



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

DANIELLE REJANE FARIAS CORDEIRO

**LIMITES DA COMPETÊNCIA REGULAMENTAR TRIBUTÁRIA: CASO DO
REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO**

FORTALEZA

2023

DANIELLE REJANE FARIAS CORDEIRO

LIMITES DA COMPETÊNCIA REGULAMENTAR TRIBUTÁRIA: CASO DO REGIME
DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

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

2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

C8181 Cordeiro, Danielle Rejane Farias.
LIMITES DA COMPETÊNCIA REGULAMENTAR TRIBUTÁRIA: CASO DO REGIME DE
TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO / Danielle Rejane Farias Cordeiro. –
2023.
55 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,
Curso de Direito, Fortaleza, 2023.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo .

1. Competência regulamentar tributária. 2. Limites. 3. Imposto de Importação. 4. Regime de Tributação
Simplificada. 5. Isenção tributária. I. Título.

CDD 340

DANIELLE REJANE FARIAS CORDEIRO

LIMITES DA COMPETÊNCIA REGULAMENTAR TRIBUTÁRIA: CASO DO REGIME
DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

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 05/12/2023

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)

Mestrando Rodrigo Damasceno Leitão
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

À minha família.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo pela orientação deste trabalho e pelas maravilhosas aulas de Processo Tributário, onde uma observação sua alargou o meu horizonte sobre a competência regulamentar tributária e me motivou a analisar tal tema nesta monografia.

Aos meus pais, José Salvador e Vlândia Rejane, por todo o apoio dado. Obrigada por sempre contribuírem para a minha felicidade, no máximo que vocês podem.

À minha família como um todo. Tive muita sorte de crescer cercada por vários tios e primos que sempre torceram pelo meu sucesso e sou muito grata por ter todos vocês em minha vida.

Aos meus amigos, incluídos aqui aqueles que carrego comigo desde o Colégio Christus e os que ganhei na época da faculdade. Vocês tornam a minha vida muito mais leve e divertida.

Aos projetos de extensão que participei ao longo da minha graduação, sendo eles a EJUDI, o CEDIC e a Liga de Arbitragem, por terem me mostrado que a faculdade é um universo além das cadeiras.

À Procuradoria da Fazenda Nacional/CE pela experiência de mais de um ano como estagiária. Em especial, destaco a Dra. Abigail, minha supervisora na época em que eu atuava no setor da Defesa nos Juizados Especiais onde pude entrar em contato pela primeira vez com o tema deste TCC.

Por fim, a Deus e à sua Igreja que me chamam sempre com seus laços de amor das mais diversas maneiras, em especial por meio da Paróquia de Santa Luzia, do Centro Mar Alto e do Caminho Neocatecumenal: *verba vitae aeternae habes*.

“Onde se estabelecem, alteram ou extinguem direitos, não há regulamentos - há abuso de poder regulamentar, invasão de competência legislativa.” (Pontes de Miranda, 1967, p. 311).

RESUMO

A competência regulamentar tem como finalidade propiciar a fiel execução das leis. Todavia, os seus limites precisam ser bem definidos para que não haja ingerência do Poder Executivo na competência legislativa. Para esclarecer os limites de tal competência, será analisado o caso do Regime de Tributação Simplificada (RTS) do Imposto de Importação criado pelo Decreto-Lei nº 1.804/1980 e atualmente regulamentado pela Portaria MF nº 159/1999 e pela Instrução Normativa RFB nº 1.737/2017, que ganhou importância com o aumento do comércio internacional nos últimos anos. Tal exame envolverá quatro pontos do RTS: o valor do limite para isenção tributária dentro do RTS, a exigência quanto ao remetente ser pessoa física para o gozo de isenção, a ampliação do RTS para encomendas aéreas e a existência de um limite de valor para enquadramento no RTS. Diante disso, por meio de uma pesquisa bibliográfica, analisar-se-á a correta interpretação do Decreto-Lei nº 1.804/1980 à luz da sua recepção pela CF/88, que impede a inovação normativa por meio de instrumentos infralegais, e como a jurisprudência brasileira vem tratando tal questão. Também haverá considerações sobre os projetos de lei em tramitação que versam sobre o Decreto-Lei nº 1.804/1980, sendo eles os de nº 3.498/2023, 1.623/2023 e 2.339/2022. Por fim, concluir-se-á que, apesar de a concessão de isenção tributária para remessas internacionais até cem dólares e a inclusão das encomendas aéreas no RTS não serem inovações normativas à luz da interpretação conforme a constituição do Decreto-Lei nº 1.804/1980, é salutar a edição de lei que verse sobre os quatro pontos analisados para garantir a segurança jurídica do contribuinte e solucionar por meio de processo legislativo conflitos de interesse existentes entre os importadores e a indústria nacional.

Palavras-chave: Competência regulamentar tributária. Limites. Imposto de Importação. Regime de Tributação Simplificada. RTS. Isenção tributária.

ABSTRACT

Regulatory competence is to ensure the faithful execution of laws. However, its limits need to be well defined so that the Executive Power does not interfere with legislative competence. Thus, to clarify the limits of this competence, this work will analyze the case of the Simplified Taxation Regime (STR) of the import tax, created by Decree-Law n°. 1,804/1980 and currently regulated by Ordinance MF n°. 159/1999 and Normative Instruction RFB n° 1,737/2017, which has gained importance with the increase of the international trade in recent years. This examination will involve four points of the STR: the limit value for tax exemption within the STR, the requirement for the sender to be an individual in order to enjoy exemption, the extension of the STR to air parcels and the existence of a limit value for inclusion in the STR. In view of this, through a bibliographic research, the correct interpretation of Decree-Law n°. 1.804/1980 will be analyzed in the light of its reception by the CF/88, which prevents normative innovation through infralegal instruments, and how Brazilian case law has dealt with this issue. Finally, there will also be considerations on the draft bills that deal with Decree-Law n°. 1,804/1980, which are the following 3,498/2023, 1,623/2023 e 2,339/2022. Finally, it will be concluded that, although the granting of a tax exemption for international shipments of up to one hundred dollars and the inclusion of air parcels in the STR are not normative innovations in the light of the interpretation of Decree-Law N°. 1,804 in accordance with the constitution, it is salutary to issue a law that deals with the four points analyzed in order to guarantee legal certainty for taxpayers and resolve conflicts of interest between importers and the domestic industry through the legislative process.

Keywords: Regulatory competence in taxation. Limits. Import Tax. Simplified Taxation Regime. STR. Tax exemption

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
MC	Medida Cautelar
MP	Medida Provisória
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RTS	Regime de Tributação Simplificada
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TNU	Turma Nacional de Uniformização

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	CONCEITOS PRELIMINARES	14
2.1	Imposto de Importação	14
2.2	Isenções tributárias	16
2.3	Competência regulamentar	20
2.3.1	<i>Competência regulamentar tributária</i>	23
3	NORMAS DO RTS NO ÂMBITO LEGAL E INFRALEGAL	26
3.1	Decreto-Lei nº 1.804/1980	27
3.2	Portaria MF nº156/1999	29
3.3	Instruções Normativas SRF nº 96/1999 e RFB nº 1.737/2017	32
4.	JURISPRUDÊNCIA	34
4.1	Tema 127 – TNU	34
4.1.1	<i>Reação da Fazenda Nacional</i>	37
4.2	REsp nº 1.736.335/SC – Segunda Turma do STJ	39
5	O RTS À LUZ DOS LIMITES DA COMPETÊNCIA REGULAMENTAR	41
5.1	Efetivação de obrigação prevista em lei	42
5.1.1	<i>Ampliação do RTS para encomendas aéreas internacionais</i>	43
5.1.2	<i>Limite da isenção tributária no RTS</i>	44
5.2	Inovações normativas	46
5.2.1	<i>Limite para enquadramento no RTS</i>	47
5.2.2	<i>Exigência quanto ao remetente para gozo de isenção</i>	48
6	CONCLUSÃO	51
	REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

Hoje, encontra-se em tramitação na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 3.498/2023 cuja ementa declara como objetivos aumentar o limite de isenção das remessas internacionais de cinquenta para cem dólares e “aumentar o valor máximo das remessas expressas de USD 3.000,00 para USD 5.000,00.”¹ para fins de enquadramento no Regime de Tributação Simplificada (RTS) do Imposto de Importação.

Todavia, considerando o texto do Decreto-Lei nº 1.804/1980, com a redação dada pela Lei nº 8.382/1991, percebe-se logo três aparentes incoerências:

(a) se o art. 2º de tal texto legal estabelece que cabe ao Ministério da Fazenda, correspondente ao atual Ministério da Economia, “dispor sobre a isenção do Imposto de Importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, quando destinados a pessoa físicas”, qual seria a necessidade de uma nova lei para aumentar o limite de isenção para cem dólares?

(b) o § 3º do Decreto-Lei nº 1.804/1980, que falava sobre o limite de valor para enquadramento no RTS ser quinhentos dólares, foi revogado pela Lei nº 9.001/1995, que não criou um novo teto, então que limite seria esse de três mil dólares que estaria sendo aumentado para cinco mil dólares?

(c) as remessas expressas, nomenclatura atual para as encomendas aéreas que é citada expressamente na ementa, não são objeto explícito de enquadramento no RTS, segundo o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.804/1980, então por que a ementa do Projeto de Lei nº 3.498/2023 já fala sobre aumentar o valor máximo das remessas expressas enquadradas no RTS?

O aparente paradoxo é a materialização da importância de delimitar bem o conceito de competência regulamentar, especialmente em matéria tributária, visto que as três questões acima foram criadas devido a disposições feitas em instrumentos infralegais, sendo a análise dos limites de tal competência o objeto da presente monografia, sob o recorte do caso relativo à regulamentação do RTS, considerando que a suposta incoerência normativa ocorre devido a uma divergência de disciplina entre os dispositivos legais e infralegais.

¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3.498/2023**. Altera o Decreto Lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980, para aumentar o valor de minimis na importação de USD 50,00 para USD 100,00, reduzir a alíquota do imposto de importação de 60% para 20% e aumentar o valor máximo das remessas expressas de USD 3.000,00 para USD 5.000,00. Brasília: Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2299031&filename=PL%203498/2023. Acesso em: 27 nov 2023.

Assim, o presente trabalho examinará se a configuração atual do RTS está de acordo com a competência regulamentar delimitada nos moldes da CF/88, com base em uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, sendo tal análise importante porque a competência regulamentar não é utilizada apenas no Direito Tributário, mas em todos os outros ramos em que há regulamentação estatal no âmbito infralegal.

Para isso, serão analisados no Capítulo 2 três conceitos-chave para a presente discussão, os de Imposto de Importação, isenção tributária e competência regulamentar, com base em pesquisa bibliográfica.

Posteriormente, no Capítulo 3, haverá a análise da Portaria MF nº 156 de 24 de junho de 1999, e da Instrução Normativa SRF nº 96 de 4 de agosto de 1999, estando esta última revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.737 de 15 de setembro de 2017, que regulam o Decreto-Lei nº 1.804/1980; uma vez que, sob a alegação do uso do poder regulamentar do Poder Executivo, tais instrumentos infralegais restringiram o valor da isenção de remessas internacionais para até cinquenta dólares americanos e criaram a exigência de que, além de ser necessário o destinatário ser pessoa física, o remetente também precisa sê-lo.

Menciona-se que esses dois pontos acima tiveram sua legalidade questionada nos tribunais pátrios, especialmente com a popularização do comércio online internacional que ocorreu devido à expansão da globalização. Ademais, tais instrumentos infralegais também trouxeram a ampliação do RTS para encomendas aéreas e a existência de um limite para enquadramento no RTS, pontos que não estão sendo questionados no Poder Judiciário, mas que possuem uma legalidade duvidosa, uma vez analisados.

Desse modo, além dos dispositivos legais e infralegais, no Capítulo 4 haverá uma análise da atual posição da TNU, que já firmou entendimento sobre a questão do limite de valor e das condições para gozo da isenção tributária do RTS em seu Tema 127, e da posição que o STJ sinaliza que adotará, baseando-se no julgado existente da sua segunda turma sobre o tema, a fim de examinar a legalidade dos referidos instrumentos infralegais e a recepção do Decreto-Lei nº 1.804/1980 pela CF/88.

Por fim, no Capítulo 5, os quatro pontos do RTS cuja legalidade é questionada serão analisados à luz das considerações feitas nos capítulos anteriores para que haja um real entendimento da sua compatibilidade com a CF/88, sendo feitas considerações sobre os projetos de lei em tramitação na Câmara dos Deputados que versam sobre o Decreto-Lei nº 1.804/1980, sendo eles os de nº 3.498/2023, 1.623/2023 e 2.339/2022.

2 CONCEITOS PRELIMINARES

O presente trabalho se propõe a analisar os limites da competência regulamentar tributária no que tange a quatro aspectos do RTS do Imposto de Importação, sendo duas delas regulamentações da norma isentiva que o RTS traz referentes ao limite do valor das remessas internacionais e à restrição quanto à pessoa do remetente para o gozo da isenção, e as outras duas regulamentações referentes à criação de limite para enquadramento no RTS e à ampliação do RTS para alcançar as encomendas aéreas.

Assim, antes de iniciarmos propriamente a análise, é necessário apresentar conceitos de pontos essenciais para a compreensão dos capítulos seguintes, sendo eles, os de Imposto de Importação, de isenção tributária e de competência regulamentar.

Tal conceituação é elementar, pois sem ela haveria empecilhos em estabelecer bases para analisar sem vieses os dispositivos que normatizam e regulam tal matéria, dificultando também analisar os diferentes posicionamentos dos magistrados expressos nos julgados, visto que as divergências que eles apresentam são decorrentes exatamente da utilização de conceitos diferentes dos três termos a seguir analisados.

2.1 Imposto de Importação

A CF/88 atribuiu à União Federal a competência para instituir imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, em seu art. 153, inciso I. Tal imposto se encontra intrinsecamente ligado com o comércio exterior e possui como principal função o estímulo ou desestímulo de importações, visando a salvaguardar a indústria nacional², visto que o aumento de tal tributo impacta diretamente no custo para importar produtos e assim manter a competitividade dos produtos brasileiros no mercado nacional.

Assim, percebe-se que sua principal característica é a sua extrafiscalidade, que é o estímulo de um comportamento específico por parte do contribuinte, nesse caso, o aumento ou diminuição de produtos importados à venda no Brasil.

Inicialmente, é necessário explicitar que o Imposto de Importação não está sujeito ao princípio de legalidade estrita onde somente o Poder Legislativo pode versar sobre ele, visto que o § 1º do art. 153, inciso I da CF/88 faculta ao Poder Executivo alterar as suas alíquotas, uma vez atendidos as condições e os limites estabelecidos em lei. Ou seja, a lei apenas deve

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 12 ed. Barueri: Atlas, 2022. p. 279.

fixar patamares máximas e mínimos e estabelecer as condições na quais o Poder Executivo pode alterá-las.

Ressalta-se que a ingerência do Poder Executivo no Imposto de Importação antecede a CF/88, uma vez que o CTN em seu art. 21 já previa a faculdade de alterar tais alíquotas ao Poder Executivo, acrescida da alteração das bases de cálculo do imposto.

Tal aparente violação ao princípio da separação dos poderes, base do princípio da legalidade que impede a hipertrofia do Poder Executivo, acontece devido à importância desse imposto nas relações comerciais entre os países, cujas finalidades podem flutuar rapidamente, o que pode ser visto na redação do mencionado art. 21, “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.”

Também é mister explicitar que o Imposto de Importação é uma exceção, prevista no art. 150, § 1º, da CF/88, ao princípio da anterioridade, visto que as alterações neste tributo vigorarão de maneira automática, sem ser necessário esperar o próximo exercício financeiro, nem a noventena, como é conhecido o prazo de 90 dias entre a publicação de uma norma tributária e sua vigência, previsões que constam no art. 150, inciso II, item b e c da CF/88.

Ademais, o art. 19 do CTN estabelece que o fato gerador para tal imposto é a entrada de produto estrangeiro no território nacional. Todavia, em função do Decreto-Lei nº 37/1966, a jurisprudência pátria se consolidou no sentido de que o fato gerador só é consumado no momento do desembaraço aduaneiro dos bens importados.³

Quanto à alíquota, ela pode ser específica - considerando uma unidade de medida não monetária para valorar os bens, como metro ou quilo, - ou *ad valorem* - correspondendo a um percentual do valor monetário do produto importado - podendo elas variar de acordo com o tipo de produto que está sendo importado, em razão da extrafiscalidade.⁴

Em adendo, esclarece-se que, devido à participação do Brasil no Mercosul, tais alíquotas precisam ser correspondente às adotadas pelos outros países signatários do referido tratado. Isso tem como objetivo evitar que um país externo consiga exportar seus produtos para um membro do bloco que tenha alíquotas de importação menores e, assim, usufruir de todos os mercados do bloco.⁵

³ *Ibid.* p. 280

⁴ *Ibid.* p. 280

⁵ *Ibid.* p. 281

Regressando à análise dos elementos do Imposto de Importação, a base de cálculo será definida de acordo com qual inciso do art. 20 do CTN for configurado. Caso tenha uma alíquota específica (inciso I), a base será a medida adotada pela lei tributária. Caso a alíquota seja *ad valorem* (inciso II), a base será o preço que o produto ou seu similar alcançaria quando chegasse a hora da importação, em uma alienação em livre concorrência para entrega no complexo portuário ou no lugar de entrada do produto no País. Por fim, caso fosse um produto apreendido ou abandonado, a base de cálculo seria o preço de arrematação pelo qual o bem foi leiloadado (inciso III).

Quanto aos sujeitos da obrigação tributária, conforme o art. 119 do CTN, o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o tributo. Assim, no caso do Imposto de Importação, o sujeito ativo seria a União Federal, devido ao art. 153, inciso I, da CF/88.

Já o sujeito passivo, segundo o art. 121, caput, do CTN é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. No caso do pagamento do Imposto de Importação, que é a obrigação principal, o sujeito passivo pode ser, pelo inciso I, o contribuinte que praticou o fato gerador ou, pelo inciso II, o responsável que, não sendo contribuinte, tem a responsabilidade decorrente de lei.

Ademais, o art. 22 do CTN esclarece que o contribuinte pode ser (1) o importador ou quem a ele a lei equiparar ou (2) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, uma vez leiloados, correspondendo respectivamente aos incisos I e II do referido artigo.

Desse modo, foram analisados elementos gerais o Imposto de Importação, que posteriormente foi objeto de um regime tributário simplificado (RTS), visando à facilitação da arrecadação tributária. Por fim, especifica-se que há ainda outros dois regimes de Imposto de Importação, o regime de tributação especial (RTE) e o regime comum⁶, que não perfazem o objeto do presente trabalho.

2.2 Isenções tributárias

Primeiramente, é necessário conceituar a isenção como uma espécie de exclusão de crédito tributário. Nesse sentido, é o próprio CTN que a classifica como tal no seu art. 175, inciso I, sendo que, segundo o seu parágrafo único, a isenção não desobriga o cumprimento das

⁶ BRASIL. **Assuntos. Aduana e Comércio Exterior. Manuais Aduaneiros. Encomendas internacionais. Tópicos. Tributação.** Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/remessas-postal-e-expressa/topicos/tributacao>. Acesso em: 09 nov 2023.

obrigações acessórias vinculadas à obrigação principal cujo crédito foi excluído, ou dela decorre.

Ademais, quanto se trata de isenção tributária, é mister explicitar que há uma legalidade especial - mais estrita ainda que a genérica previsão do art. 5º, inciso II, da CF/88, segundo a qual ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão decorrente de lei, - prevista no art. 150, § 6º, da CF/88 que dispõe o seguinte:

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

Ressalta-se que o CTN não faz a mesma exigência da CF/88 quanto à necessidade de a lei isentiva regular exclusivamente isenções ou o tributo referente, dispondo simplesmente:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Ademais, o art. 176 acima é um complemento do art. 97, inciso VI do CTN, segundo o qual somente lei poderá estabelecer as situações em que podem ocorrer exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, além da dispensa ou redução de penalidades.

Nesse sentido, cabe esclarecer que a isenção tributária é um tema amplamente debatido na doutrina, sendo três as principais hipóteses sobre a sua natureza atualmente discutidas pela doutrina brasileira.⁷

Na primeira delas, a isenção seria uma dispensa legal do pagamento do tributo, como uma forma de favor dado pela lei; uma vez que, ocorrendo a consumação do seu fato gerador e a incidência da norma, houve a formação da obrigação tributária, mas o legislador dispensa o pagamento do tributo⁸. Tal posição era defendida por Rubens Gomes de Sousa e pressupõe a incidência da norma tributária, afinal só poderia se dispensar o pagamento de um tributo efetivamente devido.

⁷ CHISTÉ, Igor Lubiana. **Competência regulamentar tributária**. 2018. 217 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/21675>. Acesso em: 9 nov 2023. p. 87

⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 97. Apud OLIVEIRA, Diogo Ricardo Goes. **Isenção do Imposto sobre a importação dos bens contidos em remessas de valor de até cem dólares norte-americanos quando destinados a pessoas físicas**. Direito Federal: Revista da AJUFE, São Paulo, v. 28, n. 95, jul./dez. 2015. p 539/550.

Na segunda, a isenção seria uma hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada. Ou seja, a regra isentiva estabelece que em certas situações não ocorrerá a incidência do tributo, quer porque tal regra retirou algum elemento da hipótese de incidência, quer porque regula de forma mais pormenorizada o fato abstrato, impossibilitando a formação da relação jurídico-tributária.⁹ Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker, representante dessa segunda corrente, afirmava que a regra isentiva incidia para que a regra de tributação não incidisse, sendo aquela a fórmula negativa desta.¹⁰

Já terceira corrente, chefiada por Paulo de Barros Carvalho, defende que a isenção seria uma regra de estrutura que mutilaria um ou mais critérios da regra-matriz de incidência tributária, reduzindo o seu âmbito de abrangência¹¹. Nesse sentido, a norma isentiva seria classificada como norma de estrutura - que dispõe sobre a elaboração de outras normas, regulando as suas relações, podendo chegar a prever a retirada de uma norma do sistema normativo-, e não uma norma de conduta - que regula em si a relação jurídica decorrente dos comportamentos individuais.¹²

Considerar-se-á para fins do presente trabalho o terceiro conceito, visto que ele é mais coerente com a ideia de que o sistema jurídico possui normas de aplicação simultânea, e não cronológica, não sendo possível afirmar que a norma isentiva ou a de incidência seria aplicada primeiro.¹³

Nesse caso, considerando a terceira corrente, a regra isentiva poderia atingir tanto o antecedente da norma tributária - relativo ao critério material, espacial ou temporal -, ou o seu consequente, - relativo ao critério pessoal ou quantitativo¹⁴. Nesse sentido:

Pode a norma de isenção atingir o antecedente normativo, minorando o âmbito de definição do critério material por meio da exclusão de uma das significações do verbo ou de alguma circunstância do complemento verbal; pode reduzir o alcance dos critérios espacial ou temporal. No consequente normativo, a norma isentiva é capaz de alterar o critério pessoal por conduto da limitação dos sujeitos ativo ou passivo; no critério quantitativo, pela via da exclusão da base de cálculo ou da alíquota, mesclado com outra redução de significado do critério espacial, temporal, material ou pessoal, já que a redução a zero pura e simples dos elementos do critério quantitativo equivaleria a tornar a norma inoperante, revogando-a.¹⁵

⁹ OLIVEIRA, Diogo Ricardo Goes. *op. cit.* p. 542

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 327.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 450.

¹² *Ibid.* p. 449

¹³ OLIVEIRA, Diogo Ricardo Goes. *op. cit.* p. 542

¹⁴ CHISTÉ, Igor Lubiana. *op. cit.* p. 87

¹⁵ OLIVEIRA, Diogo Ricardo Goes. *op. cit.* p. 543

Ademais, explicita-se que, como uma regra jurídica tributária, a isenção deve observar o princípio da legalidade tributária, ou seja, considerando o princípio da legalidade, só pode ser instituída mediante processo legislativo previsto pela constituição¹⁶.

Nesse sentido, a CF/88, em seu art. 59, incisos I a VII, estabelece quais são os instrumentos frutos do processo legislativo: emendas à constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos ou resoluções. Ressalta-se que há quem defenda que o sistema constitucional brasileiro permite que isenções sejam concedidas apenas mediante lei ordinária, lei complementar, tratado internacional devidamente aprovado, ratificado e promulgado, e decreto legislativo estadual ou do Distrito Federal, em matéria de ICMS¹⁷.

Considerando o caso concreto do Imposto de Importação regido pelo Decreto-Lei nº 1.804/1980 que será analisado, esclarece-se que normas editadas sob a égide da constituição anterior, caso sejam recepcionadas pela CF/88 com o status de algum dos instrumentos normativos citados acima, também são hábeis a instituir isenções.

Sobre o fenômeno da recepção, na definição de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, ele seria a revalidação das normas elaboradas sob a vigência da constituição anterior quando elas não violarem materialmente a nova constituição¹⁸. Tal recepção poderia ser implícita ou explícita, não importando que o diploma em si não fosse mais previsto na nova constituição, mas sim o seu conteúdo substancial ser compatível com a nova ordem constitucional.

Nesse sentido, o CTN que foi elaborado como lei ordinária foi recepcionado com status de lei complementar, pois se trata da edição de normas gerais de decreto tributário, e o Decreto-Lei nº 1.804/1980, a ser minuciosamente analisado no capítulo seguinte, foi recepcionado com status de lei ordinária. Mesmo assim, é importante ressaltar que, uma vez recepcionadas, “as normas antigas, ainda, devem ser interpretadas à luz das novas normas constitucionais”¹⁹.

¹⁶ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Competência regulamentar em matéria tributária: funções e limites dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 53

¹⁷ CHISTÉ, Igor Lubiana. *op. cit.* p. 88

¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 17 ed São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 111.

¹⁹ *Ibid.* p 112

2.3 Competência regulamentar

Vistos os aspectos gerais do Imposto de Importação e das isenções tributárias, passa-se ao conceito de competência regulamentar, essencial para compreender quais são os limites de atuação do Poder Executivo quanto à instituição de regras tributárias.

Primeiramente, esclarece-se que o art. 84, inciso IV, da CF/88 atribuiu ao Presidente da República a competência para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, além de poder expedir decretos e regulamentos para a fiel execução de tais instrumentos. Nesse sentido, o parágrafo único deste artigo não incluiu o inciso IV entre as competências delegáveis aos Ministros de Estado, ao Procurador-Geral da República ou ao Advogado-Geral da União.

Por isso, para alguns autores, como Marcelo Novelino, tal competência, apesar de o caput do art. 84 da CF/88 falar de competência privativa, seria exclusiva, considerando a impossibilidade de delegação a outros entes.²⁰

Por sua vez, o art. 87, inciso II, da CF/88 prevê apenas que cabe aos Ministros de Estado expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos. Ou seja, pela literalidade, a elaboração de regulamentos cabe apenas ao Presidente da República, podendo os Ministros apenas expedir instruções para executá-los.

Nesse sentido, os regulamentos, por serem atos do chefe do Poder Executivo, estão num nível superior da pirâmide jurídica, não podendo o Poder Executivo por meio deles demonstrar um nível menor de competência que por meio das instruções normativas, visto que:

Se o regulamento não pode criar direitos ou restrições à liberdade, propriedade e atividades dos indivíduos que já não estejam estabelecidos e restringidos em lei, menos ainda poderão fazê-lo instruções, portarias e resoluções [...] Se o Chefe do Poder Executivo não pode assenhorear-se de funções legislativas nem recebê-las para isso por complacência irregular do Poder Legislativo, menos ainda poderão outros órgãos ou entidades da Administração direta ou indireta.²¹

Ainda analisando a competência regulamentar administrativa, a doutrina sempre foi unânime ao diferenciar tal competência daquelas que são exercidas por meio do processo legislativo, sendo que apenas estas podem inovar no ordenamento jurídico. Nesse sentido, Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco ao discorrerem sobre a competência do

²⁰ NOVELINO, Marcelo. **Curso de direito constitucional**. 10. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2015. p. 723

²¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 9 ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros. 1997. p 224.

art. 84, inciso IV, da CF/88 acertadamente diferenciaram o normal exercício da competência regulamentar com o que chamaram de delegação disfarçada do poder de legislar:

Não há que confundir, porém, a discricionariedade administrativa atinente ao exercício do poder regulamentar com a delegação disfarçada do poder de legislar. Na discricionariedade, a lei estabelece previamente o direito ou dever, a obrigação ou a restrição, fixando os requisitos de seu surgimento e os elementos de identificação do destinatário. Na delegação, ao revés, não se identificam na norma regulamentada, o direito, a obrigação ou a limitação. Dentro desse raciocínio, há delegação indevida quando se permite ao regulamento inovar inicialmente na ordem jurídica, atribuindo-lhe a definição de requisitos necessários ao surgimento de direito, dever, obrigação ou restrição.²²

Além da visão dos constitucionalistas, os administrativistas também veem tal proibição de inovação. Maria Sylvia Zanella Di Pietro assevera expressamente que os atos normativos da Administração não podem contrariar a lei, estabelecer direitos nem impor obrigações ou penalidades, sob risco de violar o princípio da legalidade, podendo incorrer em sustação dos atos pelo Poder Legislativo (art. 49, inciso V da CF/88), pois estariam ultrapassando a competência regulamentar, ou em declaração de inconstitucionalidade via controle concentrado do STF (art. 102, inciso I, item a da CF/88)²³.

Todavia, faz-se a ressalva que a jurisprudência do STF, exemplificado pela ADI-MC 996/DF, veio a se consolidar no sentido que não seria o caso de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, quando o ato secundário ultrapassar os limites legais:

Se a interpretação administrativa da lei, que vier a consubstanciar-se em decreto executivo, divergir do sentido e do conteúdo da norma legal que o ato secundário pretendeu regulamentar, quer porque tenha este se projetado *ultra legem*, quer porque tenha permanecido *citra legem*, quer, ainda, porque tenha investido *contra legem*, a questão caracterizará, sempre, típica crise de legalidade, e não de inconstitucionalidade, a inviabilizar, em consequência, a utilização do mecanismo processual da fiscalização normativa abstrata. O eventual extravasamento, pelo ato regulamentar, dos limites a que materialmente deve estar adstrito poderá configurar insubordinação executiva aos comandos da lei. Mesmo que, a partir desse vício jurídico, se possa vislumbrar, num desdobramento ulterior, uma potencial violação da Carta Magna, ainda assim estar-se-á em face de uma situação de inconstitucionalidade reflexa ou oblíqua, cuja apreciação não se revela possível em sede jurisdicional concentrada.²⁴

²² MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *op. cit.* p. 1105

²³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 34.ed revista atualizada e ampliada. São Paulo: Forense, 2021. p 107

²⁴ BRASIL. STF. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 996/DF**. Relator: min. Celso de Mello. Julgamento: 11/03/1994. Órgão de Julgamento: Plenário. Publicação: DJ 06/05/1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346742>. Acesso em: 27 nov 2023.

Neste trabalho, prefere-se adotar o mencionado entendimento de Di Pietro, visto que a questão na verdade é sobre os limites constitucionais da competência regulamentar. Ademais, tal posição facilitaria a uniformização da jurisprudência, visto que caberia ao STF tal limitação, e não somente ao STJ e à TNU, que estão formando entendimentos distintos sobre o RTS, devido à Segunda Turma do STJ, conforme será apresentado no capítulo 4.

Ademais, Celso Antônio Bandeira de Mello fez considerações acerca do poder regulamentar à luz do princípio da legalidade e da história jurídico-política do Brasil, em que houve ingerência do Chefe do Poder Executivo no Direito, ocasionando o seu afastamento do corpo social. Nesse contexto, os arts. 5º, inciso II, 37 e 84, inciso IV da CF/88 possuiriam uma função-chave no ordenamento jurídico, uma verdadeira pedra angular e mecanismo de preservação do próprio sistema do qual depende a garantia dos direitos individuais contra possíveis desmandos do Estado.²⁵

Nesse contexto, é interessante notar que a competência regulamentar é mais um dever a ser cumprido do que um poder livremente outorgado. Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Toda competência administrativa é um “dever” de praticar o ato idôneo para atendimento da finalidade protetora do interesse público para atendimento de finalidade protetora do interesse público, isto é, da coletividade. Tal desempenho implica o exercício de um poder, o qual, bem se vê, é meramente ancilar, instrumental deferido como requisito insuprimível para que seu titular possa desincumbir-se do dever posto a seu cargo e delimitado, caso a caso, por esta mesma razão que o conforma. Donde o poder é meramente a contraface do dever, e não o contrário²⁶.

Também é importante notar que a existência do instrumento das leis delegadas ratifica o entendimento de que a regra é a impossibilidade de inovação pelos atos infralegais do Poder Executivo. Tais lei delegadas são previstas pelo art. 68 da CF/88 e podem ocorrer somente quando o Presidente da República solicita a delegação ao Congresso Nacional, que a concede sob forma de resolução, estabelecendo o objeto e termos do exercício.

Todavia, o § 1º do art. 68 já estabelece inúmeras vedações a tal tipo de delegação, dentre elas, não pode ser atribuição de competência exclusiva do Congresso Nacional, de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, sendo vedado também haver delegação sobre matéria reservada à lei complementar ou que verse sobre: (a) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; (b)

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *op. cit.* p 204/205

²⁶ *Ibid.* p 209

nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais; (c) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Assim, considerando a finalidade da competência regulamentar e a sua comparação com outros institutos, percebe-se que o seu próprio conceito já implica a existência de limites.

2.3.1 Competência regulamentar tributária

Ademais, quando a matéria é tributária, segundo o art. 100, inciso I, do CTN, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são apenas normas complementares das leis; e o ato normativo administrativo que disponha sobre isenção antes mesmo de ser inconstitucional, será ilegal²⁷, pois o já mencionado art. 97, inciso VI do CTN, restringe as hipóteses de exclusão tributária, como a isenção, para aquelas previstas em lei.

Isso tem uma razão de ser: ao vincular a concessão de isenção aos instrumentos decorrentes de processo legislativo, pressupõe-se um maior diálogo e transparência, com os cidadãos podendo se inteirar das isenções propostas por seus representantes e também fiscalizá-las mais facilmente, caso sejam concedidas, para evitar que elas se tornem verdadeiros privilégios sem critérios, violando o princípio da isonomia entre os contribuintes.²⁸

Entretanto, a concessão de isenção por meio de instrumento infralegal não é evento raro no ordenamento jurídico brasileiro, com descrito por Igor Lubiana Chisté:

Infelizmente, a prática demonstra que, não raramente, as Administrações Públicas se valem de atos infralegais para concederem isenções ou outros tipos de favores fiscais para certas categorias de contribuintes com o escopo de estimular a atividade profissional com a geração de mais empregos ou, mesmo, incentivar o desenvolvimento econômico da região. Em outros casos, o que é muito pior, esses benefícios são concedidos tão somente para angariar apoio político. Em qualquer situação, a Constituição estipula uma limitação formal para o desempenho da competência instituidora de isenções: o veículo introdutor há de ser um instrumento legislativo.²⁹

Neste ponto, convém esclarecer que não apenas a lei deve prever a isenção, ela precisa estabelecer todos os critérios e requisitos para o seu gozo pelos contribuintes. Nas palavras de Igor Lubiana Chisté:

Não poderá o legislador deixar ao juízo da administração a tarefa de editar, por meio de atos normativos, os termos das condições exigidas para o desfrute do benefício.

²⁷ CHISTÉ, Igor Lubiana. *op. cit.* p. 88

²⁸ *Ibid.*, p. 89

²⁹ *Ibid.* p. 90

Tais exigências, por imperativo de legalidade, hão de estar previstas e delineadas no instrumento legislativo. [...] as autoridades administrativas apenas estão habilitadas a verificar se os requisitos dispostos na lei estão presentes naquelas situações específicas que lhes são apresentadas.³⁰

Tal limitação da competência regulamentar é essencial para evitar abusos por parte do Poder Executivo. Caso a lei prevísse apenas que caberia ao Poder Executivo instituir uma isenção, os contribuintes poderiam ficar décadas sem poder usufruí-las por falta de instrumentos que as regularizem.

Nesse sentido, explicita-se que o cenário descrito pelo parágrafo anterior não é algo catastrófico, visto que a CF/88 precisou estabelecer um remédio constitucional (mandado de injunção) em seu art. 5º, inciso LXXI, e a Lei nº 12.063/2009 previu uma ação direta do controle de constitucionalidade específica, a ação de constitucionalidade por omissão, devido à falta de instrumentos reguladores de direitos constitucionais, quanto mais o que ocorreria se fosse um direito instituído apenas por lei.

Ademais, é importante analisar se o entendimento acima exarado está em harmonia com a doutrina administrativista sobre a competência regulamentar. Nesse sentido, Paulo Arthur Cavalcante Koury, ao analisar a competência regulamentar tributária, asseverou que ela depende do conceito de legalidade em matéria tributária e nos outros ramos apenas didaticamente autônomos do Direito, visto que, “não se pode deixar de justificar o conteúdo que se atribui a um dispositivo constitucional em confronto com os demais dispositivos que tratam da mesma matéria, sob pena de quebra da coerência que deve informar a construção dogmática do direito”³¹.

Desse modo, deve-se voltar a análise da doutrina administrativista já discutida e ver se com ela se harmoniza a fundamentação acima apresentada de que não pode a lei delegar ao Poder Executivo a possibilidade de instituir deveres e direitos no âmbito tributário. Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello fala especificamente sobre tal situação de delegações disfarçadas:

Deveras, disciplinar certa matéria não é conferir a outrem o poder de discipliná-la. Fora isso possível, e a segurança de que “ninguém poderá ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” deixaria de se constituir em proteção constitucional³²

³⁰ CHISTÉ, Igor Lubiana. *op. cit.* p. 91

³¹ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *op. cit.* p 33

³² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *op. cit.* p 211

Nesse sentido, o Bandeira de Mello também explicita que tal delegação disfarçada e inconstitucional ocorre quando instrumento legal faculta ao regulamento determinar obrigações, deveres, limitações ou restrições que não estejam previamente estabelecidos em lei, ou seja, quando permite que haja inovação no ordenamento jurídico ao “introduzir algo cuja preexistência não se pode conclusivamente deduzir da lei regulamentada”³³.

Assim, percebe-se que no plano teórico a competência regulamentar tributária não permite delegação para o Poder Executivo dispor de matérias que só a lei poderia versar. Leis que permitissem tal delegação editadas em momento anterior à outorga da CF/88 não deveriam ser recepcionadas, pois seriam materialmente incompatíveis como a nova ordem constitucional, e as leis semelhantes editadas em momento posterior deveriam ser declaradas inconstitucionais pelo STF. Ou, ao menos, caso fosse possível, deveriam ser interpretadas conforme a constituição, um dos métodos hermenêuticos possíveis.

Nesse sentido, nas palavras de Gilmar Mendes Ferreira e Paulo Gustavo Gonet Branco, a interpretação conforme a constituição é um meio de preservar as normas já editadas no nosso sistema jurídico que pode ser utilizado caso haja alguma interpretação possível da lei compatível com a constituição:

Não se deve presumir que o legislador haja querido dispor em sentido contrário à Constituição; ao contrário as normas infraconstitucionais surgem com a presunção de constitucionalidade. Daí que, se uma norma infraconstitucional, pelas peculiaridades de sua textura semântica, admite mais de um significado, sendo um deles coerente com a Constituição e os demais com ela incompatíveis, deve-se entender que aquele é o sentido próprio da regra em exame – leitura também ordenada pelo princípio da economia legislativa (ou da conservação das normas)³⁴

Todavia, não é o que se observa no plano factual, no qual se tornou comum o que muitos chamam de baixa constitucionalidade, conceito criado por Lenio Streck e utilizado por Marciano Buffon e Mateus Bassani de Matos no âmbito tributário para descrever a realidade da administração tributária que edita atos administrativos sem respeito aos princípios constitucionais, especialmente o da legalidade:

Relativamente à administração, verifica-se claramente a presença do que Lenio Streck chama de “Baixa Constitucionalidade”, fenômeno pelo qual se respeita menos a Constituição do que qualquer outro veículo normativo. Aliás, em matéria de direito tributário, isso não é novidade: há a Constituição para estabelecer as balizas; as leis para criar os tributos, os decretos para regular as leis, as instruções normativas para “normatizar” os decretos, as portarias de cada órgão, as portarias conjuntas, os atos declaratórios etc., enfim, diversos meios para o servidor decidir qual o melhor lhe

³³ *Ibid.*, p 213

³⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *op. cit.* p. 98/99.

aprouver sem se preocupar com o que a Constituição determina, mas preocupando-se apenas com não colocar o seu “couro” em risco.³⁵

Já no que tange a um posicionamento do STF quanto à competência regulamentar tributária, felizmente há julgados que asseveram a impossibilidade de delegação para o Poder Executivo a outorga de isenção fiscal como o a ADI-MC 1.296/PE e a ADI-MC 1.247/PA:

O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo — que constitui instância juridicamente inadequada — o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas — (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributária, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos —, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal. Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo, de prerrogativa jurídica cuja sedes materiae — tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil — só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo.³⁶

Matéria Tributária e Delegação Legislativa: A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado, ao Poder Legislativo, conferir ao Chefe do Executivo, a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa.³⁷

Desse modo, percebe-se que o entendimento do conceito de competência regulamentar tributária e de seus limites é essencial para analisar se um dispositivo a ultrapassa, permitindo inovação normativa, ou se o instrumento infralegal está conforme o atual ordenamento jurídico e a finalidade constitucional da competência regulamentar de permitir a execução fiel das leis.

3 NORMAS DO RTS NO ÂMBITO LEGAL E INFRALEGAL

Após a análise dos elementos do Imposto de Importação, de certas peculiaridades das isenções tributárias e do alcance da competência regulamentar do Poder Executivo, passar-

³⁵ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Administração pública (tributária) e a baixa constitucionalidade: ou de como um ato administrativo vale mais do que a Constituição para a administração pública (tributária)**. Direito e Democracia, Canoas, v. 13, n. 1, p. 4-20, jan/jun 2012. p. 15/16

³⁶ BRASIL. STF. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1296/PE**. Relator: min. Celso de Mello. Julgamento: 14/06/95. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: 10/08/95. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346960>. Acesso em: 27 nov 2023.

³⁷ *Id.* STF. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1247/PA**. Relator: min. Celso de Mello. Julgamento: 17/08/1995. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: 08/09/1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346923>. Acesso em: 27 nov 2023

se-á aos dispositivos que instituíram e regulamentaram no plano infralegal o RTS para a aplicação desse imposto.

Em tais instrumentos, pede-se atenção especial do leitor quanto a quatro pontos que posteriormente terão sua legalidade e constitucionalidade analisadas no presente trabalho: a existência (ou não) de um limite para enquadramento no RTS; a extensão do RTS para as encomendas aéreas internacionais, também chamadas de remessas expressas internacionais; o limite de valor das remessas para gozo de isenção tributárias; e as exigências (ou falta delas) quanto à pessoa do remetente da remessa internacional para usufruir da referida isenção.

3.1 Decreto-Lei nº 1.804/1980

O Decreto-Lei nº 1.804/1980, editado em 3 de setembro de 1980, instituiu em seu art. 1º um regime de tributação simplificada (RTS) no que tange ao Imposto de Importação incidente sobre bens contidos em remessas postais internacionais.

Assim, tais remessas estão dentro do âmbito de incidência do Imposto de Importação, uma vez que são produtos internacionais que adentraram o território nacional e precisam passar pelo desembaraço aduaneiro.

Quanto ao art. 1º, é interessante ressaltar que o seu § 1º declarou a isenção do imposto sobre produtos industrializados para os bens em regime de tributação simplificada e seu § 2º estabeleceu que o regime se daria pela classificação genérica dos bens em grupos com aplicação de alíquotas constantes e progressivas em função do valor das remessas postais internacionais.

Ao chegar no § 3º do art. 1º, atualmente revogado, vê-se que a redação original limitava a aplicação do regime de tributação simplificada para remessas até cem dólares, sendo tal limite aumentado para quinhentos dólares pela Lei nº 8.383/1991, chegando tal limite a ser revogado pela Lei nº 9.001 em 1995. Assim, percebe-se que a normatização do RTS do Imposto de Importação por tal decreto-lei passou por uma progressiva ampliação de alcance até chegar à sua configuração atual, sem limites legais de valores para enquadramento.

Todavia, mesmo com a sua ampliação, ainda consta o § 4º da sua redação original que expressamente prevê a possibilidade de serem estabelecidos requisitos e condições para a aplicação do regime de tributação simplificada, ao dispor “Poderão ser estabelecidos requisitos e condições para aplicação do disposto neste artigo”.

Ademais, em seu art. 2º, o Decreto-Lei nº 1.804/1980 estabelece que compete ao Ministério da Fazenda, correspondente ao atual Ministério da Economia, estabelecer a classificação genérica e fixar as alíquotas mencionadas no § 2º do art. 1º; além de, segundo o seu inciso II, poder dispor sobre a isenção do Imposto de Importação em remessas de até cem dólares, sendo o destinatário pessoa física. Em exata redação, tal inciso dispõe:

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

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

Faz-se o adendo de que em sua redação original o Decreto-Lei nº 1.804/1980 previa que as remessas isentas teriam valores de até vinte dólares norte-americanos, sendo a partir da Lei nº 8.383/1991 a mudança para o patamar de cem dólares norte-americanos, o que harmoniza com a contínua ampliação do RTS vista no § 3º do art. 1º.

Todavia, é preciso explicitar que a Lei nº 8.383/1991 tem como ementa “Institui a Unidade Fiscal de Referência altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências”, versando sobre questões relativas a outro imposto e sobre matérias diversas a isenções.

Ou seja, não é uma lei apenas sobre isenções tributárias ou sobre o Imposto de Importação, podendo então ter sua constitucionalidade questionada considerando o art. 150, § 6º, com a redação dada pela EC nº 3/1993, que prevê a concessão de isenção mediante lei específica que regule exclusivamente “subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão” tributária ou o correspondente tributo.

Nesse sentido, poder-se-ia argumentar que não houve a criação de uma isenção, o que foi feito pelo próprio Decreto-Lei nº 1.804/1980, mas apenas a sua ampliação, o que não violaria o art. 150, § 6º, da CF/88 que versa apenas sobre concessão, segundo a literalidade da sua redação, porém a ampliação de uma isenção é na verdade a criação de isenção, uma vez que novas situações não previstas originalmente agora são objeto de isenção.

Ademais, ressalta-se que a restrição quanto ao destinatário ser pessoa física remonta à redação original, apesar de não haver qualquer menção à figura ou às características específicas do remetente. Quanto à escolha das palavras usadas pelo então presidente João Figueiredo em 1980, nota-se que o uso de “poderá dispor” denota uma faculdade concedida ao ministério e o uso de “até” significa um intervalo de valores limitados por uma quantia máxima, e não mínima.

No que tange a outras aparentes faculdades concedidas, o parágrafo único do art. 2º também previu que o Ministério da Fazenda poderá estender a aplicação do RTS às encomendas aéreas internacionais transportadas com a emissão de conhecimento aéreo, hoje chamadas de remessa expressa internacional.

É interessante ressaltar que naquela época os limites de valores para que as remessas entrassem no RTS ou no patamar de isenção eram objeto de tentativa de fraude por parte dos contribuintes que buscavam dividir as mercadorias para se adequarem aos limites, tendo o art. 3º alterado o Decreto-Lei nº 37/1966 para estabelecer o perdimento da mercadoria

Fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a elidir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada

Por fim, esclarece-se que, para tal decreto constituir o ordenamento jurídico vigente, é necessário que ele tenha sido acolhido pelo fenômeno da recepção jurídica, segundo o qual uma norma criada sob a égide da constituição anterior continua vigente devido à sua compatibilidade com a constituição atual, explicado no capítulo anterior.

Ressalta-se que o fenômeno da recepção analisa apenas a constitucionalidade material, e não formal, sendo o Decreto-Lei nº 1.804/1980 recepcionado com o status de lei ordinária no ordenamento jurídico brasileiro, mesmo que a espécie normativa de decreto-lei não seja prevista pela CF/88, que em seu art. 59 previu como parte do processo legislativo apenas emendas à constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

3.2 Portaria MF nº 156/1999

Após 19 anos da edição do Decreto-Lei nº 1.804/1980, o então Ministério da Fazenda publicou em 24 de junho de 1999 a Portaria MF nº 156, estabelecendo requisitos e condições para a aplicação do RTS instituído, tendo tal competência regulamentar sido expressamente prevista no § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.804/1980.

É importante ressaltar que entre a publicação do decreto-lei e a edição da referida portaria houve uma alteração de regime constitucional com a edição da CF/88. Nesse sentido, como o art. 84, inciso IV da então nova constituição atribuiu ao Presidente da República a competência de expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis, seria necessária

a elaboração de um decreto de delegação de competência para que o Ministério da Fazenda pudesse de fato estabelecer os requisitos de condições para o gozo do RTS como estava previsto no Decreto-Lei nº 1.804/1980.

Nesse sentido, os decretos de delegação de competência foram previstos no parágrafo único do art. 84 da CF/88, onde há a seguinte previsão:

Parágrafo único. O Presidente da República poderá delegar as atribuições mencionadas nos incisos VI, XII e XXV, primeira parte, aos Ministros de Estado, ao Procurador-Geral da República ou ao Advogado-Geral da União, que observarão os limites traçados nas respectivas delegações

Com a literalidade da redação, consegue-se perceber que apesar de o Presidente da República poder delegar algumas atribuições aos Ministros de Estado, como é o caso do Ministério da Fazenda, não há menção à possibilidade de delegar a competência do inciso IV.

Todavia, antes de colocar em dúvida a constitucionalidade de todos os regulamentos que não foram editados diretamente pelo Presidente da República, deve-se analisar a posição do STF sobre a questão da delegabilidade da atribuição do art. 84, inciso IV da CF/88.

Nesse sentido, é necessário explicitar o voto do Ministro do STF Dias Tofoli no julgamento do RE 570.680/RS, que versava sobre a possibilidade de delegação a órgão integrante do Poder Executivo a União estabelecer as alíquotas do imposto de exportação:

O inciso IV do artigo 84 é competência privativa do Presidente. Trata-se de regulamento de lei cuja interpretação não apresenta a literalidade que lhe quer dar a recorrente. Temos vários órgãos da Administração Pública que estabelecem atos normativos e interpretam a lei [...] Evidentemente que ao Presidente da República, quando se dá esse dispositivo na Constituição, estabeleceu-se parâmetros pelos quais essa interpretação deve ser fixada, mas não impede e não impõe uma exclusividade de regulamentação do Presidente.³⁸

Todavia, circunscrevendo-se ao tema de delegações relacionadas ao Imposto de Importação, o art. 237 da CF/88, segundo o entendimento do STJ no REsp 1.736.335/SC, permitiria o “exercício das competências do Poder Executivo o sejam realizadas, mediante autorização legal, diretamente pelo Ministério da Fazenda”³⁹.

³⁸ *Id.* STF. **Recurso Extraordinário 570.680/RS**. Relator: min. Dias Tofoli. Julgamento: 28/10/2009. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: 04/12/2009 Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606568>. Acesso em: 27 nov 2023.

³⁹ *Id.* STJ. **Recurso Especial 1.736.335/SC**. Relator: min. Mauro Campbell Marques. Julgamento: 19/02/2019. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: 26/02/2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1794785&tipo=0&nreg=201800892828&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20190226&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 27 nov 2023.

Há alguns problemas sobre esse entendimento do STJ, sendo o primeiro deles o fato de que o próprio decreto de delegação que permitiu a Portaria MF nº 156/1999 não menciona o art. 237, mas o art. 87, inciso IV da CF/88, sendo esta última uma competência que pela literalidade já examinada não comportaria delegação. Nesse sentido, expõe-se a redação do decreto de delegação do dia 26 de dezembro de 1995:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição,

DECRETA:

Art. 1º Fica delegada ao Ministro de Estado da Fazenda a competência para estabelecer requisitos e condições a serem observados na aplicação do regime de tributação simplificada, prevista no art. 1º, § 4º, do Decreto-lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980.

Outro problema dessa tese seria a própria redação do art. 237 da CF/88 que atribui ao Ministério da Fazenda a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, por serem essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, mas não faz menção à competência para emitir regulamentos.

De todo modo, considerando a atual posição jurisprudencial brasileira que não questiona a legalidade da existência da Portaria MF nº 156/1990, mas apenas o seu alcance em estabelecer condições e limites, dá-se prosseguimento à análise de seus dispositivos.

Dentre as várias previsões da mencionada portaria, além da aplicação da alíquota de 60%, independentemente da classificação tarifária dos bens, as duas primeiras que devem ser destacadas, ainda no art. 1º, são a imposição de um limite de valor para a utilização do RTS no montante de três mil dólares ou o equivalente em outra moeda e a ampliação do regime para englobar as encomendas aéreas:

Art. 1º O regime de tributação simplificada - RTS, instituído pelo Decreto-Lei Nº 1.804, de 3 de setembro de 1980, poderá ser utilizado no despacho aduaneiro de importação de bens integrantes de remessa postal ou de encomenda aérea internacional no valor de até US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, destinada a pessoa física ou jurídica, mediante o pagamento do Imposto de Importação calculado com a aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento), independentemente da classificação tarifária dos bens que compõem a remessa ou encomenda.

Neste ponto, já é perceptível o uso das chamadas faculdades do Ministério da Fazenda, visto que o parágrafo único do art. 2º declarava apenas a possibilidade de tal ministério

estender o RTS “às encomendas aéreas internacionais transportadas com a emissão de conhecimento aéreo.”, sem ter de fato declarado tal extensão no dispositivo legal.

Todavia, a verdadeira inovação existente no art. 1^a é a criação do teto de três mil dólares para o enquadramento no RTS que não possui nenhuma previsão no Decreto-Lei n° 1.804/1980, uma vez que quaisquer limites tinham sido revogados com a Lei n° 9.001/1995, antes mesmo da edição da Portaria n° 156/1999:

Continuando a analisar a portaria, percebe-se que foi no § 2° do art. 1° que o Ministério da Fazenda instituiu condições não previstas expressamente em lei para o gozo de isenção do Imposto de Importação, prevendo o desembaraço com isenção do Imposto sobre Importação para remessas postais internacionais cujo valor equivalesse a até cinquenta dólares norte-americanos, contanto que o remetente e o destinatário fossem pessoas físicas:

§ 2° Os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas

Vale explicitar que a literalidade do texto prevê a isenção apenas para remessas postais internacionais, não incluindo encomendas aéreas internacionais, apesar de o caput do art. 1° ter permitido o englobamento destas no RTS.

Por fim, destaca-se que, mantendo o escalonamento da normatização, o art. 5^a prevê a competência da Secretaria da Receita Federal para disciplinar o disposto na portaria.

3.3 Instruções Normativas SRF n° 96/1999 e RFB n° 1.737/2017

Seguindo o disposto no art. 5° da Portaria MF n° 159/1999, a SRB instituiu a Instrução Normativa SRF N° 96, que repetiu o limite de três mil dólares para aplicação do RTS a bens integrantes de remessa postal ou de encomenda aérea internacional em seu art. 1°, caput:

Art. 1° O despacho aduaneiro de importação de bens integrantes de remessa postal ou de encomenda aérea internacional cujo valor FOB não supere US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) poderá ser realizado mediante a aplicação do regime de tributação simplificada - RTS disciplinado pela Portaria N° 156, de 24 de junho de 1999, do Ministro da Fazenda.

Em seu art. 2°, §2°, mais uma vez foi repetido o limite de cinquenta dólares e a exigência quanto ao remetente:

§ 2º Os bens que integrem remessa postal internacional de valor não superior a US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas.

Todavia, é mister apontar que, em 15 de setembro de 2017, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.737/2017, que revogou expressamente a Instrução Normativa SRF nº 96/1999, e não mais dispôs sobre a isenção de remessas no valor até cem ou cinquenta dólares norte-americanos, apesar de manter em seu art. 21 o limite de três mil dólares para enquadramento no RTS:

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

Também se manteve em seu art. 21, § 2, a redução à 0% da alíquota sobre medicamentos no valor de até US\$ 10.000,00 (cem mil dólares norte-americanos) “importados por remessa postal ou encomenda aérea internacional, por pessoa física para uso próprio ou individual,”

De todo modo, tal instrução normativa revogadora trouxe avanços para a interpretação do RTS, visto que seu art. 1º estabelece a diferenciação de conceitos essenciais, esclarecendo que as encomendas aéreas internacionais são hoje referidas como remessa expressa internacional, podendo ambas serem chamadas de remessas internacionais, o que equipararia o tratamento entre as antigas encomendas aéreas e as remessas postais:

III - remessa postal internacional, o objeto de correspondência, a mala M, a encomenda ou a remessa expressa postal, nos termos definidos no art. 2º do Decreto nº 1.789, de 12 de janeiro de 1996, permutados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) com operadores designados estrangeiros, e os objetos permutados pela ECT com operadores estrangeiros não designados desde que compatíveis com a legislação postal brasileira;

IV - remessa expressa internacional, a encomenda aérea internacional, transportada sob as condições de serviço expresso e entrega porta a porta, composta de documentos ou bens transportados em um ou mais volumes amparados por conhecimento de carga courier

V - remessa internacional, a remessa postal internacional transportada sob responsabilidade da ECT e a remessa expressa internacional transportada sob responsabilidade de empresa de courier.

Todavia, a Instrução Normativa RFB nº 2.124/2022 incluiu ao final do inciso V a expressão “independentemente do tratamento tributário ou da declaração aduaneira utilizada”,

abrindo margem para diferenciação do tratamento tributário entre as remessas postais e expressas, apesar de ambos serem referidas como remessas internacionais, o que pode ser considerado contraditório.

4 JURISPRUDÊNCIA

No Direito, além de considerar o disposto no âmbito legal e infralegal, é importante analisar qual interpretação os tribunais dão a estes dispositivos quando tais matérias chegam até eles. Assim, a análise da jurisprudência, incluindo os julgados e acórdãos existentes, não pode ser relegada a algo meramente acessório.

Ademais, considerando o sistema recursal brasileiro, é essencial analisar como diferentes tribunais ou turmas podem ter entendimentos divergentes. Assim, serão analisados os entendimentos da Turma Nacional de Uniformização e da Segunda Turma do STJ.

4.1 Tema 127 - TNU

Em 20 de julho de 2016, foi julgado o pedido de uniformização de interpretação jurisprudencial interposto pela União Federal (Fazenda Nacional), sendo o recurso representativo de controvérsia aquele referente ao processo 5027788-92.2014.4.04.7200/SC.

O processo era originário da Turma Recursal da Seção Judiciária de Santa Catarina, tendo o acórdão impugnado declarado a inexistência da obrigação tributária do Imposto de Importação quando fosse uma remessa internacional de valor inferior a cem dólares americanos, considerando ilegais a Portaria MF nº 156/1999 e a Instrução Normativa SRF nº 96/99, não somente quanto à limitação de cinquenta dólares para a isenções, mas também quanto à exigência que o remetente fosse pessoa física. Nesse sentido, reproduz-se a exata questão submetida a julgamento, explicitando-se que ela não engloba a inclusão das remessas expressas no RTS nem o limite geral de enquadramento no RTS:

Saber sobre a legalidade da Portaria n. MF 156/99 e a Instrução Normativa n. SRF 096/1999, no que tange à fixação do limite de isenção para importações realizadas por via postal em US\$ 50.00 - cinquenta dólares americanos -, bem como no que condicionam que o destinatário e o remetente para fazerem jus à isenção sejam pessoas físicas.⁴⁰

⁴⁰ *Id.* CNJ. **Tema 127/TNU**. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/turma-nacional-de-uniformizacao/temas-representativos/tema-127>. Acesso em: 27 nov 2023.

Cabe esclarecer que o julgamento ocorreu em 20 de setembro de 2016, data anterior à publicação da Instrução Normativa RFB nº 1.737/2017 que revogou a Instrução Normativa SRF nº 96/1999 em 15 de setembro de 2017, tornando para a presente discussão irrelevante a legalidade de um dispositivo já revogado. Assim, os argumentos a seguir deveriam fundamentar apenas a legalidade ou ilegalidade da portaria que ainda está em vigor.

Quanto à argumentação que a União Federal (Fazenda Nacional) utilizou para defender a legalidade dos dispositivos, ela foi fundamentada na defesa de que a menção aos cem dólares americanos seria um limite ou teto para a instituição de isenção pelo Ministério da Fazenda. Como o decreto teria sido silente quanto a um limite inferior, não haveria tal piso, não havendo impossibilidades do seu estabelecimento pelo Poder Executivo.

A mesma argumentação seria utilizada para a questão de que o decreto-lei não teria exigido que o remetente da remessa fosse pessoa física. Considerando que há apenas a limitação da isenção quando os destinatários fossem pessoas jurídicas, nada impediria que a autoridade tributária estabelecesse outras limitações quanto ao remetente do bem.

Ressalta-se que os pedidos de uniformização de interpretação de lei federal ocorrem quando há um acórdão de uma turma recursal de Região diferente que contrarie o decidido, quanto ao direito material, no caso da parte recorrente, segundo o art. 14, caput da Lei 10.259/2001. Assim, face ao decidido pela Turma Recursal de Santa Catarina foi apresentado o acórdão da Turma Recursal do Espírito Santo que havia entendido pela legalidade da Portaria MF nº 156/1999 e da Instrução Normativa SRF nº 96/1999, quanto às duas alegadas inovações.

O voto do relator começa esclarecendo que o Decreto-Lei nº 1.804/1980 foi recepcionado pela CF/88 com status de lei ordinária, considerando que o art. 150, § 6º da CF/88, estabelece que quaisquer isenções tributárias só poderão ser concedidas mediante lei específica que regule exclusivamente a referente isenção ou o correspondente tributo.

Assim, como o Decreto-Lei nº 1.804/1980 não contém exigência quanto ao remetente, a criação de requisitos adicionais constituiria verdadeira inovação no ordenamento jurídico, o que só poderia ser feito por lei específica, visto que ultrapassa o disposto pelo legislador.

Ademais, foi considerado que a redução da faixa de isenção configura revogação parcial da norma legal por ato administrativo, desobedecendo o processo legislativo instituído e ultrapassando o poder regulamentar da Administração Pública, que estaria limitado à alteração

de alíquotas devido às exigências das políticas fiscais e de comércio exterior, de acordo com o art. 153, § 3º da CF/88 e do art. 21 do CTN.

Esclarece-se que, apesar do voto trazer o art. 153, § 3º da CF/88, deveria ser uma referência ao seu § 1º, considerando o seu dispositivo “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.” No caso, o inciso I mencionado será o Imposto de Importação sobre produtos estrangeiros. Ademais, o art. 21 do CTN, além da alteração de alíquotas, permitiria alterações, nas condições e limites legais, das bases de cálculo do imposto pelo Poder Executivo.

Dessa forma, foi considerado que o Decreto-Lei nº 1.804/1980 não teria delegado ao Ministério da Fazenda a discricionariedade para alterar a faixa de isenção e a qualidade dos beneficiários desse tipo de renúncia fiscal, não cabendo juízo de conveniência e oportunidade em tal assunto que seria reservado à lei em sentido formal, sendo reconhecida a ilegalidade dos dispositivos infralegais, no que tange à redução do patamar para isenção e à exigência quanto ao remetente.

Após o voto do juiz relator Rui Costa Gonçalves, que conheceu e improveu o pedido feito pela União Federal, o juiz federal Douglas Gonzales proferiu voto pelo provimento, mas foi vencido pela maioria, sendo firmada a seguinte tese:

São ilegais a Portaria n. MF 156/99 e a Instrução Normativa n. SRF 096/1999, no que fixam o limite de isenção para importações realizadas por via postal em US\$ 50.00 - cinquenta dólares americanos -, bem como no que condicionam que o destinatário e o remetente para fazerem jus à isenção sejam pessoas físicas.⁴¹

Ressalta-se que o voto divergente não consta por escrito no acórdão, sendo apenas mencionado na certidão do julgamento, o que impede a análise dos seus fundamentos neste trabalho. Assim, a visão *pro contribuinte* dos julgadores da TNU prevaleceu e foi sedimentado também na ementa do acórdão:

RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO FISCAL. DECRETO-LEI 1.804/80 CONTENDO FAIXA DE ISENÇÃO PARA REMESSA DE BEM COM VALOR DE ATÉ 100 DÓLARES. PORTARIA MF Nº 156/99 E IN SRF 096/99 ALTERANDO A FAIXA DE ISENÇÃO PARA ATÉ 50 DÓLARES E ESTABELECIDO EXIGÊNCIA NO SENTIDO DE QUE O REMETENTE TAMBÉM SEJA PESSOA FÍSICA. ATOS NORMATIVOS QUE EXTRAPOLAM O PODE REGULAMENTAR E VIOLAM O PRINCÍPIO DA RESERVA DE LEI EM SENTIDO FORMA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, ILEGALIDADE

⁴¹ *Ibid.*

DECLARADA. PEDILEF CONHECIDO E DESPROVIDO. ACÓRDÃO MANTIDO INTEGRALMENTE.⁴²

Desse modo, percebe-se que a TNU primou pela delimitação da competência regulamentar que impede inovações normativas, considerando-as ilegais; todavia, não fez qualquer observação sobre o próprio decreto-lei delegar ao Ministério da Fazenda a instituição da isenção, o que não é compatível com a CF/88.

4.1.1 Reação da Fazenda Nacional

É importante ressaltar que, face ao julgamento da TNU, a Fazenda Nacional incluiu em 24 de outubro de 2016 esse tema na sua lista de dispensa⁴³ para juizados especiais com a seguinte redação:

Isenção – Remessas postais internacionais – art. 1º, § 2º, da Portaria MF nº 156/1999 – art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa nº SRF 96/1999

Precedente: Pedido de Uniformização nº 5027788-92.2014.4.04.7200, julgado como representativo de controvérsia nos termos do art. 17, I, do Regimento Interno da Turma Nacional de Uniformização. Tema nº 127/TNU.

Resumo: O art. 1º, § 2º, da Portaria MF nº 156, de 1999, e o art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa nº SRF 96, de 1999, são ilegais ao condicionarem o gozo da isenção do Imposto de Importação por via postal ao limite de US\$ 50.00 – cinquenta dólares norte-americanos – e à exigência de que tanto destinatário quanto o remetente sejam pessoas físicas

Tal lista se baseia na Portaria nº 985, de 18 de outubro de 2016, segundo a qual os procuradores da Fazenda Nacional estão dispensados de interpor recurso e oferecer contrarrazões, além de serem recomendados a desistir dos recursos já interpostos quando versarem sobre matéria de dispensa, tendo sido tal matéria incluída pela NOTA PGFN/CRJ/Nº 1011/2016.

Essa nota sintetizou o argumento da Fazenda Nacional, afirmando que a Portaria MF nº 156/1999 e a Instrução Normativa SRF nº 96/1999 estão dentro dos parâmetros da legalidade, pois seu respaldo está no preceito legal que as fundamenta, visto que competiria ao

⁴² *Id.* TNU. **Pedido de Uniformização de Interpretação Jurisprudencial 5027788-92.2014.4.04.7200/ SC. Relator:** Rui Costa Gonçalves. Julgamento: 20/07/2016. Órgão julgador: TNU. Publicação: 29/07/2016. Disponível em: <https://www2.jf.jus.br/phpdoc/virtus/uploads/SWp5jcJw.pdf>. Acesso em: 27 nov 2023.

⁴³ *Id.* PGFN. **Lista de Dispensa JEF – Juizados Especiais Federais (Art. 3º da Portaria PGFN Nº 985/2016).** Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/lista-de-dispensa-jef-art-3o-da-portaria-pgfn-no-985-2016/lista-de-dispensa-jef-art-3o-da-portaria-pgfn-no-985-2016#2.1>. Acesso em: 27 nov 2023

Ministério da Fazenda, “dispor de forma pormenorizada sobre o benefício fiscal, podendo estabelecer um piso menor para a renúncia de receita e/ou estatuir outras condições para o seu gozo”.⁴⁴

Interessante notar que, segundo esta nota, a decisão não teria contornos constitucionais e não poderia ser levada à apreciação do STF por meio de recurso extraordinário, sendo, a princípio, irrecorrível a decisão da TNU, visto que não cabe recurso especial da TNU para STJ. Todavia, ressalta-se que seria possível provocar a mudança de entendimento da TNU, caso houvesse súmula ou jurisprudência dominante no STJ, segundo o § 4º do art. 14 da lei nº 10.259/2001 que regula os juizados especiais federais:

Art. 14. Caberá pedido de uniformização de interpretação de lei federal quando houver divergência entre decisões sobre questões de direito material proferidas por Turmas Recursais na interpretação da lei.

§ 4º Quando a orientação acolhida pela Turma de Uniformização, em questões de direito material, contrariar súmula ou jurisprudência dominante no Superior Tribunal de Justiça -STJ, a parte interessada poderá provocar a manifestação deste, que dirimirá a divergência.

Nesse sentido, o Manual de Admissibilidade Recursal da TNU assevera o desejo de que não haja resoluções diferentes apenas porque uma questão foi submetida à sistemática do CPC e outra foi submetida aos sistemas dos juizados especiais:

O incidente dirigido ao STJ está em sintonia com o desejo de que não deve haver a consagração de interpretações em questões de direito material que sejam discrepantes para questões idênticas conforme o interessado estivesse submetido ao sistema dos JEFs ou ao processo submetido ao rito do CPC. Trata-se de única hipótese em que a decisão do sistema de Juizados Especial Federal é submetida ao crivo do STJ. Cabe apenas na hipótese de haver contrariedade de decisão da TNU, em questão de direito material, à súmula ou jurisprudência dominante do STJ ou à tese firmada em IRDR⁴⁵

Assim, até que o STJ adote uma jurisprudência dominante, caso haja uma demanda nos juizados especiais versando sobre a isenção de remessas internacionais de até cem dólares com o remetente sendo pessoa jurídica, a Fazenda Nacional não apresentará contestação; sendo que a mesma demanda, caso seja proposta na justiça comum, será contestada visto que tal matéria só consta na Lista de Dispensa JEF (Art. 3º da Portaria PGFN Nº 985/2016), e não na

⁴⁴ *Id.* PGFN. **NOTA PGFN/CRJ/Nº 1011/2016**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/Nota%20CRJ%201011%202016.pdf>. Acesso em: 27 nov 2023.

⁴⁵ *Id.* CNJ. **Manual de Admissibilidade Recursal da Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais Federais – TNU. 5ª ed.** Disponível em: <https://cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/turma-nacional-de-uniformizacao/manual-de-admissibilidade-recursal-tnu-v6.pdf/>. Acesso em: 11 nov 2023. p 62

Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016)⁴⁶

4.2 REsp nº 1.736.335/SC – Segunda Turma do STJ

Três anos após a jurisprudência nos juizados especiais ter sido uniformizada pela TNU, um recurso especial versando sobre a mesma matéria foi conhecido e julgado pela Segunda Turma do STJ em 19 de fevereiro de 2019. Ressalta-se que no atual sistema recursal brasileiro não cabe recurso especial de decisão da TNU para o STJ, apenas recurso extraordinário para o STF, sendo então os dois sistemas recursais incomunicáveis exceto quando a matéria for constitucional, passível de revisão pelo STF, ou quando for o caso de pedido de uniformização explicitado no subtópico anterior, decorrente do § 4º do art. 14 da lei nº 10.259/2001.

Assim, o REsp nº 1.736.335/SC⁴⁷ foi interposto pela União Federal (Fazenda Nacional) contra acórdão de mandado de segurança advindo do Tribunal Regional da 4ª Região que declarou a ilegalidade da Portaria MF nº 156/1999 e da Instrução Normativa SRF nº 96/1999 perante o Decreto-Lei nº 1.804/1980, a fim de que as remessas postais internacionais até cem dólares fossem isentas.

No caso, a recorrente (União Federal) defendeu que as normas que concedem isenções devem ser interpretadas restritivamente e literalmente, segundo o art. 111, inciso II do CTN, tendo o próprio Decreto-Lei nº 1.804/1980 previsto a regulamentação da matéria em questão pelo Ministério da Fazenda. Assim, seria legítimo utilizar tal competência para criar condições para o gozo da isenção do Imposto de Importação, como o limite de cinquenta dólares e o remetente ser pessoa física que foram estabelecidas pela Portaria MF nº 156/1999 e pela Instrução Normativa SRF nº 96/1999.

Já o recorrido (contribuinte) invocou a literalidade do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.804/1980, segundo o qual seriam isentas as remessas de até cem dólares enviadas a pessoas físicas, não importando se o remetente é pessoa física ou jurídica.

⁴⁶ *Id.* PGFN. **Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016)**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016>. Acesso em: 27 nov 2023.

⁴⁷ *Id.* STJ. *op. cit.*

Ao analisar o voto do relator, o Ministro do STJ Mauro Campbell Marques, percebe-se que ele tem como fundamento a ideia de que o art. 2º, inciso II do Decreto-Lei nº 1.804/80 atribuiu uma faculdade ao Ministério da Fazenda que pode ou não ser exercida, sendo a menção aos cem dólares americanos ou equivalente o teto para a concessão de isenção, devido a preposição “até”.

No que tange à questão do remetente ser pessoa física, o relator considerou que haveria restrição quanto ao destinatário não poder ser pessoa jurídica, mas nenhuma exigência quanto a características do remetente. Assim, em uma interpretação sistemática, considerando o art. 1º, § 4º do mesmo instrumento normativo que permite o estabelecimento de requisitos e condições para a aplicação do RTS pelo Ministério da Fazenda, poderiam ser criadas outras condições, desde que elas fossem razoáveis.

Desse modo, a Portaria MF nº 156/1999 estaria dentro da legalidade, e a Instrução Normativa SRF nº 96/1999, ao apenas repetir o mesmo comando da portaria, também não teria infringido o ordenamento jurídico brasileiro. Neste ponto, faz-se o adendo de que à época do julgamento, em 19 de fevereiro de 2019, a Instrução Normativa SRF nº 96/1999 ainda não havia sido revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.737, fato que só veio a ocorrer em 15 de setembro de 2017.

Ao cabo do julgamento, o recurso foi parcialmente conhecido e foi dado provimento à parte conhecida. Esclarece-se que a parte não conhecida versava sobre a legitimidade da autoridade coatora, o que não é pertinente para o presente trabalho. Assim, reproduz-se a emenda do julgamento:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SÚMULA N. 284/STF. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA. ISENÇÃO. REMESSA POSTAL. ART. 1º, §2º, PORTARIA MF N.º 156/99 E ART. 2º, §2º, IN/SRF N. 96/99. LEGALIDADE PERANTE OS ARTS. 1º, §4º E 2º, II, DO DECRETO-LEI N.º 1.804/1980.

1. Ausente a invocação de dispositivos legais tidos por violados no que diz respeito à tese da ilegitimidade da autoridade tida por coatora. Incidência da Súmula n. 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. A isenção disposta no art. 2º, II, do Decreto-lei n. 1.804/80, se trata de uma faculdade concedida ao Ministério da Fazenda que pode ou não ser exercida, desde que limitada ao valor máximo da remessa de US\$ 100 (cem dólares americanos - uso da preposição "até") e que a destinação do bem seja para pessoa física (pessoa jurídica não pode gozar da isenção). Essas regras, associadas ao comando geral que permite ao Ministério da Fazenda estabelecer os requisitos e condições para a aplicação da alíquotas (art. 1º, §4º, do Decreto-lei n. 1.804/80), permitem concluir que o valor máximo da remessa para o gozo da isenção o pode ser fixado em patamar inferior ao teto de US\$ 100 (cem dólares americanos), v.g. US\$ 50 (cinqüenta dólares norte-americanos), e que podem ser criadas outras condições não vedadas (desde que

razoáveis) para o gozo da isenção como, por exemplo, a condição de que sejam remetidas por pessoas físicas.

3. Nessa linha é que foi publicada a Portaria MF n. 156, de 24 de junho de 1999, onde o Ministério da Fazenda, no uso da competência que lhe foi atribuída, estabeleceu a isenção do Imposto de Importação para os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América), desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas.

4. O art. 2º, §2º, da Instrução Normativa SRF n. 96, de 4 de agosto de 1999, ao estabelecer que "os bens que integrem remessa postal internacional de valor não superior a US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas" apenas repetiu o comando descrito no art. 1º, §2º, da Portaria MF n. 156/99, que já estava autorizado pelo art. 1º, §4º e pelo art. 2º, II, ambos do Decreto-lei n. 1.804/80.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.⁴⁸

Dessa forma, percebe-se que a Segunda Turma do STJ, para declarar a legalidade dos referidos instrumentos infralegais apenas observou o disposto na própria Portaria MF nº 156/1999, e não o conceito de competência regulamentar e as suas limitações quanto a inovações normativas, que impõem uma interpretação conforme a constituição de todos os diplomas legais.

5. O RTS À LUZ DOS LIMITES DA COMPETÊNCIA REGULAMENTAR

Após a análise dos dispositivos normativos que versam sobre o assunto e dos julgados que os interpretam, percebe-se que é um tema complexo, não havendo uma resposta simples para a situação decorrente da regulamentação do Ministério da Fazenda com a Portaria MF nº 156/1990.

Inicialmente porque o Decreto-Lei nº 1.804/1980 não podia atribuir ao Poder Executivo a competência para criar isenções ou estender o RTS a uma situação que já não estivesse expressamente englobada, porém uma vez que isso aconteceu, muito dificilmente se veria uma ação proposta por um contribuinte ou pela União Federal para declarar ilegal o art. 2, inciso II, que concede a possibilidade de isenção ou o seu parágrafo único que concede a possibilidade de inclusão de encomendas aéreas.

Se o decreto-lei não poderia fazer tal delegação ao chefe do Poder Executivo federal, correspondente ao Presidente da República que possui competência para expedir regulamentos, segundo o art. 84, inciso IV da CF/88, muito menos poderia fazer tal atribuição para o Ministério da Fazenda ou supor que a competência regulamentar admitiria inovação normativa.

⁴⁸ *Ibid.*

Assim, o presente trabalho, propõe a seguinte classificação para lidar no plano fático com a situação criada pelas delegações feitas pelo Decreto-Lei nº 1.804/1980, considerando que a declaração de inconstitucionalidade do art. 2º, inciso II e parágrafo único, não seria uma via desejada pelos contribuintes nem pelo Ministério da Fazenda.

Todavia, ressalta-se a que a alternativa mais academicamente correta seria a edição de uma lei que concedesse diretamente a ampliação do RTS às encomendas aéreas e a isenção para remessas internacionais até certo valor, devendo tal montante ser discutido em um processo legislativo transparente.

Além desses dois pontos, também caberia ao instrumento legal disciplinar a existência de um limite para o enquadramento no RTS e possíveis exigências quanto à pessoa do remetente da remessa internacional.

Assim, percebe-se que existem hoje quatro pontos diferentes que foram estabelecidas pelo Ministério da Fazenda, não sendo estabelecidos diretamente pelo Decreto-Lei nº 1.804/1980, que, dependendo da linha argumentativa a ser seguida, poderiam ser consideradas inovações ou mera regulamentações.

Assim, é necessário analisar essas quatro regulamentações que na verdade constituem duas situações diferentes da aplicação da competência regulamentar e por isso deveriam receber um tratamento diferenciados pelos tribunais no que tange a sua legalidade, visto que tanto a TNU quanto a Segunda Turma do STJ presumiram a recepção do Decreto-Lei nº 1.804/1980, sem fazer menção à incompatibilidade material dele com a CF/88 apontada por este trabalho.

5.1 Efetivação de obrigação prevista em lei

Como analisado neste trabalho, não pode um diploma legal atribuir ao Poder Executivo competência para tratar de matéria sobre reserva legal. Assim, para considerar que o Decreto-Lei nº 1.804/1980 foi recepcionado pela CF/88, é necessária considerar que o que ele atribui como faculdade ao Ministério da Fazenda seria na verdade uma obrigação, sob risco de considerar tais disposições incompatíveis com a ordem constitucional vigente.

Nesse sentido, o Decreto-Lei nº 1.804/1980 mencionou a possibilidade da ampliação do RTS para encomendas aéreas internacionais e da existência de isenção de remessas postais internacionais até cem dólares, sendo esses pontos examinados a seguir.

5.1.1 Ampliação do RTS para encomendas aéreas internacionais

O primeiro exemplo desse tipo de regulamentação é o que ocorreu com a ampliação do RTS para as encomendas aéreas internacionais, hoje chamadas de remessas expressas internacionais, de acordo com o art. 2º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.737/2017.

Originalmente, a redação do Decreto-Lei nº 1.804/1980, em seu art. 2º, parágrafo único, apenas estabelece que “o Ministério da Fazenda poderá, também, estender a aplicação do regime às encomendas aéreas internacionais transportadas com a emissão de conhecimento aéreo.”. Ora, não se pode dizer que o próprio decreto-lei já estendeu o RTS para tais encomendas, todavia, não se poderia cogitar que a lei fora silente sobre o assunto de ampliar o alcance para as remessas expressas.

Nesse sentido, recorda-se que a competência regulamentar prevista pelo CF/88 não permite inovação, e, considerando que tal artigo fora recepcionado pela CF/88 segundo a jurisprudência brasileira, supõe-se que a interpretação dada foi que a aparente faculdade seria na verdade uma obrigação.

Outras interpretações precisaram enfrentar o ônus de que tal delegação de faculdade ao Ministério da Fazenda não estaria em harmonia com a indelebilidade da competência do art. 84, inciso IV da CF/88. De acordo com o parágrafo único deste mesmo artigo, o inciso IV não está entre as competências passíveis de delegação, e o art. 87, inciso II da CF/88 prevê apenas a expedição de instruções para a execução de leis, decretos e regulamentos.

Por fim, esclarece-se que a inclusão de remessas expressas internacionais no RTS não é questão de discussão para o Ministério da Fazenda nem para os contribuintes, não tendo tal questão chegado à discussão no Poder Judiciário por falta de interesse de ambos os lados.

Para União Federal, foi o seu próprio Ministério da Fazenda que no caput do art. 1º da Portaria MF nº 156/1999 incluiu a encomenda aérea internacional e esclareceu na Instrução Normativa RFB nº 1.737/2017 que esta modalidade equivale à remessa expressa internacional, sendo que quando há referência genérica à “remessa internacional”, pode-se entender tanto a remessa postal quanto a remessa expressa.

Já para os contribuintes, tal inclusão é favorável, pois inclui as remessas expressas em um regime simplificado, não sendo lógico que eles movam a uma ação questionando algo que os beneficia.

Ademais, todos os Projetos de Lei em discussão na Câmara dos Deputados que envolvem mudanças no Decreto-Lei nº 1.804/1980, quais sejam os nº 3.498/2023, 1.623/2023

e 2.339/2022, não colocam em questão o enquadramento das encomendas aéreas no RTS, sendo os últimos dois omissos sobre essa nomenclatura e o primeiro fazendo menção a ela em seus dispositivos como algo que já estava incluído, nesse sentido: “Art. 1º-A. O regime de tributação simplificada - RTS de que trata esta lei poderá ser utilizado no despacho aduaneiro de importação de bens integrantes de remessa postal ou de encomenda aérea internacional [...]”⁴⁹

Assim, a aprovação desse projeto que, mesmo sem ter como justificativa ampliar o RTS para as encomendas aéreas, acabaria por fazê-lo por meio de diploma legal, propiciando maior segurança jurídica para a situação.

5.1.2 Limite da isenção tributária no RTS

O segundo caso de regulamentação correspondente à efetivação de obrigação prevista em lei seria perceptível na redação do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.804/1980 dada pela Lei nº 8.382/1991 em que foi previsto que o Ministério da Fazenda poderá “dispor sobre a isenção do Imposto de Importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas.”

Nesse contexto, é necessário primeiro explicitar que se entende por qual razão a Segunda Turma do STJ identificou que o uso da preposição “até” implicaria uma grande alteração semântica comparado ao que se consubstanciaria caso tivesse sido utilizada a preposição “de” ou a expressão “abaixo de”.

Nesse sentido, tal turma teria olhado apenas a literalidade do texto normativo em que, ao escolher uma preposição com conotação de limite, inferiu-se que a concretização poderia ocorrer até o alcance do referido limite, sem restrições quando um alcance menor, ou nas palavras do relator “o valor máximo da remessa para o gozo da isenção o pode ser fixado em patamar inferior ao teto de US\$ 100 (cem dólares americanos), v.g. US\$ 50 (cinquenta dólares norte-americanos)”⁵⁰.

Todavia, um diploma normativo não pode estar acima de constituição. Assim, para que o Decreto-Lei nº 1.804/1980 seja materialmente compatível com a CF/88 ele precisa respeitar os limites da competência regulamentar e o princípio da legalidade.

Nesse sentido, a TNU, ao julgar o Pedido de Uniformização nº 5027788-92.2014.4.04.7200/SC, teria dado a tal instrumento uma interpretação conforme a constituição,

⁴⁹ *Id.* Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3.498/2023**. *op. cit.*

⁵⁰ *Id.* STJ. *op.cit.*

considerando que tal decreto-lei não teria um sentido contrário ao disposto na CF/88, uma vez que foi por ela recepcionado.

Assim, tal corte concluiu que ato regulamentar que não fizessem exatamente o que dispõe o decreto-lei de “dispor sobre a isenção do Imposto de Importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos” seria ilegal, retirando a faculdade do Ministério da Fazenda de poder dispor sobre a situação.

Percebe-se a sutileza da mudança: seguindo essa linha de interpretação conforme a constituição o uso da preposição “até” está acertado, visto que caso tivesse sido utilizada a preposição “de” a isenção somente seria aplicada para produtos que correspondente exatamente ao valor de cem dólares. Assim, interpretando o art. 2º, inciso II conforme a CF/88, a isenção poderia atingir todos os bens de zero a cem dólares, contando que seguissem a limitação do final do inciso de o destinatário ser pessoa física.

Por fim, esclarece-se que, considerando a atual existência da Portaria MF nº 156/1999 e a do entendimento da Segunda Turma do STJ, seria aconselhada a edição de lei que estabelecesse diretamente a isenção. Especialmente porque o patamar de cem dólares pode ele mesmo ser questionado, visto que a redação original trazia o limite de vinte dólares e que a Lei nº 1.383/1991 que o aumentou para cem dólares, não obedece ao art. 150, § 6º da CF/88, visto que tal lei trata também sobre assuntos que não são a concessão de isenção ou o Imposto de Importação.

Nesse sentido, menciona-se que se encontra em tramitação na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 3.498/23 que, além de versar exclusivamente sobre o RTS, concede a isenção para as remessas internacionais abaixo de cem dólares:

Art. 1-A [...] Parágrafo único. As remessas internacionais abaixo de US\$ 100,00 (cem dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, excluído o valor do frete, serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, independente do remetente ser pessoa física ou jurídica.⁵¹

Ao analisar a sua justificativa, a primeira apresentada é que o projeto de lei objetiva a aumentar o valor de isenção nas importações de cinquenta para cem dólares. Ou seja, considera como dentro da legalidade a limitação feita pela Portaria MF nº 156/1999. De todo modo, a aprovação de tal projeto mesmo que baseada em um aumento da isenção, e não na consolidação da correta interpretação da lei, de fato, traria segurança jurídica para a questão.

⁵¹ *Id.* Câmara dos Deputados. *op. cit.*

Todavia, ressalta-se que a concessão de tal isenção também está sendo questionada na Câmara dos Deputados devido à popularização do comércio internacional por meio de sites eletrônicos que afeta a economia local ao tornar os varejistas nacionais menos competitivos, havendo projetos de lei como o de nº 1.623/2023 que preveem a não aplicação da isenção às mercadorias comercializadas pela internet, incluindo o seguinte § 2º no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.804/1980:

§ 2º A isenção do imposto de importação constante do inciso II do art. 2º deste artigo não se aplica às mercadorias comercializadas por pessoas físicas ou jurídicas em sítios eletrônicos ou demais meios eletrônicos, ainda que o destinatário da mercadoria seja pessoa física, quando se tratar de remessa postal internacional.⁵²

Assim, percebe-se que a concessão da isenção do Imposto de Importação para remessas de pequena monta é um assunto polêmico na sociedade brasileira e que mereceria uma ampla discussão no Poder Legislativo para que houvesse transparência nas razões para a concessão de tal benefício fiscal.

5.2 Inovações normativas

A segunda categoria de regulamentação encontrado no RTS, na verdade não é uma espécie de regulamentação, mas sim uma verdadeira ingerência na competência normativa do Poder Legislativo que só poderia ser exercida por meio dos diplomas elaborados mediante processo legislativo, previsto no art. 59 da CF/88, não havendo interpretação conforme a constituição que solucionasse a questão.

Isso porque são verdadeiras inovações cuja existência não está prevista e não estão presentes nem mesmo sob forma de possibilidade no Decreto-Lei nº 1.804/1980, com a redação dada pela Lei nº 9.001/1995. Nesse sentido, tais inovações seriam o limite para a aplicação do RTS e a exigência de o remente ser pessoa física para gozo de isenção, que serão analisadas nos tópicos seguintes.

⁵² *Id.* Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 1.623/2023**. Dispõe sobre a revogação de 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. Brasília: Câmara de Deputados, 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2255542&filename=PL%201623/2023. Acesso em: 27 nov 2023.

5.2.1 Limite para enquadramento no RTS

Quanto à primeira inovação, é importante reafirmar que o Decreto-Lei nº 1.804 trazia originalmente um limite para enquadramento no RTS que era de cem dólares. Posteriormente, com a Lei nº 8.382/1991, tal limite foi ampliado para quinhentos dólares até ser completamente revogado pela Lei nº 9.001/1995.

Ora, para analisar como tal limitação é na verdade uma inovação normativa, é preciso primeiro considerar que existia originalmente um limite para enquadramento na lei, hoje expressamente revogado, não podendo hipotetizar que houve um esquecimento quanto ao estabelecimento de um limite para o alcance do RTS. Também não se poderia argumentar que houve uma revogação por engano, quando se considera que a Lei nº 9.001/1995 é resultante de uma medida provisória que foi sucessivamente reeditada.

Nesse sentido, a Lei nº 9.001/1995 de 16 de março de 1995 é resultado da conversão em lei da MP nº 903 de 16 de fevereiro de 1995, que por sua vez é a reedição da MP nº 843 de 19 de janeiro de 1995, que por sua vez é a reedição da MP nº 776 de 20 de dezembro de 1994, que por sua vez é a reedição da MP nº 722 de 18 de novembro de 1994.

Percebe-se que houve uma considerável insistência para que o limite do RTS fosse revogado, principalmente considerando que quase todos esses instrumentos possuíam apenas três artigos: no seu primeiro artigo revogavam o § 3º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.804/1980, com a redação dada pelo art. 93 da Lei nº 8.383/1991; no segundo artigo convalidavam os atos praticados com base no instrumento que estava sendo reeditado, e no terceiro declaravam que o presente instrumento entrava em vigor na data de sua publicação. A exceção foi apenas a MP nº 722, por uma necessidade lógica: como ela foi a primeira, não era havia atos a serem convalidados por uma medida que caducou.

Neste ponto, é essencial destacar que tal insistência legiferante somente foi possível, pois ainda não tinha sido aprovada a EC nº 32/2001, que incluiu o § 10º no art. 62 da CF/88, vedando a reedição, na mesma sessão legislativa, de uma medida provisória que perdeu a sua eficácia por decurso de prazo.

Assim, percebe-se que chega às raias do cômico que o mesmo Poder Executivo que reeditou diversas vezes uma medida provisória cujo único objetivo era a extinção de qualquer limite para enquadramento no RTS, tenha, quatro anos depois, estabelecido um limite para o enquadramento no RTS mediante uma portaria do Ministério da Fazenda.

De todo modo, não havia óbice constitucional para que o Presidente da República fizesse tais medidas provisórias retirando o limite de enquadramento no RTS, visto que esse instrumento é fruto do processo legislativo segundo o art. 59, inciso I, da CF/88; ao contrário da inovação que foi a criação de tal limite pelo Ministério da Fazenda utilizando um instrumento indevido como uma portaria.

Ademais, quanto à existência de um limite para enquadramento no RTS, é preciso explicitar que, com a crescente globalização e o aumento do comércio internacional, após a popularização da internet e das compras online, a economia local seria gravemente afetada caso não houvesse limite para enquadramento no RTS.

Inclusive, já existem projetos de lei como o nº 1.623/2023 que visam a revogação da isenção do imposto de importação prevista no art. 2º, inciso II do Decreto-Lei nº 1.804/1980, pois o varejista brasileiro estaria sendo prejudicado com a concorrência desleal dos produtos importados.

Assim, apesar de ser inegável a caracterização de inovação no que tange à existência de um limite para o enquadramento no RTS, ultrapassando a competência regulamentar que o Ministério da Fazenda possui, o presente trabalho vê como salutar que haja um limite de enquadramento estabelecido por lei.

Nesse sentido, faz-se referência novamente ao projeto de lei nº 3.498/2023 que em seu art. 1º estabelece o valor de cinco mil dólares como limite para enquadramento no RTS;

Art. 1º-A. O regime de tributação simplificada - RTS de que trata esta lei poderá ser utilizado no despacho aduaneiro de importação de bens integrantes de remessa postal ou de encomenda aérea internacional no valor de até US\$ 5.000,00 (cinco 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 20% (vinte por cento), independentemente da classificação tarifária dos bens que compõem a remessa ou encomenda⁵³

Desse modo, caso o mencionado projeto fosse aprovado, haveria um limite legal e constitucionalmente válido para o enquadramento no RTS.

5.2.2 Exigência quanto ao remetente para gozo de isenção

No que tange à segunda inovação trazida pela Portaria MF nº 156/1999, ela se caracteriza pela criação do requisito de o remetente necessariamente ser pessoa física, quando

⁵³ *Id.* Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3.498/2023**. *op. cit.*

o Decreto-Lei nº 1.804/1980 somente exige que o destinatário seja pessoa física. Assim, enquanto há vedação legal quanto à isenção atingir remessas internacionais destinadas a pessoas jurídicas, não há nenhuma restrição quanto à pessoa do remetente.

Ao contrário do visto no tópico 5.1, não há no dispositivo legal qualquer menção a possíveis requisitos da pessoa do remetente. Quando a previsão genérica feita pelo § 4º do Art. 1º de que “poderão ser estabelecidos requisitos e condições para aplicação do disposto neste artigo”, tem-se que interpretar tal dispositivo segundo a constituição vigente e suas limitações quanto à competência regulamentar do Poder Executivo.

A Segunda Turma do STJ ao mencionar no RESP 1.736.335/SC que poderia haver restrições, desde que razoáveis, trata como se a o poder Executivo tivesse competência constitucional para instituir quaisquer requisitos e condições não previstas em lei, quando na verdade, a característica de razoável é apenas o resultado da aplicação dos princípios de proporcionalidade e razoabilidade que todo produto do processo legislativo deveria ter.

Assim, acerta está a decisão da TNU quanto declarou ilegal a imposição do remetente ser pessoal física para que se pudesse gozar da isenção tributária prevista no art. 2º, inciso II do Decreto-Lei nº 1.804/1980.

De todo modo, considerando a popularização das vendas por meio de plataformas online que se difundiram nos últimos anos e não existiam na época de criação do RTS, percebe-se que pode haver um abuso da isenção concedida se não houver nenhum requisito quanto ao remetente, apesar de ser ilegal e inconstitucional estabelecer tais condições no âmbito infralegal.

Nesse sentido, menciona-se que o Projeto de Lei nº 2.339/2022 - que limita a concessão de isenção quando a mercadoria tiver sido comercializada por pessoas física ou jurídicas em plataformas eletrônicas, ainda que o destinatário seja pessoa física, - apresenta como justificativa exatamente a concorrência desleal e o abuso dessa isenção:

Atualmente, sites, aplicativos e plataformas digitais que importam produtos acabam burlando a arrecadação do imposto de importação comprando em nome de pessoas físicas que podem comprar algo de outra pessoa física no exterior sem pagar impostos se o valor for abaixo de US\$ 50.

Essa burla gera uma concorrência desleal prejudicando as empresas que tem suas lojas físicas e recolhem os impostos de acordo com a lei.⁵⁴

⁵⁴ Id. Câmara de Deputados. **Projeto de Lei nº 2.339/2022**. Estabelece as regras a serem observadas pelas pessoas físicas ou jurídicas na venda de mercadorias estrangeiras, por meio de sítios eletrônicos ou demais meios eletrônicos, quando se tratar de remessa postal internacional. Brasília: Câmara de Deputados, 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2204223&filename=PL%202339/2022. Acesso em: 27 nov 2023.

Assim, reconhece-se que, por mais que não se possa estabelecer restrições quanto ao remetente diretamente por instrumentos infralegais, a população deve ter a oportunidade de discutir a criação de tais requisitos por meio do processo legislativo.

4 CONCLUSÃO

Com este trabalho, percebeu-se que conceituar a competência regulamentar tributária e seus limites é de extrema importância para a análise da legalidade de qualquer instrumento infralegal. Mais do que isso: a proibição de inovação normativa impõe uma análise da constitucionalidade dos diplomas legais que fazem delegações disfarçadas do poder de legislar para o Poder Executivo.

Assim, mesmo que o instrumento legal tenha sido editado antes da CF/88, como é o caso do Decreto-Lei nº 1.804/1980, é necessário que seja feita uma interpretação conforme a constituição para que ele esteja em harmonia com o ordenamento jurídico atual.

Ademais, mesmo que exista uma interpretação conforme a constituição possível, como é o caso do enquadramento das encomendas aéreas no RTS e da isenção de remessas até cem dólares, a discussão da questão pelo Poder Legislativo é sempre salutar, pois permite que haja ampla participação dos setores interessados na formulação de políticas públicas que considerem a atual situação econômica do País, visto que o decorrer dos anos pode trazer situações que não foram previstas quando a lei foi originalmente elaborada, como o caso da popularização do comércio por plataformas eletrônicas que afeta o RTS.

Nesse sentido, ressaltam-se os Projetos de Lei nº 3.498/2023, 1.623/2023 e 2.339/2022 que - mesmo possuindo pontos de vistas diferentes, com o primeiro buscando solidificar a isenção para remessas até cem dólares e ampliando o limite do RTS para cinco mil dólares, e os outros buscando dificultar a isenção, respectivamente, a excluindo ou impondo que ela não fosse aplicada para mercadorias vendidas pela internet, - agregam para o avanço da discussão e visam à segurança jurídica do contribuinte.

Desse modo, o presente trabalho reconhece como indevidas inovações normativas feitas pela Portaria MF nº 156/1999 a limitação do valor para enquadramento no RTS, a criação de uma teto para a isenção abaixo de cem dólares e qualquer restrição quanto à pessoa do remetente para o gozo da isenção; todavia não há nenhum óbice para que o Poder Legislativo, mediante processo legislativo, decida criar tais restrições, considerando os impactos que os varejistas nacionais vêm sofrendo com a popularização das vendas por meio da internet que facilitaram a importação de pequenas remessas.

Assim, considera-se que, por mais que o Poder Executivo tente por instrumento infralegal realizar as inovações que o Poder Legislativo não vem fazendo e que podem ser necessárias devido à mudança da realidade social e dos hábitos de consumo da população, não

se pode perverter institutos jurídicos como o da competência regulamentar sob risco da sua descaracterização e de crescente insegurança jurídica.

Ademais, considera-se como acertado o posicionamento da TNU quanto à ilegalidade da Portaria MF nº 156/1999 no que tange às restrições sobre o remetente e ao teto para a isenção do RTS, por mais que os seus fundamentos sejam incompletos, visto que o voto não apresenta considerações sobre o alcance da competência regulamentar.

Por outro lado, vê-se com preocupação o posicionamento da Segunda Turma do STJ que, ao utilizar apenas a literalidade do dispositivo infralegal, não considerou o ordenamento jurídico como um todo nem as balizas constitucionais da competência regulamentar.

Desse modo, o presente trabalho buscou ir além de uma visão dualista Fisco versus contribuinte, buscando prezar pelo primor teórico dos institutos jurídicos, como o da competência tributária, que devem ser respeitados quando houver necessidade de atualizar o ordenamento jurídico brasileiro.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL. **Assuntos. Aduana e Comércio Exterior. Manuais Aduaneiros. Encomendas internacionais. Tópicos. Tributação**. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/remessas-postal-e-expressa/topicos/tributacao>> Acesso em: 09 nov 2023.

_____. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 1.623/2023**. Dispõe sobre a revogação de 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. Brasília: Câmara de Deputados, 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2255542&filename=PL%201623/2023. Acesso em: 27 nov 2023.

_____. Câmara de Deputados. **Projeto de Lei nº 2.339/2022**. Estabelece as regras a serem observadas pelas pessoas físicas ou jurídicas na venda de mercadorias estrangeiras, por meio de sítios eletrônicos ou demais meios eletrônicos, quando se tratar de remessa postal internacional. Brasília: Câmara de Deputados, 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2204223&filename=PL%202339/2022. Acesso em: 27 nov 2023.

_____. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3.498/2023**. Altera o Decreto Lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980, para aumentar o valor de minimis na importação de USD 50,00 para USD 100,00, reduzir a alíquota do imposto de importação de 60% para 20% e aumentar o valor máximo das remessas expressas de USD 3.000,00 para USD 5.000,00. Brasília: Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2299031&filename=PL%203498/2023. Acesso em: 27 nov 2023.

_____. CNJ. **Manual de Admissibilidade Recursal da Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais Federais – TNU. 5ª ed.** Disponível em: <https://cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/turma-nacional-de-uniformizacao/manual-de-admissibilidade-recursal-tnu-v6.pdf/>. Acesso em 11 nov 2023.

_____. CNJ. **Tema 127/TNU**. Disponível em <<https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/turma-nacional-de-uniformizacao/temas-representativos/tema-127>>. Acesso em: 27 nov 2023.

_____. PGFN. **Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016)**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016>. Acesso em: 27 nov 2023.

_____. PGFN. **Lista de Dispensa JEF – Juizados Especiais Federais (Art. 3º da Portaria PGFN Nº 985/2016)**. Disponível em <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao>

judicial/lista-de-dispensa-jef-art-3o-da-portaria-pgfn-no-985-2016/lista-de-dispensa-jef-art-3o-da-portaria-pgfn-no-985-2016#2.1>. Acesso em: 27 nov 2023

_____. PGFN. **NOTA PGFN/CRJ/Nº 1011/2016**. Disponível em <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/Nota%20CRJ%201011%202016.pdf>>. Acesso em: 27 nov 2023.

_____. STF. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 996/DF**. Relator: min. Celso de Mello. Julgamento: 11/03/1994. Órgão de Julgamento: Plenário. Publicação: DJ 06/05/1994. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346742>>. Acesso em 27 nov 2023.

_____. STF. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1296/PE**. Relator: min. Celso de Mello. Julgamento: 14/06/95. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: 10/08/95. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346960>> Acesso 27 nov 2023.

_____. STF. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1247/PA**. Relator: min. Celso de Mello. Julgamento: 17/08/1995. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: 08/09/1995. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346923>> Acesso em 27 nov 2023

_____. STF. **Recurso Extraordinário 570.680/RS**. Relator: min. Dias Tofoli. Julgamento: 28/10/2009. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: 04/12/2009 Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606568>>. Acesso em: 27 nov 2023.

_____. STJ. **Recurso Especial 1.736.335/SC**. Relator: min. Mauro Campbell Marques. Julgamento: 19/02/2019. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: 26/02/2019. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1794785&tipo=0&nreg=201800892828&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20190226&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em: 27 nov 2023.

_____. TNU. **Pedido de Uniformização de Interpretação Jurisprudencial 5027788-92.2014.4.04.7200/ SC**. Relator: Rui Costa Gonçalves. Julgamento: 20/07/2016. Órgão julgador: TNU. Publicação: 29/07/2016. Disponível em <<https://www2.jf.jus.br/phpdoc/virtus/uploads/SWp5jcJw.pdf>> Acesso em: 27 nov 2023.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Administração pública (tributária) e a baixa constitucionalidade: ou de como um ato administrativo vale mais do que a Constituição para a administração pública (tributária)**. Direito e Democracia, Canoas, v. 13, n. 1, p. 4-20, jan/jun 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de direito tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013

CHISTÉ, Igor Lubiana. **Competência regulamentar tributária**. 2018. 217 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/21675>> Acesso em: 9 nov 2023.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 34. ed. revista atualizada e ampliada. São Paulo: Forense, 2021.

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

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Tomo III, 1967.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 12 ed. Barueri: Atlas, 2022

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros. 9º edição revista atualizada e ampliada. 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 17 ed São Paulo: SaraivaJur, 2022.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de direito constitucional**. 10. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2015.

OLIVEIRA, Diogo Ricardo Goes. **Isenção do Imposto sobre a importação dos bens contidos em remessas de valor de até cem dólares norte-americanos quando destinados a pessoas físicas**. Direito Federal: Revista da AJUFE, São Paulo, v. 28, n. 95, jul./dez. 2015. p 539/550.

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