

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO  
ORIENTADOR: JOSÉ ROBERTO VIEIRA  
ACADÊMICO: RHODRIGO DEDA GOMES**

**O dever de motivar as resoluções que alteram alíquotas  
de imposto de importação**

**MONOGRAFIA DE  
CONCLUSÃO DE CURSO**

**SETEMBRO/2009**

## TERMO DE APROVAÇÃO

RHODRIGO DEDA GOMES

### A motivação do ato que altera alíquota de imposto de importação

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



---

JOSÉ ROBERTO VIEIRA  
Orientador



---

BETINA TREIGER GRUPENMACHER  
Primeiro Membro



---

RODRIGO LUIZ KANAYAMA  
Segundo Membro



**Ministério da Educação e do Desporto**  
**Universidade Federal do Paraná**  
**FACULDADE DE DIREITO**

Ata da reunião da Comissão Julgadora da  
Monografia (Trabalho Final de Curso) do  
Acadêmico(a) **RHODRIGO DEDA  
GOMES**

Aos dezoito dias do mês de novembro do ano de 2009, às 14:45 horas, nas dependências do Setor de Ciências Jurídicas, reuniu-se a Comissão Julgadora da Monografia apresentada pelo(a) Acadêmico(a) RHODRIGO DEDA GOMES, sobre o tema, “A motivação do ato que altera alíquota de imposto de importação”. A Comissão constituída pelos Senhores Professores, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, (Orientador), BETINA TREIGER GRUPENMACHER e RODRIGO LUIZ KANAYAMA, atribuiu as seguintes notas respectivamente: 9,0 , 9,0 e 9,0 ; perfazendo a média igual a 9,0 .

Obs.:

---

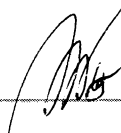

---

---

---

Curitiba - PR, 19 de novembro de 2009.

  
BETINA TREIGER GRUPENMACHER

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA  
  
RODRIGO LUIZ KANAYAMA

## Resumo

O estudo tem o objetivo de analisar o papel que desempenha a motivação no ato administrativo normativo pelo qual o Poder Executivo altera a alíquota do Imposto de Importação. Por causa de natureza extrafiscal, a Constituição permite ao Poder Executivo, em seu artigo 153, §1º, alterar a alíquota do tributo. Mas o ato de alteração não pode ser arbitrário. Em primeiro lugar, é preciso que mudança de alíquota respeite os limites legais impostos pelo legislador. Em segundo lugar, a alteração precisa atender a função de regular o comércio exterior e a política cambial, conforme foi estabelecido pelo Código Tributário Nacional e pela Lei nº 3244/1957. A motivação do ato administrativo normativo que determina a alteração de alíquota será o meio de se verificar se os requisitos necessários para a mudança foram cumpridos. Isso porque não pode o Poder Executivo, por meio de decreto, alterar a situação do contribuinte sem o devido cumprimento da lei. Pois, o decreto não pode ultrapassar os limites impostos pela lei. A motivação, assim, é requisito necessário para a validade do ato de alteração de alíquota. Sem ela, ato do Poder Executivo pode ser declarado inválido pelo Poder Judiciário. Dessa forma, a motivação do ato de alteração de alíquota é uma forma de garantir que o contribuinte não tenha sua esfera jurídica invadida de forma arbitrária pelo Poder Executivo.

Palavras-chave: Imposto de Importação, Alíquota, Regulamento, Motivação, Legalidade, Extrafiscalidade.

## SUMÁRIO

1) Introdução.....	03
2) O princípio da Legalidade aplicado ao Imposto de Importação.....	05
2.1) Uma aparente exceção?.....	05
2.2) Justificativas para a atividade normativa do Poder Executivo.....	08
2.3) Condições para a atividade normativa do Poder Executivo.....	11
3) A função extrafiscal do Imposto de Importação.....	16
3.1) Introdução ao tema.....	16
3.2) O conceito de extrafiscalidade.....	16
3.3) Aplicação da extrafiscalidade ao Imposto de Importação.....	23
4) A alteração da alíquota do Imposto de Importação.....	27
4.1) Introdução.....	27
4.1.1) A regra-matriz de incidência do Imposto de Importação.....	27
4.1.2) A alíquota do Imposto de Importação.....	28
4.2) A atividade normativa do Poder Executivo.....	34
4.3) Requisitos do ato administrativo normativo.....	38
4.4) Motivos e motivação.....	39
5) O dever de motivar os atos de alteração de alíquota.....	42
6) Acordos no âmbito da Organização Mundial do Comércio e do MERCOSUL e os limites para a determinação de alíquotas.....	53
7) Conclusão.....	56
8) Referências Bibliográficas.....	58

## 1. Introdução

O presente estudo analisa o papel da motivação no ato administrativo-normativo que permite a alteração de alíquota do Imposto de Importação. Tributo de natureza eminentemente extrafiscal, o Imposto de Importação pode ter sua alíquota alterada por meio de ato do Poder Executivo federal. Essa permissão tem previsão constitucional.

Por óbvio, tal permissão não é desprovida de limites e exigências. O Princípio da Legalidade impõe ao Executivo delimitações legais, como será visto no decorrer deste trabalho. Da mesma forma, a legislação pátria prevê, expressamente, as hipóteses em que a alíquota pode ser alterada. Basicamente, a alteração de alíquota pelo Executivo tem o fim de ajustar o Imposto de Importação aos objetivos da política cambial e do comércio exterior<sup>1</sup>.

Contudo, como a mudança no índice da alíquota se dá por meio de ato administrativo e não por meio de lei, entende-se que a motivação é requisito obrigatório. Sem ela, o ato estará viciado.

Além de ser componente imprescindível para a validade do ato, a motivação confere uma garantia ao importador, que não terá sua esfera jurídica invadida arbitrariamente. Ou seja, a motivação tem a função de tornar legítima a alteração da alíquota feita pelo Poder Executivo, ao mesmo tempo em que protege o contribuinte de uma majoração de impostos indevida.

Como, nos últimos anos, o País vem tomando posição de destaque, no que se refere a trocas de mercadorias e à liderança em negociações multilaterais junto a países emergentes, o conhecimento dos limites e das possibilidades de o governo federal alterar a alíquota do Imposto de Importação assume um papel relevante. Ocorre, porém, que são escassos os estudos sobre o papel desempenhado pelos motivos que compõem o ato de alteração de alíquota do Imposto de Importação. Encontra-se, com mais facilidade, literatura jurídica que verse sobre a alteração de outros impostos e que, por analogia, pode ser usada no caso do Imposto de Importação. Compreende-se, portanto, que o estudo da motivação da alteração de alíquota de tal tributo, por

---

<sup>1</sup> Código Tributário Nacional, Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966, art. 21.

sua característica predominantemente extrafiscal, requer atenção mais aprofundada.

## 2. O princípio da Legalidade aplicado ao Imposto de Importação

Os princípios, afirma HUMBERTO ÁVILA, são normas finalísticas, que, para serem aplicadas, “... *demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida necessária à sua promoção*”<sup>2</sup>. Ou seja, princípios jurídicos são normas orientadas a fins e sua aplicação depende do objetivo a ser atingido.

Nesse sentido, o Princípio da Legalidade em Direito Tributário requer especial atenção, pois, em matéria de tributos vale a Estrita Legalidade. Isso porque, além da prescrição genérica encontrada no artigo 5º, II, da Constituição da República, no capítulo específico sobre o sistema tributário nacional, a Lei Maior dispõe, no artigo 150, I, o Princípio da Estrita Legalidade.

A legalidade constitui-se numa garantia ao contribuinte, que não terá sua esfera jurídica afetada por imposições tributárias sem a devida previsão legal. Ocorre, porém, que a Constituição da República assegura a determinados tributos – entre eles o Imposto de Importação – em seu artigo 150, §1º, a possibilidade de alteração de alíquota por ato do Executivo. Ou seja, dispensa a produção de lei pelo Poder Legislativo para essa alteração.

Uma primeira questão que foi posta, a respeito desse assunto, pela doutrina, é se, nesse caso, haveria uma exceção ao Princípio da Legalidade prevista constitucionalmente.

### 2.1 Uma aparente exceção?

Como foi observado, quando se trata de matéria tributária impera o Princípio da Estrita Legalidade, e tal princípio não pode ser relativizado.

Daí decorre que somente o Poder Legislativo, por meio de um procedimento formal de produção de leis pode instituir ou aumentar tributos.

Essa atribuição ao Legislativo é um benefício à segurança do cidadão. Por esse motivo, só o Poder Legislativo pode estabelecer normas genéricas e abstratas contendo preceitos vinculantes. É que somente os representantes dos cidadãos, eleitos regularmente para o Parlamento, teriam legitimidade para criar ou aumentar tributos.

---

<sup>2</sup> **Sistema constitucional tributário**, p. 38.

É nesse sentido que ROQUE ANTONIO CARRAZZA analisa o Princípio da Legalidade, ao considerá-lo ligado à natureza do regime republicano, no qual as pessoas devem somente pagar os tributos cuja cobrança consentirem, através de seus representantes eleitos.

A respeito, afirma CARRAZZA:

O inciso II do art. 5º da CF encerra, pois, um dogma fundamental, que impede que o estado aja com arbítrio em suas relações com o indivíduo, que afinal, tem o direito de fazer tudo quanto a lei não lhe proíbe. (...)

Em nosso ordenamento vige o princípio da estrita Legalidade em matéria tributária.<sup>3</sup>

Ou seja, o Princípio da Legalidade está vinculado à idéia de “autotributação”. O objetivo da estrita Legalidade em matéria tributária é o de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, ou seja, que os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, determinem a repartição da carga tributária.

PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que o Princípio da Legalidade é limite objetivo que se presta para assegurar a observância à tripartição de funções e para oferecer segurança jurídica aos cidadãos. Pois, só assim os cidadãos terão certeza de que não vão ser compelidos a praticar ações diversas das que foram prescritas por seus representantes legislativos<sup>4</sup>.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA partilha da mesma visão. Para esse autor, o Princípio da Legalidade, por força da representatividade popular, colabora na realização dos princípios fundamentais da República e da Democracia, além de desempenhar importante papel ao “... assegurar as ideias de certeza e previsibilidade, conteúdo essencial da noção de segurança jurídica”<sup>5</sup>.

A Constituição, contudo, no artigo 153, §1º, permite ao Poder Executivo, nos limites estabelecidos em lei, alterar a alíquota de alguns impostos, entre eles o de importação. Diante de o que foi dito anteriormente, como seria possível a Constituição estabelecer uma exceção ao Princípio da Legalidade, dada a importância que possui no sistema jurídico brasileiro?

---

<sup>3</sup> **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 242-243.

<sup>4</sup> **Direito Tributário, linguagem e método**, p. 282.

<sup>5</sup> Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno, in. FISCHER, Octavio Campos (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**, p. 212.

*Essa permissão constitucional gerou ampla discussão. Parte dos doutrinadores entendeu que haveria, sim, nesse dispositivo uma exceção ao princípio da Legalidade, enquanto outros, não.*

Partilha-se nessa monografia do ponto de vista daqueles que entendem não haver em tal dispositivo uma exceção à Legalidade.

Para VIEIRA, não há exceção à legalidade, porque a permissão não é ampla e irrestrita, mas está subordinada às delimitações que o legislador ordinário vier a impor. Diz tal autor: *“E vem bem a tempo a alusão ao mandato do povo, porque nos enseja afirmar a exclusividade da lei ordinária para fixação das condições e limites em que o executivo pode fazer uso desta faculdade”*<sup>6</sup>.

Nesse sentido, como afirma FÁBIO ALESSANDRO FRESSATO LESSNAU, sempre cabe ao legislador atribuir condições e limites à atuação presidencial, estabelecendo, na lei, o teto e o piso das alíquotas dos impostos<sup>7</sup>. Assim, o legislador pode, sempre que considerar necessário, adotar medidas mais restritivas, deixando de estabelecer os limites legais para a atribuição do Executivo, o que resulta na impossibilidade do uso da permissão constitucional para alteração de alíquotas.

Justamente porque o legislador pode impor limites à ação do Poder do Executivo é que VIEIRA considera difícil ocorrer mesmo um mínimo afastamento do Princípio da Legalidade. Pois, a última palavra estará sempre com o legislador, que vai determinar as condições e limites dessa faculdade<sup>8</sup>.

O legislador pode deliberadamente não estabelecer lei que defina os parâmetros permitindo o Executivo a alterar as alíquotas. Sem lei, o Poder Executivo não terá como utilizar a faculdade, prevista na Constituição, de alteração de alíquotas.

Vale destacar que em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é absoluto. Enquanto a Legalidade genérica, prevista no artigo 5º, II, foi formulada na Constituição de forma relativa, a Legalidade tributária, prevista no artigo 150, I, foi concebida de forma absoluta.

---

<sup>6</sup> **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 129.

<sup>7</sup> Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários, in. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, ABDC, p. 227.

<sup>8</sup> **Tributos...op. cit.**, p. 201.

Ou seja, a atuação do Poder Executivo, quando se trata de questões de alteração de alíquota, não tem espaço livre para arbitrariedades.

Na mesma linha de argumentação, CARRAZZA afirma que estão equivocados os autores que consideram que há tributos que não precisam obedecer ao princípio da Legalidade, entre eles o Imposto de Importação. Para tal autor, não há no dispositivo constitucional qualquer exceção ao Princípio da Legalidade, pois, a Constituição permite que a lei delegue ao Poder Executivo a faculdade de fazer variar as alíquotas de determinados tributos, desde que estejam dentro dos limites e condições estabelecidos pela própria legislação.

CARRAZZA afirma que o Executivo não cria as alíquotas, mas pode alterá-las dentro dos limites que o legislador estabelecer:

Se a lei não estabelecer limites mínimos e máximos para as alíquotas, o Executivo nada poderá fazer. Estamos, aqui, pois, diante de uma faculdade, não da Administração, mas do legislador. Ele é que está autorizado a estabelecer “as condições e os limites” para que o Poder Executivo altere as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V do art. 153 da CF<sup>9</sup>.

Tal autor admite, porém, que no caso dos impostos previstos no artigo 153, §1º, o princípio da Legalidade não foi levado às últimas consequências. Assim, para CARRAZZA, no que se refere ao Imposto de Importação, vigoraria o Princípio Genérico da Legalidade<sup>10</sup>.

Ao nosso ver, contudo, não há espaço para o Princípio da Genérico da Legalidade, já que o Poder Executivo obrigatoriamente precisa respeitar os limites definidos pelo legislador. Até porque é o legislador que vai determinar como poderá o Poder Executivo agir.

## **2.2 Justificativas para a atividade normativa do Poder Executivo**

São diversas as justificativas para que o Poder Executivo possa editar normas como as que permitem a alteração de alíquotas de tributos. Ao tratar do tema, VICTOR UCKMAR afirma que a experiência tem mostrado que os parlamentos não possuem a capacidade de exercer integralmente a função

---

<sup>9</sup> **Curso...** *op. cit.*, p. 294.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 296.

legislativa, seja pela quantidade de trabalho, ou pela falta de conhecimentos para tratar de problemas práticos e pontuais. Por esse motivo, parte da função legislativa seria confiada com freqüência ao Executivo<sup>11</sup>.

Já HAMILTON DIAS DE SOUZA considera que o Poder Executivo reúne melhores condições para tomar decisões em setores como serviços públicos, economia e finanças, devido ao seu aperfeiçoamento técnico, o que não ocorreu com o Poder Legislativo<sup>12</sup>. Assim como UCKMAR, SOUZA fundamenta a necessidade de delegar algumas atividades legislativas ao Poder Executivo por causa de sua maior capacidade técnica:

Na verdade, a assunção da maioria de novas tarefas pelo Executivo deve-se, não necessariamente à inércia do Legislativo, mas a uma maior aptidão por parte daquele para desempenhá-las, com o nas questões técnicas, urgentes ou que não se coadunam com a publicidade dos atos que lhe são preparatórios, como os debates parlamentares. Assim, na impossibilidade de os Parlamentos regularem todas as matérias, exercendo por inteiro a função legislativa, esta vai sendo confiada ao Executivo, cada vez mais intensamente.<sup>13</sup>

Para SOUZA, as transformações ocorridas no Estado moderno demonstram que nem sempre o Congresso tem condições para atender às necessidades da sociedade, “... pois enquanto no passado sua função (do Estado) era mais passiva, tratando o constitucionalismo de impor-lhe barreiras, agora são lhe fixadas obrigações positivas”<sup>14</sup>. Segundo tal autor, é em matéria tributária que tais tarefas atribuídas ao Poder Executivo assumem particular destaque, porque, atualmente, certos tributos, como o Imposto de Importação, deixam de ter apenas a função de captação de recursos, para se transformarem em instrumentos de intervenção da vida econômica e social.

Assim, o intervencionismo estatal se manifesta na área de impostos sobre comércio exterior, onde há a necessidade de se atuar rapidamente a fim de resolver problemas econômicos.

---

<sup>11</sup> **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, p. 39.

<sup>12</sup> **Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional**, p. 48.

<sup>13</sup> Idem.

<sup>14</sup> Idem.

Ao analisar o tema, RAMÓN VALDÉS COSTA afirma que o fato de o Estado assumir a criação de tributos encontra certa justificação do ponto de vista político e técnico<sup>15</sup>. Ele dispensa o argumento referente à falta de idoneidade dos parlamentos, por entender, como VIEIRA, que isso poderia ter suas soluções.

VALDÉS COSTA, porém, faz parte da corrente doutrinária que justifica a edição de atos normativos tributários pelo Executivo, nos casos em que há necessidade de se fazer alterações em caráter de urgência. Nessa categoria estão inseridos os impostos de comércio exterior.

Do ponto de vista de VIEIRA, porém, tanto o argumento da maior capacidade técnica, quanto o da agilidade na tomada de decisão por parte do Poder Executivo podem ser rebatidos:

Quanto ao primeiro deles (a competência técnica), opõe-se a possibilidade que têm os legislativos de buscar a título de assessoria, por exemplo, a habilitação técnica de que carecem, numa adaptação mais do que razoável ao evoluir dos tempos. Quanto ao outro (morosidade do Legislativo), é viável cogitar de modernização das estruturas parlamentares, no sentido de celeridade e da eficiência, como defende Edgar Lincoln de Proença Rosa, mencionando o exemplo norte-americano; e têm havido providências a respeito, nos estados ocidentais contemporâneos, como relata Clèmerson Merlin Clève, referindo a abreviação dos procedimentos, a crescente admissão das deliberações em comissão, aliviando o fardo dos plenários, e uma ação normativa dos executivos de caráter excepcional<sup>16</sup>.

Esses argumentos, porém, lembra VIEIRA, não devem merecer atenção quando se está tratando somente sobre o direito positivado, já que se tratam de argumentos estranhos ao estritamente jurídico.

Ao realizar uma análise de diferentes sistemas normativos, VALDÉS COSTA observou a existência de recursos comuns no que se refere à competência normativa do Executivo: a) o deslocamento da competência legislativa do Parlamento ao Poder Executivo está organizado em nível constitucional; b) é de caráter excepcional; c) está limitado quanto ao tempo e a matéria; d) está subordinado ao Poder Legislativo; e) há mecanismos jurídicos que permitem sua ocorrência<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> *Instituciones de Derecho Tributario*, p. 135.

<sup>16</sup> *Legalidade Tributária ... op. cit.*, p. 187.

<sup>17</sup> *Instituciones... op. cit.* 165.

Os mecanismos jurídicos que permitem a competência normativa do Executivo, segundo VALDÉS COSTA, são: a delegação de competências feitas pelos parlamentos, o que é mais utilizado, e que se encontra justificada na suposta superioridade técnica da administração; e os decretos-leis editados pelo Poder Executivo, por iniciativa própria, que, por sua vez, justificam-se pelas razões de urgência<sup>18</sup>.

No caso do Imposto de Importação, o ordenamento jurídico brasileiro prevê a possibilidade de majoração de sua alíquota (artigo 153, §1º da Constituição e também, em partes, o artigo 21, do Código Tributário Nacional) por meio de decreto, nos limites estabelecidos por lei. Ou seja, há uma permissão constitucional para o Poder Executivo poder exercer sua competência normativa, que estará submetida a uma série de condições estabelecidas por lei. É sobre essas condições impostas para que o Executivo possa alterar as alíquotas do Imposto de Importação, que agora se passa analisar.

### 2.3 Condições para a atividade normativa do Poder Executivo

O Poder Executivo deve obedecer alguns requisitos no que diz respeito à alteração de alíquotas do Imposto de Importação. Do contrário, sua atuação será ilegítima.

Em seu estudo de princípios comuns de Direito Tributário para diversos países, UCKMAR observa que o Poder Executivo, em geral, pode expedir disposições de eficácia normativa, só na medida em que forem autorizados por uma norma anterior. Os ordenamentos jurídicos, diz UCKMAR, prevêem que o Poder Executivo edite disposições com eficácia de leis formais, “... *embora sob estreito controle dos órgãos parlamentares*”<sup>19</sup>.

Na visão de UCKMAR:

A emanção de leis em sentido formal, editadas com a participação do Poder Executivo, pode-se dizer que satisfaz o princípio da “Legalidade”, na medida em que os órgãos legislativos, mediante sua delegação ou pela ratificação, controlam o que é feito pelo Executivo. Tal controle, pelo contrário, não subsiste quando o Poder Executivo não edita leis em sentido formal, mas só substancial, normalmente

<sup>18</sup> <sup>18</sup> *Instituciones...* op. cit. 165.

<sup>19</sup> *Princípios comuns ...op. cit.*, p. 40.

sob a forma de “regulamentos”, que deveriam conter somente disposições de aplicação, meramente executivas, dentro dos limites estabelecidos pelas normas primárias<sup>20</sup>.

Segundo tal autor, hoje em praticamente todos os Estados do mundo contemporâneo o Executivo pode editar decretos em matéria tributária. Isso é considerado legítimo pela maioria desses Estados, desde que sejam observadas algumas regras: a) compete ao Poder Legislativo a criação de impostos, individualizando sujeitos, objeto e critérios de determinação do seu “*quantum*”; b) o Poder Executivo não pode arrecadar impostos não criados por lei; c) o Poder Judiciário pode negar aplicação a regulamento que esteja em contraste com a norma primária, que permite a atividade normativa do Poder Executivo<sup>21</sup>.

Ou seja, as condições estabelecidas para que o Poder Executivo possa editar decretos com eficácia normativa na área tributária visam garantir ao cidadão que o Estado não vai interferir indevidamente na sua esfera jurídica. Assim, o Poder Legislativo é quem tem a competência para estabelecer os impostos e o Poder Judiciário é quem faz o controle da atividade normativa do Poder Executivo.

HAMILTON DIAS DE SOUZA também trata das condicionantes da atividade normativa do Poder Executivo em matéria de Imposto de Importação. Ele considera que, no ordenamento jurídico brasileiro, é preciso que ocorram três condições para que o Poder Executivo interfira de forma indevida na esfera do Legislativo.

Em primeiro lugar, afirma ele, lei anterior deve definir todos os aspectos da hipótese de incidência, inclusive a base de cálculo e a alíquota, já que só é possível se alterar o que previamente existe<sup>22</sup>. Em segundo lugar, há a necessidade de que sejam fixados os limites e condições razoáveis para a alteração de alíquota. Do contrário, haverá desrespeito ao texto constitucional, pois quando se trata de Legalidade tributária, não é permitida delegação irrestrita. Assim, para SOUZA, caso a lei que estabelece o imposto não tenha

---

<sup>20</sup> **Princípios comuns** ...*op. cit.*, p. 41.

<sup>21</sup> **Estrutura do Imposto**... *op. cit.*, p. 42-45.

<sup>22</sup> Note-se que a obra de SOUZA foi escrita em 1980, num período em que o Poder Executivo podia alterar alíquota e base de cálculo do Imposto de Importação. A Constituição de 1988, porém, restringiu a possibilidade de alteração somente para alíquotas. Apesar dessa mudança, contudo, a obra de SOUZA continua atual.

fixado os limites, não se poderá alterá-los, por não haver previsão expressa. Em terceiro lugar, SOUZA considera a necessidade de estrita observância dos limites e condições estabelecidos em lei<sup>23</sup>.

Da mesma forma que SOUZA, VALDÉS COSTA considera que há a necessidade de todos os elementos da regra matriz do tributo estejam estabelecidos em lei. “É uma questão fundamental para que o princípio tenha uma aplicação integral”<sup>24</sup>.

Segundo VALDÉS COSTA, a teoria clássica sustenta que a lei deve conter todos os elementos relativos à existência da obrigação tributária e sua quantia – hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota. O Poder Executivo, então, diz tal autor, poderia alterar um desses elementos, desde que permitido por uma norma constitucional. De acordo com VALDÉS COSTA, essa é a concepção dominante na América Latina<sup>25</sup>.

Ele afirma também que, segundo a concepção dominante, estariam reservados à lei: o pressuposto de fato, com seu componente objetivo e seu componente subjetivo, que determina quais são as pessoas obrigadas. Enquanto que questões referentes à quantia, se a lei não a fixa com precisão, deveria conter elementos necessários para sua fixação sem possibilidades de ato discricionário da administração, tanto no que se refere à base de cálculo como no que diz respeito às alíquotas.

Na opinião de VALDÉS COSTA, o conceito de flexibilização do Princípio da Legalidade – como ocorre em alguns países europeus, em que a Lei Maior estabelece parâmetros legais que depois vêm ser definidos pelo Executivo – não é aplicável às constituições latino-americanas, que estabelecem um conceito ortodoxo, baseado no princípio da separação das funções legislativa e administrativa.

Mas, diz ele, isso não impede reconhecer que, na realidade atual, é aconselhável o estabelecimento de certas exceções, para as quais é preferível o instrumento da delegação de competências, para as situações em que a

---

<sup>23</sup> **Estrutura do Imposto** ... *op. cit.*, 70.

<sup>24</sup> **Instituciones** ... *op. cit.*, p. 134.

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 135.

experiência mostra a necessidade de aumentar as funções legislativas do Poder Executivo<sup>26</sup>.

Assim, tal autor considera que não restam dúvidas de que, dentro do conceito de Legalidade, a fixação de alíquotas deve ser feita por lei, por ser elemento essencial para determinar a quantia da obrigação. Ao Poder Executivo só é permitido alterá-las, em regimes constitucionais que a autorizem, ou, então, naqueles que estabeleçam um conceito flexível de reserva de lei, como na Itália ou Espanha.

VALDÉS COSTA lembra ainda que, a fim de aprofundar a análise do Princípio da Legalidade no âmbito latino americano, um simpósio realizado em Montevideu chegou às seguintes conclusões: a) o Princípio da Legalidade é reconhecido nas constituições latino americanas como fundamental, de direito público, e tem especial importância em matéria tributária, assumindo teor de estrita Legalidade; b) a função legislativa deve ser exercida dentro dos limites estabelecidos pelas normas constitucionais, estando sujeita aos princípios reconhecidos por elas; c) a lei deve estabelecer todos os aspectos relativos à existência, estrutura e quantia da obrigação tributária; d) as exceções ao Princípio da Legalidade, se existentes, devem ser limitadas ao máximo, estando previstas no texto constitucional, de forma detalhada, exigindo-se a ratificação parlamentar.

A necessidade de o Estado contemporâneo atuar com urgência e flexibilidade na alteração de alíquotas de certos impostos, como os que gravam o comércio exterior, precisa passar necessariamente pela via constitucional. VALDÉS COSTA diz que é exatamente o que tem feito o Brasil e o México, pois a solução encontrada por esses países para lidar com o assunto é uma clara demonstração de que também neles a competência do Poder Executivo, em matéria de alíquotas, é excepcional e deve, portanto, ter origem constitucional e ser autorizada em lei<sup>27</sup>.

Ao analisar especificamente o ordenamento jurídico brasileiro, VALDÉS COSTA assinala que, no país, há um afastamento mínimo do Princípio da Legalidade, com a possibilidade de o Poder Executivo alterar alíquotas de determinados tributos (já referidos neste trabalho), dentro de condições e

---

<sup>26</sup> **Instituciones** ... *op. cit.*, p. 142.

<sup>27</sup> **Instituciones** ... *op. cit.*, p. 151.

limites estabelecidos pelo Legislativo, caso a caso. Para ele, a referência expressa na Constituição Brasileira às alíquotas, constitui um argumento que reforça a tese do conceito de Estrita Legalidade em matéria tributária no sistema jurídico do país.

Em síntese, no ordenamento jurídico brasileiro, não há exceção ao princípio da legalidade. Pois, o que se admite é simplesmente a alteração pelo Executivo de alíquotas já existentes e estabelecidas em lei. A lei precisa regulamentar integralmente a hipótese de incidência do tributo e fixar as condições e limites a que estará sujeito o Poder Executivo. Só assim o Poder Executivo poderá realizar a alteração de alíquota por decreto. E o motivo é garantir que o Poder Executivo não vá atuar de forma arbitrária, invadindo competência que não é sua.

Mas a permissão constitucional concedida ao Poder Executivo para alterar alíquota do Imposto de Importação não pode ser exercida por mera vontade governamental. A alteração de alíquotas têm uma função. E conforme o disposto no artigo 21 do Código Tributário Nacional essa função é a de ajuste dos objetivos de política cambial e de comércio exterior.

A esse respeito, afirma FÁBIO ALESSANDRO FRESSATO LESSNAU:

Verifica-se, ainda, que a permissão constitucional para a alteração das alíquotas dos referidos impostos, nos limites do legislador, decorre menos do grau de importância que eles exibem para o abastecimento dos cofres públicos e bem mais da sua extrafiscalidade, ou seja, da sua condição de instrumento de controle da política econômica.

Portanto, o legislador tem a faculdade de impor, expressa ou tacitamente, os limites da atuação discricionária do Presidente da República para a alteração das alíquotas desses impostos através do decreto. E a desobediência aos parâmetros determinados pela lei implicará a responsabilidade do chefe do executivo<sup>28</sup>.

Como se pode observar, essa permissão tem como fundamento a função extrafiscal do Imposto de Importação.

---

<sup>28</sup> Perfil Constitucional... *op. cit.*, p. 227.

### 3. A função extrafiscal do Imposto de Importação

#### 3.1 Introdução ao tema

O Imposto de Importação tem atualmente caráter fortemente extrafiscal. Em 2005, por exemplo, representou cerca de 2,5% da arrecadação total tributária brasileira<sup>29</sup>. Mas nem sempre foi assim. Em meados do século XIX, o Imposto de Importação tinha um caráter fiscal acentuado. Conforme dados compilados da Receita Federal por LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, em 1853, correspondia a 68,16% da arrecadação tributária nacional, mantendo-se num patamar acima de 50% da arrecadação até 1913.

Antes de se entrar na análise da função extrafiscal desse imposto, serão apresentadas diferentes visões sobre o fenômeno da extrafiscalidade tributária.

#### 3.2 O conceito de extrafiscalidade

Na visão de ALFREDO AUGUSTO BECKER, a principal finalidade de muitos tributos é a de atuar como instrumentos de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Para tal autor, tributos com natureza extrafiscal “... *continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional*”<sup>30</sup>.

Ou seja, para BECKER, todo o tributo pode apresentar função extrafiscal. Nesse sentido, ele afirma que na construção jurídica de todos os tributos sempre está presente o finalismo extrafiscal, ao lado da função fiscal. Ambas funções, diz BECKER, coexistirão sempre na construção jurídica de cada tributo; “... *apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico*”<sup>31</sup>.

Citando BECKER, SIMONE SEBASTIÃO afirma que cada vez mais o impacto dos tributos virá não só para financiar os cofres do Estado, mas também para construir uma nova ordem econômica. Assim, diz a autora,

---

<sup>29</sup> Liziane Angelotti Meira, Imposto sobre a Importação, in: Rosaldo Trevisan (org.), Temas Atuais de Direito Aduaneira, p. 97.

<sup>30</sup> **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 132.

<sup>31</sup> *Ibidem*, p. 597.

BECKER propunha pela coexistência equilibrada entre finalismo fiscal e extrafiscal, na construção de cada tributo<sup>32</sup>.

Em sua obra “Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais”, MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO define tributos extrafiscais como aqueles “... *de natureza não eminentemente arrecadatória, destinados prioritariamente à correção de situações indesejadas sob o ponto de vista social, econômico ou político*”<sup>33</sup>. Contudo, ele ressalta que tal definição é didática, pois mesmo tributos que tenham como finalidade principal a arrecadação podem apresentar comportamento extrafiscal. É o caso, por exemplo, das concessões de incentivos tributários.

CATÃO cita a definição dada por Bezerra Falcão para extrafiscalidade: “a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais”<sup>34</sup>.

Ao tratar de função em matéria tributária, SIMONE SEBASTIÃO, afirma que a principal função da criação de tributos é arrecadatória, ou seja, fiscal, consistindo na transferência de recursos financeiros do particular para o Estado, com o objetivo de cumprir seus fins institucionais, de bem estar comum e paz social. Desse modo, explica ela, a função fiscal dos tributos concretiza-se através do correspondente lançamento e arrecadação para os cofres públicos, com vistas à satisfação das necessidades públicas<sup>35</sup>.

Mas a função fiscal não é a única existente quando se estabelece um tributo. Ao tratar da função extrafiscal dos tributos, SIMONE SEBASTIÃO, afirma que o fim maior não é a arrecadação em si, mas os efeitos indutivos de comportamento que atingem os contribuintes, de modo a estimulá-los, ou não, a adotar determinadas condutas sintonizadas com objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado.

Nesse sentido, ela comenta que HENRI LAUFENBURGER entende que a neutralidade do imposto não pode ser compreendida senão sob um enfoque relativo: “*enquanto ele procura repartir corretamente entre todos os detentores de riqueza os encargos da coletividade*”. Assim, o tributo atenderia à sua

---

<sup>32</sup> **Tributo Ambiental: Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito**, p. 137.

<sup>33</sup> **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**, p. 23.

<sup>34</sup> *Apud, ibidem*, p. 24.

<sup>35</sup> *Op. cit.* p. 132.

definição primitiva de ser instrumento puramente financeiro. Entretanto, diz a autora, quando o legislador se afasta dessa linha de conduta, ele procura não só manipular o imposto para conseguir receitas para o tesouro mediante repartição equitativa dos encargos, mas também para realizar reformas econômicas sociais e financeiras. *“O imposto torna-se acessoriamente ou principalmente um instrumento político”*<sup>36</sup>.

A autora, citando IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, afirma que, do ponto de vista interno, a classificação dos sistemas tributários pode estar fundamentada em critérios sociopolíticos ou socioeconômicos:

No primeiro caso, fala-se em sistema liberal (neutro) ou em sistema autoritário. No segundo, vincula-se o sistema à estrutura econômica, tendo-se em vista que os fatos tributáveis são de natureza econômica e levando-se em conta a recíproca influência entre tributação e realidade econômica (sic)<sup>37</sup>.

Ao apontar a existência de outras finalidades que não a meramente fiscal – ou seja, arrecadatória – SIMONE SEBASTIÃO lembra que HUGH DALTON cita entre as funções dos tributos a redução de perdas da produção, a melhoria na distribuição de renda, podendo ser usado para planejamento econômico, *“... como se alegou relativamente ao imposto britânico sobre compras, quer por estimular certas exportações (...), quer por estimular uma indústria relativamente a outra, gravando-a mais benignamente que outra ou mesmo isentando-a completamente”*<sup>38</sup>.

Para a autora, o que fica claro é que o uso de mecanismos tributários, mesmo os de natureza estritamente arrecadatória, podem trazer resultados político-econômicos desejados em diversos segmentos de atuação: reprimindo inflação, evitando desemprego e recessão, desaquecendo atividade econômica, protegendo indústria nacional, promovendo distribuição de renda, nivelando fortunas, e, até mesmo, atuando sobre a distribuição espacial da população. Ou seja, diz SIMONE SEBASTIÃO, é poderoso instrumento do intervencionismo do estado não só na economia, mas também em outros campos das políticas públicas<sup>39</sup>.

---

<sup>36</sup> *Ibidem*, p. 67.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 68.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 68.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 69.

A autora afirma também que há uma relação complexa entre economia e fiscalidade:

O Estado Econômico utiliza como instrumento para os seus objetivos as categorias do Estado Fiscal, eis que os tributos têm a característica de servirem às finalidades essenciais do Estado e, paralelamente, de cumprirem a missão secundária de intervenção no mercado. O Estado Fiscal, portanto, complementa o Estado Econômico, aprofundando as relações entre ambos e a Sociedade Civil. Como observa ISENSEE, o Estado Fiscal não se separa totalmente da Sociedade Econômica, como ocorria no liberalismo, senão que está indissolúvelmente ligado à economia de mercado<sup>40</sup>.

A extrafiscalidade, diz SIMONE SEBASTIÃO com apoio em CARRAZZA, também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são consideradas impróprias sob algum aspecto político, econômico, ou social. Esses objetivos, segundo a autora, são alcançados por meio da exacerbação da carga tributária, respeitando, evidentemente, as garantias fundamentais do contribuinte<sup>41</sup>.

Com base em PAULO DE BARROS CARVALHO, a autora afirma que o conceito de extrafiscalidade está vinculado aos seguintes requisitos:

a) existência de esquemas jurídico-tributários; b) que tais esquemas se prestem à tomada de medidas regradoras de atividades sociais; c) que o legislador os empregue para tais finalidades; d) (existência ou não) de preocupações arrecadatórias, mas no primeiro caso, não exclusivas<sup>42</sup>.

Vale destacar que não existe tributo puramente fiscal, ou extrafiscal. A extrafiscalidade está em maior ou menor grau presente em todos os tributos. Os dois objetivos, na visão de SIMONE SEBASTIÃO, “... *convivem harmônicos na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro*”<sup>43</sup>. Entretanto, o imposto é uma espécie tributária, que se presta mais facilmente à finalidade extrafiscal. Isso porque trata-se de um tributo que não está vinculado a uma específica atividade estatal.

---

<sup>40</sup> *Ibidem*, p. 131.

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 133.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 135.

<sup>43</sup> Op. cit. p. 161.

ANDRÉ PARMO FOLLONI afirma que a finalidade, hoje, é reconhecida na teoria jurídica como “ínsita” ao direito. Ele lembra que RUDOLF VON IHERING atribuía extrema importância à finalidade do direito. Para FOLLONI, tributos extrafiscais são aqueles nos quais o objetivo prioritário é a regulação de uma atividade econômica, de modo que a arrecadação resta em um plano secundário.

Com base no conceito de tributo extrafiscal, ele explica que objetivando obstar a importação de um bem, ao Estado apresentam-se dois caminhos: “*constituí-la em ilícito ou impor tributação extrafiscal proibitiva*”.

Com essa última providência, cresce o montante de tributo abstratamente previsto, decresce a ocorrência de fatos jurídico-tributários, decresce a arrecadação, e o fim desejado é alcançado. Evidentemente o fim desejado não é o decréscimo da arrecadação, mas o decréscimo da ocorrência de fatos jurídico-tributários (diminuição do número de importações daquele determinado bem)<sup>44</sup>.

Ou seja, o tributo é um mecanismo fundamental do Estado para a intervenção na economia.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, em sua “Introdução ao Direito Financeiro”, afirma que a moderna teoria da extrafiscalidade, põe em relevo a produção dos efeitos extrafiscais da atividade tributária decorrentes da intervenção estatal. Para ele, não há mais tributos somente com função fiscal. Assim, ao contrário da concepção neutra de finança, a doutrina da extrafiscalidade consideraria a atividade financeira uma forma de provocar deliberadamente modificações na estrutura social<sup>45</sup>. Ou seja, as finanças públicas se desenvolveriam para perseguir fins de dirigismo e ordenação econômica.

Em sua obra, BORGES traz diversas visões doutrinárias sobre a extrafiscalidade. Comenta a posição de MANUEL ANDREOZZI: “... o tributo não tem apenas um fim exclusivamente fiscal, ou seja, de acumulação de dinheiro para custear gastos públicos, mas objetiva alcançar outros fins, podendo afirmar-se que se produziu uma substituição do princípio clássico por um conceito do imposto como função”<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> **Tributação sobre o Comércio Exterior**, p. 35.

<sup>45</sup> **Introdução ao Direito Financeiro**, p. 47.

<sup>46</sup> *Ibidem*, p. 49.

Outro adepto favorável às finanças funcionais, em detrimento das finanças clássicas, diz ele, é Wilhelm Gerloff:

(...)distinguindo um “imposto fiscal” ou “financeiro”, ou seja, aquele que consiste em prestações exigidas coativamente pelas corporações públicas com o objetivo de custear as necessidades financeiras de uma economia sem retribuição específica (Finanzsteuer) de um “imposto” regulador ou de “ordenamento”, ou seja, aquele consistente em prestações em dinheiro com as quais as corporações públicas gravam as outras economias, não (ou não principalmente) para obter ingressos, mas para determinar uma conduta, um fato ou omissão.<sup>47</sup>

BORGES descreve também a posição assumida por MORSELLI, que vê a atividade financeira como tipicamente redistribuidora, manifestada objetivamente por meio dos efeitos exercidos pelas finanças, no tempo e no espaço, sobre o consumo, o câmbio, a poupança e a produção particular<sup>48</sup>.

Opinião singular, ressalta BORGES é a de Gustavo Del Vecchio, que considera não existir finanças fiscais ou extrafiscais, mas, sim, finanças fiscais com diversas possibilidades de modificação, por exigências ideais, motivos dos mais variados tipos extrafiscais<sup>49</sup>.

Sem a pretensão de esgotar as possibilidades quanto aos fins da extrafiscalidade, tal autor elenca um rol de objetivos que podem ser perseguidos:

- a) combate às depressões, à inflação e ao desemprego;
- b) proteção à produção nacional (v. g., estímulo industrial por meio de isenções a indústrias novas, direitos alfandegários protecionistas, etc);
- c) absorção da poupança e restabelecimento da propensão para o consumo;
- d) tributação fragmentadora dos latifúndios improdutivos, pelo imposto territorial fortemente progressivo, e imposição incidente sobre a exploração de jogos de azar;
- e) incentivos à urbanização, pela tributação de terrenos baldios e áreas inproveitadas;
- f) tributos gerais fortemente progressivos sobre as grandes fortunas, rendimentos e heranças (política de nivelamento e redistribuição);
- g) impostos suntuários de repressão ao luxo;
- h) combate ao celibato pela imposição, estabelecimento de isenções em favor de famílias prolíficas e agravamento da tributação sobre casais sem filhos.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 50.

<sup>48</sup> *Ibidem*, p. 51.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 54.

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 57.

Ele apresenta, ainda, uma interessante classificação da atividade financeira do estado, com base na doutrina americana. Segundo ele, THOMAS COOLEY considera a atividade financeira extrafiscal do Estado como manifestação do poder de polícia. Já quando o tributo se destina de modo predominante a atender as necessidades do erário público, ele está fundada na competência tributária.

Nesse sentido, BORGES lembra também que ALIOMAR BALEEIRO se refere à distinção de doutrinadores e dos tribunais norteamericanos entre impostos que são estabelecidos com fundamento na competência tributária – atendendo à necessidade de prover fundos ao Estado – e àqueles que o são com fundamento no poder polícia. *“Praticamente essa distinção corresponde a impostos puramente fiscais e impostos com funções extrafiscais ou regulatórias”*<sup>51</sup>.

Já LUÍS EDUARDO SCHOUERI ressalta, a partir da obra de KLAUS VOGEL, que as normas referentes a impostos possuem como função principal a de arrecadar. Mas, podem ter também outras funções, como a de distribuir carga tributária, ou, de induzir determinados comportamentos<sup>52</sup>.

SCHOUERI, com base em JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, afirma que a tributação extrafiscal é aquela que está orientada para outros fins que não a captação de dinheiro para os cofres públicos<sup>53</sup>.

Ele cita, também, o uso que HELY LOPES MEIRELLES faz do termo extrafiscalidade, que se refere à utilização do tributo como meio de fomento ou desestímulos a atividades reputadas convenientes, ou não, à determinada comunidade.

A respeito da extrafiscalidade, SCHOUERI conclui que em matéria tributária, encontram-se normas cuja justificação está na necessidade financeira do Estado, enquanto que outras têm como causa a intervenção estatal sobre o domínio econômico. As primeiras possuem sua legitimação imediatamente reconhecida nas necessidades financeiras do estado – critério de repartição fundado na capacidade contributiva – e as últimas encontram sua

---

<sup>51</sup> *Ibidem*, p. 58.

<sup>52</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Editora Forense. Rio de Janeiro: 2005, p. 27.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 32.

justificação no embasamento constitucional de cada ato de intervenção praticado<sup>54</sup>.

Ou seja, normas com finalidades extrafiscais são legitimadas pelo cumprimento do objetivo que as levaram a ser editadas. No caso do Imposto de Importação, como se verá adiante, a função é a de proteger ao mercado nacional<sup>55</sup>.

Mas, antes de se adentrar nessa seara, é preciso lembrar a tributação extrafiscal não está isenta de críticas. SIMONE SEBASTIÃO afirma que DINO JARACH questiona a legitimidade do uso de instrumentos tributários para a persecução de objetivos extrafiscais. A crítica de JARACH é a de que o Estado poderia tributar de forma excessiva determinados setores da economia<sup>56</sup>.

A extrafiscalidade apresenta riscos que não podem ser ignorados. Ao não seguir o Princípio da Capacidade Contributiva, pode apresentar caráter confiscatório. Por certo, a extrafiscalidade deve respeitar os Princípios do Não-confisco e do Mínimo Existencial.

Sobre o assunto, VIEIRA afirma que a tributação fiscal não pode ocorrer à revelia dos comandos constitucionais e legais. A extrafiscalidade não pode ofender o Princípio da Igualdade<sup>57</sup>.

### 3.3 A extrafiscalidade do Imposto de Importação

O Imposto de Importação, atualmente, é compreendido e utilizado pelo governo federal prioritariamente como instrumento de regulação cambial e do comércio exterior, assim como para proteger o mercado interno.

Como foi visto, um tributo pode ter o caráter arrecadatório, além de outras funções. É nesse sentido que LIZIANE ANGELOTTI MEIRA considera o Imposto de Importação, ao afirmar que isoladamente tal tributo perdeu seu caráter puramente fiscal, permanecendo atualmente como um instrumento de

---

<sup>54</sup> *Ibidem*. 165.

<sup>55</sup> Ver: Miguel HILÚ NETO, **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**, p. 247; Hamilton Dias de Souza, **Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional**, p. 15-16; e André Parmo Folloni, **Tributação sobre o Comércio Exterior**, p. 35.

<sup>56</sup> **Tributo Ambiental ... op. cit.**, p. 137.

<sup>57</sup> IPI e Extrafiscalidade. **Revista de Direito Tributário**, p. 80.

controle e estabelecimento de políticas, “... ou seja, um imposto com seu forte caráter extrafiscal”<sup>58</sup>.

A importância da extrafiscalidade em matéria de tributos aduaneiros é anotada por PAULO DE BARROS CARVALHO: (eles) “... têm apresentado relevantíssimas utilidades na tomada de iniciativas diretoras da política econômica”<sup>59</sup>.

Sobre o tema, SIMONE SEBASTIÃO cita textualmente ALIOMAR BALEEIRO:

Imposto dos mais antigos no mundo, o de importação evoluiu de receita puramente fiscal para instrumento extrafiscal destinado à proteção dos produtores nacionais e, mais tarde, também a do câmbio e do balanço de pagamentos. Perdeu, assim, a sua importância como fonte de receita – a maior no tempo da monarquia brasileira – e ganhou relevo como arma política econômica e fiscal<sup>60</sup>.

SIMONE SEBASTIÃO cita também o posicionamento de MISABEL ABREU MACHADO DERZI, que afirma que o Imposto de Importação, assim como o Imposto de Exportação, tem funções predominantemente extrafiscais, sendo instrumento de “execução da política econômica no comércio internacional. Em decorrência, tanto um tributo como outro não se sujeitam ao princípio da anterioridade, podendo, o Executivo graduar-lhes as alíquotas nos limites fixados em lei”<sup>61</sup>.

Um terceiro autor comentado por SIMONE SEBASTIÃO que se refere especificamente ao caráter extrafiscal do Imposto de Importação é ESTEVÃO HORVATH, que considera que tal tributo tem as funções de proteger a indústria nacional, assim como de regular política de comércio exterior e monetária<sup>62</sup>.

REGINA HELENA COSTA explica que a função extrafiscal do Imposto de Importação não só tem sido valioso instrumento de política econômica, como é justamente por causa dela que tal tributo não precise cumprir o Princípio Constitucional da Anterioridade. É por causa disso também, diz a

---

<sup>58</sup> **Temas de Direito ...** p. 98.

<sup>59</sup> **Curso ... op. cit.**, p. 229.

<sup>60</sup> *Apud, Tributação Ambiental ... op. cit.*, p. 163.

<sup>61</sup> *Idem.*

<sup>62</sup> *Ibidem.* 164.

autora, que a alteração de alíquotas do Imposto de Importação pode ser realizada pelo Poder Executivo. Essas permissões previstas na Constituição, diz a autora, têm por objetivo impor um maior dinamismo ao planejamento e ao controle do comércio exterior<sup>63</sup>.

HAMILTON DIAS DE SOUZA também afirma o caráter extrafiscal do Imposto de Importação na atualidade, um instrumento regulatório de comércio internacional<sup>64</sup>. Mas como já foi visto, a produção de efeitos puramente fiscais, ou arrecadatários, diz ele, não fica afastada.

Como se observa, para atingir suas finalidades regulatórias que o Imposto de Importação conta com vários mecanismos, entre eles a não sujeição do princípio da anterioridade e a possibilidade de alteração de alíquota por ato do Poder Executivo.

Sobre o tema, MIGUEL HILÚ NETO usa a definição de GERALDO ATALIBA:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidade não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras, ou coibidoras de comportamentos tendo em vista outros fins a realização de outros valores consitucionalmente consagrados<sup>65</sup>.

HILÚ adverte, com base em PAULO DE BARROS CARVALHO, que consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos, ao construir suas pretensões extrafiscais, o legislador deve pautar-se inteiramente dentro dos parâmetros impostos pela Constituição, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios que regem a matéria. *“Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade de seu manejo.”*<sup>66</sup>

Ou seja, a atividade extrafiscal de um tributo deve corresponder estritamente aos valores expressos na Constituição.

---

<sup>63</sup> **Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 71-76.

<sup>64</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. *Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1980, p. 15.

<sup>65</sup> Apud, Miguel HILÚ NETO, *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*, p. 247.

<sup>66</sup> *Ibidem*, p. 248.

Nessa mesma linha, MARCELO GUERRA MARTINS afirma que o Imposto de Importação tem como principal característica a extrafiscalidade. A esse respeito, ele cita textualmente ELIANA CALMON:

Trata-se de um imposto com objetivos de política econômica, destinado à proteção de produtos nacionais, do câmbio e do balanço de pagamento, tendo secundário significado como fonte de receita. Como instrumento de política econômica, presta-se para atender às oscilações do mercado internacional, ao incremento de soluções na área de comércio exterior<sup>67</sup>.

Em última análise, o caráter extrafiscal do Imposto de Importação justifica que sua alíquota seja alterada por meio de ato do Poder Executivo.

---

<sup>67</sup> Apud, Imposto sobre a Exportação, *in* **Impostos e Contribuições Federais**, p. 145.

## **4. A alteração de alíquota do Imposto de Importação**

### **4.1 Introdução**

#### **4.1.1 A regra-matriz de incidência do Imposto de Importação**

A alíquota faz parte de um dos aspectos que compõe a regra-matriz de incidência do Imposto de Importação. A fim de facilitar a análise da alíquota, cumpre descrever brevemente a regra-matriz de incidência do Imposto de Importação.

O critério material da hipótese de incidência do Imposto de Importação, está previsto no art. 19 do CTN: *“O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”*. Assim, o critério material do Imposto de Importação, é importar produto estrangeiro.

O critério espacial da hipótese de incidência é a entrada em águas brasileiras do navio que transporte a mercadoria, sendo válida tanto para a via aérea, quanto para a terrestre. E o critério temporal é o momento em que o produto é introduzido no território nacional, conforme o art. 19 do CTN. Embora haja controvérsias sobre quando se dá o fato por consumado, não será aqui tratado o assunto, pois seria desviar o foco do presente estudo.

Quanto ao critério subjetivo da consequência tributária, o sujeito ativo do imposto é a União. Isso está fundado na Constituição Federal, em seu art. 153, I, no Código Tributário Nacional, art. 19, e também no Decreto-lei nº 37/1966, art. 1º (que trata especificamente do Imposto de Importação).

Os sujeitos passivos do imposto estão identificados no artigo 22 do CTN: contribuinte do imposto é: *“I – o importador ou quem a lei a ele equiparar; II – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados”*. Podem ser pessoas jurídicas ou físicas. O Decreto-lei nº 37/1966, em seu artigo 31, estabelece que contribuinte do imposto é: *“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”*.

O critério quantitativo do Imposto de Importação – formado pela base de cálculo e pela alíquota – é o que interessa para o desenvolvimento deste trabalho.

A base de cálculo está prevista no artigo 20 do CTN e pode ser:

I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no país.

III – quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO observa que a base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa<sup>68</sup>.

Ele a define como uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, que a lei qualifica, com o fim de fixar critério para determinar o valor devido. A esse respeito, MELO, com base em GERALDO ATALIBA, afirma que entende ser fundamental a importância da base de cálculo, porque *“a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponible, ou dela decorrente, ou com ela relacionada”*<sup>69</sup>.

#### 4.1.2 A alíquota do Imposto de Importação

A alíquota, elemento de interesse no presente estudo, é uma fração da base de cálculo. Sobre a alíquota, GERALDO ATALIBA, afirma que o estudo de tal elemento não pertence ao capítulo da hipótese de incidência, mas ao da estrutura dinâmica da obrigação tributária. Isso porque a alíquota não está na

<sup>68</sup> MELO, José Eduardo Soares de. A importação no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 24.

<sup>69</sup> *Apud, Ibidem.*, p. 28

hipótese legal, mas na parte mandamental da norma. “O mandamento principal, na norma tributaria não é simplesmente ‘pague’, mas, ‘pague %’ sobre a base imponible, ou ‘pague uma moeda por quilograma’, etc”<sup>70</sup>.

Sobre o tema, HILÚ NETO afirma que a partir dos padrões descritos a serem usados para mensurar a riqueza – a base de cálculo – é preciso descrever os critérios para a apuração do valor que corresponderá ao tributo. Essa, precisamente é a função da alíquota. “*AIRES BARRETO aplica a noção de alíquota no plano normativo, definido-a como o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo*”<sup>71</sup>.

A alíquota do Imposto de Importação é, em parte, regulada pelo artigo 3º da Lei nº 3.244/1957, que faculta a alteração de alíquotas em trinta pontos percentuais para mais ou para menos, quando: houver registro de similar nacional; for de interesse estimular a produção interna; ou, ainda, quando o nível tarifário revele ser insuficiente, ou mesmo excessivo, para o adequado cumprimento dos objetivos da tarifa. O artigo 3º dessa lei também traz mecanismos de proteção a práticas de: “*dumping*”, podendo a alíquota ser elevada até o limite capaz de neutralizá-lo; subsídios e imposição de barreiras comerciais.

Como já foi dito, a alíquota do Imposto de Importação pode ser alterada por ato do Poder Executivo, a fim de proteger o mercado e o câmbio. Cumpre agora, analisar de quem é a competência para editar o ato de alteração de alíquota.

#### **4.2 A delegação de competência para alteração de alíquota**

A Constituição Federal, em seu artigo 153, §1º, permite ao Poder Executivo alterar as alíquotas do Imposto de Importação, dentro dos limites estabelecidos pela legislador.

Segundo HILÚ NETO, em primeiro lugar é necessário estabelecer o sentido de “Poder Executivo”. Pois, diz ele, essa expressão possui conteúdo incerto: “*Em nossa Constituição ora exprime a função (art. 76) ora o órgão*

---

<sup>70</sup> *Apud, idem.*

<sup>71</sup> *Apud Miguel Hilú Neto, Imposto..., op. cit., p. 60.*

(*cargo e ocupante, art. 2º*).<sup>72</sup> Pode se dizer que Poder Executivo trata-se, de modo geral a órgão constitucional que tem por função a prática de atos de chefia de Estado, governo e administração.”

Porém, quando se trata de alteração de alíquota de Imposto de Importação, para HILÚ NETO, a expressão Poder Executivo deve ser interpretada de forma literal, ou seja, refere-se à pessoa que ocupe a função de chefe de governo, pois a decisão e a alteração de alíquota são atos de governo, a serem praticados em prol da economia nacional. “*Dessa forma, apenas o Chefe do Poder Executivo, ocupante da função, pode determinar essas alterações.*”<sup>73</sup>

HILÚ NETO afirma que o exercício do Poder Executivo é realizado por uma única pessoa – o presidente da República – conforme o texto constitucional, em seu artigo 76, auxiliado pelos ministros de Estado. Ele faz parte da corrente de doutrinadores que que, somente o presidente poderia para alterar alíquotas, pois a permissão, prevista na Constituição, “foi delegada ao Chefe do Executivo a competência legislativa para proceder àquela alteração”<sup>74</sup>.

Posicionando-se dessa forma, HILÚ NETO faz parte da corrente de doutrinadores que entende ser indelegável a competência para a alteração de alíquotas: “... *salvo exceção constitucional, o poder do Presidente da República não pode ser transferido a autoridade inferior*”<sup>75</sup> Em sua obra, ele menciona uma série de posicionamentos de doutrinadores semelhantes ao seu.

Sobre o tema, ele cita a posição de CELSO RIBEIRA BASTOS e IVES GANDRA MARTINS, que afirmam que a delegação não pode ser oferecida a autoridade inferior, pois só é titular de delegação concedida o presidente da República, de modo que qualquer mudança de alíquota tem de ser necessariamente realizada por ele, dentro dos limites permitidos pela lei, que delegou a competência com base na Constituição<sup>76</sup>.

Numa referência textual à obra de GUSTAVO MARTINI DE MATOS, HILÚ NETO, afirma que se considera inválida a alteração de alíquota por meio

---

<sup>72</sup> **Imposto** ..., *op. cit.*, p. 259.

<sup>73</sup> *Idem.*

<sup>74</sup> *Ibidem.*

<sup>75</sup> *Idem.*

<sup>76</sup> *Idem.*

de portaria ministerial, de qualquer tributo compreendido no §1º do artigo 153 da Constituição Federal – entre eles o de importação<sup>77</sup>.

Citando Eduardo Domingos Botallo, HILÚ NETO afirma que “... a outorga foi feita ao Poder Executivo (...) expressão que remete diretamente ao presidente da República, que o exerce; nem mesmo a seus ministros, apenas auxiliares deste exercício”<sup>78</sup>.

Nesse sentido, parece não haver espaço para que a faculdade de alteração de alíquotas seja desempenhada por outro órgão ou pessoa que não o presidente, tampouco podendo ser por ele delegada. Isso porque a Constituição, ao elencar o rol de faculdades delegáveis, no art. 84, § único, não inclui a possibilidade de alterar alíquotas entre elas.

Com base nos autores citados acima, HILÚ NETO conclui que o conteúdo da expressão Poder Executivo deve ser limitado ao chefe do Poder Executivo. Assim, para ele, é inconstitucional a previsão contida no artigo §2º, XIII e XIV do Decreto nº 3981/2001, pois tal dispositivo prevê delegação expressa da fixação das alíquotas dos impostos aduaneiros à Câmara de Comércio Exterior (CAMEX). Diz o texto do decreto:

**Art. 2º** Compete à CAMEX, dentre outros atos necessários à consecução dos objetivos da política de comércio exterior:  
XIII - fixar as alíquotas do imposto de exportação, respeitadas as condições estabelecidas no Decreto-Lei no 1.578, de 11 de outubro de 1977;  
XIV - fixar as alíquotas do Imposto de Importação, atendidas as condições e os limites estabelecidos na Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, no Decreto-Lei nº 63, de 21 de novembro de 1966, e no Decreto-Lei nº 2.162, de 19 de setembro de 1984;

Com opinião semelhante à de HILÚ NETO, CARRAZZA afirma que atos administrativos de graduação das alíquotas do Imposto de Importação devem ser veiculados por meio de decreto presidencial. Para ele, as resoluções da Camex não tem força jurídica para tratar do assunto, que é eminentemente regulamentar, e, portanto, de competência exclusiva do chefe do Executivo<sup>79</sup>.

Da mesma forma, VIEIRA, entende não ser possível que o chefe do Executivo delegue a outros órgãos da administração a competência para editar

---

<sup>77</sup> Op. cit., 261.

<sup>78</sup> Op. cit. p. 261.

<sup>79</sup> **Curso** ..., *op. cit.*, p. 294.

o ato de alteração de alíquota, por considerar de caráter privativo do presidente da República. Segundo esse autor, o parágrafo único, do artigo 84 da Constituição da República reduz de modo exaustivo as possibilidades de delegação pelo chefe do Executivo, entre os quais não se encontra a possibilidade de delegar a edição desse ato específico<sup>80</sup>.

Ele sustenta sua posição com base na Constituição, que estabelece, em seu artigo 84, IV e VI, a competência regulamentar, como privativa do chefe do Poder Executivo, que a exerce via decreto. Para VIEIRA, “... *por força do parágrafo único desse mesmo artigo, com exceção do inciso VI, essa competência é indelegável*”<sup>81</sup>.

MARÇAL JUSTEN FILHO, entretanto, aceita a possibilidade de delegar essa atribuição de competência regulamentar – do artigo 84, IV, da Constituição Federal – sob o argumento que o caráter privativo a que se refere o dispositivo não é suficiente para proibir a delegação. JUSTEN FILHO argumenta que se ao Legislativo é permitido delegar ao chefe do Executivo a criação de leis, porque o Executivo não poderia delegar o poder regulamentar? Ele pondera, ainda, que a delegação legislativa envolve a transferência do exercício de competência para sujeito integrante de outro Poder, ao passo que a delegação da competência regulamentar envolve a delegação de atribuições no âmbito do próprio poder Executivo<sup>82</sup>.

Ele afirma também que acolher o argumento da impossibilidade de atribuição de competência regulamentar para outras autoridades administrativas acarretaria um verdadeiro caos para a atividade administrativa do Estado:

Esse resultado seria extremamente nocivo, obstacularizaria a atividade governamental e provocaria o caos. A atividade administrativa teria de ser totalmente centralizada, incumbindo a todas as demais autoridades – que não o Chefe do Executivo – produzir atos de natureza concreta<sup>83</sup>.

SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA também é da opinião que a alteração de alíquotas pode ser delegada por meio de lei ordinária a órgão da

---

<sup>80</sup> **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 130.

<sup>81</sup> *Ibidem*, p. 185.

<sup>82</sup> **O Direito das Agências Reguladoras**, p. 519.

<sup>83</sup> *Idem*.

administração federal. Essa conclusão, explica o jurista, partiu de análises que fez a respeito de decisões do então Tribunal Federal de Recursos, que em alguns julgados considerou que tal matéria não era de atribuição privativa do presidente da república<sup>84</sup>. Ao analisar a Constituição anterior à atual, ele assinala que a expressão usada é Poder Executivo, que envolve não só presidente da república e ministros de estado “mas todo o complexo orgânico da Administração Pública Federal”<sup>85</sup>.

Traçando um breve histórico sobre a possibilidade de delegação, HAMILTON DIAS DE SOUZA lembra que a Constituição de 1946, em seu artigo 36, §2º, proibia expressamente que o presidente pudesse delegar a outro órgão a competência para alteração de alíquota. A lei nº 3.244/1957, entretanto, facultou ao Conselho de Política Aduaneira – órgão do Executivo – alterar as alíquotas e a base de cálculo – diferente da Constituição atual, a da época permitia alteração da base de cálculo – do Imposto de Importação quando determinadas condições ocorressem, dentro dos limites estabelecidos.

Na época, o Supremo Tribunal Federal, diz SOUZA, foi chamado a se pronunciar sobre a constitucionalidade da norma, e entendeu que não havia delegação proibida, pois o que a Constituição vedava era a delegação irrestrita, também chamada de “em branco”. No caso analisado, segundo ele, o STF considerou que havia lei emanada de órgão competente, sendo as variações de alíquotas e bases de cálculo estabelecidas conforme o determinado pela legislação. Não haveria, assim, um ato do Poder Executivo criador de norma jurídica tributária<sup>86</sup>.

Vivendo sob a égide da Constituição de 1967 – que havia sido alterada pela emenda de 1969 – SOUZA afirma que tal Carta introduziu exceções à rígida regra contida no artigo 36, §2º da de 1946, tornando-se, assim, mais condizente “... não só com as posições modernas da doutrina, mas também com a jurisprudência do STF”.

De resto, essa é, como foi no passado, a orientação da doutrina, que admite delegações, mas jamais as irrestritas ou em branco. A lei que autoriza o Executivo a alterar alíquotas e bases de cálculo há, pois, de explicitar os limites e condições a que se sujeita aquele órgão, sob

---

<sup>84</sup> **O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira.** p. 34.

<sup>85</sup> *Ibidem*, p. 90.

<sup>86</sup> **Estrutura ...**, *op. cit.*, p. 68.

pena de inconstitucionalidade. A esse propósito, observa BALEEIRO: “Não vale o ato do Poder Executivo, se a lei não o autoriza. Não tem eficácia a lei, para esse fim, se não estabelece condições e limites, dentro dos quais deve agir o Poder Executivo. A lei, em tal caso, não pode ser uma carta branca, que equivaleria então à delegação de atribuições dum Poder a outro Poder, prática constitucionalmente defesa (art. 6º, § único.)”<sup>87</sup>

Desse modo, afirma SOUZA, o que não é permitido pelo sistema constitucional brasileiro é a delegação em branco. Pois, desde que expressos os limites e condições previstos em lei, não haverá inconstitucionalidade.

Recentemente o STF proferiu uma decisão que parece corroborar com esse entendimento, ao julgar que não há inconstitucionalidade na fixação de alíquota de Imposto de Exportação, por meio de resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex). Por maioria, os ministros entenderam que a competência para alteração de alíquotas não está restrito ao presidente da República. A decisão, proferida em 28 de outubro deste ano, ainda não foi publicada, de modo que fica impossível saber quais os fundamentos que os ministros invocaram para firmar esse entendimento.

Porém, do ponto de vista estritamente jurídico, parece ser difícil contornar o que está disposto no artigo 84, parágrafo único da Constituição Federal. Esse dispositivo, como já exposto, indica que a competência é indelegável. Pois, ao estabelecer quais atribuições presidenciais podem ser delegadas, o constituinte não mencionou a possibilidade de expedir regulamentos. Se quisesse, de fato, conferir ao presidente a função de delegar a competência regulamentar, bastaria ter inserido essa permissão no parágrafo único do artigo 84, o que não fez.

#### **4.2 A atividade normativa do Poder Executivo**

Embora haja debate doutrinário sobre a sua constitucionalidade, a alteração de alíquotas pelo Poder Executivo, é feita por meio de resoluções, expedidas pela Câmara de Comércio Exterior, órgão vinculado ao Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Os atos administrativo-normativos do Poder Executivo podem ser chamados genericamente de

---

<sup>87</sup> *Ibidem*, p. 69.

regulamentos. A seguir serão analisados os limites da atividade regulamentar do Executivo.

É uma das características do regulamento, no Direito brasileiro não exceder os limites da lei. Para CARRAZZA, a função da lei é a de garantir “... em toda a latitude, a Legalidade, a generalidade e a proporcionalidade da tributação”<sup>88</sup>, enquanto que a do regulamento é de tornar efetivo o cumprimento do dever criado pela lei<sup>89</sup>. A principal função do regulamento, afirma ele, é a de desenvolver os princípios gerais que são inerentes à lei, a fim de lhe prover fiel execução. Ele adverte que o chefe do Executivo não pode fazer regulamentos diretamente a partir da Constituição, necessitando sempre de uma lei ordinária para tal, pois, não é sua função promover a fiel execução das normas constitucionais<sup>90</sup>.

Ao tratar dos impostos que podem ter suas alíquotas alteradas por atos do Poder Executivo, CARRAZZA afirma que o decreto regulamentar não cria nem aumenta esSes tributos, podendo apenas lhes modificar as alíquotas, obedecidos: a) “... os parâmetros legais; e, b) as conveniências desvendadas pela política econômico-financeira federal”<sup>91</sup>.

Na visão de MARÇAL JUSTEN FILHO, o regulamento pode ser definido como “ato estatal, decorrente da atividade de um agente estatal investido de função administrativa, gerando normas gerais e abstratas”, o que o diferencia da lei, que é entendida como “... ato estatal, produto do desempenho de função legislativa, com efeitos gerais e abstratos”<sup>92</sup>.

A respeito da competência regulamentar do Executivo, MARÇAL JUSTEN FILHO afirma que ela é dependente e acessória da competência normativa do Legislativo. Ou seja, não há, no Brasil, campo normativo reservado para o regulamento, porque a Constituição não estabeleceu áreas para disciplina privativa e exclusiva por via regulamentar.

CELSONO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO define regulamento como ato geral e abstrato, “... de competência privativa do Chefe do Poder Executivo, expedido com a estrita finalidade de produzir as disposições operacionais

---

<sup>88</sup> **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**, p. 34.

<sup>89</sup> *Ibidem*, p. 44.

<sup>90</sup> *Ibidem*, p. 68.

<sup>91</sup> *Ibidem*, 108.

<sup>92</sup> **As agências ...**, *op. cit.*, p. 487.

*uniformizadoras necessárias à execução de lei cuja aplicação demande atuação da Administração Pública*<sup>93</sup>.

Como se observa, os três autores entendem que só a lei pode inovar na ordem jurídica. Assim, a lei constitui-se uma norma primária. Já o regulamento, que não pode violar as disposições legais, constitui-se em norma secundária.

Os limites da competência regulamentar do chefe do Executivo estão dispostos artigo 84, IV, da Constituição, ao estabelecer que cabe ao presidente da República “... *sancionar promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução*”. Facilmente se observa que no ordenamento jurídico brasileiro, os regulamentos tem função essencialmente executiva, por força de disposição constitucional.

Assim, diz BANDEIRA DE MELLO, fica-se consagrado no ordenamento jurídico brasileiro o Princípio da Legalidade, não podendo o regulamento estabelecer, alterar ou extinguir direitos<sup>94</sup>. Ao regulamento cabe, então, disciplinar a discricão administrativa, regulando a liberdade dos cidadãos dentro dos limites legais.

Para BANDEIRA DE MELLO, o regulamento:

- a) trata-se de declaração jurídica, ou seja, de manifestação que produz efeitos de direito, como sejam: certificar, criar, extinguir, transferir, declarar ou de qualquer modo modificar direitos ou obrigações;
- b) provém do Estado, ou de quem esteja investido em prerrogativas estatais;
- c) é exercida no uso de prerrogativas públicas, portanto, de autoridade, sob regência do Direito Público. Nisto se aparta dos atos de Direito Privado.
- d) consiste em providências jurídicas complementares de lei ou excepcionalmente da própria Constituição, sendo aí estritamente vinculadas, a título de lhes dar cumprimento.
- e) Sujeita-se a exame de legitimidade por órgão jurisdicional.<sup>95</sup>

Como já observado, a competência regulamentar tem previsão constitucional, de modo que não necessita de autorização do Poder Legislativo. Além disso, é uma realidade evidente no mundo atual e suplanta diferenças constitucionais dos diversos sistemas jurídicos. Pode-se entender regulamento, assim, como ato de competência do chefe do Executivo, cuja finalidade é

---

<sup>93</sup> **Curso de Direito Administrativo**, p. 305.

<sup>94</sup> *Ibidem*, p., 307.

<sup>95</sup> *Ibidem*, p. 340.

disciplinar a aplicação das leis às quais a execução é do próprio Poder Executivo.

CLÉVERTON BUENO DE OLIVEIRA observa que no Brasil esse tipo de regulamento é chamado de executivo, ou seja, o regulamento absolutamente subordinado à lei e cuja finalidade é somente aplicá-la. Segundo ele, o regulamento é sempre um ato administrativo normativo, pois, é norma jurídica geral e abstrata, adotada como critério de decisão a casos concretos<sup>96</sup>.

Entretanto, a própria Constituição Federal em seu art. 87, diz BUENO DE OLIVEIRA, dispõe que ministros de estado são competentes para expedir instruções para a execução de leis, decretos e regulamentos. Assim, segundo tal autor, quando um ministro regulamenta uma lei por meio de instrução, “... *não está, em princípio, invadindo competência privativa do presidente, mas sim exercendo competência que lhe é constitucionalmente atribuída*”<sup>97</sup>.

É evidente, entretanto, que a instrução deve ser compatível com a lei e com o decreto, se ele existir.

Nesse sentido, BUENO DE OLIVEIRA afirma:

Alguns autores, no entanto, principalmente em virtude do debate acerca da competência normativa das agências reguladoras, defendem o entendimento de que a Constituição é apenas exemplificativa, ao atribuir a competência regulamentar também pode ser exercida por outros órgãos e entidades da administração pública, inclusive pelas autarquias e/ou agências reguladoras. Embora não nos pareça razoável, em face do texto constitucional, ampliar a competência regulamentar para outros órgãos da administração, isso não significa negar a esses órgãos a capacidade de editar outros atos administrativos normativos necessários para seu funcionamento, desde que subordinados à lei e ao respectivo regulamento<sup>98</sup>.

CARRAZZA afirma que os regulamentos executivos devem limitar-se a estabelecer os pormenores normativos, de ordem técnica, que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem. Assim, os regulamentos apenas detalham o comando legislativo. “*Portanto, se o regulamento contrariar a lei, será ilegal*”<sup>99</sup>.

---

<sup>96</sup> Perfil, *op. cit.*, p. 186.

<sup>97</sup> *Idem.*

<sup>98</sup> *Ibidem.*

<sup>99</sup> **Curso** .... *op. cit.*, p. 351.

A doutrina brasileira entende, como se pôde observar, que no Brasil os regulamentos devem apenas executar a lei, eles não podem criar nova relação jurídica. Além disso, considera passíveis de regulamento somente as leis administrativas em sentido amplo, o que inclui as leis tributárias, cuja execução cabe ao Poder Executivo.

### 4.3 Requisitos do ato administrativo-normativo

O ato administrativo-normativo tem de respeitar uma série de requisitos para ser considerado válido. Conforme ANTÔNIO CARLOS ARAÚJO CINTRA, ato administrativo pode ser entendido como “... o ato jurídico praticado por agente público, em matéria administrativa, no exercício de sua potestade pública”<sup>100</sup>.

Embora não haja concordância entre os doutrinadores sobre os requisitos do ato administrativo, BANDEIRA DE MELLO afirma que geralmente são eles considerados: a) sujeito, o autor do ato que detém a competência jurídico administrativa para produzi-lo; b) forma, exteriorização do ato; c) objeto ou conteúdo, disposição jurídica expressa pelo ato; d) motivo, a situação objetiva que autoriza ou exige a prática do ato; e) finalidade, o bem jurídico ao qual o ato deve atender<sup>101</sup>.

Porém, ele prefere sistematizar o tema de outra maneira, separando os elementos que formam o ato – o conteúdo e a forma – dos seus pressupostos de existência e validade. Assim, os pressupostos de existência do ato administrativo, para BANDEIRA DE MELLO, seriam o objeto e a pertinência do exercício da função administrativa. E os pressupostos de validade: sujeito competente (pressuposto subjetivo), motivo e requisitos procedimentais (pressuposto objetivo), finalidade pública (pressuposto teleológico), causa (pressuposto lógico) e formalização (pressuposto formalístico)<sup>102</sup>.

O motivo, portanto, é pressuposto de validade. É ele quem autoriza ou exige a prática do ato. “É, pois, a situação do mundo empírico que deve ser tomada em conta para a prática do ato. Logo, é externo ao ato. Inclusive o

---

<sup>100</sup> **Motivo e Motivação do Ato Administrativo**, p. 59.

<sup>101</sup> **Curso ...**, *op. cit.*, p. 345.

<sup>102</sup> *Ibidem*, p. 346.

*antecede. Por isso não pode ser considerado como parte, como elemento do fato*<sup>103</sup>.

De forma semelhante, ARAÚJO CINTRA afirma são pressupostos de validade do ato administrativo: agente público competente, objeto ou conteúdo possível, conforme à lei e pertinente a motivos existentes, forma não proibida em lei, tendência para fim de interesse público<sup>104</sup>.

Pela classificação dos atos administrativos feita por BANDEIRA DE MELLO, o ato que altera alíquota de Imposto de Importação pode ser enquadrado como ato regra, pois cria situações gerais, abstratas e impessoais e por isso mesmo a qualquer tempo são modificáveis pela vontade de quem os produziu, sem que se possa opor direito adquirido à persistência destas regras<sup>105</sup>.

#### **4.4 Motivos e Motivação**

Como requisito do ato administrativo que está sendo estudado, é importante definir o que são motivos e o que é motivação.

ARAÚJO CINTRA afirma que predomina entre os administrativistas brasileiros a concepção de que motivos são “... o conjunto de elementos objetivos de fato ou de direito que constituem o fundamento do ato e que são absolutamente independentes da psicologia de seu autor”. Segundo ele, essa concepção, que tem sua melhor definição em VEDEL, é acompanhada também por EISENMANN, AUBY & DRAGO E GUY ISAAC<sup>106</sup>.

ARAÚJO CINTRA afirma que, no ordenamento jurídico brasileiro, essa definição é acolhida por CRETTELA JR., que considera constituírem o motivo do ato as circunstâncias de fato ou de direito que determinaram a edição do ato administrativo. Da mesma forma, diz ele, CAIO TÁCITO entende que a realização do ato pressupõe antecedentes objetivos, de fato e ou de direito que determinam sua iniciativa e que se iniciam a verificação da existência de motivos. Já HELY LOPES MEIRELLES, lembra ARAÚJO CINTRA, “*escreve que ‘o motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou*

---

<sup>103</sup> *Ibidem*, p. 350.

<sup>104</sup> **Motivo** ..., *op. cit.*, p. 76.

<sup>105</sup> **Curso** ..., *op. cit.*, p. 378.

<sup>106</sup> Apud **Motivo** ..., *op. cit.*, p. 93.

*autoriza a realização do ato administrativo*<sup>107</sup>. No mesmo sentido, segundo ARAÚJO CINTRA, OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO afirma que a causa do ato administrativo “... *corresponde à consideração do fato em face do direito, que influi sobre a vontade do agente para decidi-lo a praticar o ato ou sobre o modo de praticá-lo, isto é, ao seu fundamento*”<sup>108</sup>.

Depois de discutir de forma ampla sobre os conceitos de motivo, ARAÚJO CINTRA define-o como:

o conjunto de elementos objetivos de fato e de direito que lhe constitui o fundamento. Isto significa que, para nós, os motivos do ato administrativo compreendem, de um lado, a situação de fato, que lhe é anterior, e sobre a qual recai a providência adotada e, de outro lado, o complexo de normas jurídicas por ele aplicadas àquela situação de fato<sup>109</sup>.

Para ele, esse conceito se ajusta perfeitamente à definição de motivos acolhido pelo direito positivo brasileiro, no dispositivo encontrado no parágrafo único do art. 2 da Lei 4.717/1965 – que regulamenta a ação popular. Tal dispositivo estabelece que a inexistência dos motivos é verificada quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido.

Com base nesse conceito legal, ARAÚJO CINTRA conclui que o legislador brasileiro adotou uma noção objetiva de motivos do ato administrativo, equiparando-os à noção de fundamentos, compreendendo elementos de fato e de direito.

A motivação do ato é, basicamente, a explicação dos motivos do próprio ato. Para ARAÚJO CINTRA, se a lei exigir motivação de determinado ato administrativo e a forma dele não a apresentar, o ato padece de vício de forma.

Os requisitos apresentados por ARAÚJO CINTRA para a motivação são: suficiência, clareza e congruência. Com base nesses requisitos, ele afirma, que a motivação precisa: a) indicar as premissas de direito e de fato em que se apóia o ato motivado, mencionando as normas aplicadas, a sua interpretação e a avaliação das provas examinadas pelo agente público que ensejou sua ação;

---

<sup>107</sup> Apud **Motivo** ..., *op. cit.*, p. 93.

<sup>108</sup> *Idem.*

<sup>109</sup> *Idem.*

b) o agente público deve expor as justificativas das regras de inferência pelas quais passou das premissas à conclusão<sup>110</sup>.

SOUZA partilha de opinião semelhante à ARAÚJO CINTRA, sobre os elementos componentes da motivação. Apenas assim será possível o conhecimento de todos os elementos fundamentais das razões que levaram à edição do ato<sup>111</sup>.

---

<sup>110</sup> *Ibidem*, p. 127.

<sup>111</sup> **Estrutura** ..., *op. cit.*, p. 78.

## 5. O dever de motivar os atos que alteram alíquotas

O motivo, como foi exposto, faz parte do ato administrativo normativo. Cumpre, agora, saber em que medida ele deve estar presente nos atos editados pelo Poder Executivo.

Em primeiro lugar, importante é saber quando o administrador é obrigado a motivar o ato. Para BANDEIRA DE MELLO, o motivo pode ser previsto em lei, ou não. Se previsto em lei, só é permitido ao agente praticar o ato se houver ocorrido a situação prevista. Se não houver previsão, o agente tem liberdade de escolha. Porém, segundo ele, mesmo se a lei não fizer alusão expressa aos motivos propiciatórios ou exigentes de um ato, nem por esse motivo haverá liberdade de expedi-lo sem motivo ou perante motivo qualquer. *“Vale dizer: prestantes serão os motivos que revelem pertinência lógica, adequação racional ao conteúdo do ato, ao lume do interesse prestigiado na lei aplicanda”*<sup>112</sup>.

É importante destacar que o motivo não é uma perfumaria do ato administrativo. Se o agente competente a editá-lo se embasar em determinados motivos, a validade do ato vai depender desses motivos. *“Isto é, se o motivo que invocou for inexistente, o ato será inválido”*.<sup>113</sup> Ou seja, toda a vez que o motivo do ato não coincidir com o motivo legal ele estará viciado.

Segundo o mesmo autor, ao se analisar a Legalidade do ato, no que se refere aos motivos é preciso verificar: a) a materialidade do ato, ou seja, verificar se realmente ocorreu o motivo em função do qual foi praticado o ato; b) a correspondência do motivo que embasou o ato, com o motivo previsto em lei<sup>114</sup>.

Ressalte-se que não se deve confundir o motivo do ato, com a motivação feita pela autoridade administrativa. A motivação integra a formalização do ato. É requisito foral do ato. Segundo o administrativista, a exposição dos motivos, por sua vez, é que fundamenta o ato e na qual são enunciados: a) a regra de Direito que o habilita; b) os fatos em que o agente se

---

<sup>112</sup> Curso ..., *op. cit.*, p. 351.

<sup>113</sup> *Op. cit.* p. 351.

<sup>114</sup> *Op. cit.* p. 352.

embasou a decisão; c) a relação lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado. “*Não basta, pois, em uma imensa variedade de hipóteses, apenas aludir ao dispositivo legal que o agente tomou para editar o ato*”<sup>115</sup>

Embora haja divergência doutrinária a respeito de todos os atos deverem ser motivados ou não, a grande parte dos doutrinadores inclina-se favoravelmente ao dever de motivar. Nas palavras de BANDEIRA DE MELLO:

De todo modo, é certo que alguns consideram obrigatória a motivação apenas quando a lei imponha; outros, inversamente, entendem que a motivação é a sempre obrigatória; finalmente outros fazem-na depender da natureza do ato, quer a lei haja exigido explicitamente sua enunciação, quer haja silenciado ao respeito.<sup>116</sup>

Entretanto, o mencionado autor considera que a motivação dos atos administrativos deve ser a regra, na Administração Pública. Para ele, quando se tratarem de atos vinculados, em que os motivos estão predefinidos em lei, determinando situações objetivamente identificáveis, o que mais importa é ter ocorrido o motivo que determina o ato. Nesse caso, a questão da motivação passa para segundo plano. Todavia, se o ato for discricionário e não tiver sido motivado, BANDEIRA DE MELLO considera que ele está irremediavelmente viciado “... e deve ser fulminado por inválido, já que a Administração poderia, ao depois, ante o risco de invalidação dele, inventar algum motivo, ‘fabricar’ razões lógicas para justificá-lo”<sup>117</sup>.

O dever de motivar, contudo, nos parece ser obrigatório tanto em relação a atos discricionários, quanto a atos vinculados. Por óbvio, não podia ser diferente, pois, administradores públicos são gestores de recursos pertencentes à toda a sociedade. E a eles, não são conferidas competências para fazerem o que bem entenderem. Num Estado republicado, a investidura de cargos públicos implica em responsabilização pelos seus atos.

Assim, não é concebível que em um estado qualificado como “Democrático de Direito” (artigo 1º, caput, da Constituição Federal), isso seja diferente. Todos os cidadãos, e em particular aquele interessado no ato, têm o direito de saber os motivos que o levaram a ser praticado.

---

<sup>115</sup> *Ibidem*, p. 354.

<sup>116</sup> *Op. cit.*, p. 354.

<sup>117</sup> *Op. cit.*, p. 356.

Nesse sentido, JUAREZ DE FREITAS, considera que na atualidade, o bom administrador público deve motivar tanto os atos discricionários quanto os vinculados:

Na era do direito administrativo da racionalidade aberta, o bom administrador público cumpre o dever de indicar, na prática dos atos vinculados e discricionários, os fundamentos de fato e de direito, em face da inafastável margem de apreciação presente no mais vinculado dos atos<sup>118</sup>.

Os atos discricionários, para ele, são legítimos somente se motivados e vinculados aos princípios da Constituição. A motivação traz segurança jurídica ao cidadão, que não será atingido por decisões arbitrárias da administração.

No entendimento desse autor, é imperativo que todos os atos administrativos, ainda mais quando afetam direitos, tenham uma justificação explícita, em analogia com o que ocorre com os atos jurisdicionais. Ou seja, o dever de motivar vale tanto para a atividade judicante, quanto para a administrativa. Assim, os atos administrativos sem motivação são anuláveis. “A falta de motivação é um vício autônomo, capaz de ensejar a decretação da nulidade do ato. Sem explicitação dos motivos é quase impossível o controle da discricionariedade e do desvio de poder”<sup>119</sup>.

Invocando HARTMUT MAURER, FREITAS afirma que a motivação tem a função de controlar a autoridade que edita o ato, pois é obrigada a refletir com rigor sobre sua decisão, tanto do ponto de vista material quanto jurídico. Serve também, ao cidadão, que, graças à motivação, adquire condições de averiguar a Legalidade do ato administrativo, facilitando o controle.

A esse respeito, FREITAS cita textualmente MARÇAL JUSTEN FILHO:

a validade formal de todo e qualquer ato administrativo de cunho decisório depende de uma motivação, porque nenhuma competência administrativa é atribuída para que o agente realize o intento que bem desejar ou decida como bem entender<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> **Discricionariedade Administrativa e o Direito Fundamental à Boa Administração Pública**, p. 49.

<sup>119</sup> *Ibidem*, p. 52.

<sup>120</sup> *Apud ibidem*, p. 59.

Da mesma forma, ANTONIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA afirma que a validade do ato administrativo está condicionada a fundamentos de fato e de direito – que são chamados de motivos. Deve haver uma correlação entre a situação de fato, verificada no mundo real e a hipótese legal<sup>121</sup>. Considera, entretanto, desejável que a obrigação de motivar seja imposta ao agente público na máxima extensão razoável, até porque, essa é a tendência moderna dos países democráticos. Afirma, entretanto, que no Direito brasileiro nem todos os atos precisam ser motivados, mas, quando não explícitos, os motivos devem existir e ser provados se necessário for<sup>122</sup>.

Ele comenta, ainda, que alguns autores, como THEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI e OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO tem a opinião de que a Administração não está obrigada a motivar seus atos, sendo a motivação apenas condição de alguns atos administrativos. Isso porque eles entendem que há hipóteses em que a motivação está prescrita na lei e, outras, que resultam da própria natureza do ato. CINTRA lembra ainda, que OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO considera que os atos devem ser motivados somente determinados casos, praticados no exercício da competência discricionária.

No lado oposto da doutrina, CINTRA aponta HELY LOPES MEIRELLES como um defensor da ideia de que para os atos da atividade discricionária é dispensável a motivação. MEIRELLES considera que nos atos vinculados há maior dever de motivar, porque a ação administrativa está mais ligada à lei, o que impõe ao administrador a obrigação de demonstrar a conformação de seus atos aos pressupostos de fato e de direito que condicionam a eficácia e a validade de sua ação<sup>123</sup>.

Em seu trabalho sobre motivação, CINTRA verificou também que o Supremo Tribunal de Federal chegou a analisar a questão, entendendo a necessidade de motivar os atos administrativos:

O exame da jurisprudência não afasta a perplexidade do pesquisador. Em voto proferido em sessão plenária do STF, o Ministro Luís Gallotti foi enfático: “O Tribunal já tem o seu critério, assentado e pacífico, sobre decisões não motivadas. Decisões não motivadas anulam-se. Nunca vi neste tribunal prevalecer outro critério, que não este”, No

---

<sup>121</sup> **Motivo** ..., *op. cit.*, p. 76.

<sup>122</sup> *Ibidem*, p. 121.

<sup>123</sup> *Ibidem*, p. 123.

mesmo julgamento o Min. Victor Nunes Leal asseverou que “no exercício de sua competência, limitada ou não, o Conselho Superior da Magistratura tinha o dever de motivar sua decisão, para permitir o reexame contencioso, pelo Poder Judiciário.”<sup>124</sup>

Ao fim da análise sobre a motivação como requisito do ato administrativo, considera, como regra, ser necessário que todo ato seja motivado, independente de ele ser vinculado ou discricionário. E vai mais além. Para ele, quando o ato for de competência discricionária a motivação é indispensável, a fim de que o Poder Judiciário possa avaliar a existência de desvio de competência<sup>125</sup>.

Nas suas palavras:

Quando a lei indicar a motivação como formalidade do ato administrativo, tal formalidade se reputa essencial, e sua falta importa em nulidade do ato. Quando, ao contrário, a lei não exigir, de forma expressa, a motivação, entendemos que a consequência dessa omissão deverá ser apreciada, caso por caso, se ocorreu, na espécie, a nulidade ou mera irregularidade do ato, ou, até se, nas circunstâncias, não seria mais conveniente a falta de motivação, justificando-se, destarte, a própria omissão<sup>126</sup>.

Importante é destacar quais as consequências do vício na motivação do ato administrativo-normativo. Segundo CINTRA, há duas possibilidades a serem conhecidas. No caso em que a lei exigir motivação, sua falta constituirá vício substancial de forma. Porém, se os defeitos da motivação forem parciais, de modo que se possa considerar que houve “razoável justificativa”, poderá ser considerado que ocorreu uma mera irregularidade, subsistindo, assim, o ato. Parece-nos, entretanto, que é preciso se tomar cuidado ao se definir o que é “razoável justificativa”, pois, não se pode permitir que a administração pública venha a abusar de suas atribuições, editando atos desmotivados que, quando questionados, são então justificados perante o administrado. Já para atos que a lei não estabeleça a obrigação de motivar, CINTRA entende “... *que a ausência da motivação pode constituir ou não um vício do ato, considerados a sua natureza e os princípios gerais de direito administrativo*”<sup>127</sup>.

---

<sup>124</sup> *Ibidem*, p. 123.

<sup>125</sup> *Ibidem*, p. 125.

<sup>126</sup> *Idem*, p. 125.

<sup>127</sup> *Ibidem*, p. 153.

A invalidação do ato administrativo, para BANDEIRA DE MELLO, pode anular os efeitos do ato desde a sua edição. Explica que alguns autores, como HELY LOPES MEIRELLES, entendem que o vício conduz sempre à nulidade. Já outros, diz ele, como TITO PRATES DA FONSECA OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, sustentam que a tradicional distinção entre atos nulos e anuláveis aplica-se ao Direito Administrativo<sup>128</sup>.

BANDEIRA DE MELLO, por sua vez, aceita a ideia de que há atos nulos e anuláveis. Porém, há uma categoria de atos nulos ou anuláveis que jamais podem ser objeto de conversão. *“O grau de intolerância em relação a eles há de ser compassado com o tipo de ilegitimidade. Se esta é suscetível de ser sanada, recusar-lhe em tese a possibilidade de suprimento é renegar a satisfação de interesses em múltiplos casos”*<sup>129</sup>.

LOPES MEIRELLES afirma que decisões administrativas sem fundamentação ou com fundamentação deficiente é nula:

A teoria dos motivos determinantes – prelecionou o saudoso Prof. Francisco Campos em estudo pioneiro- me parece de irrecusável procedência, quando estabelece que os atos de Governo, se a lei os legitima mediante certos motivos (atos vinculados) ou quando o próprio Governo, podendo praticá-los sem motivos declarados (atos discricionários), declara, entretanto, o motivo, não poderão em um e outro caso, continuar a subsistir desde que o motivo, que de acordo com a lei, é necessário para legitimá-los ou o motivo invocado ou declarado pelo Governo não contém a realidade ou se verifica improcedente por não coincidir com a situação de fato em que consistia o seu pressuposto<sup>130</sup>.

Nesse sentido, o STF já julgou o Recurso Especial 69.501-SP, em que considerou ilegal resolução que não tinha fundamentação adequada.

Já CAIO TÁCITO lembra que o Poder Judiciário tem competência de apreciar a realidade e a legitimidade dos motivos dos atos administrativos discricionários. *“Os atos administrativos são nulos quando o motivo invocado é falso ou inidôneo. Ou o antecedente é inexistente, ou a autoridade lhes deu uma apreciação indevida, sob o ponto de vista legal”*.

Não se elimina, porém, o controle do juiz sobre a existência material dos motivos alegados ou notórios, bem como a sua conformidade

---

<sup>128</sup> Curso ..., *op. cit.*, p. 410.

<sup>129</sup> *Ibidem*, p. 415.

<sup>130</sup> Estudos e Pareceres de Direito Público (Vol. IV), p. 137.

externa com a lei. Se inexistir motivo, ou se dele o administrador extraiu consequências incompatíveis com o princípio de direito aplicado, o ato será nulo por violação de Legalidade. Não somente o erro de direito, como o erro de fato, autorizam a anulação jurisdicional do ato administrativo” (Desvio de poder em matéria administrativa, de 1951, págs. 16 e 17).<sup>131</sup>

Assim, a verificação dos motivos serve como instrumento de garantia dos cidadãos contra arbitrariedades administrativas. Pois, quando os atos não são motivados, os administrados podem recorrer ao Judiciário, para que exerça seu papel de controle.

SEABRA FAGUNDES, a seu turno, entende que a motivação dos atos administrativos, desde que deles conste, é parte integrante e está vinculada ao conteúdo do ato. Ao verificar-se que os motivos são viciosos, inverídicos, sem o sentido que o administrador atribuiu ao ato, tal ato é nulo, de modo que não importa se o erro foi por ignorância ou dolo<sup>132</sup>. A respeito do assunto, ele cita a opinião de alguns autores:

Se os motivos “faltam ou se os afeta erro ou dolo, diz Bielsa, o ato não é válido (Derecho Administrativo, 1947, vol. 1, p. 219). E Waline faz sentir: quando a autoridade administrativa “toma uma decisão sem que exista a situação de fato que é uma condição de Legalidade dela, comete excesso de poder por erro de fato, por falsa qualificação dos fatos, ou por ausência de causa”. (obr. Cit. , p. 156). Também Roger Bonnard observa que o ato é ilegal quando “os fatos ou as situações que são apresentados como condicionando e o determinando, ou seja, os seus motivos, são materialmente inexistentes” (Droi Administratif, ed. Recueil Sirey, p. 223). Para Ranelletti é necessária a existência dos motivos, só sendo legítimo o ato se foi praticado para o escopo e nas condições, de fato e de direito, que a lei reconheceu como a ele podendo dar lugar (Lê Guarentigie della Giustizia nella Pubblica Amministrazione, 1934, p. 94)<sup>133</sup>

Assim, os motivos têm de ser sérios, exatos e lícitos, pois se não forem o ato torna-se inválido.

Para CARLOS BARBOSA MOREIRA a falta de motivo tem como consequência a invalidade do ato:

Nos motivos ou fundamentos está a razão jurídica com que procede a Administração Pública. A lei estabelece quando, e em face de que

---

<sup>131</sup> A Inexistência dos motivos nos atos administrativos, in **Revista de Direito Administrativo** nº 36, p. 79.

<sup>132</sup> Motivação e Anulação, in **Revista de Direito Administrativo** nº 34, p. 402.

<sup>133</sup> Ibidem p. 403.

circunstâncias, deve agir a autoridade administrativa. Se esta age sem motivo legal, o seu ato é inválido<sup>134</sup>.

Esse autor lembra ainda que o direito positivo inclui, de forma explícita, entre os casos de nulidade dos atos lesivos ao patrimônio público, o da inexistência dos “motivos”, conforme o art. 2º, d, da Lei n. 4717/1965 – Lei de Ação Popular. Ou seja, para o ato ser nulo, basta a inexistência de motivos.

Dito isto, quando se trata especificamente do dever de motivar as resoluções que alteram a alíquota do Imposto de Importação, os estudiosos são praticamente unânimes a respeito de sua necessidade. Sem a motivação, a alteração da alíquota é inválida.

Não poderia ser diferente. Ora, o Imposto de Importação tem natureza eminentemente extrafiscal e, como foi visto, isso implica que ele deve atender uma função constitucionalmente prevista. Nesse sentido, HILÚ NETO afirma “a motivação haverá de ser a consecução de um objetivo em consonância com os valores constitucionalmente postos”<sup>135</sup>. A ausência de motivo torna o ato viciado, invalidando-o.

Da mesma forma, SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA<sup>136</sup> lembra que os motivos que possibilitam a alteração da alíquota estão presentes na Lei nº 3244, de 14 de agosto de 1957, que em seus artigos 3º e 22, dá competência à Comissão de Política Aduaneira – atualmente a Câmara de Comércio Exterior – para alteração de alíquotas do Imposto de Importação de produtos:

- a) cujo nível tarifário venha a se revelar insuficiente ao adequado cumprimento dos objetivos da tarifa aduaneira;
- b) cuja produção interna for de interesse fundamental estimular;
- c) que haja obtido registro de similar;
- d) de país que dificultar a exportação brasileira para seu mercado, ouvido previamente o Ministério das Relações Exteriores; e,
- e) de país que desvalorizar sua moeda ou conceder subsídio à exportação de forma a frustrar os objetivos da tarifa aduaneira.

Para ser considerado regular, afirma SOUZA, o ato do Executivo que alterar alíquotas deve ser motivado, pelo fato de estar subordinado a condições que limitam seu exercício. “*A prática adotada, entretanto, tem sido diversa o que vem eivar de vício de ilegalidade as resoluções do Conselho de Política*

<sup>134</sup> Ausência de Motivos, *in Revista de Direito Administrativo*, nº 98, p. 335.

<sup>135</sup> *Imposto ...*, *op. cit.*, p. 264.

<sup>136</sup> *O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira*, 1981, p. 130.

*Aduaneira até então baixadas no exercício das funções que lhe foram atribuídas*<sup>137</sup>.

O ato administrativo que altera a alíquota de Imposto de Importação é subordinado a condições e limites, como já exposto. E, por esse motivo, deve ser motivado, sob pena de nulidade<sup>138</sup>.

A matéria já foi objeto de apreciação do STF, quando do exame da resolução C.P.A. estabelecadoras de pautas de valor mínimo fundadas na Lei n. 3.244, de 1957, tendo aquela Alta Corte concluído pela necessidade de motivação. Posteriormente o mesmo Tribunal ratificou o entendimento ao examinar a Legalidade de resoluções estabelecadoras de pautas mínimas fundadas no artigo 4º do Decreto-lei n. 730/69.<sup>139</sup>

SOUZA, com base em THEMÍSTOCLES CAVALCANTI, afirma que a motivação é necessária quando a legislação subordina a prática de um ato a um limite imposto à Administração. Esse pensamento, diz SOUZA, é suficiente para abranger atos discricionários sujeitos a condições legais, assim como também os vinculados. Desse modo, a Administração pode praticar o ato conforme seus critérios de conveniência e oportunidade, mas não está livre no que diz respeito a seu conteúdo, pois ele estará subordinado a condições legais específicas. *“Assim sendo, tais atos deverão ser necessariamente motivados*<sup>140</sup>.

A motivação, dessa maneira, tem o condão de demonstrar se se verificam os requisitos legais para a edição do ato.

Note-se que a motivação não é requisito apenas formal, pois é através dela que se poderá fazer efetivo controle da Legalidade do ato administrativo. Resulta de tal circunstância que a motivação que não corresponda a motivos verdadeiros é causa de invalidade do ato. Tal poderá ocorrer mesmo que os motivos reais sejam legítimos, mas diversos daqueles indicados na motivação do ato. Isso porque o nexo entre motivos e motivação é um nexo de substância<sup>141</sup>.

Ou seja, para SOUZA, “a motivação do ato administrativo tem particular importância como forma de fiscalizar a conformidade do ato à lei, sobretudo

---

<sup>137</sup> Op. cit. p. 71.

<sup>138</sup> Op. cit. p. 74.

<sup>139</sup> Op. cit. p. 74-75.

<sup>140</sup> Op. cit. p. 76.

<sup>141</sup> Op. cit. p. 79.

naqueles discricionários”<sup>142</sup>. Pois, se os motivos forem ilógicos ou contraditórios o ato padecerá de vício. Da mesma forma será ilegítimo, quando a finalidade da lei não é observada na edição do ato. Neste caso, não importará se o fim atingido foi público, apesar de ter contrariado a lei. Será inválido da mesma forma.

Ele afirma ter a motivação grande importância para a análise dos atos do Poder Executivo que permitem alteração de alíquotas. O motivo, a mudança de alíquota está subordinada a limites e condições legais, de modo que os atos devem sempre possibilitar a verificação dessas condições legais, e, portanto, serem motivados. *“Pois, como se acentuou, a motivação é sempre necessária quando a lei subordina a prática do ato a uma condição que limite o exercício da atividade da Administração Pública”*<sup>143</sup>. Explica também que não basta a motivação existir: ela precisa atingir o objetivo de proteger a indústria nacional, do contrário, será ilegal.

Já LEO KRAKOWIAK afirma que, considerando-se que as condições devem ser previstas em lei, o ato do Executivo que alterar as alíquotas dos Impostos de Importação e Exportação tem como pressuposto a observância dos requisitos legais. Assim o ato precisa ser motivado, sob pena de nulidade, como já consagrado pela jurisprudência:

Nesse sentido, é a Súmula 97 do extinto Tribunal Federal de Recursos, *verbis*: Súmula 97 - As resoluções do Conselho de Política Aduaneira, destinadas à fixação de pauta de valor mínimo, devem conter motivação expressa.

(...)

Quanto às condições cabíveis, devem ser de natureza objetiva, econômica ou de mercado, ou mesmo temporais, não sendo admissíveis condições subjetivas discriminatórias que violariam o princípio da igualdade (art. 150, II)<sup>144</sup>.

A melhor argumentação, contudo, parece ser a elaborada por AMÉRICO MASSET LACOMBE. Esse autor considera que as resoluções do Conselho de Política Aduaneira – órgão responsável por alterar alíquotas de Imposto de Importação, quando da época em que publicou sua obra “Imposto de

---

<sup>142</sup> *Ibidem*. p. 79.

<sup>143</sup> *Ibidem*. p. 80

<sup>144</sup> Os Impostos de Importação e Exportação *in* Ives Gandra Martins, **Curso de Direito Tributário**, p. 73.

Importação” –, embora tragam normas gerais “de natureza infralegal elaboradas no exercício da função administrativa, com fundamento imediato em normas legais”, precisam ser motivadas<sup>145</sup>. Na visão de Lacombe, sempre que a lei disser que ocorrendo determinados fatos, fica facultada à administração a prática de certos atos, tais atos por ela emanados devem demonstrar a ocorrência dos fatos que pressupostos na lei.

Assim, como ato administrativo-normativo que é, a resolução que altera a alíquota do Imposto de Importação, precisa necessariamente estar motivada, sob pena de invalidação.

Para LACOMBE, se as normas legais determinam quais os fatos que as legitimam, para modificar uma norma infralegal é necessário demonstrar de forma clara quais fatos ocorreram, mencionando, também, em qual procedimento administrativo a ocorrência dos pressupostos foi apurada. E aqui está o ponto mais relevante da argumentação de LACOMBE.

A motivação do ato de alteração de alíquota do Imposto de Importação é obrigatória porque, se não existir, não há como se observar se os motivos para a sua edição foram legítimos. Sem a motivação, impossível saber se a alteração de alíquota se deu em consonância com sua função extrafiscal estabelecida no ordenamento jurídico brasileiro. E, como foi visto no decorrer deste trabalho, os regulamentos não podem ultrapassar os limites impostos pela lei. A lei tributária encontra seu respaldo na atividade normativa do Poder Legislativo. Já o ato administrativo normativo que altera alíquota, só terá legitimidade se forem expressos os motivos que o ensejaram, de forma clara.

A inexistência de motivos, por outro lado, não pode afastar o controle judicial do ato administrativo-normativo. Pois, em última análise, caberá ao Poder Judiciário avaliar a motivação exposta pelo Poder Executivo, ao ato de alteração de alíquota do Imposto de Importação.

---

<sup>145</sup> **Imposto de Importação**, p. 102.

## 6. Acordos internacionais no âmbito da Organização Mundial do Comércio e do MERCOSUL e os limites para a determinação de alíquotas

As alíquotas do Imposto de Importação são, de certo modo, condicionadas pelos acordos internacionais realizados pelo Brasil. No âmbito da América Latina, principalmente no Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) assim como na Organização Mundial de Comércio (OMC), foram firmados acordos que condicionam a competência do Estado na determinação das alíquotas do Imposto de Importação.

Como lembra, por exemplo, HILÚ NETO: “... tanto no âmbito do MERCOSUL quanto no âmbito do GATT/OMC, há normas que prevêm a possibilidade de o Brasil tomar medidas restritivas à importação de determinado produto, pela via do aumento da alíquota do imposto sobre importações fora dos limites acordados entre os Estados-Partes.”<sup>146</sup> A aplicação dessas medidas, entretanto, para ele, restringe-se a casos de dano ou efetiva ameaça de dano ao mercado interno. Como se observa, a apresentação de motivos relevantes de ordem econômica autoriza a alteração de alíquotas fora dos limites acordados entre as partes.

A alteração de alíquota, como se vê, está limitada por tratados internacionais que o governo brasileiro venha a assinar. Nesse sentido, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

Assim, se o país assume compromissos com outros países, por meio de tratados internacionais, fixando de comum acordo os níveis tarifários que vai aplicar aos produtos importados, bem como comprometendo-se a seguir determinados critérios para estabelecimento da base de cálculo do Imposto de Importação, e, se esses tratados foram integrados, segundo procedimento constitucionalmente previsto, ao ordenamento interno, nem o legislador federal, nem o Poder Executivo, poderão desrespeitar essa normas e cobrar imposto fora dos referidos parâmetros, salvo mediante denúncia do tratado<sup>147</sup>.

No que refere especificamente ao MERCOSUL, segundo HILÚ NETO, há dois pontos fundamentais a serem apreciados: questões referentes a origem e adoção de alíquotas comuns; e as que são relativas à nomenclatura harmonizada adotada.

---

<sup>146</sup> **Imposto ...**, *op. cit.*, p. 243.

<sup>147</sup> **A importação...**, *op. cit.*, p. 35.

No primeiro ponto, afirma ele, há duas categorias de produtos – os que são trocados entre os países membros e os que são externos ao MERCOSUL. Assim, salvo exceções previstas nos acordos do MERCOSUL, os produtos dos países membros não possuem barreiras tarifárias. *“Isso porque a eliminação de barreiras tarifárias é requisito fundamental da consolidação da união aduaneira de um bloco regional de comércio”*<sup>148</sup>.

No segundo ponto, com o mesmo objetivo de consolidar o MERCOSUL e sua união aduaneira, os integrantes do bloco acordaram em estabelecer tratamento harmônico referente *“aos produtos advindos de outros países ou blocos de países, salvo as exceções prescrita pelos próprios textos que informam a criação do bloco”*<sup>149</sup>.

No âmbito do MERCOSUL, é importante ressaltar as prescrições do Código Aduaneiro do MERCOSUL (CAM). Pelo texto do CAM, explica HILÚ NETO, as alíquotas a serem aplicadas a importações de países de fora do bloco, serão submetidas a uma Tarifa Externa Comum (TEC)<sup>150</sup>. É o disposto no artigo 15. 1. do CAM: *“Artigo 15 – 1. Os gravames incidentes na ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária terão por base a e da Tarifa Externa Comum (TEC)”. Ressalte-se, porém, que a aplicação da TEC pode ser excepcionada caso haja ameaça de grave dano à economia nacional, com base em cláusula de salvaguarda.*

Nesse sentido, HILÚ NETO cita ADILSON RODRIGUES PIRES, que afirma que se entende como medida de salvaguarda mecanismos aplicados quando importações de determinados produtos causem ou ameacem causar prejuízos aos produtores nacionais em um mercado específico<sup>151</sup>. Tal medida difere do dumping e do subsídio por ser emergencial, não configurando violação das regras de livre comércio.

Da mesma forma, VERA THORSTENSEN, afirma que salvaguardas são medidas adotadas por governos – mediante elevação de tarifas ou

---

<sup>148</sup> Op. cit. p. 236.

<sup>149</sup> Op. cit. p. 236.

<sup>150</sup> Op.cit. p. 239.

<sup>151</sup> Op. cit. 240. PIRES, Adilson Rodrigues. As práticas abusivas de comércio em mercados desenvolvidos. Tese de doutorado apresentada à Universidade Gama Filho sob orientação do Dr. Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: 1999. p. 234.

estabelecimento de quotas – a fim de proteger temporariamente o mercado interno contra importações que estiverem causando grave prejuízo<sup>152</sup>.

Medidas de salvaguarda estão previstas no artigo 2, anexo IV, do Tratado de Assunção. Pelo dispositivo “*afora exceções à TEC acordadas previamente entre os Estados-Partes, é possível que o Brasil altere as alíquotas do imposto sobre importações, desde que comprove perante o Grupo Mercado Comum a existência de risco à economia nacional*”<sup>153</sup>.

Já no âmbito do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), HILÚ NETO destaca dois pontos. O primeiro, refere-se à regulamentação de alíquotas do imposto sobre importação realizado com o objetivo de harmonizar as legislações dos Estados que fazem parte do acordo, com o objetivo de implementar a flexibilização e a liberalização do comércio internacional. Por esse motivo, diz HILÚ NETO, há a prescrição de reduções sucessivas das alíquotas, a partir de 1999.

Segundo THORSTENSEN, o GATT/OMC inovou ao estabelecer prazos para redução dos níveis tarifários e alíquotas consolidadas.

Porém, afirma HILÚ NETO, o acordo do GATT/OMC prevê a adequação as alíquotas do imposto de importações para casos excepcionais, desde que seja realizada para garantir o mercado interno em situações emergenciais.

Tanto no MERCOSUL, quanto no GATT/OMC há possibilidades de o País tomar medidas restritivas à importação, por meio de mecanismos de aumento de alíquotas, mesmo que fora dos limites dos acordos entre os membros. “*Essas medidas, contudo, devem ser comprovadas aos respectivos órgãos controladores, e sua aplicação restringe-se a casos de dano ou efetiva ameaça ao mercado interno*”<sup>154</sup>, afirma HILÚ NETO.

Como se observa, os tratados internacionais servem como limites para a alteração de alíquotas do Imposto de Importação, porém, podem elas ser majoradas acima do estabelecido em acordos, desde que comprovada a sua necessidade. É quase o mesmo que dizer, desde que esteja motivada adequadamente.

---

<sup>152</sup> OMC Organização Mundial do Comércio – as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais, p. 150.

<sup>153</sup> Miguel Hilú Neto, *Imposto ...*, op. cit., p. 241.

<sup>154</sup> *ibidem*, p. 243.

## 7. Conclusão

Diante do que foi tratado nessa monografia pode se elencar algumas conclusões:

a) A alteração de alíquota por ato do Executivo, como se observou, não fere o princípio da Legalidade, pois é realizada dentro de parâmetros previstos pelo legislador.

b) A possibilidade de alteração de alíquota dá-se pelo caráter extrafiscal do Imposto de Importação, cuja função é regular o câmbio e proteger o mercado nacional.

c) Os critérios que permitem a alteração estão presentes na Lei nº 3244/1957, que em seu artigo 3º define ser possível aumentar a alíquota de produtos quando: a) o nível tarifário venha a se revelar insuficiente ao adequado cumprimento dos objetivos da tarifa aduaneira; b) a produção interna for de interesse fundamental estimular; haja obtido registro de similar; tiver origem de país que dificultar a exportação brasileira para seu mercado, ouvido previamente o Ministério das Relações Exteriores; de país que desvalorizar sua moeda ou conceder subsídio à exportação de forma a frustrar os objetivos da tarifa aduaneira; quando houver ocorrência de dumping, a fim de neutralizá-lo.

d) Para a resolução que altera alíquota de Imposto de Importação ser válida, é necessário que seja motivada, respeitando os dispositivos da legislação brasileira. Pois, as resoluções da Camex são atos administrativo-normativos, ou seja, normas de natureza infralegal elaboradas por órgão administrativo, cujo fundamento são normas legais. E essas normas legais não podem ser afrontadas pelo regulamento editado pelo Executivo. Como há normas legais que determinam quais fatos devem ocorrer para a possibilidade de alteração da alíquota do Imposto de Importação, é necessário que sejam demonstrados que tais fatos ocorreram, para que se possa editar o ato, de forma a ser ele válido e legítimo.

e) A motivação tem importância também para quando da necessidade de análise por órgãos controladores de organismos internacionais dos quais o Brasil faça parte, pois irão analisar se os motivos alegados pela Camex são suficientes para a alteração realizada.

f) A necessidade de motivação é uma garantia do contribuinte, que não terá sua esfera jurídica afetada de forma arbitrária pelo Poder Executivo, por meio de ato administrativo. Ela serve também de meio para o Poder Judiciário controlar a atuação do Poder Executivo, garantindo ao cidadão seus direitos estabelecidos pela Constituição Federal.

## 8. Referências Bibliográficas

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo : Saraiva, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1972.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2.ed. São Paulo, Max Limonad, 1998.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3.ed. São Paulo, Malheiros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, RT, 1981.

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

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, 2ª edição.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004. (Biblioteca de Teses).

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. **Motivo e Motivação do Ato Administrativo**. São Paulo: RT, 1979.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo**. 2.ed. São Paulo, RT, 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FAGUNDES, Seabra. **Motivação e Anulação**. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, nº 34, 1953, p. 398-408.

FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

FREITAS, Juarez. **Discricionabilidade Administrativa e o Direito Fundamental à Boa Administração Pública**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

JUSTEN FILHO, MARÇAL. **O Direito das Agências Reguladoras**. São Paulo, Dialética, 2002.

KRAKOWIAK, Leo e KRAKOWIAK, Ricardo. Os Impostos de Importação e Exportação. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

LACOMBE, Américo Masset. **Imposto de Importação**. São Paulo, RT, 1979.

LIMA, Sebastião de Oliveira. **O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira**. São Paulo, Resenha Tributária, 1981.

MANFRINATO, Paulino. **Imposto de Importação: Uma Análise do Lançamento e Fundamentos**. São Paulo, Aduaneiras, 2002.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo, IOB, 2002.

\_\_\_\_\_. Imposto sobre a Importação. *In*: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex, 2008, p. 97-136.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Estudos e Pareceres de Direito Público (Vol. IV): Assuntos administrativos em geral**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12.ed. São Paulo, Malheiros

PAULSEN, Leandro. Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre a Exportação (IE). *In*: PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental: Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **Comentários à Lei Aduaneira**. V. I a III. São Paulo, Aduaneiras, 1992 e 1993.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional**. São Paulo, Resenha Tributária e IBDT, 1980.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TÁCITO, Caio. A Inexistência dos motivos nos atos administrativos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, n° 36, 1954, 76-78.

THORSTENSEN, Vera. **OMC Organização Mundial do Comércio – as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais**. 2. Ed. São Paulo.

TREVISAN, Rosaldo. **Fundamentos Jurídicos do Comércio Exterior, em seus Aspectos Tributário e Aduaneiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco. 2.ed. São Paulo, Malheiros, 1999.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires, Depalma, 1992.

VAZ, Manuel Afonso. **Lei e Reserva da Lei: a causa da lei na constituição portuguesa de 1976**. Porto, Universidade Católica Portuguesa, 1992. (Teses).

VIEIRA, José Roberto VIEIRA. O Princípio da Legalidade da Administração. **Revista de Direito Público**. São Paulo, RT, n. 97, jan./mar. 1991.

\_\_\_\_\_. Exceção Aparente ao Princípio da Legalidade (item 5.3.2.3). *In: A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba, Juruá, 1993.

\_\_\_\_\_. Legalidade Tributária ou Lei da Selva: Sonho ou Pesadelo. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, n. 84, 2002.

\_\_\_\_\_. Legalidade Tributária: Uma Regra sem Exceção. *In: Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno*. *In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. (coord.) *et al.* Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, ABDC, n. 4, 2003.

\_\_\_\_\_. IPI e Extrafiscalidade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n° 91, 2004.