regime padrão.

Como vimos anteriormente, no RTS o imposto de importação incide sobre o valor do bem, frete e seguro em uma alíquota de 60%, não havendo incidência de imposto sobre produtos industrializados ou imposto sobre a circulação de bens. É necessário perquirir se esta simplificação beneficiou o pequeno contribuinte ou se serviu apenas para facilitar a atividade fiscalizatória e arrecadatória do Estado.

Por outro lado, a importação tradicional envolve o registro da declaração de importação (DI) no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), com fito de dar início ao processo de despacho aduaneiro.

Diferente do que ocorre com o RTS, na via tradicional há incidência de vários tributos, não apenas federais ou impostos. Vale perquirir, então, se a somatória material na via tradicional é superior ao montante devido naquele sistema simplificado e se as diferenças são justificáveis, se há critérios razoáveis para motivar a discriminação.

Inicialmente, vale ressaltar que no caminho padrão, um dos procedimentos iniciais é determinar o código NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) da mercadoria. Este código, como já referenciado anteriormente, determina a alíquota aplicável e também tem interesse estatístico. Ainda, informa a Receita Federal que “as vantagens advindas da correta classificação traduzem-se essencialmente na redução do Imposto de Importação, ou até mesmo em sua isenção, de acordo com os acordos comerciais vigentes.”¹².

Um segundo momento é o da determinação do valor aduaneiro, que é a base de cálculo do imposto de importação. Ele pode ser encontrado através de métodos previstos no Acordo de Valoração Aduaneira, ou AVA-GATT, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/94 e promulgado pelo Decreto Executivo nº 1.355/94. Conforme o precitado acordo, o método primordial de determinação do valor aduaneiro é o valor da transação. Caso não seja possível fazer uso desse método, há outros meios. Semelhante ao que ocorre com no RTS, o valor aduaneiro tende a ser o valor FOB acrescido de frete e seguro internacional, convertido em reais.

¹² Conforme dados do Sítio da Receita Federal do Brasil:
<<http://www4.receita.fazenda.gov.br/simulador/glossario.html>>, acesso em 05 de dezembro de 2012.

Sabendo o valor aduaneiro e o código NCM, busca-se a alíquota prevista na TEC (Tarifa Externa Comum), de forma a se calcular o valor do Imposto de Importação em si.

Outro tributo que incide é o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme sua tabela de incidência (TIPI), a qual é baseada na NCM, independentemente de onde se deu o processo de industrialização. De acordo com a Receita Federal, a cobrança de IPI nas importações “Justifica-se (...) em razão da necessidade de se promover a equalização dos custos dos produtos industrializados importados em relação aos de fabricação nacional.”¹³.

O montante de IPI devido é alcançado através da multiplicação da alíquota, que varia de 0 a 300%, pelo valor aduaneiro acrescido do montante do Imposto de Importação, de forma que o valor aduaneiro seja considerado duas vezes no cálculo. Eis a equação: $IPI = TIPI(\%) \times (\text{Valor Aduaneiro} + II)$, ou $IPI = TIPI(\%) * [\text{Valor Aduaneiro} + \text{Valor Aduaneiro} * NCM(\%)]$.

Vale observar que o valor pago de IPI na importação, por ser o tributo não cumulativo, poderá ser creditado em outras operações pelo importador, o que pode reduzir substancialmente o impacto econômico.

Também incidem: PIS importação com alíquota de 1,65% e COFINS Importação com alíquota de 7,6%, ambos não cumulativos, tendo como bases de cálculo a somatória do valor aduaneiro, do ICMS Importação, e do valor das próprias contribuições, através de cálculo por dentro.

A alíquota do ICMS que incide na importação tradicional varia de acordo com a legislação de cada Estado-membro, encontrando-se diferenciações de acordo com os produtos envolvidos, mas normalmente sendo de 17% ou 18% para produtos

¹³ Idem.

inespecíficos. É tributo não cumulativo e tem como base de cálculo a somatória do valor aduaneiro, do II, do IPI, do próprio ICMS, de quaisquer outros tributos incidentes na importação e de outras despesas aduaneiras.

Tendo em vista que certos tributos que incidem no tratamento tradicional têm alíquotas diferenciadas de acordo com o produto, uma comparação só poderia ser casuística. Desta forma, seguem algumas comparações entre importação tradicional e importação no RTS para certos bens, tendo em vista apenas as alíquotas, pois as bases de cálculo tendem a se igualar. Para encontrar o montante de tributos devidos, usa-se ferramenta digital disponibilizada pela própria Receita Federal¹⁴.

Produto (NCM)	Importação tradicional – Alíquota total aproximada	Regime de Tributação Simplificada
Barra/Tablete de chocolate não recheado (NCM 1806.32.10)	36% + ICMS	60%
Teclado musical sintetizador (NCM 9207.10.10)	20% + ICMS	60%
Guitarra elétrica e contrabaixos (NCM 9207.90.10)	28% + ICMS	
Camisa de algodão masculina (NCM 6205.20.00)	47% + ICMS	
Produtos de beleza e maquiagem em geral (NCM 3304.99.90)	60% + ICMS	
Relógios de pulso de metal comum elétricos com mostrador mecânico (NCM 9102.11.10)	53% + ICMS	
Consoles/máquinas de <i>videogame</i> , exceto NCM 9504.30 (NCM 9504.50.00)	90% + ICMS	

¹⁴ Cf. site on-line da Receita Federal: <<http://www4.receita.fazenda.gov.br/simulador/>>

Como se observa, há casos em que, considerados apenas os tributos, sem pensar nas compensações, créditos e operações posteriores, pode haver vantagem ou desvantagem para o contribuinte. Essa constatação inicial, contudo, não leva em conta a questão da não cumulatividade de quase todos os tributos incidentes na importação tradicional, o que traz uma clara vantagem a este modelo em face do RTS.

Diante destas constatações, percebe-se que, apesar dos deveres administrativos mais acentuados relacionados à importação tradicional, o RTS, em sua pretensa simplificação, não é necessariamente um modelo mais vantajoso ao contribuinte, tendo este que pagar mais em boa parte dos casos, mesmo se excluída a questão da não cumulatividade. Dessa forma, inexistindo critérios idôneos para legitimar o tratamento diverso, entende-se que há uma inconstitucional quebra de isonomia. Com efeito, a materialidade do objeto do tributo, a importação em si, é a mesma, existindo diferença apenas na qualidade do importador, o que não nos parece ser critério suficiente para distanciar tanto os tratamentos dispensados.

4 CONCLUSÕES

Ultrapassadas as noções introdutórias e o desenvolvimento do trabalho, onde se delinearão traços gerais e característicos do imposto de importação no Direito brasileiro, com a visualização da regra matriz de incidência tributária daquele tributo, passou-se ao estudo do regime de tributação simplificada.

É na análise e sistematização desse regime que residiu o foco e interesse primordial do presente trabalho, com fito de verificar se aquele conjunto de leis, portarias, instruções normativas e práticas administrativas relacionadas guardava adequação ao regime constitucional e tributário brasileiro.

A primeira controvérsia que foi abordada refere-se ao princípio da legalidade. Verificou-se que o RTS é um regime que tem embasamento legal bastante parco, lacônico, de forma que a sua eficácia prática é embasada por atos infralegais como portarias e instruções normativas, conforme verificado no tópico relacionado. O cotejo desses atos infranormativos com o Decreto-Lei nº 1.804, de fato, revela um desrespeito às fronteiras daquela Lei. Exemplos já estudados revelam a redução infralegal de hipótese de exclusão, atribuição de requisitos não previstos na lei específica para gozo de isenção, deformação da base de cálculo etc. A primeira conclusão a que se chega é que há ferimento do princípio da legalidade, na medida em que várias questões que deveriam ser reguladas por lei em sentido formal são reguladas por atos infralegais, com o agravante de o serem em desfavor do contribuinte.

Segunda questão levantada revelou ser mais tortuosa. Trata-se da verificação do efeito de confisco.

Através das noções iniciais, tomou-se a lição de vários doutrinadores que davam conhecimento à vedação de cobrança de tributo com efeitos confiscatórios,

mas, por fim, percebeu-se tratar-se de princípio de uso secundário na prática judicial e até mesmo pouco investigado pela doutrina.

Uma conclusão inicial que não demanda maior intelecção se revelou: o tributo é uma realidade que limita a propriedade, mas com o escopo de protegê-la. Ao fugir destas raias, destruindo a propriedade, padecerá de vícios de inconstitucionalidade pelo efeito confiscatório, bem como pela ausência de razoabilidade e proporcionalidade.

Contudo, é adentrando o campo da extrafiscalidade, de tributos como o imposto de importação, que se verifica que a questão torna-se menos pacífica nas vozes doutrinárias.

A posição conservadora impõe a tais tributos um verdadeiro regime de exceção em face aos princípios constitucionais tributários.

Por outro lado, é através de vozes como as de Marcel Davidman Papadopol, Fabio Brun Goldschmidt e Kiyoshi Harada que alcançamos uma posição mais constitucional e menos dogmática, ora adotada. Neste entendimento, guiado precipuamente por uma hermenêutica constitucional mais crítica, a extrafiscalidade por si só não autoriza um regime absoluto de exceção. Esta, quando existente, há de se aplicar em consonância com os princípios constitucionais, de forma que ainda importante é a vedação ao não confisco, se houver presente o intuito anômalo do tributo de aniquilar, penalizar, destruir os direitos do contribuinte.

No âmbito dos impostos aduaneiros, a indagação torna-se mais tortuosa ainda, porém a conclusão é no sentido de que há de se fazer um juízo crítico sobre a o manuseio de tais tributos a fim de se respeitarem os princípios constitucionais e tributários, os quais, *a priori*, não se encontram excepcionados, continuando sendo aplicáveis, aí incluída a vedação à cobrança de tributo com efeitos confiscatórios.

Especificamente no RTS, em que pese à ausência de mecanismos objetivos de se verificar um efeito confiscatório, entende-se neste trabalho que este efeito existe na atual sistemática, tendo em vista, por exemplo, o indiscriminado percentual aplicado na alíquota atual (60%), a abrangência da base de cálculo do imposto e as disparidades em relação ao modelo de importação tradicional. Remontando às conclusões anteriores, por outro lado, sabe-se que o entendimento majoritário hoje é conservador neste tocante, aceitando sem maiores ressalvas a utilização de alíquotas elevadas para fins regulatórios.

Acerca da questão da retenção efetuada no RTS, concluiu-se que a prática seria inconstitucional, por se traduzir em meio coercitivo para o pagamento do tributo, analogamente ao previsto na Súmula nº 323, do STF.

Ainda, fez-se análise sobre eventuais diferenças entre a tributação no regime padrão de importação e no RTS, o que revelou que pode haver discrepâncias significativas no montante devido, considerado principalmente que no modelo tradicional boa parte da tributação é veiculada por tributos não cumulativos. Considerados apenas os tributos, ainda há diferenças notáveis em desfavor do contribuinte na maioria dos casos.

Por fim, tendo em vista todas as conclusões supra, entende-se que a análise do imposto de importação sob regime de tributação simplificada, na sistemática hoje existente, revela um quadro de inconstitucionalidade em detrimento do contribuinte pequeno importador pessoa física. Tal situação traduz-se em movimento que vai de encontro com a evolução do *e-commerce* internacional, sendo ainda agravada pela ausência de atenção doutrinária e jurisprudencial ao tema.

É a partir de tais constatações que o presente trabalho, ora em seu deslinde, busca ressaltar a existência de tais ferimentos ao Texto Magno e a seus princípios,

revelando a necessidade de se adequarem à Constituição Federal as leis, atos infranormativos e práticas administrativas relacionadas ao RTS.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5ª ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARBOSA, Ruy. **Curso de direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

BARBOSA, Alexandre. **Cuidado, a internet está viva!: Os incríveis cenários para o futuro desse fenômeno**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Terceiro Nome, Mostarda Editora, 2005.

BASU, Subhajit. **Global perspectives on e-commerce taxation law**. Hampshire: Ashgate Publishing Limited, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ªed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRANDÃO, Renata Figueirêdo. **Vedação ao tributo com efeito de confisco**. Salvador: Universidade Federal da Bahia, 2007. 163 p. Dissertação - Programa de Pós-Graduação em Direito, 2007.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

CASTRO, Aldemario Araújo. Repercussões da globalização na tributação brasileira. **Elementos Atuais de Direito Tributário - Estudos e Conferências**, Curitiba: Juruá, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito tributário constitucional**. Rio de Janeiro:Forense Universitária, 1993.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Forense, 1993.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico universitário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA, Carolina Assed. **Os impactos da prática de dumping no comércio internacional**. *Revista Eletrônica da Faculdade de Direito da PUC-SP*, São Paulo, v.

2, 2009. Disponível em <<http://revistas.pucsp.br/index.php/red/article/view/1717>>, acesso em 11 de agosto de 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 21ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3ª Ed. Curitiba: Juruá, 2007.

HARADA, Kiyoshi; HARADA, Marcelo Kiyoshi. **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Rideel, 2012.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário e financeiro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MANECO, Paulo Victor Alves. **Princípio do não confisco tributário**. Fortaleza, CE, 2011. 52 f. TCC (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará. Faculdade de Direito, Fortaleza (CE), 2011. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000009/00000930.pdf>>. Acesso em: 7 de janeiro de 2012.

MARQUES, Renata Ribeiro. Aspectos do comércio eletrônico aplicados ao Direito Brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 52, 1 nov. 2001. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2467>>. Acesso em: 7 jan. 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: Análise Semiótica**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009. 319 p. Tese - Curso de Pós-Graduação em Direito da USP, 2009.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2009. 130 p. Dissertação - Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado em Direito, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

WULF, Luc de; SOKOL, José B. **Customs modernization handbook**. Washington: The World Bank, 2004.

ANEXO A – NOTA DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil
Inspetoria da Receita Federal em Curitiba
SERPI - Setor de Remessa Postal Internacional

REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA
NOTA DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA (NTS)

Número da NTS:CE32 -019.952/12

Nome ou Razão Social: _____	Caixa Postal: _____	Agência dos Correios 60150970 AC ALDEOTA
Endereço: _____		
Cidade: FORTALEZA - CE - Cep: _____		

ESPECIFICAÇÃO DA REMESSA POSTAL

Modo de Transporte	Categoria Postal	Quantidade	Peso	País de Origem
1 - Aéreo	1 - Petit Parquet	1	-	SUECIA

NÚMEROS DE CONTROLE POSTAL

RD024270625SE

CLASSIFICAÇÃO E TRIBUTAÇÃO

Fato Gerador	Vencimento	MOEDA DO BEM	Taxa de Câmbio	MOEDA DO FRETE	Taxa de Câmbio	
30/10/2012	29/11/2012	REAL/BRASIL	1.0000000	REAL/BRASIL	1.0000000	
Classificação	Descrição dos Bens	Valor do Bem	Frete	Val.Tributável	Aliquota	Imp.Import
1	COSMÉTICO * VERIFICAÇÃO NÃO INVASIVA	146.00	0.00	R\$146.00	60%	R\$87,60

Total a recolher: R\$87,60

Total a recolher (por extenso): oitenta e sete reais e sessenta centavos

EXIGÊNCIAS

1. A entrega dos bens, constantes nesta Nota, ao destinatário, só será efetuada após o recolhimento do Tributo.
2. Após o VENCIMENTO acima indicado, o Tributo e seus acréscimos SOMENTE PODERÃO SER RECOLHIDOS POR DARF, o qual deverá ser solicitado pelo contribuinte junto à Agência da ECT.
3. EM NENHUMA HIPÓTESE, ESTE DOCUMENTO PODERÁ LEGALIZAR A UTILIZAÇÃO DOS BENS NELE RELACIONADOS PARA FINS COMERCIAIS.

CARIMBO / ASSINATURA AFRF

A.T.Mizuta / 13725203

1. Os valores que servem para o lançamento do tributo são obtidos na tabela FOB de produtos estrangeiros. Não constando o bem da referida tabela, catálogos, listas de preços, o valor será calculado a partir do preço de produtos similares ou pelo valor declarado pelo remetente. A alíquota do imposto é aplicada sobre o valor FOB do bem, acrescido dos custos de transporte e seguros. Estes acréscimos não serão computados quando já estiverem incluídos no preço de aquisição ou forem suportados pelo remetente, desde que comprovado. (IN SRF No 96/99)
2. Se V.S.a discordar do valor arbitrado e dispõe de comprovante idôneo de preço, poderá ANTES DE EFETUAR O PAGAMENTO, solicitar REEXAME DO LANÇAMENTO, devendo solicitar na Agência Postal o formulário PEDIDO DE REEXAME, o qual deverá ser entregue na mesma agência, até a data de vencimento do débito, acompanhada da documentação que possuir.
3. No caso de seu PEDIDO DE REEXAME ser infundado, alertamos que após o vencimento do débito, este estará sujeito à cobrança de acréscimos legais.
4. V.S.a poderá solicitar que aos bens seja dado o tratamento de BAGAGEM, se for o caso.



8564000000 1 87600039446 3 02012112906 6 32019952120 6

EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS		COMPROVANTE NÚMERO CE32 -019.952/12	
Carimbo Unidade ECT 	Código da Unidade	Data	Funcionário da ECT / Matrícula
INSTRUÇÕES PARA RECEBIMENTO Até o VencimentoR\$87,60 Após o vencimento, recebimento somente através de DARF			
Código da Receita: 0086 Número de Referência: 09152008			
1a. via - Contribuinte (Assinada) 2a. via - Balancete Unidade		AUTENTICAÇÃO MECÂNICA	

ANEXO B – FORMULÁRIO DE REVISÃO DE TRIBUTO

Formulário para Revisão de Tributo, Verificação de conteúdo, Recusa de Retirada ou outros.

REQUERIMENTO

ILMO Senhor
Auditor Fiscal da Receita Federal SERPI/IRF

Eu, _____, residente à
_____, portador da Cédula de
Identidade nº _____.

Venho por meio desta, requerer a V.Sª.

- Revisão do valor tributado
 Verificação de conteúdo
 Recusa do objeto

Outros _____

Referente a NTS (Nota de Tributação Simplificada) nº _____ / _____, em função do seguinte motivo:

Para tanto, anexo os seguintes documentos para justificar o meu requerimento de revisão do tributo:

- 1) _____
 2) _____
 3) _____
 4) _____

Estou ciente que arcarei com os custos decorrentes de tal operação, inclusive das taxas de armazenagem postal da encomenda nº _____ caso haja vencimento do prazo de recolhimento.

Data: ____/____/____

 Nome e assinatura do destinatário ou representante Legal

Prezado Cliente: Informamos que seu pedido será avaliado pela RECEITA FEDERAL e a resposta deverá ocorrer dentro do prazo estimado de 15 (Quinze) a 30 (Trinta) dias.

Grato.

EBCT.

CARIMBO DA UNIDADE

