

ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO DOS BENS CONTIDOS EM REMESSAS DE VALOR DE ATÉ CEM DÓLARES NORTE-AMERICANOS QUANDO DESTINADOS A PESSOAS FÍSICAS

Diogo Ricardo Goes Oliveira

Juiz Federal Titular da 2ª Vara Federal de Ponta Porã/MS,
graduado pela Universidade Federal de Sergipe, Mestre em
Direito Previdenciário pela PUC/SP e Doutorando pela PUC/SP.

RESUMO

O presente artigo tem como escopo fomentar o debate acerca da verificação da legalidade e constitucionalidade da cobrança de imposto de importação, no Regime de Tributação Simplificada - RTS -, estabelecido pelo Decreto-Lei n. 1.804/80, na forma regulamentada pela Portaria MF n. 156/99 e pela Instrução Normativa SRF n. 096/99.

Palavras-chave: Imposto — Importação — Isenção — Cem Dólares — Portaria — Princípio — Legalidade — Constituição — Jurisprudência — Pessoa Física — Pessoa Jurídica.

INTRODUÇÃO

O Decreto-Lei n. 1.804/80, recepcionado como lei ordinária pela ordem constitucional de 1988, trata do regime de tributação simplificada de bens importados por meio de remessas postais e encomendas aéreas internacionais.

No art. 2º do Decreto-Lei n. 1.804/80, conferiu-se ao Ministro de Estado da Fazenda, dentre outras competências, o poder-dever de:

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 art. 1º, bem como poderá:

[...]

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

Pois bem, não há dúvidas de que o Decreto-Lei atribuiu ao Ministro da Fazenda a tarefa de regulamentar a isenção do imposto de importação de bens, valorados em até US\$ 100,00 (cem dólares americanos), quando destinados a pessoas físicas, por meio de remessa postal.

Com o desiderato de regulamentar o art. 2º do Decreto-Lei n. 1.804/80, o Ministro da Fazenda, Pedro Malan, editou a Portaria MF n. 156/99, cujo art. 1º, §2º, estabeleceu:

§ 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.

Da mesma forma, a Secretaria da Receita Federal, por condução do art. 2º, §2º, da Portaria de n. 096/99, ao ordenar o Regime Tributário Simplificado de bens sujeitos a remessas postais internacionais, dispôs que:

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

Destarte, constata-se que o art. 2º, II, do Decreto-Lei n 1.804/80 destina-se a regular as remessas postais, cujo valor, FOB – *free on board* – seja inferior a US\$ 100,00 (cem dólares americanos), desde que os bens sejam destinados a pessoas físicas. Destaque-se que a citada norma, com *status* de lei, não restringiu a espécie de remetente, se pessoa física ou jurídica.

Não obstante, tanto o art. 2º, §2º, da Portaria SRF n. 096/99, quanto o art. 1º, §2º, da Portaria MF n. 156/99, não só reduziram o limite de isenção de US\$ 100,00 (cem dólares americanos) para US\$ 50,00 (cinquenta dólares americanos), como passaram a exigir que o destinatário e o remetente sejam pessoas físicas para que opere a dispensa do pagamento do imposto de importação.

Questiona-se, aqui, a possibilidade de que ato administrativo, mesmo que de conteúdo normativo, possa alterar o disposto em lei isentiva.

Antes de adentrar no cerne da discussão, faz-se necessário tecer alguns comentários acerca do instituto da isenção e das disposições de direito positivo relativas à matéria aqui discutida.

1 ISENÇÃO

Sua regulamentação infraconstitucional foi realizada pelo Código Tributário Nacional, que, em seu art. 175, I, considerou-a como forma de exclusão do crédito tributário.

Não obstante apresentarem o mesmo resultado prático, qual seja, impedir o pagamento de tributo, existem diversas correntes de pensamento acerca da natureza jurídica da isenção. A primeira, conhecida como clássica, considera a isenção como forma de favor legal. Segundo ela, houve fato gerador, bem como a incidência da

norma, o tributo é devido, contudo o legislador, por conduto de lei, dispensa o devedor do pagamento. Pressupõe-se que primeiro o tributo é devido para que possa ser dispensado. Assim lecionava Rubens Gomes de Souza.¹

Todavia, para Alfredo Augusto Becker² (Becker, 2007, p. 325): “A norma jurídica de isenção atual para que a de tributação não possa incidir.” Becker acreditava que a hipótese de incidência da norma isentiva continha elementos que impediam a incidência da norma tributária, seja porque retirou desta algum elemento da hipótese de incidência, seja porque regula de forma mais completa o fato abstratamente considerado, impedindo a formação da relação tributária.

Paulo de Barros Carvalho³ critica as duas correntes susomencionadas pelo fato de que o sistema jurídico não opera de forma diferida, logo as normas não incidem de forma cronológica; há simultaneidade na dinâmica normativa, por isso, não se pode falar em norma isentiva ou de incidência de norma tributária com precedência de aplicação ao caso concreto.

Necessária, para a compreensão do instituto da isenção, a diferenciação entre normas de estrutura e de conduta. As primeiras destinam-se a regular a produção de outras normas, disciplinam suas relações entre si, e até mesmo, a expulsão de uma norma do sistema normativo. Enquanto as normas dispositivas ou de conduta regulam as relações intersubjetivas, versam sobre o comportamento das pessoas.

Dessa feita, as normas de isenção são normas estruturais, uma vez que são capazes de reduzir o alcance do antecedente ou consequente normativo das normas de conduta, podando a regra matriz de incidência em um ou mais de seus oito elementos constituintes.

¹ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 97.

² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 325.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 524 a 526.

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

Constata-se que a isenção importa o não pagamento de tributo, já que foi retirado do alcance da norma algum aspecto da vida social que estará a salvo da sanha arrecadatória estatal, desse modo não se trata de redução do valor do tributo. Por causa disso, no critério quantitativo da regra matriz de incidência, para que se reconheça o fenômeno da isenção, a base de cálculo ou a alíquota devem ser completamente suprimidas, aliadas, por exemplo, à redução da extensão de significado do complemento do critério material como no caso de certos produtos industrializados, que ficam a salvo da incidência do IPI.

Portanto, isenção tributária significa a restrição do alcance da norma prescritiva, operada por norma estrutural que restringe um ou mais elementos da regra matriz de incidência, impedida, assim, a formação da relação jurídica de pagar tributo em determinadas situações.

2 REGRAMENTO POSITIVO DA ISENÇÃO

A Carta Política de 1988, em seu art., 150, §6º, subordinou a concessão de isenção à edição de lei específica emanada de algum dos entes dotados de competência tributária.

Observa-se que o constituinte sujeitou a produção de normas de isenção à edição de lei específica pelas pessoas dotadas de

competência tributária. Isso quer dizer que apenas o Poder Legislativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderá produzir normas isentivas.

Nessa via, o legislador infraconstitucional, por meio do Código Tributário Nacional, em seu art. 97, VI, vinculou à lei a previsão das hipóteses de exclusão do crédito tributário.

Ademais, a isenção somente pode ser modificada ou revogada por meio de lei, a qualquer tempo, conforme disposto no art. 178 do Código Tributário Nacional. Nesse diapasão, a criação e a revogação de normas de isenção estão subordinadas ao princípio da legalidade estrita, previsto no art. 150, I, da Carta Magna, bem como sua previsão e modificação são prerrogativas exclusivas dos entes com competência tributária.

Constata-se que a Carta Política atribuiu, aos Poderes Legislativos, entes com competência tributária, a tarefa de criar ou majorar tributos. Apesar disso, a própria Constituição Federal previu a possibilidade de ser delegada, nas condições e limites da lei, ao Poder Executivo, a faculdade de alterar as alíquotas do imposto de importação, por exemplo, como previsto no art. 153, §1º, da Constituição Federal. Essa previsão visa a atender às necessidades fiscais e extrafiscais do Estado, como por exemplo, aumentar a arrecadação, incentivar e frear o consumo de certas mercadorias e proteger a indústria nacional.

Revisada a noção doutrinária de isenção e as normas de direito positivo aplicáveis à espécie, passa-se a analisar a regulamentação do regime de tributação simplificada de bens importados por meio de remessas postais e encomendas aéreas internacionais em seus dois pontos polêmicos: a limitação da espécie de remetente do bem e a redução da base de cálculo da isenção.

3 LIMITAÇÃO DA QUALIDADE DO REMETENTE DO BEM

Com propósito didático, enfrenta-se, primeiro, a restrição da espécie de remetente das mercadorias a serem importadas.

Como visto, a Portaria MF n. 156/99 e a Instrução Normativa SF n. 096/99 limitaram o campo de abrangência da isenção do imposto de importação ao prever que será devido tributo caso o remetente seja pessoa jurídica.

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

Há, também, vício de inconstitucionalidade por violação ao princípio da legalidade estrita, porque a Carta Magna, expressamente, subordinou à lei a disposição acerca da isenção.

No mesmo sentido, decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

Tributário. Imposto de Importação. Isenção. Remessa postal. Portaria MF n. 156/99 e IN SRF n. 96/99. Ilegalidade. 1. Conforme disposto no Decreto-Lei n. 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. 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. (APELREEX 200571000068708, Des. Álvaro Eduardo Junqueira, TRF4, 1ª T., D.E. 04.05.2010).

Conforme as lições de Paulo de Barros Carvalho, o Decreto-Lei n. 1.804/80 é espécie legislativa de natureza estrutural, isto é, trata-se de norma que regula outras normas. Nessa toada, o art. 2º,

II, do Decreto-Lei n. 1.804/80 alterou o critério pessoal do consequente normativo da regra de incidência, mais precisamente ao comprimir o conjunto de sujeitos passivos, retirando, dessa categoria, parcela do conjunto importador, pessoa física. Dessa forma, não importa se o bem a ser importado pela pessoa física tenha sido adquirido de pessoa jurídica ou de outra pessoa física, não haverá a subsunção do fato à norma, desse modo não nascerá a obrigação tributária. Dessarte, ainda que o fato previsto no critério material do antecedente normativo da norma tributária ocorra, não haverá sujeito passivo, obrigado a prestar qualquer objeto.

Nessa toada, não pode a autoridade administrativa inovar a ordem jurídica e ampliar o conjunto sujeito passivo do consequente normativo para o fim de fazer incidir tributo àqueles excluídos pela norma isentiva, sob pena de incidir em nítida violação ao princípio da legalidade.

4 REDUÇÃO DO VALOR DA ISENÇÃO DA MERCADORIA

Como já visto, o art. 2º, II, do Decreto-Lei n. 1.804/80 previu que seriam isentas as mercadorias cujo valor FOB, *Free On Board*, fosse inferior a US\$ 100,00 (cem dólares norte-americanos). Apesar disso, a Portaria MF n. 156/99 e a Instrução Normativa SRF n. 096/99 reduziram o valor da isenção para US\$ 50,00 (cinquenta dólares norte-americanos).

Nessa linha, por intermédio de ato administrativo, o Poder Executivo alterou um dos elementos do critério quantitativo, do consequente normativo, da regra matriz de incidência, qual seja, a base de cálculo. Desse modo, enquanto o art. 2º, II, do Decreto n. 1.804/80 resguarda da incidência do imposto de importação, o conjunto das mercadorias, cujo valor, acrescido do frete e seguro, seja igual ou inferior a US\$ 100,00 (cem dólares norte-americanos), a Portaria MF n. 156/99 e a Instrução Normativa SRF n. 096/99 criaram nova modalidade isentiva por conduto da redução da base de cálculo.

Ab initio, vislumbra-se nítida violação ao princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, I, da Carta Republicana de 1988, que veda, aos entes com competência tributária, a criação ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça. Outrossim, o art. 150, §6º, da Carta Magna vincula a disciplina da isenção à edição de lei específica. Ademais, o art. 153, §1º, da Constituição Federal autorizou o Poder Executivo, por meio de delegação legal, nos limites por ela estabelecidos, alterar alíquotas do imposto de importação. Dessa feita, não houve autorização constitucional ou até mesmo legal para que o Poder Executivo possa modificar a base de cálculo do Imposto de Importação.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu art. 5º, II, que lei ou ato normativo, emanado do Congresso Nacional, tem o poder de criar direitos e gerar obrigações, somente a lei, em sentido estrito, pode inovar a ordem jurídica. Enquanto, a Carta Política, em seu art. 84, IV, previu que compete privativamente ao Presidente da República expedir decretos e resoluções para a fiel execução da lei. Dessa feita, o Decreto tem apenas a função de facilitar a execução da lei nos exatos limites por ela fixados.

Sobre a matéria leciona José Afonso da Silva:⁴

O princípio é o de que o poder regulamentar consiste num poder administrativo no exercício de função normativa subordinada, qualquer que seja seu objeto. Significa dizer que se trata de poder limitado. Não é poder legislativo; não pode, pois criar normatividade que inove a ordem jurídica. Seus limites naturais situam-se no âmbito da competência executiva e administrativa, onde se insere. Ultrapassar esses limites importa em abuso de poder, em usurpação de competência, tornando-se írrito o regulamento dele proveniente.

Esposa o mesmo entendimento Celso Antônio Bandeira de Melo:⁵

⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2003, p. 424.

⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2005, p. 316 e 317.

Em estrita harmonia com o art. 5º, II, precitado, e travando um quadro cerrado dentro do qual se há de se circunscrever a Administração, com todos os seus órgãos e auxiliares personalizados, o art. 84, IV, delimita, então, o sentido da competência regulamentar do Chefe do Poder Executivo ao estabelecer que ao Presidente da República compete “sanccionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução”. Nisto se revela que a função regulamentar, no Brasil, cinge-se exclusivamente à produção destes atos normativos que sejam requeridos para “fiel execução” da lei. Ou seja: entre nós, então, como se disse, não há lugar senão para os regulamentos que a doutrina estrangeira designa como “executivos”.

A Suprema Corte já decidiu, mais de uma vez, na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI-MC n. 1296/PE, de 14.06.95, e na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI-MC n. 1247/PA, de 17.08.95, ambas relatadas pelo Ministro Celso de Mello, que:

O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo — que constitui instância juridicamente inadequada — o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas — (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributaria, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos —, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal. Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar, ao Poder Executivo, de prerrogativa jurídica cuja sedes materiae — tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil — só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo. (STF, ADI 1296 MC / PE - Pernambuco, Pleno, 14.06.95, Relator Ministro Celso de Mello).

Matéria Tributaria e Delegação Legislativa: A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em

matéria tributaria só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado, ao Poder Legislativo, conferir ao Chefe do Executivo, a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa.

(STF, ADI-MC 1247/PA, Pleno, 17.08.1995, Relator Ministro Celso de Mello).

Do exposto, *data maxima venia*, a alteração de base de cálculo da norma isentiva consagrada no art. 2º, II, do Decreto n. 1.804/80, por norma administrativa, emanada do Poder Executivo, representa grave violação à competência do Poder Legislativo, constituindo lesão ao princípio da separação dos poderes da república, consagrada no art. 2º da Constituição Federal.

CONCLUSÃO

Ao regulamentar o art. 2º, II, do Decreto-lei n. 1.804/80, a Portaria MF n. 156/99 e a Instrução Normativa SF n. 096/99 alteraram dois elementos do consequente normativo da regra matriz de incidência tributária isentiva do imposto de importação: o primeiro foi a restrição do conjunto sujeito passivo do critério pessoal e o segundo foi a restrição da base de cálculo do critério quantitativo, a qual foi reduzida pela metade.

Ao agir dessa maneira, o Poder Executivo violou o princípio da estrita legalidade, previsto no art. 150, I, da Carta Magna. Além disso, violou, expressamente, o art. 150, §6º, da Carta Republicana, que demanda a necessidade de lei específica para a concessão e alteração das regras de isenção.

Outrossim, o Código Tributário Nacional, nos seus arts. 175, I, e 178, condicionou a ab-rogação e a revogação das normas de isenção à edição de lei em sentido estrito.

Ademais, a regulamentação legal aqui discutida, também violou o princípio da separação dos poderes, já que o Poder

Executivo, em vez de fielmente regulamentar a lei, invadiu a competência tributária do Poder Legislativo Federal, ferindo o art. 2º da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2003.

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