

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIVATES
CURSO DE DIREITO

**A BAIXA CONSTITUCIONALIDADE E O PRINCÍPIO DA
LEGALIDADE TRIBUTÁRIA FACE À ISENÇÃO DO IMPOSTO DE
IMPORTAÇÃO DECORRENTE DE REMESSAS POSTAIS**

Érico Portaluppi Michelin

Lajeado, junho de 2016

Érico Portaluppi Michelin

**A BAIXA CONSTITUCIONALIDADE E O PRINCÍPIO DA
LEGALIDADE TRIBUTÁRIA FACE À ISENÇÃO DO IMPOSTO DE
IMPORTAÇÃO DECORRENTE DE REMESSAS POSTAIS**

Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Curso II – Monografia ou Artigo, do Curso de Direito, do Centro Universitário UNIVATES, como parte da exigência para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Mateus Bassani de Matos

Lajeado, junho de 2016

Érico Portaluppi Michelin

**A BAIXA CONSTITUCIONALIDADE E O PRINCÍPIO DA
LEGALIDADE TRIBUTÁRIA FACE À ISENÇÃO DO IMPOSTO DE
IMPORTAÇÃO DECORRENTE DE REMESSAS POSTAIS**

A banca examinadora abaixo aprova a Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Curso II – Monografia ou Artigo, na linha de formação específica em Direito, do Centro Universitário UNIVATES, como parte da exigência para a obtenção do grau de Bacharel em Direito:

Prof. Me. Mateus Bassani de Matos – orientador
Centro Universitário UNIVATES

Prof. Jorge Ricardo Decker
Centro Universitário UNIVATES

Prof. Me. Júnior Roberto Willig
Centro Universitário Univates

Lajeado, 30 de junho de 2016

RESUMO

O traço mais característico da sociedade atual é a conectividade à rede. Daí emanam inúmeras operações *online* realizadas internacionalmente. Para compras não seria diferente. O Estado, na qualidade de ente protetor intervencionista, precisa atuar com políticas *antidumping*, com intuito de proteger a própria indústria nacional. Assim, no ordenamento jurídico nacional criaram-se mecanismos para tentar desestimular e equiparar preços para produtos importados, uma das saídas foi a tributação. Deste modo, esta monografia tem como objetivo geral analisar a legalidade na cobrança do imposto de importação para remessas postais internacionais de até US\$ 100,00 (cem dólares), bem como as hipóteses de isenção previstas para o referido imposto, quando sujeitos ao Regime de Tributação Simplificado. Trata-se de pesquisa qualitativa, realizada por meio de método dedutivo e de procedimento técnico bibliográfico e documental. Dessa forma, as reflexões começam por um resgate da supremacia constitucional, elencando mecanismos próprios para sua defesa. Em seguida, faz-se um estudo dos aspectos gerais normativos, como fonte instituidora de normas tributárias, mais detalhadamente no que concerne ao princípio da legalidade tributária. Finalmente, examina-se a legalidade na atual aplicação da isenção ao imposto de importação para remessas postais abaixo de US\$ 100,00 (cem dólares) frente a atos normativos infralegais que contrariam o texto positivado. Nesse sentido, conclui-se que o limite da isenção aplicado de forma mitigada, US\$ 50,00 (cinquenta dólares), é ilegal, haja vista que atos normativos não podem contrariar leis, muito menos criar ou aumentar tributos, matéria que carece de implementação via lei ordinária, sob pena de afronta ao princípio da legalidade tributária e consequente ofensa à Constituição e ao Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: Isenção do Imposto de Importação. Remessa Postal Internacional. Decreto Lei 1.806/80. Ilegalidade Portaria MF 156/99 e Instrução Normativa SRF 096/99.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	05
2 A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO	10
2.1 Breve evolução histórica e marcos do constitucionalismo moderno	11
2.2 A afirmação do Estado Constitucional	16
2.3 O Neoconstitucionalismo e a baixa constitucionalidade	21
3 FONTES NORMATIVAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	26
3.1 A Constituição e o princípio da legalidade tributária	28
3.2 Das leis ordinárias e complementares.....	33
3.3 Das leis delegadas e das medidas provisórias.....	37
3.4 Dos decretos e das instruções normativas	41
4 O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO DECORRENTE DE REMESSAS POSTAIS.....	46
4.1 O imposto de importação	47
4.2 Cotas de isenção do imposto de importação.....	50
4.3 A isenção do imposto de importação para remessas postais internacionais	54
5 CONCLUSÃO.....	60
REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

Com a virada do século XX para o XXI, emerge a modernidade com suas façanhas digitais. Da geração y, também chamada dos meninos do milênio, surge, fundida a tal, a geração z, a concepção sucessora dos grandes avanços tecnológicos. A geração pulsante e sedenta por avanço, aquela que corresponde à idealização do fim das barreiras, que culmina com o nascimento do *World Wide Web* e com o “boom” da criação de aparelhos eletrônicos digitais e tecnológicos nunca antes vistos.

Propriamente entendida como uma geração concebida por famílias nativamente digitais, familiarizadas com a internet, com o compartilhamento de dados e com a quebra de fronteiras, extremamente conectada à rede. Agora, a nova nuance é a conexão.

Referidas criações iniciadas ainda no final do século XX idealizaram os mais diversos cidadãos do mundo com diversas novidades, sendo que como obra principal de tais criações, conexões e compartilhamentos, advém a própria globalização e a conseqüente integração de países, povos, línguas, culturas, economias e todas as demais formas de relação socioeconômica, nas quais o sintético se sobrepõe ao analítico.

Dentre as diversas criações surge, como um implemento da internet coligada com o mercado, a fim de justamente diminuir distâncias entre o consumidor final e o produto, o comércio eletrônico. A globalização, juntamente com as ferramentas disponibilizadas pela internet, quebraram fronteiras e unem o mercado ao mundo, transformando, desta forma, mais inteligíveis as relações de consumo.

O sistema *e-commerce*, ou seja, as operações comerciais de compra e venda realizadas através de meio eletrônico conectado à rede, aproximou distâncias físicas antes inimagináveis

de serem alcançadas e fez com que consumidores do mundo inteiro adquirissem produtos de qualquer parte do mundo sem se quer ser necessário sair da própria casa, de maneira mais simples, rápida e, na maioria das vezes, com melhor custo benefício.

Com a facilidade na aquisição de produtos com qualidade e tecnologia superior, normalmente recorrendo-se a outros países, o referido sistema comercial popularizou-se rapidamente, especialmente nas últimas décadas, nas quais as transações de consumo online passaram a manifestar-se de forma intensa.

Com tal eclosão, sobreveio uma necessidade de maior fiscalização e implantação de políticas e mecanismos para supervisionar tais remessas, principalmente quando internacionais, a fim de se evitar o dumping comercial capaz de afetar a indústria e o mercado nacional.

Válido consignar que, anteriormente à germinação da internet, do *e-commerce* e até mesmo das fiscalizações tangentes ao aludido efeito de dumping, nos primórdios das organizações estatais, tudo se fazia muito diferentemente, sendo que necessário o entendimento de todo o processo evolutivo dos mais diversos sistemas e regimes políticos passados até que se pode consagrar tal evolucionismo.

De nada teria consagração tal geração z se gerações anteriores a estas não tivessem batalhado e lutado por direitos, garantias e liberdades dignos de uma população que preza pelos seus iguais, na medida em que busca o bem comum, diminuindo desigualdades e propiciando acessos igualitários aos seus contribuintes, visando sempre a liberdade e incentivo necessário a evolução e ao desenvolvimento, daí não somente tecnológico, mas principalmente intelectual de sua nação.

Nesse sentido, ponderando a essência, o presente trabalho pretende, como objetivo geral, analisar os limites de isenção tributária aplicados no Brasil para o Imposto de Importação decorrente de remessas postais internacionais às pessoas físicas. O estudo discute como problema: é legal a limitação de uma isenção tributária trazida por atos administrativos contrários a um Decreto Lei? Como hipótese para tal questionamento, entende-se que, atos administrativos de matéria tributária, ainda que normativos, quando contrariam a lei posta, há afronta ao princípio da legalidade tributária, carecendo de ilegalidade, sob pena de afronta a própria supremacia constitucional.

Deste modo, essa monografia busca trabalhar o evolucionismo constitucional e meios em que este se deu, trabalhando de forma detalhada a traspassação entre os diversos regimes políticos dos Estados. Narra-se a evolução desde o absolutismo estatal, no qual o monarca realizava a tributação de forma tirânica e arbitrária sem garantir quaisquer direitos, passando-se pelo Estado Liberal, grande divisor de águas que será devidamente abordado relatando-se inclusive a historicidade em que se deu, posteriormente transigindo para o Estado Social de Direito e culminando com a harmonização do Estado Democrático de Direito, atual sistema garantidor oriundo de uma conquista histórica de batalhas sociais cidadãs.

Em continuidade, a pesquisa abordará a eficácia das normas promulgadas e garantidas pela conquista do Estado Democrático de Direito diante da conjuntura atual, na qual encaixa-se a crítica e estudo do Neoconstitucionalismo e do fenômeno da baixa constitucionalidade. Nesse limiar fomenta-se a explanação de tal fenômeno, que acaba por abarcar a falta de observância de legalidade com o texto hierarquicamente superior, a Constituição, fazendo-se, ainda, estudo detalhado sobre o sistema atual brasileiro na atuação do controle de constitucionalidade, seja ele difuso ou concentrado.

Condescendente com o primeiro capítulo, o segundo vêm recheado de reclames sociais condizentes com a espécie normativa a ser positivada, devidamente harmonizada com os preceitos preestabelecidos decorrentes, também, das conquistas adquiridas na complacência do Estado Democrático de Direito, principalmente assentado na máxima de que as leis são para o povo, cabendo a este, via representantes, cria-las e aprova-las, vez que estas ser-lhe-ão aplicadas.

Notadamente, o presente possui cunho em matéria tributária, ainda que relativamente ligado ao tema constitucional. Destarte, com o desenrolar do segundo capítulo, notar-se-á uma maior reserva com relação a matéria relativa a instituição de tributos, analisando-se à égide do tópico o processo e a legalidade nas fontes normativas tributárias.

Com cunho formal ligado ao texto positivado, tal capítulo buscará instruir o leitor à compreensão das principais formas de instituição, processo legislativo e regulamentação com relação às normas aplicáveis a legislação e a matéria tributária. Estudar-se-á desde a supremacia do princípio constitucional da Legalidade Tributária previsto na Carta Maior, passando-se pelo estudo das Leis Complementares, Ordinárias e Delegadas, das Medidas Provisórias até mesmo

a análise de Normas Infralegais, entendidas como exceções ao monopólio da função legislativa típica do sistema tributário nacional.

Ápice do estudo, por derradeiro, no terceiro capítulo estudar-se-á o problema trazido em decorrência do inicialmente retratado, o exponencial crescimento das compras online internacionais, preconizado pela globalização e pelos diversos avanços tecnológicos. Diante disso, foi que notou-se uma maior participação do Estado, enquanto Receita Federal, para fiscalizar e tributar a entrada de mercadorias estrangeiras, com o intuito de proteger o mercado e valorizar os produtos internos, evitando-se, assim, o desgaste da balança comercial nacional.

Destarte, será examinado o imposto de importação, na sua forma genérica, para posteriormente dissecar o tema específico e cerne desta, objetivamente com relação a aplicação da isenção do imposto de importação para remessas postais internacionais destinadas a pessoas físicas, no caso, consumidores brasileiros implementadores do *e-commerce* internacional.

Não obstante serão também estudadas, ainda que de forma breve, demais isenções aplicáveis ao imposto de importação, quando aplicável em decorrência do Regime Simples de Tributação disciplinado pela Receita Federal, bem como a distinção entre a isenção e a imunidade tributária.

O fenômeno de tributar está diretamente relacionado com normas legais a serem respeitadas, devendo-se, inclusive, respeito hierarquizado. Ocorre que, não obstante permitido em nosso ordenamento jurídico, a tributação de produtos importados decorrente de remessas postais internacionais enseja dúvidas com relação aos limites isentivos. Portanto, o estudo final buscará averiguar a ocorrência da (i)legalidade na aplicação da isenção destoadada, a qual parece estar sendo justaposta de forma excessiva, e contrária a lei que a instituiu previamente.

A pesquisa, quanto ao modo de abordagem, foi qualitativa, segundo Mezzaroba e Monteiro (2009), pois o que se procura atingir é a identificação da natureza e do alcance do tema investigado, utilizando-se, para isso, exame pelo qual se buscaram as interpretações possíveis para o fenômeno jurídico em análise. Para obter-se a finalidade desejada nesse estudo, foi empregado o método dedutivo, cuja operacionalização se deu por meio de procedimentos técnicos baseados na doutrina, artigos de publicações periódicas impressos, legislação e jurisprudência, passando pelos aspectos gerais do imposto de importação para chegar ao ponto específico da legalidade no eufemismo da isenção aplicável as remessas postais internacionais.

Diante do exposto, justifica-se relevante discutir a legalidade na aplicação limitada da isenção, visto que, no momento da ocorrência do fato gerador, possa ocorrer duas afrontas legais a isenção, seja na limitação com relação ao valor aduaneiro, seja com relação ao remetente, mazelas que acabam prejudicando o contribuinte, gerando questionamentos ao cidadão leigo que não possui conhecimento acerca deste procedimento contrário à norma.

2 A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO

Ao longo dos anos, com a evolução da sociedade, fez-se necessário considerar uma lei fundamental, algo que viesse para organizar os elementos essenciais constitutivos de Estado, ou seja, um sistema de normas que viesse para regular a forma de Estado, de governo, de exercício do poder, de estabelecimento de órgãos atuantes e seus limites de atuação, assim nascendo a Constituição.

A partir daí surge a supremacia constitucional, que pode vir a ser exemplificada como uma lente, através da qual devem ser lidos e interpretados todas as demais normas e institutos de direito infraconstitucionais, passando a ser fundamento de validade de todas as demais normas, tendo como máxima a nulidade de todo preceito que vá de encontro a Constituição. Destaca-se, portanto, que a supremacia da constituição se opera *ex lege* devendo ser irradiada sobre todas as pessoas, públicas ou privadas, submetidas à ordem jurídica nela fundada, mantendo-se tudo em harmonia constante.

A supremacia da constituição, simplificada, representa o dever jurídico de se obedecer a preceitos fundamentais barganhados a fim de se manter a harmonia entre as demais normas infraconstitucionais para que se evite nulidades e ilegalidades. Essa conceituação simples evoluiu em diversos sentidos, e partindo desse ponto comum é que este capítulo terá como objetivo descrever a evolução histórica do Estado constitucional brasileiro, abordando os marcos históricos, passando pela afirmação do Estado constitucional e chegando ao ponto em que se tratará do fenômeno da baixa constitucionalidade e do Neoconstitucionalismo.

2.1 Breve evolução histórica e marcos do constitucionalismo moderno

O Constitucionalismo dos dias atuais originou-se, primordialmente, de um Estado maior, no qual, apesar de submetido ao direito e regido por leis, não apresentava uma divisão adequada de poderes. Destarte, o Estado Constitucional basiliou-se em uma constituição que limitava poderes por meio do direito, tais quais as prerrogativas trazidas pelos institutos do *rule of law*, *due process of law* e *Rechtsstaat*. Nesse sentido, Teixeira (2011, p.113-114) refere:

O Estado de direito e suas diversas variantes europeias (*Rule of Law*, *Rechtsstaat*, *État de Droit*, *État legal*) fizeram com que a racionalização que acompanha o Estado moderno desde sua gênese migrasse do campo filosófico para o político-jurídico [...]. Nesse contexto, ao cidadão resta uma ordem estável e sólida a ponto de se tornar previsível quanto ao seu funcionamento, enquanto ao Estado resta garantida a impessoalidade e a possibilidade de que esta atribua àquele um senso de continuidade atemporal [grifo do autor].

A submissão do Estado ao direito está completamente abarcada em tais momentos históricos, sendo imprescindível para a compreensão do constitucionalismo caracterizar, ainda que de forma rápida, tais estágios.

O *rule of law*, parafraseando Canotilho (2003), significa a obrigatoriedade de se ter um processo justo legalmente regulado, quando for preciso julgar e punir os cidadãos, privando-os de suas liberdades e propriedades. Não obstante, relata que, em segundo plano, significa a proeminência das leis e costumes do país diante da discricionariedade do poder real, e, ainda, a sujeição dos atos do executivo à soberania do parlamento, afirmando a necessidade na igualdade de acesso aos tribunais entre os cidadãos com intuito de que pudesse defender seus direitos.

Já para o professor constitucionalista português Jorge Miranda (1996), o *rule of law* é uma expressão que designa princípios, instituições e processos que a tradição e a experiência dos juristas e dos tribunais mostram serem elementares para resguardar a dignidade das pessoas frente ao estado, sob a ideia de que o direito deve dar aos indivíduos a proteção contra qualquer arbitrariedade de poder.

Na França, o constitucionalismo assentou-se na *L'État legal*, ordenamento jurídico hierárquico, tendo no ápice da pirâmide a Declaração de 1789, a qual por força da Revolução Francesa com o famoso lema *Liberté, Égalité, Fraternité*, consagrou os direitos naturais e sagrados do homem, a qual serviu como uma “pré-constituição” francesa. Logo abaixo da referida declaração emanava a lei, posteriormente, na base, os atos oriundos do executivo (BUFFON; MATOS, 2015).

Ainda quanto a França, cabe ressaltar que o limite do poder era entabulado pelo direito, tornando com que a supremacia da Constituição fosse neutralizada pela própria primazia da lei. Ou seja, o Estado de Direito Francês era eficaz principalmente no cumprimento do princípio da legalidade, mas incapaz de entender o significado da supremacia constitucional, pois era insensível à força normativa dos direitos e liberdades pronunciados na Declaração de 1789 (CANOTILHO, 2003).

Por fim, a versão germânica do Estado de direito, o *Rechtsstaat*, o qual garantia aos seus cidadãos a liberdade jurídica, tendo como fundamento a intervenção estatal apenas nos direitos subjetivos dos cidadãos e de forma genérica. Tal sistema mantém em separado as funções legislativas e executivas, exigindo um maior controle para que não sobrevenha a transgressão as normas gerais e abstratas impostas pelo legislativo na administração do executivo (BUFFON; MATOS, 2015).

Nota-se que a Constituição em sentido moderno pretendeu estabelecer duas ideias básicas: ordenar, fundar e limitar o poder político; e reconhecer e garantir os direitos a liberdade do indivíduo. Nesse sentido, Canotilho (2003) resume em três palavras os traços que caracterizaram as experiências histórico-constitucionais referidas, acerca do fenômeno da evolução da constituição, quais sejam: revelar, dizer e criar.

Para Canotilho (2003), revelar a norma está relacionado com a suspeita diante de um poder constituído pelo povo, forte e competente para por si só moldar e perfectibilizar o molde político; dizer relaciona-se com o sentido da criação de um leque de regras superiores e invulneráveis; e criar na esteira de que uma nova ordem jurídico-política, para ser eficaz deve romper com o antigo regime, traçando a arquitetura da nova “cidade política” num texto escrito – a constituição.

A breve evolução histórica citada tem oportuna origem nos marcos históricos do constitucionalismo, quais sejam, a Revolução Americana (1774) e a Revolução Francesa (1789), as quais tiveram determinante influência sobre o mundo moderno e, inclusive, sobre o Brasil.

Foi em 1620, oportunizada pelos primeiros colonizadores da colônia de *Plymouth*, que a Carta Política chamada de *Covenant*, ou também denominada Pacto de *Mayflower*, foi assinada. Tal documento foi tido como o anunciador dos indícios primordiais de um possível e futuro desenvolvimento do constitucionalismo norte-americano, sendo que nesse venerável

documento se encontra, em síntese, o núcleo de ideias que mais tarde se desenvolveriam nas instituições de direito constitucional (FRANCO, 1968).

Apesar de tal realização, foi diretamente ligado a Revolução Industrial que o mundo colonial inglês vislumbrou as mudanças significativas na relação Metrópole-Colônia, tendo em vista que o governo inglês mantinha cunho liberal na Metrópole, entretanto, mantinha o ressaibo do mercantilismo nas Treze Colônias. Foi diante disso e de medidas do Pacto Colonial, como a Lei do Açúcar (foi elevado o valor dos tributos sobre o açúcar e derivados da cana que não fossem oriundos das Antilhas Britânicas), a Lei do Selo (determinava que todos os documentos, livros, jornais e periódicos só poderiam circular se fossem selados com o timbre do Governo Inglês) e as Leis Intoleráveis ou Coercitivas (determinando o fechamento do Porto de Boston, o pagamento de uma indenização pelo chá, a ocupação militar de Massachusetts, entre outros), que se deu o estopim para a Revolução Norte-Americana (PENNA, 2013).

Finalmente, em 1787, finda a revolução e vitoriosa a antiga colônia inglesa, representantes das Treze Colônias reuniram-se na Filadélfia para redigir e aprovar a Constituição dos Estados Unidos da América (BUFFON; MATOS, 2015).

Basicamente fundada e justificada na e pela noção de soberania popular, emblematicamente expressa já no Preâmbulo, mediante a famosa expressão “Nós, o Povo” (We the People), a Constituição de 1787 foi a primeira escrita a consagrar um modelo liberal clássico, que para se contrapor ao poder absolutista, propõe uma República Federativa, um Executivo unipessoal exercido pelo Presidente da República, bem como colocando em prática a separação de poderes idealizada por Montesquieu e, assim, afirmando a supremacia da lei (rule of the law). Apesar do texto original não ter consagrado um rol de direitos e garantias, bastaram quatro anos para que as dez primeiras emendas à Constituição (Bill of Rights) trouxesse a relevância de tais direitos e garantias, consagrando assim a futura evolução constitucional e a afirmação dos direitos fundamentais para com a supremacia da Constituição, não pairando dúvidas de que tal constitucionalismo norte-americano iniciou o ciclo das constituições escritas (BUFFON; MATOS, 2015).

Por efeito da harmonia filosófico-política experimentada primeiramente nos Estados Unidos da América, agora, então, independente e desvencilhado do regime de sangria desatado das 13 colônias, é que surge o Estado de Direito de cunho liberal-burguês. Totalmente identificado, posteriormente, mas não tão somente, no artigo XVI da Declaração dos Direitos

do Homem e do Cidadão (França, 1789), que traz a concepção fundamental do constitucionalismo, dizendo que “A sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição”. Neste sentido, verifica-se que o Estado Liberal, quando do seu surgimento, tem como características essenciais a organização e a limitação do poder estatal através da separação tripartite dos poderes, como já dito anteriormente, idealizada por Montesquieu na sua obra “*O Espírito das Leis*” (LENZA, 2012).

Montesquieu, pensador iluminista com origem basilar em Aristóteles e John Locke, ao escrever “*O Espírito das Leis*”, traz, em sua síntese, a concepção da teoria tripartite da divisão dos poderes, criando um sistema no qual se impediria que o poder se concentrasse numa única pessoa, monarca absoluto. Para Montesquieu cada poder, Legislativo, Executivo e Judiciário, teria sua função específica e essencial, agindo independentemente dos outros, mas sempre sendo harmônico com tais. Também chamado de sistema de freios e contrapesos é no que se funda o pensador, dizendo que cada poder agiria na sua esfera de atuação, entretanto, sujeito sempre a fiscalização e ao controle dos demais, ou seja, o sistema de freios e contrapesos serve justamente para conter os abusos possivelmente praticados pelos outros poderes, assim mantendo-se o equilíbrio necessário previsto no já mencionado artigo 16 da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 e preconizado até hoje no artigo 2º de nossa Constituição Federal (PENNA, 2013).

Já na França do final do século XVIII, o movimento foi um pouco divergente, haja vista que o país, notadamente atrasado com relação aos outros países europeus, ainda mantinha uma estrutura ultrapassada, conservadora, absolutista e mercantil, a qual definitivamente atravancava o desenvolvimento do capitalismo e desagradava profundamente a burguesia (AZEVEDO; SERIACOPI, 2013).

Diante de um sistema tributário nada convincente, no qual as classes mais abastadas, primeiro e segundo estado, respectivamente o clero e a nobreza, eram isentos de impostos e o terceiro estado, composto pela burguesia (economicamente mais forte) e pela massa de trabalhadores (sans-culottes), sobrecarregado com os impostos absurdos cobrados pelo rei, tendo como fim o próprio sustento do Estado Absoluto Francês, a crise econômica, social e política era inevitável (AZEVEDO; SERIACOPI, 2013).

O terceiro estamento, composto por 98% dos franceses, era o único que recolhia impostos, tanto para o Estado como para a nobreza e o clero. Nas últimas décadas do século XVIII, praticamente 80% da renda dessa classe era destinada ao pagamento de impostos, a fim de garantir as regalias absurdas do primeiro e do segundo estado. Foi então, em 1785, que a crise na França se agravou, diante de uma forte seca que acabou com boa parte da produção agrícola e pecuária. A fome e a miséria se alastraram pelas cidades. Em Paris, operários, artesões, mendigos e desempregados passaram a fazer greves contra a política econômica mercantil e o estado absolutista, que unicamente priorizava a nobreza e o clero, sem dar a devida atenção ao resto da população revoltada e que clamava por dignidade, respeito e liberdade (AZEVEDO; SERIACOPI, 2013).

Apenas em 1789, diante do déficit das contas públicas, foi proposto que o primeiro e o segundo estado passassem a arcar com os impostos. Tal medida, ainda que rejeitada pelo clero e pela nobreza, fez com que o então rei Luis XVI convocasse os Estados Gerais junto ao Palácio de Versalhes, órgão este que não se reunia desde o ano de 1614. Com a convocação, fora proposto pelo terceiro estado que o voto no conselho passa a ser determinado por cabeça, e não mais por estamento. Este fora sem sombra de dúvidas o marco para a oportunidade de se começar a mudar o atual sistema absolutista que claramente não dispunha mais de quaisquer condições de se manter, principalmente cristalizado pela desigualdade social existente (PENNA, 2013).

Por fim, em junho de 1789, o terceiro estado separa-se e proclama a Assembleia Nacional Constituinte e, contrariamente ao rei, passa a elaborar uma Constituição para a França, dando assim início a Revolução Francesa. Como o rei não pode conter tal movimento, ordenou que membros do clero e da nobreza se juntassem a assembleia. Apesar de publicamente o monarca apoiar a assembleia, nos bastidores convocou o exército para dissolve-la. Tal notícia levou a população às ruas. A Tomada da Bastilha, em 14 de julho de 1789, prisão do Estado e símbolo da revolução, a conquista da liberdade nacional é comemorada, sendo que meses depois é aprovada a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, estabelecendo dentre outros a igualdade de todos perante a lei, o direito à liberdade e à propriedade, fundada basicamente no iluminismo. Nos anos seguintes, seria determinado o confisco dos bens da igreja, para que no ano de 1791 finalmente fosse promulgada a Constituição (AZEVEDO; SERIACOPI, 2013). Concluindo o tema, faz-se importante a visão de Canotilho:

[...] surge agora com centralidade política a nação, titular do poder constituinte. A nação não se reconduz à idéia de sociedade civil inglesa. Ela passa a deter um poder constituinte que se permite querer e criar, uma nova ordem política e social prescritivamente dirigida ao futuro mas simultaneamente, a ruptura com o 'ancien regime'. (CANOTILHO, 1999, p. 67).

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão é considerada a segunda constituição de modelo liberal e foi fundamental para categorizar e afirmar a importância do cidadão perante a sociedade. Tratava-se de uma arma preciosa contra as arbitrariedades decorridas do absolutismo, no qual se confundia a figura do monarca com o Estado, agora se tinha um governo moderno, insuscetível a abusos, zeloso e defensor das liberdades individuais tão sonhadas (FERREIRA FILHO, 1997).

2.2 A afirmação do Estado Constitucional

O constitucionalismo moderno conquistado por movimentos políticos, sociais e culturais, tais quais os anteriormente mencionados, mas não limitados a estes, vem para romper com as limitações de garantias fundamentais impostas pelos Estados Absolutistas, acabando com a soberania e supremacia das forças estatais. Surge, então, o ideal de probidade, justiça de direito igualitário e acima de tudo de organização na seara da política governamental, limitando o poder de atuação do Estado e descentralizando os poderes executivo, legislativo e judiciário, pautando em um documento de lei superior e hierárquico, a Constituição como supremacia de constitucionalismo. Assim, nas próprias palavras de Canotilho:

Constitucionalismo é a teoria (ou ideologia) que ergue o princípio do governo limitado indispensável à garantia dos direitos em dimensão estruturante da organização político-social de uma comunidade. Neste sentido, o constitucionalismo moderno representará uma *técnica específica de limitação do poder com fins garantísticos*. (CANOTILHO, 2003, p. 53), [grifo do autor].

Faz-se importante destacar que o Estado Constitucional moderno surgiu a partir do Estado Liberal, decorrente, principalmente, dos ideais Iluministas e aqueles tantos outros trazidos com as já mencionadas Revolução Americana, Industrial e Francesa. Diante de tais movimentos e com o surgimento das constituições escritas, o Estado que antes era absoluto, transigiu para o chamado Estado Liberal de Direito. Este novo modelo de Estado utiliza como premissa a ideia advinda do iluminismo, com fonte basilar no chamado *Laissez-faire*, ou seja, no liberalismo econômico, na versão mais pura do capitalismo, onde o mercado deve reger-se livremente, sem interferência estatal, afinal o constitucionalismo derivou justamente da classe

burguesa, que antes, apesar de deter o capital, era discriminada e alocada socialmente junto aos *sans-culottes*, sem quaisquer direitos diante do absolutismo (AZEVEDO; SERIACOPI, 2013).

O constitucionalismo do Estado Liberal priorizava o modelo econômico teorizado pelo escocês Adam Smith, o qual em sua principal obra *A Riqueza das Nações* “afirma que a força motriz da riqueza não está na agricultura nem no comércio, mas no trabalho livre, sem interferências do Estado, guiado pelo curso natural das coisas” (AZEVEDO; SERIACOPI, 2013, p. 380). Não obstante o novo modelo liberal impunha limitações ao poder político, principalmente por meio de direitos e garantias individuais. Diante de tais circunstâncias, entendia-se que o Estado deveria garantir a propriedade privada e a liberdade, punindo aqueles que violassem o direito à propriedade, à vida ou mesmo à liberdade do próximo, dessa forma o Estado estaria garantindo a igualdade entre os homens perante a lei (constituição), daí a supremacia da norma escrita que impera a relação entre o Estado e o homem como indivíduo cidadão.

Além do mencionado, ainda era garantida a divisão dos poderes e o princípio da legalidade, no qual há submissão da autoridade ao império da lei. Portanto, vislumbra-se que agora o direito tem fundamento na proteção do cidadão contra a arbitrariedade do antigo Estado absolutista, ou seja, “um Estado que realiza suas atividades debaixo da ordem jurídica, contrapondo-se ao superado Estado-polícia, onde o poder político era exercido sem limitações jurídicas, apenas se valendo de normas jurídicas para se impor aos cidadãos” (SUNDFELD, 2000, p. 36). Indubitavelmente estava instituído o Estado de Direito.

Entretanto, movimentos sociais do final do século XIX sobrevieram a perquirir ostensivamente o individualismo, a liberdade, a igualdade e a garantia absoluta do direito de propriedade instituído pelo Estado Liberal, sendo que ao longo do mencionado centenário, diante da crítica da desigualdade material entre os indivíduos, o direito passa a sobrepujar o individualismo exacerbado em nome da solidariedade social e da função social de instituições como a propriedade. O Estado passa a intrometer-se nas relações entre os particulares da sociedade, introduzindo normas de ordem pública destinadas a proteção do lado mais fraco das relações (GOMES, 1999).

Nesse sentido, cabe ainda salientar o que Pedro Lenza (2012, p. 58-9) leciona acerca do tema:

[...] a concepção liberal (de valorização do indivíduo e afastamento do Estado) gerará concentração de renda e exclusão social, fazendo com que o Estado passe a ser chamado para evitar abusos e limitar o poder econômico. Evidencia-se, então, aquilo que a doutrina chamou de segunda geração (ou dimensão) de direitos e que teve como documentos marcantes a Constituição do México de 1917 e a de Weimar de 1919, influenciando, profundamente, a Constituição brasileira de 1934 (Estado social de direito).

Em decorrência de tais movimentos, em meados do século XX, culminando no Reino Unido, ocorre a transcendência do Estado Liberal para o então renomado *Welfare State*, ou Estado Social de Direito, aquele conhecido por ser o garantidor da qualidade de vida, caracterizado como um modelo “que garante tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo cidadão, não como caridade, mas como direito político” (BOBBIO, 1986, p. 416).

Tal modelo diverge do anterior, uma vez que agora não basta mais ao Estado conferir a paz social dos indivíduos livres e iguais, mas sim desempenhar a função social, ou seja, incumbe ao Estado uma intervenção efetiva nos mais variados setores, seja na economia, na sociedade ou na cultura, a fim de construir uma comunidade solidária, na qual concebe ao poder público a tarefa de efetivar a incorporação das diversas classes sociais aos benefícios da sociedade (BOLZAN DE MORAIS, 2002, p. 30).

Faz-se necessária a compreensão de que o Estado Social não nega a extrema importância da liberdade e da propriedade privada como um todo, mas aí há de se entender que não adianta criar direitos se o cidadão não disfrutar de meios para usufruí-los. Nasce a ideia de que os direitos sociais se constituem em direitos-meios para a consecução do direito-fim, a liberdade. Na morada do saber há de se ter consciência de que é necessário assegurar, ainda, meios para o acesso de todos cidadãos de forma igual, independentemente da classe social, à educação, à cultura, à alimentação, à habitação, à saúde, à segurança e à renda mínima, sob a égide da própria dignidade humana (BUFFON; MATOS, 2015).

Surge, então, os direitos de segunda dimensão/geração, constituindo novos valores e preocupações que o Estado deve manter para com sua população, direitos e garantias que outrora não eram fonte de fomento passam a ser compreendidas e abrangidas também como essenciais para o desenvolvimento e consagração de uma sociedade livre de abismos e discrepâncias sociais. Diretamente ligados às relações de trabalho, à educação e aos mencionados no último parágrafo, os direitos de segunda geração ainda trazem um controle de constitucionalidade mais forte, no qual pode-se pressionar o Poder Judiciário a intervir quando

as leis não estiverem de acordo com tais princípios, bem como a Lei Maior, rejeitando-as de imediato (LENZA, 2012).

Tal reação desencadeou uma série de mudanças, não demorando a surgir, ainda no Estado Social, a preocupação com os direitos de terceira dimensão, aqueles diretamente ligados a fraternidade e a solidariedade, que, nas palavras de Paulo Bonavides (2006, p. 569), afirmam o valor do ser como grupo em sociedade:

Com efeito, um novo pólo jurídico de alforria do homem se acrescenta historicamente aos da liberdade e da igualdade. Dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade, os direitos da terceira geração tendem a cristalizar-se no fim do século XX enquanto direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Tem primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta.

A luz de tal Estado Social, bem como ao famoso *Contrato Social* de Rousseau, notadamente mais evoluído e com pés firmes já no Estado Democrático de Direito, tem-se a elaboração do texto constitucional brasileiro de 1988, o qual em seus arts. 170 e 193 frisa os ideais de um constitucionalismo moderno, como pode-se observar na transcrição dos artigos epigrafiados:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social observados os seguintes princípios.

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

[...]

Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem estar social e a justiça social (BRASIL, 1988, texto digital).

Por fim, passa-se ao Estado Democrático de Direito, o qual vem para confirmar e afirmar o Estado constitucional e a soberania do povo, uma vez que traz como princípio norteador o da soberania popular, como preconizador de que o poder político deriva do poder dos cidadãos, passando-se a assegurar:

[...] valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a

solução pacífica das controvérsias: o exercício dos direitos sociais e individuais; a liberdade; a segurança; o bem-estar; o desenvolvimento; a igualdade; a justiça (LENZA, 2012, p. 128-9).

Neste liame, salienta-se que o Estado Democrático de Direito é representativo, no qual aqueles que detém o poder, seja legislativo, executivo ou judiciário, devem exercê-lo em nome do povo devendo contas à sociedade. A função deste modelo de estado é buscar, principalmente, a redução das desigualdades, bem como a concretização das garantias sociais preconizadas no texto constitucional e os princípios que a norteiam (BARROSO, 2014).

Juntamente com a supremacia da constituição, no Brasil, viu-se necessária a instrumentalização de um sistema que pudesse, por assim dizer, proteger a regência da autonomia constitucional e a separação dos poderes. Foi assim, e com origem no próprio sistema inglês “*check and balances*” (freios e contrapesos), anteriormente já mencionado, que brota no Brasil o apontado Controle de Constitucionalidade, com intuito de garantir a validade das normas infraconstitucionais, tanto em cunho formal, como material, averiguando a legalidade no processo de formação das leis, como em seu conteúdo propriamente dito, respectivamente (DALLARI, 1991).

Com origem no sistema norte-americano, mais especificamente implantado diante do famoso caso *Marbury v. Madison*, de 1803, no qual, resumidamente, o juiz membro da Suprema Corte Americana John Marshall decide que “havendo conflito entre a aplicação de uma lei em um caso concreto e a Constituição, deve prevalecer a Constituição, por ser hierarquicamente superior” (LENZA, 2012, p. 268). Em outras palavras, Marshall declara-se incompetente para julgar o caso, uma vez que a norma a qual havia delegado a competência à Suprema Corte julgar aquele tipo de ação era inconstitucional, assim criando o famoso sistema de controle de constitucionalidade difuso, ao afirmar a competência da Corte para, com base na Constituição, controlar e mesmo fulminar atos dos poderes legislativo e executivo da República (BUFFON; MATOS, 2015).

É notadamente inegável a extrema relevância de abordar tal panorama histórico da evolução do constitucionalismo, eis que é evidente a máxima influência sofrida pelo ordenamento jurídico brasileiro, sendo imprescindível para a devida compreensão do tema a ser abordado.

2.3 O Neoconstitucionalismo e a baixa constitucionalidade

O constitucionalismo possuía cunho liberal, preocupando-se apenas e tão somente com aquilo que o Estado não iria fazer, liberdades negativas, como a não interferência do Estado na liberdade, na propriedade e na vida privada. Com o passar dos anos, passou-se a preocupar com aquilo que o Estado deveria efetivamente presta, isto é, as chamadas liberdades positivas, garantindo acesso a todos cidadãos, assegurando, assim, a dignidade de cada qual, ofertando direitos inerentes como a saúde, a educação e alimentação, por exemplo.

Atualmente, o constitucionalismo não se deu por pronto e acabado, estando sempre em constante desenvolvimento, a égide da própria ciência social aplicada, levando em conta e observando as necessidades dos cidadãos e o desenvolvimento socioeconômico de cada meio social, de acordo com o fato social em que se encontra engajado. Assim, faz-se necessário compreender as constantes revoluções que geram a mudança do pensamento, conseqüentemente do constitucionalismo, principalmente pós segunda guerra mundial e pós era positivista.

A partir daí, chega-se na era do Estado Democrático de Direito, efetivado principalmente pelo Neoconstitucionalismo, ou seja, na era pós-moderna do século XXI, na qual se quer uma maior garantia na eficácia da Constituição e sobre tudo uma maior garantia na eficácia dos direitos e garantias fundamentais. Assim preconiza o mestre Pedro Lenza:

Busca-se, dentro dessa nova realidade, não mais apenas atrelar o constitucionalismo à ideia de limitação do poder político, mas, acima de tudo, buscar a eficácia da Constituição, deixando o texto de ter um caráter meramente retórico e passando a ser mais efetivo, especialmente diante da expectativa de concretização dos direitos fundamentais (LENZA, 2012, p. 62).

Da leitura, verifica-se que o Neoconstitucionalismo caracteriza-se pela busca da concretização das prestações materiais prometidas pela sociedade em seus modelos constitucionais positivados, incorporando o constitucionalismo fraternal e de cunho solidário. Nesta altura do constitucionalismo “por vir” tem-se enraizada a ideologia máxima de concretizar os direitos fundamentais já positivados.

Nunca antes no Brasil e no mundo os direitos fundamentais tiveram tanta eficácia, a exemplo disto o direito social a saúde, que no passado se entendia incapaz de produzir direitos subjetivos. Já nos dias de hoje, o direito a saúde, em seu artigo 196 da Constituição Federal, abstrato que só ele, produz sim efeitos concretos, como por exemplo a exigência ao Estado de um medicamento não fornecido pelo Sistema Único de Saúde, sendo plenamente reconhecido

pelo judiciário. Ainda que necessária a provocação do Estado, por meio do judiciário, resta perfeitamente visível a atuação deste a fim ver garantida a intervenção e imediata disponibilização do fármaco ao cidadão, garantindo o direito fundamental à saúde, positivado constitucionalmente, marcando assim a intervenção perante aquele.

Na conjuntura de estado pós-moderno, com direitos e garantias fundamentais positivadas, com sociedades mais politizadas, instruídas e racionais, interessadas em seus direitos, ainda que nem sempre garantidos efetivamente, diante das mais diversas demandas, afugentadas pela burocracia, que por vezes, conforme já preconizado por Franz Kafka em seu livro *“O Castelo”*, acaba fazendo com que se desista dos próprios propósitos, vê-se uma crescente constitucionalização e judicialização das relações sociais não atendidas pelo executivo e pelo legislativo. Nesse sentido:

Ao lado desse exercício amplo de jurisdição constitucional, há um outro fenômeno que merece ser destacado. Sob a Constituição de 1988, aumentou de maneira significativa a demanda por justiça na sociedade brasileira. Em primeiro lugar, pela redescoberta da cidadania e pela conscientização das pessoas em relação aos próprios direitos. Em seguida, pela circunstância de haver o texto constitucional criado novos direitos, introduzido novas ações e ampliado a legitimação ativa para tutela de interesses, mediante representação ou substituição processual. Nesse ambiente, juízes e tribunais passaram a desempenhar um papel simbólico importante no imaginário coletivo. Isso conduz a um último desenvolvimento de natureza política (BARROSO, 2014, texto digital, p.10).

Recuperam-se as liberdades democráticas. Os magistrados deixam de ter o papel único de julgadores técnicos especializados e passam a figurar na posição política, dividindo o ambiente com Legislativo e Executivo, caracterizando, assim, a ascensão da instituição do Poder Judiciário com nunca antes visto. (BARROSO, 2014, texto digital, p. 10)

O Neoconstitucionalismo, como já dito anteriormente, busca a garantia da eficácia do texto constitucional, sobretudo no tocante aos direitos e garantias fundamentais, ou seja, não basta apenas estarem positivados no ordenamento, agora exige-se a eficácia à aplicação/proteção a tais ditames constitucionais. A partir daí, tem-se como efeitos do Neoconstitucionalismo três consequências concretas: a ampliação da eficácia dos direitos fundamentais, até mesmo às normas programáticas, o surgimento de uma hermenêutica constitucional e a ampliação da jurisdição constitucional. Consequências que sobrecarregam e oneram a prestação social do Estado (BUFFON; MATOS, 2015).

Apesar de toda eficácia promulgada pelo Estado Democrático de Direito bem como pelo Neoconstitucionalismo, como já visto anteriormente, tal não vem sendo aplicado de forma

isonômica no tocante ao princípio da legalidade e ao direito tributário. Ou seja, na administração pública, ao se exigir tributos dos cidadãos ou mesmo de empresas, parece que esta não carece estar vinculada aos preceitos constitucionais. Com isto verifica-se claramente, com relação a administração, a presença do fenômeno da baixa constitucionalidade, conceituado pelo professor Matos (2012, p. 15) da seguinte forma:

[...] fenômeno pelo qual se respeita menos a Constituição do que qualquer outro veículo normativo. Alias, 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 aprouver sem se preocupar com o que a Constituição determina, mas preocupando-se apenas com não colocar o seu “couro” em risco.

A baixa constitucionalidade no Executivo vai de encontro direto ao preceituado pelo Neoconstitucionalismo, uma vez que a norma descrita no ordenamento jurídico, principalmente naquele que trata dos regimes tributários, carece, muitas vezes, de eficácia, posto que, enquanto positivado não são aplicados da melhor forma. Ocorre que a edição de normas hierarquicamente inferiores a Constituição são aplicadas sem o devido controle de constitucionalidade, também abarcado pelo Neoconstitucionalismo (BUFFON; MATOS, 2015).

Portanto, resta fidedigno que se aplique aquilo que prevê a lei, mas, tal previsão, forte ao Estado Democrático de Direito, deve estar em harmonia com o que dita a Carta Magna, sob pena de nulidade.

Mostra-se indispensável um estudo breve sobre o controle de constitucionalidade brasileiro, mecanismo pelo meio do qual verifica-se a adequação de atos normativos à baila dos preceitos ditados pela Lei Maior. Só a partir daí poderá se evidenciar as consequências da baixa constitucionalidade frente a tal sistema.

No Brasil adotou-se o sistema misto de controle de constitucionalidade, aplicando-se de forma mesclada o controle de constitucionalidade difuso com o concentrado. Tanto no controle difuso como no concentrado, a fiscalização da norma frente a Magna Carta é feita de forma repressiva, ou seja, após a publicação do ato normativo. Já o controle preventivo é feito pelo legislativo e pelo executivo, o também chamado controle político, sendo que através do veto ao projeto de lei os membros do executivo declaram a norma inconstitucional, de igual forma fazendo o legislativo por meio da Comissão de Constituição e Justiça (LENZA, 2012).

Uma norma pode ser declarada inconstitucional tanto pela sua forma (devido processo legislativo) quanto pela sua matéria positivada (obedecer e não contrariar o já trazido pela Constituição). Explicitando o controle difuso, diz-se que será verificado pelo poder judiciário, em suas mais diversas esferas, desde que devidamente provocado, tendo efeito apenas *inter-partes*, uma vez que analisa o caso concreto (LENZA, 2012, p. 249-251).

Já o controle de constitucionalidade concentrado é exercido diretamente junto ao Supremo Tribunal Federal, através dos legitimados a propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade, Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental e Representação de Inconstitucionalidade. Tais mecanismos, diferentemente do controle difuso, trazem efeitos vinculantes, ou seja, *erga-omnes*, sendo assim aplicáveis a todos casos decorrentes daquela norma taxada inconstitucional (LENZA, 2012, p. 285-6).

Brevemente esclarecido o controle de constitucionalidade, fica mais claro entender o fenômeno da baixa constitucionalidade, uma vez que tal fator só ocorre por força da falta de advento do devido controle de constitucionalidade, ostensivamente criticado, tendo em vista que, mesmo na atual conjuntura pós-moderna, com uma Constituição marcada pela defesa do neoconstitucionalismo, que busca a efetivação dos preceitos positivados, ainda ocorrem afrontas ao seu texto.

Tal afronta, diante principalmente do direito tributário, objeto deste estudo, acaba por onerar extensivamente o cidadão brasileiro, o qual vê-se forçado a recolher impostos cobrados de forma inconstitucional pelo advento e recepção de normas viciosas. Não se pode mais admitir de forma complacente que os próprios representantes do povo não ajam de forma repressiva diante de tais medidas. Não unicamente repressiva quanto a norma já positivada, mas devendo o fazer inclusive provocando o controle de constitucionalidade diante daquela norma omissa, a qual apesar de prevista no ordenamento jurídico, resta pendente de regulamentação e consequente aplicação pura no mundo jurídico.

A baixa constitucionalidade enfrentada atualmente, com a falta de compreensão sobre o sentido, alcance e eficácia do constitucionalismo e dos direitos fundamentais vislumbra no próprio controle de constitucionalidade uma possibilidade de supressão, sendo que tal controle, no âmbito tributário, serve essencialmente para acabar com a cobrança de impostos inconstitucionais, e, ainda, para regulamentar e fiscalizar devidamente outros que podem e

devem ser cobrados. Tudo isto com fundamento no princípio da capacidade contributiva, a fim de ser desempenhado o dever cívico de contribuir como cidadão, garantindo, assim, a própria efetivação dos direitos e garantias pelos quais historicamente o povo lutou, garantindo um Estado forte, sadio e que efetiva amplamente seus direitos sociais democráticos positivados. Nesta esteira faz-se importante o enunciado que segue para fechamento do tema:

O principal dever de cidadania é o de pagar tributos, eis que, caso esse dever não seja cumprido, o Estado não possui possibilidades de cumprir os direitos inerentes ao cidadão, em especial aqueles de cunho prestacional. Contudo, deve ser exercido dentro dos limites previstos pela Constituição, observados os direitos de defesa que originaram o liberalismo clássico, assim como o princípio da capacidade contributiva (BUFFON; MATOS, 2015, p. 157).

Deste modo, pode-se afirmar, através das ideias acima expostas, que o respaldo dos direitos fundamentais está fortemente conectado à tributação. Ou seja, é legítimo ao Estado cobrar determinada prestação pelas possibilidades que oferta, entretanto, deve fazê-la de forma não tão onerosa ao contribuinte, visando, assim, o mínimo subsistente para os cidadãos.

3 FONTES NORMATIVAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme desprende-se do anteriormente verificado, tem-se que no passado a tributação era realizada de modo tirânico, modelo no qual o monarca absoluto era o criador de toda norma tributária, mormente arbitrárias, cabendo aos súditos suportar todos os tributos. Mais tarde, mesmo com o fim do feudalismo, a arbitrariedade tributária ainda era presente. Foi apenas com o surgimento do então Estado de Direito que efetivamente começaram a ser garantidos direitos aos contribuintes. O poder de tributar sofreu limitações, dentre as quais destaca-se, principalmente, a sua exigência por meio de lei.

Desde os primórdios da essência da limitação tributária, passou-se a criar mecanismos que visassem frear a atuação arbitrária do poder de tributar, a fim de que a lei fosse efetivamente a expressão de vontade geral de seu povo, obedecendo os ditames constitucionais por excelência advindos da ordem jurídica primária (CARRAZZA, 2002).

Dito isto, entende-se que existem fontes do direito em essência a serem observadas quando da edição e mesmo aplicação das normas tributárias, devendo ser respeitadas tanto de forma material como de forma formal. Para isto é que servem as fontes do direito tributário.

Compreende-se por fontes do direito àqueles órgãos ejetores capazes e habilitados a produzirem normas jurídicas organizadamente e de forma escalonada, ou seja, significa dizer que regra jurídica alguma ingressará no sistema do direito positivado sem que seja introduzida por outra norma. Por isto, nas palavras de Carvalho (2005, p. 47-8), entende-se como fontes do direito:

[...] os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e

concretas. Agora, tais ocorrências serão colhidas enquanto atos de enunciação, já que os enunciados consubstanciam as próprias normas.

Não obstante, Lourival Vilanova (1989, p. 24) cristaliza ainda mais o entendimento de fontes do direito fazendo menção que: “fontes do direito são fatos jurídicos criadores de normas: fatos sobre os quais incidem hipóteses fáticas, dando em resultado normas de certa hierarquia”.

Nesta esteira, na seara da formalidade e da materialidade também há de se fazer distinção, vez que consiste justamente no ponto crucial para diferenciação diante do enfoque a ser tratado no presente capítulo. Portanto, para o ordenamento jurídico brasileiro, as fontes formais são aquelas fórmulas pelas quais a ordem jurídica dita como meio para introdução do fato jurídico no sistema do direito positivo (CARVALHO, 2005), ou seja, são justamente os atos normativos que introduzem regras de direitos e deveres no sistema positivado escrito (leis), sendo que tais fontes, no direito tributário objeto deste estudo, subdividem-se, ainda, em Fontes Formais Primárias (legislativas) e Secundárias (administrativas).

Já as fontes materiais são propriamente “os fatos da realidade social que, descritos hipoteticamente nos supostos normativos, têm condão de produzir novas proposições prescritivas para integrar o direito posto.” (CARVALHO, 2005, p. 52). Assim tem-se, em outras palavras, que as fontes materiais, no âmbito do direito tributário, serão os fatos do mundo real sobre os quais haverá a incidência tributária.

Estudar-se-á, no liame das fontes do direito tributário, aquelas com maior relevância frente ao cerne desta devassa, com conseqüente explanação dos instrumentos introdutórios de normas tributárias no direito brasileiro (primários e secundários) como a Constituição Federal e suas Emendas, com especial ênfase no princípio da legalidade, bem como em Leis Complementares e Ordinárias, Medida Provisória, Lei Delegada, além dos Decretos e Instruções Normativas, que fazem parte das Normas Complementares previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional.

Diante do ora exposto e do que se segue neste capítulo, observar-se-á que o cerne das fontes do direito tributário convergem para um ponto nevrálgico, o princípio da legalidade, que no regime jurídico brasileiro encontra seu fundamento genérico no artigo 5º, II da Constituição da República Federativa do Brasil, quando refere:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II- Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (BRASIL, 1988, texto digital).

Tal artigo figura justamente como instrumento de garantia da concretização e direitos fundamental, ou seja, ferramenta capaz de impor a alguém fazer ou deixar de fazer alguma coisa, sendo este o divisor de águas entre o Estado Autoritário já reportado e o Estado de Direito, decorrendo o próprio princípio mencionado da supremacia constitucional, sendo o Estado amplamente jurisdicionado à elaboração de leis inovadoras da ordem social jurídica, submetidas ao Estado de Direito. Daí as palavras esclarecedoras de Araújo Castro (1941, p. 36): “Quando este edita uma lei não obriga somente os indivíduos: obriga também a própria atividade do Estado à observância jurídica de suas regras”.

Destaca-se que, no âmbito do direito tributário, no entendimento de Amaro (2014), o princípio da legalidade tem o papel de maior importância, tendo em vista que outros atos, sem a semântica da lei e sem a devida atenção a legalidade, podem atuar apenas em assuntos periféricos da tributação.

Desta forma, deve-se sempre ser analisada a hierarquia entre as normas tributárias para a correta aplicação dos tributos, uma vez que devem, sem exceções, respeitar a norma legal positivada, com intuito máximo de não cair-se em iniquidade.

3.1 A Constituição e o princípio da legalidade tributária

A matriz do direito tributário tem como cerne a Constituição Federal, vez que, em decorrência da supremacia constitucional, em tal ordenamento jurídico encontram-se as competências tributárias de cada ente da Federação, marcando-se limites ao poder de tributar e estruturando os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, os quais constituem o pilar de sustentação do sistema tributário brasileiro.

Compreendida a noção de fonte do direito tributário, como norma instituidora de fatos jurídicos junto ao direito positivado brasileiro, consolidado com a aquiescência da estrutura jurídica de origem romano-germânico *Civil Law*, analisar-se-á tais regras constitucionais frente a atenção quanto a instituição de normas positivadas que condizem com o direito tributário brasileiro.

Parte-se, então, da prerrogativa constitucional anteriormente já mencionada de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, princípio expresso da legalidade, do qual se pode extrair o princípio implícito da legalidade tributária. Este configura a necessidade de lei prévia que preveja qualquer atuação jurisdicional do Estado frente a salva guarda de direitos e ou a imposição de regras e normas a serem obedecidas, tidas como deveres dos cidadãos e contribuintes.

Não obstante, decorre de tal, mais especificamente quanto a legalidade tributária propriamente dita, o trazido à tona no artigo 150, I da Constituição Federal que retrata: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: **I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça**” (BRASIL, 1988, texto digital), [grifo nosso]. Tem-se aqui o fundamento básico para o Princípio da legalidade tributária, norteador de todo direito tributário brasileiro, sendo que a partir da redação da lei é possível perceber a natureza jurídica do princípio tributário, o qual tem natureza de limitador ao poder de tributar do Estado, configurando-se como uma garantia do contribuinte e uma limitação a ação arbitrária do fisco. (ICHIHARA, 1994).

Nesse sentido, faz-se importante as palavras de Roque Antonio Carrazza (2002, p. 213), para melhor compreensão e embasamento do tema até então abordado:

O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.

Resta instrumentalizado, diante do princípio da legalidade contido no diploma constitucional, que a cobrança de qualquer tributo que seja só será legítimo, válido e impositivo perante a Fazenda Pública, quando devidamente instruído, formal e materialmente, mediante a competente norma legal originária.

Ademais, cabe ressaltar que o princípio da legalidade é uma cláusula pétrea, sendo insuscetível, portanto, de redução ou mesmo supressão por meio de emenda constitucional.

Apesar de não referido no texto constitucional, a redução e a extinção de tributos igualmente, só poderão ser disciplinadas por meio de lei específica, é o que abarca outro fundamento ao princípio da legalidade tributária, este mais específico no tocante a legislação tributária, qual seja, artigo 97 e incisos seguintes do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei poderá estabelecer:

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

II- a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65 (BRASIL, 1966, texto digital)

Portanto, somente por meio de lei é que poderá o poder legislativo, via de regra, se valer para criar, extinguir, aumentar ou reduzir qualquer e todo tributo presente no ordenamento jurídico brasileiro. Neste sentido, importante, ainda, saber qual o tipo de lei autorizada para instrumentalizar cada tributo, bem como qual a pessoa política que é parte competente para tal, por óbvio.

No tocante à análise da legalidade, válido, também, salientar que em matéria tributária, o referido princípio basilar do sistema tributário merece atenção com relação não só a legalidade das leis positivadas, mas ainda com relação a mecanismos revisores da legalidade, tanto em esfera administrativa como judicial, a fim de verificarem efetivamente a legalidade em defesa da independência dos poderes preconizada por Montesquieu (CARRAZZA, 2002).

Neste liame, correlacionam-se, então, princípio da legalidade e atenção à baixa constitucionalidade, anteriormente estudada, fazendo com que ambos mecanismos andem juntos com um fim específico de efetivar uma maior observância às garantias constitucionais aos cidadãos, mormente leigos frente a um sistema amplo e irrestrito de normas esparsas capazes de produzirem os mais diversos efeitos.

Oportunamente, há de se observar, do mesmo modo, o princípio da legalidade frente a administração pública, aqui fazendária ou não, sendo que no contexto legal, diferentemente do aplicável aos cidadãos, o ente público e suas instituições, sejam elas de direito público direto ou indireto, deverão sempre atender àquilo formalmente reduzido a termo no diploma legal. Nesse sentido:

Por não serem *senhores*, mas *servidores* da lei estão intensamente subordinados à Constituição, inclusive a seus magnos princípios. É a ela, antes da própria lei, que devem mirar, enquanto desempenham suas relevantes funções.

A administração Pública, justamente porque está subordinada à lei, não pode afrontar o direito objetivo. Por esta razão, deve ser submetida a controles internos e externos, que garantam a legalidade dos atos por ela praticados e averiguem se seus agentes não exorbitaram de suas competências. (CARRAZZA, 2002, p. 212), [grifo do autor].

Em assim sendo, resta posto o dogma precípua que impede a atuação arbitrária do Estado em suas relações com o cidadão, vez que a administração só pode fazer o que a lei previamente lhe determinar, nos termos do brocardo clássico: *la amministrazione può fara soltanto ciò che la legge consente*; tal qual no direito penal que contem a expressão latina

nullum crime, nulla poena sine lege, no direito tributário existe a sentença *nullum tributum sine lege* (STRAPASSON, 2003).

Traçados aspectos gerais acerca do princípio da legalidade preconizado pela supremacia da Constituição, entende-se que todo tributo deve nascer da lei, a qual deve, por óbvio, sempre resguardar-se na pessoa política competente para sua edição. Não obstante, tal princípio consagra ao legislativo a titularidade do poder de tributar do Estado, bem como perfilha Maria das Graças Strapasson (2003, p. 91):

Assim todo e qualquer ato do Estado que intervenha na liberdade ou na propriedade do indivíduo, que aumente suas obrigações ou deveres, deve estar respaldado em lei formal e em lei emanada do poder legislativo. Em sendo o tributo uma forma do poder público intervir no direito de propriedade do cidadão, ele só pode ser consentido por aqueles que vão suportá-lo. Então, como nossa forma de democracia é a representativa ou indireta, são os próprios cidadãos, através de seus representantes políticos, que vão consentir que o Estado os tribute. Como já dizia Pontes de Miranda, a legalidade tributária significa o povo tributando a si mesmo, e ainda podendo ser traduzida pela expressão “*autotributação*” [grifo do autor].

Dito isto, de forma reiterada, passa-se a exarar-se os aspectos constitutivos básicos à elaboração do texto legislativo regulador de tributos.

Quando do detalhamento da lei tributária a ser positivada, respeitada a competência para tal, alguns elementos básicos devem ser obrigatoriamente supostos da norma, tais quais como a hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculos e bem como suas alíquotas. A exclusividade é da lei, ou seja, não há que se discutir, ainda que por delegação, a faculdade do Executivo em resolver, ainda que de forma superficial, as hipóteses de incidência, bem como seus elementos quantitativos, como a base de cálculo e as alíquotas. Nesse sentido:

Resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar – nem mesmo por delegação legislativa – nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade. (CARRAZZA, 2002, p. 217).

Atinente a tal, é defeso à lei introdutória autorizar que normas hierarquicamente inferiores exerçam atribuições legais, haja vista ser de sua obrigação a plenitude em regulamentar a matriz geral da regra positivada no ordenamento. Portanto, entende-se como ilegal, conseqüentemente passível de inconstitucionalidade, a prática de delegar-se poderes aos órgãos da administração pública, com o fim de que estes desenhem o aspecto dos tributos. Em outras palavras, entende-se que os diplomas normativos que autorizam órgãos públicos a expedirem normas complementares à regra tributária, ainda que prevista tal delegação na Lei

Maior, deverá sempre ser preconizada a atinência das normas de acabamento dentro dos limites impostos pela lei específica, ou seja, o ato normativo deverá ater-se àqueles limites já especificados na lei específica, cabendo apenas instituir parâmetros dentro dos limites postos pela lei introdutória originária que autorizou sua complementação (CARVALHO, 1995, p. 48).

Por oportuno, compila-se as palavras do ilustre professor e doutor em direito tributário Roque Antonio Carrazza que sedimenta consonância complementar ao anteriormente retratado, expondo:

Laboram em equívoco, portanto, os que sustentam que o Chefe do Executivo, no que tange à tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu com traços largos. Na verdade, a faculdade regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência. (CARRAZZA, 2002, p. 218).

Contrariando a regra até então estudada acerca do princípio norteador do direito tributário brasileiro, relata-se a existência de previsão legal contida no artigo 153, § 1º da Constituição que refere: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, e V.” (BRASIL, 1988, texto digital). Esse mecanismo autoriza certas exceções ao princípio constitucional. Ainda que leviana, faz-se importante sua abordagem.

Atualmente, existem tributos extrafiscais que podem ter suas **alíquotas** modificadas por Ato Administrativo do Poder Executivo. Entretanto, é de extrema importância que seja entendido que aquilo que poderá ser objeto de transformação serão as alíquotas propriamente ditas, ou seja, o percentual previsto, jamais falar-se-á em alteração de base de cálculo.

Há de se entender que, apesar de autorizado, como já visto anteriormente, o Executivo, quando da edição do Ato Administrativo, deverá ater-se expressamente aos limites genéricos máximos e mínimos estipulados pela lei introdutória do tributo, podendo apenas normatizar de forma residual as alíquotas dentro daqueles limites anteriormente já instituídos.

Nesta esteira, cita-se os tributos que o Poder Executivo está autorizado por lei a complementar via ato administrativo, quais sejam: Imposto sobre Operações Fiscais (IOF), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – Combustível (ICMS) e a Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico – Combustíveis (CIDE), conforme autorizado pela Constituição em seus arts. 153, § 1º e 177, § 4º, inc. I, alínea “b”.

Tais tributos são exceção à regra, vez que são considerados extrafiscais, ou seja, não possuem a finalidade precípua de arrecadação, servindo especificamente às finalidades sociais ou políticas garantidas pelo Estado, sendo o fim social destes regular a balança comercial do país ou intervir na economia.

Isto posto, passa-se a analisar o processo propriamente dito que traz ao mundo jurídico a existência e aplicabilidade das normas de direito tributário, ou melhor dizendo, os tributos em espécie e sua regulamentação, cerne do objetivo desta dissertação acadêmica.

3.2 Das leis ordinárias e complementares

Entendem-se como veículos normativos capazes de implementar o princípio da legalidade tributária: Leis Ordinárias, Leis Complementares, Leis Delegadas, Medidas Provisórias, Resoluções e Decretos Legislativos. Assim, faz-se importante, para conclusão final, a compreensão de cada qual. Entretanto, primeiramente, tem-se como oportuno a análise do texto constitucional que trata do assunto.

A rigor, em decorrência do princípio da estrita legalidade tributária, tendo como conteúdo material o ato de instituir, reduzir ou aumentar tributos, aparecem os dispositivos normativos anteriormente mencionados, sendo que, para entonação do princípio citado, faz-se necessária a retomada do próprio artigo 150, I, da Constituição Federal que diz: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem **lei** que o estabeleça” (BRASIL, 1988, texto digital), [grifo nosso].

Neste contexto, há de se perceber que o termo LEI, para Roque Antonio Carrazza (2002), tributarista constitucional renomado, deve ser compreendido na forma de seu caráter *stricto senso*, ou seja, no sentido de lei ordinária, haja vista que consagra o princípio da legalidade, oriundo da supremacia constitucional, sendo que configura limite necessário ao Executivo. Como já visto anteriormente, trata-se de uma proibição advinda de um reclamo histórico frente a ideia máxima de que os tributos devem ser consentidos por seus próprios contribuintes (por seus representantes membros do Legislativo). Necessário o próprio discurso de Carrazza para solidificar ainda mais tal interpretação do texto constitucional:

Não devemos nos esquecer de que o princípio da estrita legalidade tributária nasceu e prosperou com o escopo de limitar o poder governamental, fazendo com que a

tributação dependesse do consentimento dos governados, por intermédio dos Parlamentos (que, de modo mais direto, os representam). Ele exige que a tributação seja determinada não pelo Executivo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para elaborar as leis. (CARRAZZA, 2002, p. 239).

Consagrada a necessidade de lei para a criação e majoração do tributo, passa-se a analisar os tipos de lei, a começar pela lei ordinária. A lei ordinária, por excelência, é o meio mais apto pelo qual o processo legislativo veicula os preceitos emanados do povo relativos à regra-matriz dos tributos, seja em âmbito federal, estadual ou municipal (LENZA, 2012). Para Carvalho (1991, p. 48), ela é:

[...] o instrumento por excelência da imposição tributária. E estabelecer um tributo equivalente à descrição de um fato, declarando os critérios necessários e suficientes para o seu reconhecimento no nível de realidade objetiva, além de prescrever o comportamento obrigatório de um sujeito, compondo o esquema de relação jurídica. Diríamos em linguagem técnica, que criar um tributo corresponde a enunciar os critérios da hipótese – material, espacial, temporal – sobre os critérios da consequência – subjetivo (sujeito ativo e sujeito passivo da relação) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A partir daí, diz-se quanto ao campo de atuação das leis ordinárias, seja frente ao ordenamento jurídico tributário, seja com relação aos mais diversos ramos do direito em si, que estas abrangem o campo material residual, ou seja, toda aquela matéria que não tem sua competência pré-constituída deverá ser feita mediante lei ordinária. Portanto, tudo que não for regulamentado por lei complementar, decreto legislativo (art. 49 da Constituição, que trata das matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional) e resoluções (arts. 51 e 52 da Constituição, matérias de competência privativa, respectivamente, da Câmara dos Deputados e do Senado Federal) serão tratados por meio de lei ordinária (LENZA, 2012).

Via de regra, possivelmente por ter uma maior flexibilidade, a lei ordinária é a modalidade pela qual são efetivamente editados, criados, extintos, majorados e diminuídos a maioria dos tributos, sejam eles nacionais, estaduais ou municipais.

Ademais, tal característica “flexível” dá-se em função de seu aspecto formal, quanto ao *quórum* de aprovação do respectivo projeto de lei, o qual é de maioria simples, entendendo-se por maioria simples a maioria daqueles parlamentares presentes no dia de sessão da votação do projeto de lei, respeitado, ainda, o *quórum* de instalação da sessão de votação, o qual, via de regra, será o da maioria absoluta, sendo necessária, pelo menos, a maioria absoluta dos parlamentares da respectiva casa à abertura da votação (LENZA, 2012).

A lei ordinária nada mais é do que um preceito que edita normas gerais e abstratas que regem nossa vida em coletividade. Parafraseando Lenza (2007), trata-se de uma norma infraconstitucional, que tem competência material residual, ou seja, o que a Constituição Federal não determinou que fosse tratado por uma norma jurídica específica, será tratada por uma lei ordinária.

Transpostos os preceitos da lei ordinária, passa-se a discorrer acerca da lei complementar, a qual se diferencia da lei ordinária, não só pelo rótulo, mas principalmente pelo campo material distinto, processo formal qualificado e com dualidade funcional perante a implementação no sistema tributário brasileiro.

Cabe à lei complementar tratar de matérias consideradas de maior importância na Constituição e que não poderiam correr o risco de aprovação por maiores simples e possivelmente eventuais. Nelas são tratadas apenas matérias que necessitam de uma maior rigidez (devendo ser entendido como maior representatividade) e estabilidade, sendo assim mais rígidas que as leis ordinárias, apesar de inexistir relação de hierarquia entre si. Deste modo, tem-se que a primária função da lei complementar é a de estabelecer normas gerais, fixando limites e definições, sendo veículo específico, nos casos assim exigidos, para instituir, aumentar e reduzir tributos (ICHIHARA, 1994).

Amaro relata que as leis complementares prestar-se-ão a dois tipos de atuação em matéria tributária:

[...] a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua (de “complementar” as disposições constitucionais). É o que ocorre quando se lhes dá a atribuição de dispor sobre *conflitos de competência*, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (CF, art. 146, I). [...] ou a de regular as *limitações constitucionais do poder de tributar* (CF art. 146,II), desdobrando as exigências do princípio da legalidade, regulando as imunidades tributárias etc. (AMARO, 2014, p. 192), [grifo do autor].

Já para o desembargador Yoshiaki Ichihara, mestre em direito tributário e financeiro, as leis complementares, frente ao princípio da legalidade tributária, núcleo de estudo deste trabalho:

[...] aparecem na Constituição de 1988 com duas funções e conteúdos materiais específicos, ou seja, uma de instituir, majorar e reduzir tributos, nos casos que expressamente especifica e outra de estabelecer normas gerais. Quando a lei complementar exerce o papel de editar normas gerais de direito tributário, não se restringe à previsão do artigo 146 da Constituição Federal, mas a todos os demais casos previstos, quando a função da lei complementar não é o de instituir, aumentar ou reduzir tributos (ICHIHARA, 1994, p. 90).

No mesmo sentido, Amaro (2014, p. 193) revela que a “função típica da lei complementar é estabelecer normas gerais de direito tributário”, entretanto, especificamente no tocante a tributos, sua criação extinção, majoração e limitação dar-se-á por força de lei ordinária, salvo nos casos específicos como é o caso dos seguintes tributos: empréstimos compulsórios, imposto sobre grandes fortunas, impostos residuais e novas fontes de custeio da seguridade.

Diante do discorrido, resta evidente que onde a Constituição exige lei complementar, o legislador não pode por livre e espontânea vontade, alterar o sistema jurídico brasileiro por meio de lei ordinária, delegada ou mesmo medida provisória, sob pena de caracterizar-se como uma típica inconstitucionalidade formal (ICHIHARA, 1994). Aliás, no que diz respeito à Medida Provisória, por possuir força de lei (leia-se, ordinária), é expressamente vedada sua edição sobre matéria reservada a lei complementar, nos termos do art. 62, § 1º, inc. III da Constituição.

Em resumo, cabe às leis complementares preencher a estrutura do regime jurídico delineado pelo Texto Maior, a exemplo disso tem-se o próprio Código Tributário Nacional, enquadrando-se perfeitamente como lei complementar, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 naquilo que não a contrariar (AMARO, 2014).

A que pese a inexistência de hierarquia entre as espécies normativas tributárias, cada qual deverá atuar dentro dos limites pré-estabelecidos na sua parcela de competência, ou seja, lei ordinária não poderá atuar em campo reservado à competência de lei complementar. Caso isso ocorra estar-se-á diante de uma incursão de competência, que materializa um vício formal, seguindo-se a lógica, uma ocorrência de inconstitucionalidade normativa (LENZA, 2007).

Portanto, resta evidente que sempre quando o legislador constituinte pronunciar-se a favor da edição de lei complementar para a normatização do texto positivado, jamais tal norma poderá ser entendida e substituída por lei ordinária, ou mesmo lei delegada e medida provisória, sob pena de estar se incorrendo em ato eivado de ilegalidade absoluta e insanável, cabendo ao poder judiciário, caso a norma seja sancionada, por meio do sistema de controle de constitucionalidade, declarar de pronto sua ilegalidade e retirada do mundo jurídico.

Não obstante, o inverso do ora mencionado resta plenamente válido (lei complementar atuando em campo específico de lei ordinária), tendo em vista justamente a característica qualificada para aprovação do texto do projeto de lei complementar anteriormente retratado. A

superioridade da lei complementar, apenas formal (*quórum* qualificado), faz com que seja possível tal invasão, justamente por não estar “facilitando” mas sim dando maior rigidez e representatividade (DIFINI, 2008).

3.3 Das leis delegadas e das medidas provisórias

Além das funções legislativas tributárias típicas já mencionadas, existem os diplomas das Leis Delegadas e das Medidas Provisórias que merecem devida atenção frente ao problema da monografia, motivo pelo qual passa-se a sua explanação.

Encontra-se fundamento para as leis delegadas nos artigos 59, IV e 68 da Constituição, fazendo-se necessária sua compilação para maior compreensão:

Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I– organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II– nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III– planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2º A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3º Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda (BRASIL, 1988, texto digital).

Trata-se, portanto, de uma delegação *externa corporis*, ou seja, para fora do corpo do Poder Legislativo, entregando-se ao Poder Executivo, mais precisamente ao seu chefe, a atividade de editar lei (SABBAG, 2013). Conforme visto no § 2º, do artigo 68 da Constituição, a delegação formal será efetivada por meio de Resolução do Congresso Nacional, entretanto, tal delegação deve ser entendida como uma delegação taxativa e não em branco, vez que seu em seu texto deve haver a minuciosa explanação de seu conteúdo, limites e termos do seu exercício (CARVALHO, 2005).

Por este motivo, na seara tributária, frente ao princípio da estrita legalidade, tem-se que tal norma é anômala à criação ou aumento de tributos, os quais exigem edição e normatização por meio de lei complementar.

Em seguimento a tal, Roque Antonio Carrazza (2002) vai além do ora exposto, entendendo que frente ao disposto no artigo 150, I da CF/88, princípio da estrita legalidade,

todos os demais tributos deveriam ser criados e aumentados por lei, entendendo com tal aquela emanada efetivamente da vontade do povo por meio de seus representantes no legislativo, descabendo a possibilidade de se transferir a competência para tal ao Executivo ou a outro Poder do Estado, haja vista que se assim o fizesse de pouco valeria a proclamação constitucional referida.

Noutro ponto, a Magna Carta de 1988 só previu a possibilidade do Executivo inovar na ordem jurídico tributária em seu artigo 154, §1º, desde que atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, cabendo alterar somente alíquotas, sendo que tal vale apenas para quatro impostos federais anteriormente já mencionados (II, IE, IPI e IOF). Assim, faz-se necessária a incursão das próprias palavras de Carrazza:

Ora, nenhum sentido teriam tais restrições se, por meio de lei delegada, o Poder Executivo pudesse criar ou aumentar quaisquer tributos (inclusive estaduais, municipais e distritais). Com efeito, o Legislativo poderia, por meio de resolução, *especificar o conteúdo* da lei delegada, com o qual o Chefe do Executivo (Presidente, Governador ou Prefeito), querendo, criaria ou aumentaria qualquer tributo, não só federal, mas, também, estadual, municipal ou distrital, porquanto nada obsta a que sejam editadas leis delegadas estaduais, municipais, ou distritais, além das federais. Esta, segundo nos parece, não é a melhor interpretação para o art. 68 da CF, visto que anularia o art. 153, §1º, da mesma Lei Fundamental. (CARRAZZA, 2002, p. 262), [grifo do autor].

No tocante as Medidas Provisórias, esclarece-se que far-se-á menção tão somente ao oponível neste trabalho de pesquisa, com ênfase justamente no Imposto de Importação, portanto não será tratado especificamente o processo de criação da medida provisória e, tampouco travar-se-á conflitos doutrinários acerca do entendimento desta frente a norma tributária instituidora e alteradora de tributos.

Em assim sendo, parte-se do pressuposto do entendimento qualificado como medida provisória, sendo aquela ferramenta prevista no artigo 62 da Constituição que confere ao Chefe do Executivo, quando presente os requisitos de relevância e urgência, normatizar atos administrativos com força de lei. Trava-se neste ponto, frente a matéria tributária especificamente, mas não tão somente, duas mazelas. Primeiramente, com relação ao brocado “com força de lei”, há de se entender que isso significa que medida provisória não é lei. Daí a compilação exaustiva e categórica de Michel Temer a fim de esvair-se divergências acerca de tal:

A medida provisória não é lei, é ato que tem a “força da lei”. Por que não é lei? Lei é ato nascido no Poder Legislativo que se submete a um regime jurídico predeterminado na Constituição, capaz de inovar originariamente a ordem jurídica, ou seja, criar direitos e deveres. [...] Não é lei porque não nasce no Legislativo. Tem a força de lei,

embora emane de uma única pessoa, é unipessoal, não é fruto de representação popular, estabelecida no art. 1º, parágrafo único (“todo o poder emana do povo”). Medida provisória não é lei (TEMER, 2006, p. 153)

Em segundo lugar, com relação aos requisitos de relevância e urgência, compreendem-se em conjunto, sendo um derivado e somado ao outro, entretanto a dicotomia reside no próprio sentido da medida provisória, haja vista mais especificamente o contido no parágrafo segundo do mencionado artigo 62 da Carta Constitucional, o qual relata:

§ 2º Medida Provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos artigos 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (BRASIL, 1988, texto digital).

Propriamente relacionado ao campo tributário, entende-se como relevante e urgente, quando inexistir tempo hábil para a normatização por meio de lei ordinária (100 dias). Logo, só há que se falar em urgência quando realmente não se puder aguardar tal prazo para aprovação de uma lei (diferentemente do que vem ocorrendo na prática, frente a baixa constitucionalidade), conforme Carvalho (1991), Carrazza (2002) e Coêlho (2002). Em seguinte, a medida provisória deverá ser submetida ao Congresso Nacional, o qual poderá, observado o prazo legal, aprova-la ou rejeitá-la, sendo que a aprovação deverá obrigatoriamente ser expressa, todavia a rejeição possa ser tácita e, medida provisória rejeitada não poderá ser reeditada na mesma sessão legislativa, a teor do art. 62, § 10 da Constituição.

De pronto, verifica-se a falta de condão da medida provisória para substituir toda e qualquer lei, ainda mais aquelas que visam criar e aumentar tributos, em razão de que a lei que cria ou aumenta tributo, via de regra, só será eficaz no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação (art. 150, III, b, da CF/88), totalmente distinto do que trata a medida provisória, a qual torna-se eficaz de imediato, antes mesmo da conversão em lei, outro motivo pelo qual tal instrumento normativo deve ser refutado diante do campo da tributação.

Nessa ordem de ideias, cabe ressaltar que no trato da lei tributária vige o princípio da anterioridade, da segurança jurídica e da não surpresa, resultando o procedimento legislativo desencadeado pelas medidas provisórias totalmente inadmissível. Ou seja, não há como se admitir que uma medida provisória crie ou altere um tributo se o mesmo só poderá ser exigido no exercício financeiro subsequente, de modo que o transcurso de tal tempo derruba por terra quaisquer justificativas de relevância ou urgência, restando completamente inexecutável a adoção de tal figura normativa (STRAPASSON, 2003).

Tendo em vista que o presente visa justamente tratar da exceção à regra, põe-se em baila a controvérsia que paira sobre aqueles tributos que refutam a observância do princípio da anterioridade, quais sejam: II, IE, IPI, IOF, bem como os Empréstimos Compulsórios e os Impostos Extraordinários (respectivamente art. 153, I, II, IV e V; art. 148, I; e art. 154, II, da CF/88). Será que nessas hipóteses caberia medida provisória fazer o papel da lei criando e alterando tais tributos? De pronto responde-se que não, haja vista a disposição de meios próprios para a satisfação dos incursos problemas com urgência e relevância (STRAPASSON, 2003).

Por oportuno, tem-se como outro argumento, a máxima de que outra conclusão tornaria vazia a faculdade encontrada no § 1º do art. 153 da Carta Suprema: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.” (BRASIL, 1988, texto digital), correspondendo e dando força a tal corrente doutrinária faz-se menção aos ilustres doutrinadores que a defendem como Paulo de Barros (1995), Aliomar Baleeiro (1998) e Carrazza (2002), do qual se compila o trecho em que disciplina:

Muito bem, se ao Presidente da República fosse dado, com apoio no art. 62 da Carta Suprema, criar ou aumentar qualquer destes impostos, o § 1º do art. 153 deste Diploma perderia a razão jurídica de existir. Não teria o menor sentido autorizar o Presidente da República a, “atendidas as condições e os limites da lei”, alterar as alíquotas destes quatro impostos federais se ele, por meio de medidas provisórias, pudesse criá-los ou aumentá-los, desde que presentes os requisitos da urgência e da relevância (CARRAZZA, 2002, p. 253).

Perfazendo o presente tópico, coteja-se a síntese de que de pronto as medidas provisórias e as leis delegadas não possuem maestria suficiente nem mesmo competência para cotejar a criação, extinção, modificação ou elevação de tributos. Somente a lei poderá o fazer, descrevendo ou alterando a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e as alíquotas dos tributos, ressalvadas as exceções previstas para as alíquotas como já anteriormente discorrido.

Em suma e condizendo com a prerrogativa conquistada através de toda evolução histórica do constitucionalismo brasileiro pela prerrogativa de Estado Democrático de Direito, no Brasil a tributação deve ser decidida não pelo Príncipe do Executivo, mas sim pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer as leis a que estarão submetidos, vez que os tributos devem ser consentidos por aqueles que irão suportá-los. Logo, diante de todo

preconizado sobre o princípio da legalidade tributária é inverossímil que o executivo crie tributos, daí a afirmação de Sacha Calmon para corroborar a perspicácia cabal:

Entre nós, como de resto entre os povos civilizados, a Constituição atribui ao Legislativo editar as leis tributárias dentro das balizas fincadas no próprio texto maior. Compete ao Executivo o poder-dever de aplicar as leis tributárias e reserva ao judiciário a resolução das controvérsias surgidas ao propósito de sua aplicação. Com efeito, não cabe ao Príncipe criar o tributo, impô-lo e, ainda, decidir sobre a legalidade de seu ato. Aqui, mais do que em qualquer outro setor da vida coletiva, impõe-se a estrutura de freios e contrapesos implícitos no sistema de divisão dos poderes e funções do Estado, em favor de uma eficaz proteção ao cidadão/contribuinte (COELHO, 1994, p. 275).

Determinadas as principais espécies normativas condizentes para a consecução final desta monografia, coteja-se a apreciação, ainda que de forma sucinta, outras duas normas infralegais tidas como exceções ao monopólio da função legislativa típica, quais sejam, Decretos e Instruções Normativas.

3.4 Dos decretos e das instruções normativas

Na administração do Estado, assim como na invocação do funcionamento do Executivo, Legislativo e Judiciário, priorizado pela regra de ouro da separação dos poderes de Montesquieu, ainda que não seja função típica do ente, caberá a cada qual, na dinâmica de suas atuações, expedir normas entendidas como infralegais com um objetivo certo, o de orientar e conduzir para o fiel cumprimento das lei propriamente ditas, imprescindíveis para o devido funcionamento do sistema jurídico (ICHIHARA, 1994).

Respeitada a hierarquia da norma constitucional, seguida das normais decorrentes de lei, surgem as normais infralegais, sendo que, por óbvio, jamais devem contrariar norma hierarquicamente superior. Além do mais a mecânica dos decretos, portarias, circulares, instruções normativas e resoluções, a exemplo de normas infralegais, devido ao princípio da legalidade, nunca poderão criar obrigações fora dos limites estipulados pela lei que a autoriza (DIFINI, 2008).

No campo tributário especificamente, tem-se os Decretos como obra prima do executivo em regulamentar leis para a sua fiel execução, assim previsto no art. 84, IV, da Lei Maior e no art. 99 do Código Tributário Nacional: “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei” (BRASIL, 1966, texto digital). Portanto, configura-se na

pessoa do Presidente da República a prerrogativa de função para a expedição dos decretos, na medida em que estabelece normas de caráter geral e impessoal na normatização e detalhamento de texto legal.

Conforme aduz Amaro (2014), o objetivo principal do decreto regulamentar é servir como instrumento de aplicação da lei, mas por óbvio não pode inovar em nenhuma matéria sujeita à reserva legal, tendo em vista que quando contrariar a lei não obriga o administrado. Nesse sentido:

Por ser adstrito ao âmbito de lei determinada, o decreto regulamentar não poderá ampliá-la ou reduzi-la, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias (CARVALHO, 1991, p. 59).

Apesar de sua nomenclatura, que corriqueiramente vincula o decreto a uma função regulamentadora, resta pacificada na doutrina, desde Pontes de Miranda (1973), que não necessariamente o decreto servirá tão somente para regulamentar as leis, haja vista o poder de veiculação de conteúdos próprios de atos da administração, bem como a possibilidade de normatizar atos administrativos.

Com fim de distinção, põe-se que o decreto difere-se da lei delegada, vez que este último decorre de concessão do Poder Legislativo ao Chefe do Executivo, diferentemente do primeiro, que busca amparo legal e competência previa derivada da Carta Maior (PONTES DE MIRANDA, 1973). De qualquer modo, resta posta a indispensabilidade de tal instrumento para o fiel cumprimento da lei, na medida em que veicula detalhes não previstos no texto positivado, respeitando inclusive limites implícitos.

Por fim, tem-se os demais Atos Normativos, assim definidos como Instruções Normativas, contemplando, dentre outros, as portarias e as resoluções, sendo que são atos normativos em excelência, porém situados abaixo ainda dos decretos, em termos de hierarquia. Quanto ao conteúdo que incumbe não difere muito dos decretos, cabendo detalhar as particularidades faltantes no preceito superior, mas sempre sem inovar a ordem jurídica, ou seja, sem criar obrigações não previstas em lei ou mesmo cercear direitos e limites já previstos (AMARO, 2014).

Objetivando o deslinde final da presente pesquisa, requer-se extrema compreensão principalmente do tocante às instruções normativas aqui mencionadas, por este motivo, faz-se

ainda algumas observações com relação a matéria, a qual possui no plano constitucional sua competência deflagrada mais precisamente no art. 87, II, da Carta Magna, como segue:

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete aos Ministros de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

[...]

II – expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos (BRASIL, 1988, texto digital).

Dáí denota-se que cabe aos Ministros de Estado, estes entendidos como membros do Poder Executivo, auxiliares do próprio Chefe do Executivo, expedir as instruções normativas. Entretanto, ressalta-se que, apesar de não constar expressamente no texto constitucional, Secretários e membros de cadeiras presidenciais, como Secretário da Receita Federal e o Presidente do Banco Central, agentes públicos com funções de direção, também estão aptos a expedir atos normativos, com o fito à boa execução das leis e dos regulamentos perante a sociedade (PONTES DE MIRANDA, 1973).

Superada a competência para expedição de instruções normativas, esclarece-se quanto a matéria, que o leitor deve ter claro em mente que qualquer ato normativo jamais, em tempo algum, poderá inovar a ordem positivada a que estão vinculados, devido ao fato de os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas serem normas complementares das leis e dos decretos, conforme o art. 100, inc. I do Código Tributário Nacional. Logo, toda obrigação circunspecta no ato, seja qual for o rótulo utilizado, deverá, obrigatoriamente, derivar da lei com pujança e eficácia regimental, retirando conteúdo e validade da norma positivada hierarquicamente superior, sob pena de ser eivada de vício, conseqüentemente ilegal (SABBAG, 2013). Ainda, nesse sentido:

Na implementação do princípio da legalidade, como norma complementar das leis e dos decretos, o primeiro exame deve ser a verificação dos fundamentos de validade de tais normas, analisando a correlação entre a norma expedida e a norma superior que dá a sustentação de validade (ICHIHARA, 1994, p. 117).

Isto posto, sempre que ficar evidenciado indícios de afronta ao princípio da legalidade, com a expedição de atos normativos contrários a lei, ou mesmo aqueles que extrapolam seus limites de atuação, deve-se recorrer ao judiciário, para que dáí seja afastada a aplicabilidade de tal norma até seu julgamento acerca da inconstitucionalidade, como é o caso prático e exemplificativo da jurisprudência que segue:

DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. ÁREA DE

PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL DO IBAMA. EXIGIBILIDADE COM BASE EM INSTRUÇÕES NORMATIVAS. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. AUTUAÇÃO COMPLEMENTAR DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. CONDUTA ILEGAL. NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. REFORMA DA SENTENÇA APENAS PARA REDUÇÃO DO VALOR DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. No caso dos autos, o fisco efetuou lançamentos complementares do ITR, referentes aos exercícios de 2001 e 2002, por entender que a isenção existente para as áreas de proteção permanente tem como requisito necessário a prévia entrega ao IBAMA do ato declaratório ambiental, conforme disposto na Instrução Normativa nº 67/97, da Secretaria da Receita Federal. **2. Ocorre que instrução normativa não se presta para impor condições para a exclusão de área tributável, para fins de apuração do valor do ITR, pois isso fere o princípio da reserva legal, conquanto o fisco não pode valer-se de ato normativo para acrescentar conteúdo próprio de lei, ou seja, se a lei não exige qualquer obrigação acessória para fins de gozo da isenção, não pode um ato de natureza meramente regulamentar impor qualquer exigência.** 3. Nesse passo, cabe realçar que o artigo 176 do CTN dispõe que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Portanto, os requisitos exigidos para a fruição do benefício são aqueles previstos em lei e não em simples instrução normativa. 4. Não bastasse, na hipótese, a Medida Provisória nº 2166-67, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 10 da Lei nº. 9.393/96, dispensa o contribuinte da comprovação prévia de isenção do ITR no que se refere às áreas de proteção permanente e as impróprias para exploração porventura existentes na propriedade, sujeitando-o ao pagamento do imposto devido, acrescido de juros e multa, no caso de comprovada falsidade de sua declaração, hipótese em que responderá ainda pelas demais sanções cabíveis. 5. Decorre desse dispositivo legal ser desnecessária a apresentação do ato declaratório ambiental - ADA para ter o contribuinte o direito reconhecido à isenção do ITR sobre área de preservação permanente existente em seu imóvel rural. Ademais, trata-se de norma de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o disposto no artigo 106, inciso I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, sendo indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade de o fisco diligenciar para a prova da veracidade da declaração feita pelo contribuinte. 6. Assim sendo, de rigor concluir que o fisco, quando da lavratura dos autos de infração, não atentou para legislação que dispensa a apresentação do ADA, e, mesmo o contribuinte tendo apresentado, ainda que fora do prazo, a documentação solicitada para verificação da área de preservação permanente existente na sua propriedade, o agente lavrou as autuações, implicando isso ato que viola o princípio da legalidade, sendo o caso de o Poder Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reconhecer a nulidade dos autos de infração. 7. Todavia, quanto aos honorários advocatícios, verifico que o valor atribuído à causa, em 26.01.2006, foi de R\$ 330.603,46, sendo certo que a sentença condenou a União em dez por cento sobre referido valor, significando que, em moeda daquela data, a verba honorária foi fixada pela sentença em R\$ 33.060,34, evidentemente uma soma excessiva e fora de propósito. Assim sendo, considerando a norma contida no artigo 20, § 4º, do estatuto processual civil, fundada no princípio da equidade, e considerando, ainda, as circunstâncias do caso concreto, bem como o grau de zelo do profissional e que a demanda não exigiu tempo de trabalho além do normal ou jornada excepcional para realizá-lo, reduzo o valor da condenação da verba honorária para R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). 8. Apelação da União a que se nega provimento e remessa oficial parcialmente provida, apenas para reduzir o valor da condenação em honorários advocatícios (TRF-3 - APELREE: 1735 SP 2006.61.00.001735-0, Relator: JUIZ CONVOCADO VALDECI DOS SANTOS, Data de Julgamento: 30/07/2009, TERCEIRA TURMA), [grifo nosso].

Concluindo a asserção, em casos de aparente conflito de legitimidade de ato normativo, ou mesmo em casos de contradições com a lei superior que lhe outorga validade, prevalecerá aquela norma expedida pelo ocupante de cargo superior. Por consequência, por exemplo, caso

haja contrassenso ou incompatibilidade entre o conteúdo de uma portaria expedida pelo Ministro de Estado e outra pelo Presidente do Banco Central, prevalecerá o contemplado no ato expedido pela autoridade em cargo superior. De mesmo modo, caso ocorra afronta da instrução normativa com a lei que a dá autonomia, deverá, também, dar-se suporte jurídico a lei imediatamente superior, conforme visto da jurisprudência colacionada, sob pena de incorrer-se em afronta ao princípio da legalidade e conseqüentemente ilegalidade normativa.

4 O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO DECORRENTE DE REMESSAS POSTAIS

Com o crescimento exponencial dos últimos anos com compras internacionais remetidas via postal, ocasionada pela busca de produtos mais baratos e, além disso, mais tecnológicos que os disponíveis no Brasil, a população passou a comprar mais em lojas estrangeiras, sejam elas físicas ou virtuais, nas quais os preços mostram-se mais atraentes e mais em conta, mesmo diante da aparente desvalorização da moeda brasileira. Como consequência disto, notou-se uma maior atuação do Estado, enquanto Receita Federal, em tentar controlar e coibir a entrada de mercadorias oriundas do exterior a fim de proteger o mercado interno e a balança comercial, objetivando, por óbvio valorizar os produtos produzidos e comercializados em solo tupiniquim.

Com o aumento das remessas postais internacionais, fez-se necessário uma maior atuação do órgão fiscalizador em analisar e tributar mercadorias importadas, principalmente via postal. Ocorre que, a partir daí, motivada pela fácil arrecadação do imposto de importação sobre aquisições por consumidores pessoas físicas, a Receita Federal passou a tributar de forma excessiva o importador brasileiro. O capítulo final do estudo que segue terá como fundamento o fenômeno crescente de pessoas físicas importando mercadorias para consumo próprio, que deveriam estar protegidas pela isenção tributária, mas que atualmente não vem sendo aplicada de forma espontânea.

Em segmento, faz-se necessário esclarecer que o cerne do objetivo deste capítulo é analisar a legalidade de normas aplicáveis ao imposto de importação específico para pessoas físicas e que é decorrente de remessas postais internacionais, pois como bem disciplinado na introdução deste trabalho de conclusão de curso, o que objetiva este é justamente a demanda crescente veiculada nos meios atuais do comércio eletrônico intercontinental.

Por óbvio, far-se-á uma breve explanação acerca do imposto de importação propriamente dito, bem como das isenções tributárias aplicáveis, visando chegar-se no ponto crucial de discussão: a legalidade ou não da limitação imposta sobre a isenção para as remessas postais internacionais, correlacionando-se diretamente com tudo até aqui elucidado, principalmente frente a limitação constitucional ao poder de tributar decorrente do princípio da legalidade no ordenamento normativo tributário e a baixa constitucionalidade atualmente vista nos tribunais e pelos próprios entes da União.

4.1 O imposto de importação

Considerado um dos impostos mais antigos do mundo, o Imposto de Importação – II – amparado pelo art. 153, I, da Constituição, possui atualmente conotação eminentemente extrafiscal, tendo em vista que seu cunho visa proteger, sobretudo, a indústria nacional, de modo que se encaixa perfeitamente como uma verdadeira arma política, econômica e fiscal nas mãos do Estado.

Em razão de ser dotado de extrafiscalidade, mostra-se como um poderoso instrumento financeiro empregado pela União a fim de inibir ou mesmo estimular condutas, tendo em vista a consecução de fitos não meramente arrecadatários. Ou seja, tal caráter tributário está orientado para outro fim que não a captação de capital para os cofres públicos, mas sim apontando para a retificação dos processos mercantis exteriores, alterando-se à ordem das relações econômico-sociais, servindo principalmente como meio de intervenção em conjunturas estruturais da economia brasileira (SABBAG, 2013).

De qualquer forma, o Imposto de Importação, também chamado de Tarifa Aduaneira, efetiva-se com a admissão de bens oriundos de outros países em território nacional, com ânimo de ser internado no país – finalidade precípua de consumo –, incorporando-se, por conseguinte, à economia interna (RAFFAELLI, 2006).

O fato gerador encontra-se delineado no artigo 19 do Código Tributário Nacional de 1966, segundo o qual, “O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional” (BRASIL, 1966, texto digital), sendo que a partir da leitura do artigo denota-se que a competência tributária está adstrita à União Federal (sujeito ativo), vez que no exercício pleno da soberania, somente esta

é capaz de ditar um critério uniforme de tratamento em relação às importações praticadas na jurisdição brasileira (MACHADO, 2008).

Com relação ao sujeito passivo do imposto em espécie tem-se, por força do artigo 31 do Decreto Lei nº. 37/66, que dispõe sobre o imposto de importação, que é considerado contribuinte deste: “I- o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; II- o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; III- o adquirente de mercadoria entrepostada” (BRASIL, 1966, texto digital).

De outra banda, a base de cálculo será variada, podendo ser classificada em decorrência da quantidade de mercadoria importada (quando a alíquota for fixa em relação a apresentação do bem importado, por exemplo, imposto de tantos reais por tonelada importada), ou em decorrência da expressão monetária do produto, caso em que a alíquota será *ad valorem* (incidirá sobre o valor aduaneiro do produto importado), conforme o valor aduaneiro previsto no inciso VII, nº. 2, do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT – Decreto nº. 92.930/86). Sendo que, para fins de cálculo aritmético, entende-se por valor aduaneiro o valor de aquisição dos bens acrescido do custo de transporte, bem como do seguro relativo a esse transporte até o local de destino no País, caso haja (SABBAG, 2013).

Relativamente as alíquotas aplicáveis ao imposto de importação, após a ratificação da Tarifa Externa Comum (TEC) pelos membros do MERCOSUL, foram fixadas de comum acordo, as quais são aplicáveis ao ingresso de produtos oriundos de países não pertencentes aos do referido bloco econômico. Portanto, para cada bem em específico haverá uma alíquota prevista na lista da TEC que será aplicada no momento da apuração do fato gerador.

Como vislumbrado e discorrido no capítulo anterior, o imposto de importação resta contemplado como uma das exceções ao princípio da legalidade tributária, podendo ter suas alíquotas alteradas por simples ato do Poder Executivo, desde que observados os limites e condições estabelecidos em lei, nos termos do art. 153, § 1º, da Constituição. Destarte, conforme a conveniência e a oportunidade, haja vista o caráter extrafiscal do imposto estudado, poderá o Presidente da República alterar, a qualquer tempo, todas aquelas alíquotas indicadas na Tarifa Externa Comum.

Não obstante, além de alterar as alíquotas, quando o fizer, não será necessária sequer a observância do princípio da anterioridade anual ou nonagesimal (art. 150, § 1º, da Constituição),

outra exceção constitucional também já estudada nos capítulos anteriormente. Logo, qualquer alteração no tocante as alíquotas do imposto de importação operam-se de inopino.

Traçadas linhas gerais sobre o imposto de importação, passa-se a análise estrita do objeto central de discussão desta pesquisa, o imposto de importação decorrente de remessas postais internacionais, disciplina ainda com pouca repercussão social na doutrina.

Pois bem, dito isto, entende-se por remessa postal internacional toda mercadoria que adentre no território nacional via empresa de correio, como o próprio nome já caracteriza. Toda mercadoria importada via remessa postal internacional estará sujeita a incidência do imposto de importação, sendo que, para a maioria dos casos, o imposto devido será apurado através do Regime de Tributação Simplificada (RTS).

Conforme orientação da própria Receita Federal, órgão fiscalizador responsável, bem como o disciplinado no Decreto Lei nº. 1.804/80, que dispõe sobre a tributação simplificada das remessas postais internacionais, entende-se por regime de tributação simplificada a importação de bens integrantes de remessa postal internacional que não ultrapassem a casa dos US\$ 3.000,00 (três mil dólares) ou o equivalente em outra moeda, destinada a pessoa física ou jurídica. Nestes casos de ocorrência, a alíquota que será aplicada na apuração do tributo será fixa, qual seja, 60% (sessenta por cento) do valor aduaneiro, independentemente da classificação tarifária dos bens que compõem a remessa.

Diz-se regime de tributação simplificada, vez que tais produtos importados não estão sujeitos a cobrança de eventuais e demais tributos incidentes das operações de importação comum, quais sejam, por exemplo, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS/PASEP e a COFINS, conforme o caso em específico.

Dando segmento ao ensaio, mostra-se importante a transcrição do artigo 2º do Decreto Lei nº. 1.804/80, para posterior comentário:

Art. 2º O Ministério da Fazenda, relativamente ao regime de que trata o art. 1º deste Decreto-Lei, estabelecerá a classificação genérica e fixará as alíquotas especiais a que se refere o § 2º do artigo 1º, bem como poderá: I - dispor sobre normas, métodos e padrões específicos de valoração aduaneira dos bens contidos em remessas postais internacionais; II - dispor sobre a isenção do imposto de importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas (BRASIL, 1980, texto digital).

Da leitura, percebe-se que, o referido Decreto Lei delega competência ao Ministério da Fazenda para estabelecer classificação e fixar alíquotas, bem como dispor sobre as normas

aduaneiras e isenção do imposto em remessas de até US\$ 100,00 (cem dólares). Correlacionando com o tema estudado no capítulo anterior, trata-se de uma autorização decorrente de lei (Decreto Lei nº. 1.804/80), a qual outorga expressamente ao Ministério da Fazenda, órgão auxiliar direto e logo abaixo do Chefe do Executivo, para que, por meio de normas infralegais, dê fiel cumprimento a ordem jurídica, trazendo detalhes que o texto legal não contemplou.

Nota-se que, apesar de devidamente instituído e disposto na década de oitenta, o imposto de importação aplicável por meio de tributação simplificada às remessas postais internacionais, só foi esclarecido e pormenorizado em meados de 1999, através da Portaria nº. 156/99, editada pelo Ministro da Fazenda, e da Instrução Normativa nº. 096/99, elaborada pelo Secretário da Receita Federal. Tais atos normativos infralegais vieram justamente para dar suporte ao mencionado no Decreto Lei 1.804/80, dispondo sobre o regime de tributação simplificada e estabelecendo requisitos e condições à sua aplicabilidade.

Destarte, embora os atos infralegais nomeadamente reportados não veiculem qualquer contrariedade entre si, ambos bosquejam limitações extrapolando a lei que anterior os delimita, consequentemente inovando a ordem jurídica, mais precisamente no tocante as isenções ao regime de tributação simplificada aplicável às remessas postais internacionais. Tal matéria virá a ser analisada em breve. Mas antes se faz necessário a compreensão de isenção em questão, que vem devidamente apresentada em seguida.

4.2 Cotas de isenção do imposto de importação

Inicialmente, há de se fazer distinção entre as corriqueiras confusões feitas sobre os institutos de imunidade e isenção, sendo que, há aqueles que distinguem, ainda, estes dois das hipóteses de não-incidência, como é o caso do professor Luiz Difini (2008) e do professor Paulo de Barros Carvalho (2005). Mesmo não sendo tema central deste, far-se-á uma breve e rasa diferenciação entre tais diplomas, vez que tais institutos dão pano para uma própria pesquisa aprofundada, digna de um trabalho de conclusão de curso.

Ainda que o resultado final de todas seja a desoneração tributária, hipótese em que o contribuinte não estará obrigado a recolher o tributo, alguns classificam todas situações dando o título de não-incidência em sentido amplo e posteriormente fazendo a distinção separando a não-incidência em sentido estrito das demais. No caso da não-incidência, resumidamente, diz-

se que o fato em questão não foi previsto como causa de incidência da norma tributária, ou seja: “A legislação não instituiu tributo sobre aquele fato. Aquela fato não está descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma. [...] Não há lei criando obrigação de pagar tributo pela ocorrência daquele fato” (DIFINI, 2008, p. 103).

Já no tocante à imunidade e a isenção, ainda que ocorresse a incidência do tributo, por aí entendido com fato delineado previamente e com incidência tributária, esta seria afastada, daí o sentido amplo de não-incidência apontado pela doutrina clássica (COELHO, 2002).

Atualmente, predomina na doutrina a máxima de que, tanto a imunidade quanto a isenção, qualificam-se como obstáculos à própria incidência da norma tributária. A diferenciação entre imunidade e isenção encontra-se precisamente no quesito da outorga, já que a primeira deriva da Carta Suprema e a segunda decorre de lei, respectivamente.

Por este ângulo, Souto Maior Borges situa a tese nos seguintes termos:

A não-incidência pode ser: I- *pura e simples*, a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante; II- *qualificada*, dividida em duas subespécies: 1) não-incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não-incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção (total) (BORGES, 2001, p. 155), [grifo do autor].

Nesta esteira, resta pacificado que imunidade decorre de regra constitucional e isenção de lei ordinária, entretanto, tem-se ainda a alíquota zero, outra técnica de exoneração tributária, na qual se anula a cobrança do tributo equalizando sua alíquota a zero sobre o fato gerador, como já diz o nome. Percebe-se que existe a incidência, mas: “o elemento quantitativo da hipótese (aplicação da alíquota sobre a base de cálculo) resulta em zero (sem expressão econômica, portanto) (DIFINI, 2008, p. 105).

Retoma-se, então, o estudo das isenções tributárias, estas unicamente com relação àquelas decorrentes do regime simples de tributação decorrentes de remessas postais, com escopo único de não misturar-se assuntos pertinentes a outras matérias e, tampouco, sobrecarregar o trabalho acadêmico em tela.

Pelo exposto, conforme depreende-se do estudado até o presente ponto, conclui-se que o prólogo da legalidade tributária volta a ser aplicado, afinal quem cria tributos pode, de igual maneira, aumentar sua carga tributária, diminuí-la, suprimi-la por intermédio da não-tributação pura e simples, ou mesmo isenta-la (CARRAZZA, 2002).

Nessa perspectiva, merece apoio o precioso ensinamento do mestre José Souto Maior Borges:

O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha (BORGES, 1980, p. 02).

Fortalecendo o ilustrado, segue tese dogmatizada pelo ínclito Seabra Fagundes: “A competência constitucional para tributar supõe a opção entre criar tributos, ou não, e implica, por igual, a faculdade de isentar da incidência tributária determinadas pessoas, coisas ou situações” (FAGUNDES, 1959, p. 01).

Atualmente, de acordo com o aplicável pela Receita Federal brasileira, os contribuintes, sujeitos passivos do imposto de importação decorrente de remessa postal internacional, enquadram-se na qualidade de isentos, imunes ou ainda tem a alíquota do imposto aplicável igualada a zero em cinco casos taxativos, quais sejam: importação de medicamentos, importação de livros, jornais e revistas, doação a instituição de assistência social, em casos de bagagem desacompanhada e remessa de pessoa física para pessoa física, conforme passa-se a discorrer sobre as peculiaridades de cada qual em separado.

Na importação de produtos pertencentes a classe de medicamentos, de acordo com a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº. 96/99 e com a Portaria do Ministério da Fazenda nº. 156/99, ambas recentemente alteradas no tocante à isenção pela Instrução Normativa da RFB nº. 1.625/16 e pela Portaria do MF nº. 72/16, respectivamente, as remessas internacionais que contenham medicamentos terão a alíquota de imposto de importação reduzida para 0% (zero por cento), desde que importada por pessoa física para uso próprio ou individual, no limite de até US\$ 10.000,00 (dez mil dólares).

Para fins informativos expõe-se que anteriormente a alteração mencionada, o dispositivo legal da isenção não abarcava qualquer limite para a importação de medicamentos, o qual relatava pura e simplesmente que no caso de medicamento destinado a pessoa física seria aplicada a alíquota de zero por cento.

Apesar da isenção (alíquota zero), por óbvio o contribuinte deverá observar certas diretrizes antes de proceder à importação, vez que a liberação do medicamento estará sempre condicionada a apresentação de receituário médico à Agência Nacional de Vigilância Sanitária

– ANVISA, bem como o medicamento deverá estar devidamente registrado e liberado para uso no Brasil.

Os livros, jornais, revistas, publicações e periódicos de todos os tipos também constam no rol de remessas agraciadas com a benesse da desoneração tributária, entretanto estes não condizem literalmente com uma isenção, mas sim como uma imunidade tributária, oriunda, portanto, do próprio texto constitucional, o qual em seu art. 150, VI, “d”, prevê:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (BRASIL, 1988, texto digital).

Pensando no fim social democrático, dogma do próprio constitucionalismo brasileiro, abarcou-se, também, a isenção ao imposto de importação para doações a entidades beneficentes de assistência social, desde que estas estejam devidamente cadastradas no Conselho Nacional do Serviço Social como de utilidade pública e sem fins lucrativos.

Portanto, quando ocorrer a possibilidade de uma doação internacional, tais entidades sociais poderão importar esses bens, devendo previamente comprovar a compatibilidade dos produtos doados com as finalidades sociais institucionais que as caracterizam, observando ainda os parâmetros e condições estabelecidas na Lei nº. 9.532/97.

Ainda, resta prevista a isenção do imposto de importação para a bagagem desacompanhada de seu viajante, devendo ser entendido como bagagem desacompanhada o conjunto de bens incluídos no conceito de bagagem, que chega do exterior amparado por documento de conhecimento de carga e que o viajante recebe em razão de viagem, conforme própria definição da Receita Federal.

Com relação a expressão “bens incluídos no conceito de bagagem”, a Receita Federal define como bens novos ou usados como móveis e demais bens de uso doméstico, além de ferramentas, máquinas, aparelhos e instrumentos necessários ao exercício de sua profissão, arte, ou ofício, sujeita à prévia comprovação da atividade desenvolvida pelo viajante.

Não obstante, para o enquadramento nesta isenção a bagagem desacompanhada deverá ser oriunda de processo de mudança para o Brasil, precisando ser encaminhada ao território nacional dentro do período de três meses anteriores ou até seis meses posteriores ao

desembarque do viajante. Com relação a caracterização do termo mudança, há de se entender que o fisco exige ao brasileiro a residência de pelo menos um ano no exterior, sendo indispensável à isenção a comprovação do período de permanência no exterior, seja através de passaporte, passagens aéreas, frequência escolar, comprovante de aluguel e outros.

Por fim, mas não menos importante, cita-se a isenção do imposto de importação aplicável a remessas postais internacionais remetidas de pessoas físicas para pessoas físicas. Trata-se da isenção prevista inicialmente pelo Decreto Lei nº. 1.804/80, que ganhou maior repercussão posteriormente com a edição da Portaria MF nº. 156/99 e da Instrução Normativa SRF nº. 96/99.

Inicialmente, conforme preconizado pelo Decreto Lei nº. 1.804/80, mais precisamente em seu artigo 2º, inciso II, haveria a isenção do imposto de importação para bens de até US\$ 100 (cem dólares), desde que oriundos de remessas postais internacionais e destinados a pessoas físicas. Posteriormente, com a publicação da Portaria MF nº. 156/99 e da Instrução Normativa da SRF nº. 96/99, tal isenção fora diminuída em dois pontos, um no tocante ao valor aduaneiro sujeito a isenção, passando de US\$ 100,00 (cem dólares) para US\$ 50,00 (cinquenta dólares) e outra com relação ao remetente, agora sendo exigido que este também seja pessoa física.

Portanto, atualmente aplica-se de imediato a isenção conforme a mencionada portaria e instrução normativa, sendo que tais remessas postais internacionais com valor aduaneiro declarado de até US\$ 50,00 (cinquenta dólares), com remetente e destinatário sendo pessoas físicas, serão desembaraçadas livre de imposto de importação, ou seja, isentos de imposto de importação.

É evidente que da pesquisa chegou-se à conclusão, dentre outras, que existem sim outras hipóteses de isenção ou mesmo imunidade para o imposto de importação e para os mais diversos tributos, contudo, àqueles anteriormente mencionados são os decorrentes das hipóteses previstas para a matéria especificamente delineada, qual seja, imposto de importação aplicável às remessas postais internacionais sujeitas ao regime de tributação simplificado.

4.3 A isenção do imposto de importação para remessas postais internacionais

Passa-se finalmente a análise propriamente dita da isenção do imposto de importação decorrente de remessas postais, mas especificamente no estudo da legalidade ou não da

aplicação reduzida da isenção aplicável ao imposto de importação referido, o qual sujeita-se ao regime de tributação simplificado.

Conforme estudado nos capítulos anteriores, por força do princípio da legalidade tributária, os tributos serão criados por meio de lei, meio apto a criar, extinguir e alterar tributos, vez que ninguém será obrigado a fazer algo se não em virtude de lei.

Entretanto, como toda regra possui sua exceção, o Imposto de Importação não seria diferente, haja vista que tal imposto poderá sim ter suas alíquotas alteradas por meio de ato administrativo do Poder Executivo, desde que respeitadas as limitações já trazidas pelo texto positivado.

Cumprе ressaltar, ainda, que para o caso do imposto de importação poderá o Poder Executivo, por meio de seu Chefe Maior, expedindo o competente ato administrativo, alterar as alíquotas do imposto, mas jamais revogar ou restringir uma isenção já preconizada, ou seja, inovando o texto positivado da forma em que altera uma alíquota de isenção do imposto de importação extrapolando os limites anteriormente definidos pela lei. Com isso passa-se à análise da Portaria MF nº. 156/99:

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

[...]

§ 2º Os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas (BRASIL, 1999, texto digital).

Além da portaria, faz-se necessário, também a análise da Instrução Normativa SRF nº. 96/99, que segue redação a ser apontada:

Art. 2º O Regime de Tributação Simplificada consiste no imposto de importação calculado à alíquota de sessenta por cento.

[...]

§ 2º Os bens que integrem remessa postal internacional de valor não superior a US\$ 50,00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) serão desembaraçados com isenção do imposto de importação desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas (BRASIL, 1999, texto digital).

Assim sendo, com a leitura de tais atos executivos infralegais, entendidos como instruções normativas expedidas pela autoridade competente, denota-se que foram criadas duas restrições concretas, com aparente vício de objeto (ilegalidade). Destarte, para lobrigar êxito e fazer a correta análise dos textos positivados, faz-se necessária, também, a transcrição do próprio artigo 2º, inciso II do Decreto Lei nº. 1.804/80 a ser comparado e estudado:

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 (BRASIL, 1980, texto digital).

Nesta esteira, coloca-se frente a frente os diplomas contraditos, no sentido em que este último, com força de lei propriamente dita, é quem delega competência para a própria expedição dos atos normativos infralegais, relatando que o Ministério da Fazenda, na qualidade de chefe do executivo hierarquicamente definido, poderá estabelecer a classificação genérica e dispor sobre a isenção do imposto de importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares, quando destinados a pessoas físicas.

O termo “dispor sobre a isenção” não deve ser entendido como faculdade à alteração da isenção arbitrariamente, como bem o fez ao editar a referida Instrução Normativa nº. 96/99 e Portaria nº. 156/99. Retomando a matéria recorrente e anteriormente já refratada, a única inovação à norma que pode ser objeto de alteração por meio de Ato do Poder Executivo perante o imposto de importação, seria no tocante a alíquota.

Todavia, ao limitar a isenção preconizada pelo referido Decreto Lei, tanto a instrução normativa quanto a portaria, ao atenuar para US\$ 50,00 (cinquenta dólares) o valor aduaneiro a que se sujeitaria a isenção, bem como exigir que a remessa seja decorrente de pessoa física, acabaram restringindo a isenção em discussão, em nítida ofensa aos arts. 176 e 178 do Código Tributário Nacional, os quais determinam que a isenção é “sempre decorrente de lei” e apenas pode ser “revogada e modificada por lei”, os quais respaldam o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

Tendo em vista o já materializado na pesquisa, a revogação a uma isenção é equiparável à instituição de um tributo. Assim, tais atos administrativos infralegais, ferem o princípio norteador do direito tributário, qual seja, o princípio da legalidade tributária, ao passo em que

inovam a matéria e a ordem jurídica, criando restrições não previstas em lei, e mais, cerceando direitos e limites já previstos (AMARO, 2014).

Atualmente, ainda não se tem uma regra sumulada para as ações que visam obstar a mitigação da referida isenção, tem-se diversas decisões favoráveis no sentido de se declarar a ilegalidade do ato normativo que afronta o princípio da legalidade. Nesse sentido, segue entendimento do Tribunal Regional da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. REMESSA POSTAL. DECRETO-LEI N.º 1.804/1980. PORTARIA MF N.º 156/99 e IN SRF N.º 96/99. ILEGALIDADE. 1. Conforme disposto no Decreto-Lei n.º 1.804/80, art. 2º, II, as remessas de até cem dólares, quando destinadas a pessoas físicas, são isentas do Imposto de Importação. 2. A Portaria MF 156/99 e a IN 096/99, ao exigir que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas, restringiram o disposto no Decreto-Lei n.º 1.804/80. 3. Não pode a autoridade administrativa, por intermédio de ato administrativo, ainda que normativo (portaria), extrapolar os limites claramente estabelecidos em lei, pois está vinculada ao princípio da legalidade. (TRF4 5045185-51.2015.404.7000, PRIMEIRA TURMA, Relator p/ Acórdão JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 18/05/2016).

Tal possui repercussão nacional, ainda que presente a aparente insignificância do cobrado pela Receita Federal a título de imposto de importação frente a burocracia a ser encarada para ver restituído tais valores, bem como a delonga sabida dos processos judiciais, entretanto, corroborando para tal segue outra jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. REMESSA POSTAL. PORTARIA MF N.º 156/99 e IN SRF 96/99. ILEGALIDADE. 1. Conforme disposto no Decreto-Lei n.º 1.804/80, art. 2º, II, as remessas de até cem dólares, quando destinadas a pessoas físicas, são isentas do Imposto de Importação. 2. A Portaria MF 156/99 e a IN 096/99, ao exigir que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas, restringiram o disposto no Decreto-Lei n.º 1.804/80. 3. Não pode a autoridade administrativa, por intermédio de ato administrativo, ainda que normativo (portaria), extrapolar os limites claramente estabelecidos em lei, pois está vinculada ao princípio da legalidade. (TRF-4 - APELREEX: 6870 RS 2005.71.00.006870-8, Relator: ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA, Data de Julgamento: 14/04/2010, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 04/05/2010).

Percebe-se, a partir de tais julgados, a insistência da Receita Federal em continuar a aplicar o disposto em seus atos normativos, ainda que manifestamente contrários a legalidade tributária, mitigando a isenção aos contribuintes, em nítida ofensa ao princípio da legalidade e às disposições previstas no Código Tributário Nacional sobre isenção.

Apesar de ferir o princípio da legalidade e, conseqüentemente ir de encontro com a Constituição Federal e ao princípio da estrita legalidade tributária, bem como ao Código Tributário Nacional, a Receita continua por aplicar a isenção de forma mitigada. Ainda, atualmente, quando algum cidadão importa produto do exterior por remessa postal, caso seu

valor aduaneiro ultrapasse a monta dos US\$ 50,00 (cinquenta dólares), mesmo que abaixo de US\$ 100,00 (cem dólares) e enviado por outra pessoa física, no momento em que tal remessa chega ao Brasil será inspecionada por agentes alfandegários, que constatarão o valor aduaneiro e procederão com a taxaçaõ da remessa. Tudo em decorrência de tais normas infralegais ainda não terem sido retiradas do âmbito jurídico, possuindo aplicabilidade para os agentes fiscais, mesmo sendo ilegais.

Para a Receita Federal, parece que a Constituição de nada vale, conforme nota de indignação do Mestre e ilustre professor Matos, que relata:

Ora, se é necessário lei para estabelecer base de cálculo e fato gerador de tributo, como a Receita Federal pretendeu modificar tais elementos do tributo por ato administrativo? Será que a Constituição não importa para a Receita Federal? Ou melhor: para que serve a Constituição se não há respeito sequer ao princípio da legalidade? (BUFFON; MATOS, 2015, p. 237).

Nesta esteira, resta evidenciado, além da afronta à Constituição, ao princípio da legalidade e o Código Tributário Nacional, a presença do chamado fenômeno da baixa constitucionalidade, onde se faz pouco caso das normas estabelecidas na Lei Maior e na hierarquia das normas de direito tributário. Presente tais ofensas, oportuna a crítica de Lenio Streck:

É espantoso vermos colocados lado a lado os princípios constitucionais e os velhos princípios gerais do direito. É como se não tivéssemos aprendido nada nesses duzentos anos da teoria do direito. Ora, há um sério equívoco nesse tipo de incorporação legislativa, visto que, como demonstrei em meu *Verdade e Censo – não há mais como afirmar, simultaneamente, a existência de princípios constitucionais (cujo conteúdo deontico é fortíssimo) com os princípios gerais do direito, que nada mais são do que instrumentos matematizantes de composição das falhas do sistema*. Vale dizer, os princípios gerais do direito não possuem força deontica, mas são acionados apenas em casos de “lacunas” ou obscuridade da previsão legislativa (esses dois fatores – lacuna e obscuridade – decorrem muito mais da situação hermenêutica do intérprete do que exatamente da legislação propriamente dita). (STRECK, 2010, p. 94-5) [grifo do autor].

Verificasse um importante e inevitável limite à constitucionalidade do Estado Democrático de Direito atual, e na leitura de Streck (2010), entende-se que o Estado deve deixar de lado antigos entendimentos filosóficos e hermenêuticos de interpretação, em detrimento dos princípios que regem o Estado Democrático de Direito, alicerçados na Constituição – em especial, neste trabalho, o princípio da legalidade – com o desiderato precípua de se ter efetivado definitivamente os preceitos constitucionais, evitando-se a alegoria da arbitrariedade que usa o executivo para instituir e inovar a matéria tributária prequestionada.

Não se sustenta que, em pleno século XXI, a administração pública ainda continue relegando o princípio da legalidade – para não dizer a própria Constituição – à posição de mero adorno no Ordenamento Jurídico, desrespeitando-o e invadindo matéria reservada à apreciação do Poder Legislativo, que, no caso em apreço, trata-se da modificação de isenção concedido por instrumento legislativo recepcionado com status de lei ordinária pela Carta Magna de 1988.

5 CONCLUSÃO

Tendo em vista os aspectos observados, bem como todos os argumentos abordados durante o desenvolvimento desta monografia, denota-se espontaneamente que os cidadãos são levados a acreditar, via de regra, que posteriormente a tantas batalhas e conquistas constitucionais não serão mais surpreendidos com inovações jurídicas ilegais, haja vista a presença onipotente do Estado Democrático de Direito, garantidor da constitucionalidade com seu amplo sistema de freios e contrapesos. Mas, que inocente conclusão, enganam-se!

Apesar de definido na lei, na doutrina e mesmo nos entendimentos jurisprudenciais dos tribunais desta nação, ainda tem-se presente a baixa constitucionalidade na aplicação das normas de direito tributário aqui rechaçadas, isto é, a falta de compreensão acerca do caráter normativo e fundamental das normas constitucionais, mormente em relação ao princípio da legalidade.

Parece que para o legislador e mesmo para o executivo, quando na qualidade de implementador de normas e atos legais jurídicos formais, de nada vale os preceitos e ditames constitucionais conquistados pelo povo. E pior, por seus semelhantes, que na qualidade de representantes do povo, em meio ao legislativo ou em meio ao executivo, não observam a legalidade das normas que aprovam e aplicam, por mais que estas mesmas ser-lhe-ão aplicáveis, vez que também é cidadão e contribuinte.

Do estudo e da inteligência da leitura adquirida, evidencia-se que ocorre extrema afronta à própria supremacia constitucional preconizada pelo Estado Democrático de Direito, e mais, na inobservância, ou melhor, irrelevância ao princípio da legalidade tributária que destoa completamente a aplicação do texto positivado.

Ora, no momento em que há um sistema complexo, no qual ocorre a tripartição dos poderes e a proclamação de uma constituição com fonte maior orientadora de todo e qualquer dispositivo legal, que, inclusive, faz menção expressa de que será tomada como ilegal toda norma infraconstitucional que vier a contrariar o texto maior, como ainda pode haver quem, na qualidade de Príncipe do Estado, se acha no direito de editar normas e aplica-las as contribuintes, sem que haja a expressa aceitação destes?

Que rasgue-se a Constituição e se volte aos primórdios da história, no tempo do Estado Absolutista, que como bem estudado, não havia constituição e o monarca instituía, cobrava e fiscalizava arbitrariamente todo e qualquer tributo.

Ainda que de forma contumaz e extremista, tal posicionamento possui fundamento, haja vista que resta clara a inobservância que tem-se na aplicação reduzida da isenção prevista para o imposto de importação decorrente de remessas postais à pessoas físicas, vez que, o Poder Executivo, qualificado na pessoa do Secretário da Receita Federal, ou mesmo no Ministro da Fazenda, ao editar a IN nº. 96/99 e a Portaria nº. 156/99, respectivamente, violaram não somente a limitação contida no Decreto Lei nº. 1.804/80, mas também o princípio da legalidade tributária e em decorrência de tal a própria Constituição.

Decorre do princípio da legalidade tributária que imposto algum poderá ser exigido, majorado ou extinto, senão em virtude de lei. Lei aqui entendida em seu sentido estrito, consagrado pelo constitucionalismo, que configura limite necessário a própria arbitrariedade do Executivo. Portanto, lei será aquela ordinária ou complementar, que passa pela aprovação do povo perante as respectivas casas legislativas.

Assim, retomado o abordado, não pode-se admitir que tais atos administrativos infralegais, ainda que normativos, venham a contrariar e limitar uma isenção positivada devidamente por meio de um Decreto Lei recepcionado com *status* de Lei Ordinária pela Constituição Federal de 1988. Ou seja, a isenção prevista para remessas postais internacionais com valor aduaneiro de até US\$ 100,00 (cem dólares) destinadas a pessoa física, não pode ter seus limites isentivos extrapolados por meio diverso do entendido como lei, sujeita à aprovação do povo na qualidade de contribuintes diretamente afetados.

Destarte, a limitação da IN nº. 096/99 e da Portaria nº. 156/99, ao limitar para US\$ 50,00 (cinquenta dólares) o valor aduaneiro das remessas postais sujeitas a isenção, bem como ao exigir que inclusive o remetente seja pessoa física, está claramente inovando de forma ilegal o

texto jurídico positivado, e, conseqüentemente, estando em contraposição quanto ao que determina a legislação de regência da matéria, violando o princípio da legalidade tributária e as disposições do Código Tributário Nacional.

Por oportuno, há quem possa dizer que o imposto de importação possui uma exceção à regra, justamente no que diz respeito ao princípio da legalidade, logo poderá ser alterado por meio de decreto presidencial. Tal menção vai rechaçada vez que, conforme conclui-se do estudo, o que poderá ser objeto de alteração por meio de decreto presidencial, no que diz respeito ao imposto de importação, serão as alíquotas, devendo entender-se por alíquota o percentual de incidência do referido imposto, no caso em tela, 60% (sessenta por cento) sobre o valor aduaneiro. Entretanto, isso não é o que ocorre na presente análise.

Ainda que já superada tal questão de afronta nos tribunais e sobrepujado o entendimento de ilegalidade dos atos administrativos (portaria e instrução normativa) face à isenção abarcada pelo Decreto Lei, via de regra, continua ocorrendo a cobrança de impostos para remessas sujeitas a isenção, como é o caso que pode-se notar até mesmo pela data de uma das jurisprudências colacionadas no último capítulo da monografia, a qual data de 18/05/2016.

Haja vista a época da decisão do órgão colegiado, questiona-se acerca da não declaração de ilegalidade dos referidos diplomas contrários a lei, pondo-se em roga a baixa constitucionalidade seja na edição dos preceitos legais, seja no próprio controle de constitucionalidade, no qual, ainda que previsto tanto o controle difuso como o concentrado, pouco é feito para se afastar de vez a aplicabilidade dos atos administrativos da Receita Federal com sua declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade.

Resta posto, à vista disto, a conclusão objetiva acerca da ilegalidade na aplicação limitada da isenção, devendo de pronto ser afastada sua aplicabilidade, vez que ato administrativo não possui força de lei, logo não é meio hábil para criar ou aumentar hipótese de incidência (ao limitar a isenção), de modo a ser necessária sua a declaração por meio judicial, provocando-se o controle de constitucionalidade repressivo para afastar a norma ilegal. Uma lástima que tal não possua de pronto efeito *erga omnes*, vez que fazendo coisa julgada apenas *intra partes*.

Por derradeiro, reflete-se acerca dos mais diversos problemas oriundos da baixa constitucionalidade com relação ao propriamente apontado nesta monografia, uma vez que, normalmente aqueles que buscam o *e-commerce* internacional são, em sua maioria,

contribuintes que buscam em lojas do exterior, seja da China ou mesmo dos Estados Unidos da América, melhores preços e melhor custo benefício, e encaram o retardamento na entrega, pois não dispõem efetivamente de maiores condições para comprar no comércio local bens de consumo, sem comprometer sua renda.

Dito isto, condizente com o abrangido pelo Estado Social, bem como posteriormente consagrado pelo Estado Democrático de Direito, o fato da cobrança do imposto mitigado pela isenção aplicada atualmente, afeta diretamente quem menos tem condições de arcar como contribuinte, indo de encontro ao preconizado nas conquistas sociais, qual seja, a luta contra as desigualdades sociais, vez que acaba onerando extensivamente a classe que mais faria uso da isenção e que menos tem condições de contribuir, desta forma aumentando ainda mais as relações contraditórias intersociais, em vez de diminuí-las evitando dominações danosas.

Sintetizando o trabalho acadêmico, tem-se que a hipótese resta plenamente confirmada, vez que atos administrativos de matéria tributária (Portaria MF nº. 156/99 e Instrução Normativa SRF nº. 96/99), ainda que normativos, quando contrariam a lei posta (Decreto Lei nº. 1.804/80), há afronta ao princípio da legalidade tributária, carecendo de ilegalidade, sob pena de afronta a própria supremacia constitucional.

Corroborando com tal, surge, então, em 08/06/2016, a decisão do processo nº. 5018217-72.2015.404.7100 da Turma Regional de Uniformização dos Juizados Especiais Federais da 4ª Região. Tal decisão brota para conhecer e dar provimento ao incidente de uniformização de jurisprudência, justamente no sentido de fixar o limite em US\$100,00 para isenção do imposto de importação incidente sobre mercadoria postada por remessa internacional, quando o destinatário for pessoa física, sem restrição quanto ao remetente. Em seu voto o relator, Dr. Antonio Fernando Schenkel do Amaral e Silva, Juiz Federal, enfatiza que tanto a Portaria quanto a Instrução Normativa extrapolaram os limites do poder regulamentar, criando restrições que ferem norma hierarquicamente superior, em consequência, o princípio da legalidade.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- AZEVEDO, Gislane; SERIACOPI, Reinaldo. **Projeto Voaz: história volume único**. 1. ed. São Paulo: Ática, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARROSO, Luís Roberto. **Doutrinas Essenciais Direito Constitucional: Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil)**. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014. v. 1.
- BOBBIO, Norberto. **Dicionário de Política**. Brasília: UnB, 1986.
- BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **As crises do Estado e da Constituição e a transformação espacial dos direitos humanos**. Estado e Constituição 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
- _____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 mai. 2016.
- _____. Decreto-Lei nº 1.804, de 03 de setembro de 1980. Dispõe sobre tributação simplificada das remessas postais internacionais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1804.htm>. Acesso em: 10 mai. 2016.

_____. Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm>. Acesso em: 10 mai. 2016.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 25 mar. 2016.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 10 mai. 2016.

_____. Projetos de Leis e outras disposições. PL nº 6779/2013. Estabelece a taxa de isenção de importação de produtos por remessa postal internacional. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=601476>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

_____. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1625, de 04 de março de 2016. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.073, de 1º de outubro de 2010, que dispõe sobre o controle aduaneiro informatizado da movimentação e do Despacho Aduaneiro de Importação e de Exportação de Remessas Expressas, e a Instrução Normativa SRF nº 96, de 4 de agosto de 1999, que dispõe sobre a aplicação do regime de tributação simplificada – RTS. <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=71995>>. Acesso em: 05 abr. 2016.

_____. Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 96, de 04 de agosto de 1999. Dispõe sobre a aplicação do regime de tributação simplificada – RTS. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14552>>. Acesso em: 05 abr. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Gabinete da Presidência. Relatório de repercussão geral. Brasília, mar. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaRepercussaoGeralMeritoJulgado/anexo/36_RG_JulgamentoMerito2.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 225.655-4 – Paraíba. Recorrente: União Federal. Recorrido: Agroindustrial Tabu Ltda. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 21 mar. 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=251376>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Apelação Cível nº 1999.03.99.096-156-9/SP. Apelante: Adriano Oliveira Verzoni. Apelado: União Federal. Relator: Luiz Stefanini. São Paulo, 03 jul. 2009. Disponível em: <web.trf3.jus.br/diario/Consulta/BaixarPdf/1201>. Acesso em: 15 jun. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação/reexame necessário nº 2005.71.00.006870-8. Apelante: União Federal. Apelado: Douglas Piccinini Gerhardt. Relator: Álvaro Eduardo Junqueira. Porto Alegre, 05 mai. 2010. Disponível em: <http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&docu>

mento=3341930&hash=f457a6968617696bbec69104ccbe169f>. Acesso em: 15 jun. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação/reexame necessário nº 5045185-51.2015.404.7000. Apelante: União Federal. Apelado: Grasielly Rosalia Alves. Ralator: Jorge Antonio Maurique. Porto Alegre, 18 mai. 2016. Disponível em: <<http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF411429288>>. Acesso em: 30 mai. 2016.

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.

_____. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. 1. ed. São Leopoldo: Livraria do Advogado, 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

_____. _____. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. _____. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. _____. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

CASTRO, Araújo. **A Constituição de 1937**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1941.

CHEMIN, Beatris F. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos: planejamento, elaboração e apresentação**. 2. ed. Lajeado: Univates, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

DIFINI, Luis Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FAGUNDES, Miguel Seabra. Revogabilidade das isenções tributárias. **RDA**, Rio de Janeiro. 58/1, 1959.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo:

Saraiva, 1997.

FRANCO, Afonso Arinos de Melo. **Curso de Direito Constitucional Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988**. Porto Alegre: Editora Atlas, 1994.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia S. **Manual de metodologia da pesquisa no Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MINISTÉRIO DE ESTADO DA FAZENDA. Portaria nº 156, de 24 de junho de 1999. Estabelece requisitos e condições para a aplicação do Regime de Tributação Simplificada instituído pelo Decreto-Lei No 1.804, de 3 de setembro de 1980. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=23977>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

_____. Portaria nº 72, de 03 de março de 2016. Altera norma para aplicação do RST na importação de medicamentos. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/legislacao/863186/portaria-mf-72-2016/>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Preliminares – a experiência constituicional. 5 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1996. v. 1.

PENNA, Maria Cristina V. M. Constitucionalismo: origem e evolução histórica. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, São Paulo, v. 21, p. 149-178, jan./jun. 2013. Disponível em: <<http://esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/15>>. Acesso em: 09 abr. 2016.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

RAFFAELLI, Paulo Cesar Pimentel. Dos Aspectos Tributários das Operações Mercantis Internacionais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 14, n. 70, p. 214 - 220, set./out. 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SAMPIERI, Roberto H.; COLLADO, Carlos F.; LUCIO, Pilar B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2013.

STRAPASSON, Maria das Graças. **Princípio constitucional da legalidade tributária**.

Curitiba: Juruá Editora, 2003.

STRECK, Lenio Luiz. **O que é isto – decido conforme minha consciência?** 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público.** 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Teoria pluriversalista do direito internacional.** São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional.** 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2006.