UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE

FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ

ÉRICA DE SOUZA LEÃO E AZEVEDO LIMA

O CARÁTER EXTRAFISCAL DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO:

A necessária ponderação do II como instrumento de intervenção no domínio econômico e a garantia à segurança jurídica

RECIFE

2019

ÉRICA DE SOUZA LEÃO E AZEVEDO LIMA

O CARÁTER EXTRAFISCAL DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO:

A necessária ponderação do II como instrumento de intervenção no domínio econômico e a garantia à segurança jurídica

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira

RECIFE

2019

ÉRICA DE SOUZA LEÃO E AZEVEDO LIMA

O CARÁTER EXTRAFISCAL DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO:

A necessária ponderação do II como instrumento de intervenção no domínio econômico e a garantia à segurança jurídica

Monografia apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Recife, ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

_____

Prof. Dr.
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

_____

Prof. Dr.
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

_____

Prof. Dr.
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

AGRADECIMENTOS

Finalizar um trabalho como este é muito mais do que o fechamento de um ciclo de um curso de graduação: é a realização de um sonho e a perpetuação de uma história. Sou o que sou pois a Faculdade de Direito do Recife assim me concebeu. Antes mesmo da minha existência, pelos corredores da Faculdade, a minha história já estava sendo trilhada através dos meus pais. Hoje, pelos corredores da mesma Faculdade, dou continuidade, escrevendo de próprio punho o meu enredo.

Um enredo nada solitário. Pelo contrário, com diversos protagonistas de importância sem igual na contribuição da feitura do que sou hoje, merecendo o meu sincero reconhecimento e agradecimento, que é o mínimo que posso oferecer.

Primeiramente, agradeço a Deus por tantas graças alcançadas em minha vida, me guiando no caminho certo e me permitindo criar fortes laços de amizade ao longo da jornada.

Agradeço à minha família por todos os ensinamentos morais e jurídicos, que me foram - e continuam sendo - passados, sempre com muito amor e carinho. Em especial, agradeço ao meu pai, com quem hoje tenho o privilégio de trabalhar no Azevedo Lima Advogados, por ter sempre me incentivado nas minhas mais ousadas ambições, e à minha mãe, por ser sinônimo de abrigo e exemplo de profissional, me encorajando a ser uma mulher independente e destemida.

Agradeço a Victor por estar sempre ao meu lado, não só me apoiando nas minhas escolhas, como não medindo esforços para viabilizá-las. Obrigada por tanto. Muito do que sou foi porque descobri com, e através de, você.

Agradeço aos amigos que fiz na Faculdade de Direito do Recife, com quem tenho a honra de dividir não só conhecimentos jurídicos, mas também a minha vida pessoal. Karina, Leila e Theresa: mais do que ninguém, vocês foram essenciais para a minha graduação, compartilhando comigo todas as angústias e vitórias ao longo dos anos. Tenho certeza que o nosso companheirismo continuará indo muito além dos muros da Faculdade.

Do mesmo modo, a FDR proporcionou amizades que ultrapassam escolhas profissionais e convivência diária. Se existe uma explicação para que André, Luiza e Matheus tenham escolhido o curso errado, deve ter sido o meio que o destino encontrou para que esta amizade surgisse e se perpetuasse. Mesmo tendo abandonado o curso, vocês se mostraram

grandes amigos, sempre presentes, independente de necessidade, demonstrando afeto e cuidado.

Agradeço sem medir esforços a todos que fizeram parte da minha jornada profissional, iniciada no escritório Matos Paurá e Beltrão, e continuada no Cahu Beltrão Advogados onde formei não só uma sólida base jurídica e moral, mas uma amizade sincera. Pelas risadas e ensinamentos diários no CBA, agradeço a Ikaro Brito, Ângelo Castro, Thiago Torres, e Rodrigo Beltrão, e, em destaque, pela paciência daqueles que estiveram diretamente ligados à construção do meu conhecimento: Tarcísio de Souza Neto, Eduardo Bouwman e Renato Rissato. Também saliento que as contribuições de Raul de Albuquerque e Roberto Queiroz se estenderam, inclusive, não só na confeição deste trabalho monográfico, mas tiveram intercessões fundamentais ao longo da graduação.

Não poderia olvidar dos meus amigos de colégio, com quem compartilhei momentos desde a inocência até a maturidade, nos vendo crescer mutuamente. Em especial, um muito obrigada àquelas que estão e sempre estiveram presentes em todos os momentos da minha vida: Virgínia, Lavínia e Maria Eduarda Batista.

Por fim, agradeço aos mestres com quem tive o prazer de estudar ao longo da graduação, dando-me os alicerces necessários para a minha formação. Obrigada, principalmente, ao meu orientador André Dantas, que me apoiou do início ao fim neste trabalho de conclusão de curso, colaborando com conselhos, ensinamentos e revisões, lapidando esta monografia.

Como já dito por Isaac Newton, “se enxerguei mais longe, foi porque me apoiei sobre os ombros de gigantes”. Sou muito grata a todos que me acompanham nesta caminhada.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como foco o enfrentamento de dois institutos do ordenamento jurídico, quais sejam a extrafiscalidade conferida ao Imposto de Importação e a segurança jurídica, que se mostram antagônicos na aplicação prática face às alterações no tributo em comento, buscando ponderá-los em prol da garantia de direitos do contribuinte.

Palavras chave: Extrafiscalidade. Segurança Jurídica. Princípio da não-surpresa. Imposto de Importação. Ponderação de Princípios. Intervenção Estatal.

ABSTRACT

This course conclusion monograph focuses on the confrontation of two institutes of the legal system, which are the extrafiscality conferred to the Import Tax and the legal certainty, which are antagonistic in the practical application in the face of changes in the tax in question, seeking to ponder. them in support of the taxpayer's rights.

Palavras chave: Non-fiscal purpose tax laws. Legal Certainty. No Surprise Principle. Import Tax. Weight of Principles. Regulatory taxes.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 1

1. PRINCÍPIOS COMO FONTE DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO 5

1.1 Sobreprincípio, direito fundamental e dignidade da pessoa humana: As feições da segurança jurídica 7

1.2 Princípio da não-surpresa em âmbito tributário – Anterioridade de Exercício e Anterioridade Nonagesimal 11

2. TRIBUTO COMO INSTRUMENTO REGULADOR DE MERCADO 15

2.1 O caráter extrafiscal do Imposto de Importação no Ordenamento Jurídico Brasileiro 18

2.2 Extrafiscalidade objetivada e efetiva no Imposto de Importação: efeitos ao mercado interno e aos importadores 24

3. A NECESSÁRIA ADEQUAÇÃO DO CARÁTER EXTRAFISCAL AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA 30

3.1 Mitigação ao princípio da anterioridade tributária – Anterioridade Razoável 33

3.2 A sujeição dos atos do Poder Executivo ao princípio da anterioridade – Uma análise sob aspecto da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF 38

CONCLUSÃO 44

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 48

INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional (CTN), disciplina no art. 3º que "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Destarte, depreende-se que a instituição de tributos tem como escopo principal a obtenção de recursos para o Estado, sem que haja caráter punitivo por infrações cometidas. Entretanto, deve-se fazer uma distinção entre a coação do tributo e a coação de sanções, pois enquanto a primeira deve ser motivada por um ato de solidariedade imposto pelo Estado, em prol do bem comum, a segunda decorre de uma violação normativa[1].

Contudo, a tributação não decorre apenas do escopo de arrecadatório, mas, em realidade, os tributos são divididos em três funções, podendo ter as seguintes características: fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Enquanto que o caráter fiscal do tributo visa a arrecadação pura e simples, sem objetivar, com isso, qualquer efeito, a característica parafiscal busca arrecadar com o propósito de custear atividades afins às funções estatais, mas que o Estado delega a certas entidades, a exemplo das instituições do sistema "S" (SESC, SESI, SENAI...). Já o caráter extrafiscal, sobre o qual versa o presente estudo, emprega a tributação como modo de regular o mercado. Porém, ainda que haja essa divisão formal, tais características podem coexistir face ao mesmo tributo, como também podem se apresentar isoladamente.

Temos como exemplo de tributo com característica extrafiscal o Imposto de Importação, servindo para o Estado como modo de regular o mercado interno[2]. Para tanto, a Constituição Federal outorga poderes para que sejam alteradas alíquotas em determinados casos, com o intuito de resguardar as mercadorias nacionais, frente aos produtos estrangeiros[3].

No entanto, o Imposto de Importação, dado a sua característica de extrafiscalidade, possui a problemática de não respeitar o princípio da anterioridade tributária.

Isto é, o ordenamento jurídico brasileiro, com o escopo de proteger a segurança jurídica, estabelece duas anterioridades que os tributos comumente devem seguir, sendo elas a

---

[1] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p. 44
[2] ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11 ed. Salvador: Juspodivm. 2017, p.165.
[3] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 144.

anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal[4]. Assim, de acordo com a Carta Magna, deve ser respeitado, conforme o tributo, o prazo de início do ano-exercício seguinte e/ou noventa dias da promulgação da lei que criou ou majorou tributo para que entre em vigor a nova norma.

Desse modo, o Imposto de Importação apresenta-se como exceção a ambas as anterioridades, não havendo qualquer prazo para que incida a norma que altere o tributo. Isto é, se houver qualquer modificação de alíquota, esta já terá aplicação imediata, ainda que tenha ocorrido no mesmo dia do fato gerador[5], em decorrência ao caráter extrafiscal do tributo, gerando, assim, insegurança jurídica. A incerteza sobre qual será a alíquota a incidir em suas mercadorias atinge o importador, mas também prejudica o produtor nacional (que, na essência da extrafiscalidade, o tributo visa proteger), posto que, se tratando de produtos afins, devem ter preços competitivos, uma vez que a mercadoria internacional modifica o valor de mercado, a nacional terá que se adequar também.

Sem que o Imposto de Importação se submeta a qualquer tipo de anterioridade, o importador fica à mercê do acaso, não tendo certeza nem ao menos se terá lucro ou prejuízo, devendo contar com a sorte de a mercadoria chegar antes que haja qualquer modificação que encareça a alíquota, prejudicando o seu lucro. Isto porque, para estabelecer a alíquota, considera-se o fato gerador do Imposto de Importação o momento do desembaraço aduaneiro, que só pode ocorrer com o ingresso da mercadoria no território brasileiro, conforme disciplina o art. 19 do Código Tributário Nacional.

Mostrando-se como uma faca de dois gumes, o sentimento de insegurança também aflige o mercado interno, pois o produtor nacional, para ter mercadorias a preços competitivos face aos produtos importados, estipula uma margem de lucro com base no valor que o produto estrangeiro será posto à venda. No entanto, se ao invés da alíquota ser majorada, for diminuída, é fato que o produtor nacional irá se prejudicar, não havendo tempo hábil para se planejar frente a este dano econômico, como resultado da ausência de respeito às anterioridades.

Percebe-se além: ao se objetivar atingir a extrafiscalidade como meio para promover a proteção ao mercado interno, forma-se um efeito dominó, em que termina não só o

[4] RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 94.
[5] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6ª ed. São Paulo: Atlas. 2017, p. 49.

prejudicando, mas também causando danos aos importadores – que também movimentam o mercado nacional.

Assim, ao visar proteger os produtos nacionais, através da extrafiscalidade, sem que seja respeitado o princípio da anterioridade, tanto anual como nonagesimal, acabou por se negligenciar o sobreprincípio da segurança jurídica, que é o pilar do ordenamento jurídico brasileiro e do Estado Democrático de Direito.

Ora, mais especificamente quanto ao (sobre)princípio da segurança jurídico-tributária, deve-se destacar que, ainda que a Constituição Federal tenha atribuído limites à sua aplicação, convém ser analisado o grau de dano que esta não observância pode vir a causar à sociedade.

Isto é, sendo certo que a segurança jurídico-tributária é pautada na previsibilidade, estabilidade e cognoscibilidade, os três poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário - devem garantir ao contribuinte o planejamento jurídico e financeiro, ainda que mínimo, para que este não seja surpreendido[6].

No âmbito do Imposto de Importação, como previsto no decreto-lei 37/66 e na Carta Magna, a imprevisibilidade é constante, em decorrência da função extrafiscal do tributo. Porém, devido ao caráter surpresa do imposto, aguçado pela inexistência de alíquota mínima e máxima para este tipo de tributo, é certo que tanto o importador, como, por consequência, o produtor nacional, não possuem qualquer meio hábil, ou instrumento que garanta as suas expectativas quanto ao planejamento dos seus negócios, podendo, no mesmo dia, passar da estimativa de lucro antes esperada para um real prejuízo.

Situações de danos ao importador e ao produtor nacional em decorrência da alteração repentina de alíquota não são incomuns. Porém, ainda que frequente, nada é feito para modificar a realidade e reparar a lesão sofrida. Quando se ingressa com indenização face ao Estado, buscando providências, a linha argumentativa tomada pelos tribunais superiores a fim de manter o *status quo* é a mesma tanto para o importador, quanto para os fabricantes brasileiros: "risco da atividade econômica", quando, a bem da verdade, o risco do negócio é em decorrência de alteração repentina na legislação, sem que tenham sido respeitados importantes princípios jurídico-tributários.

A inobservância ao princípio da anterioridade e da segurança jurídica, nos casos dos tributos de caráter extrafiscal, como é o caso do Imposto de Importação, é motivada em

[6] ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo-SP. Malheiros Editores, 2012. p. 231.

decorrência da urgência, a fim de causar efeito quase instantâneo nas relações econômicas[7]. No entanto, deve ser analisado se tal finalidade não poderia ser atingida por outros meios menos danosos tanto ao contribuinte, como àqueles atingidos por reflexo, como produtor nacional e sociedade como um todo.

Desse modo, sendo a segurança jurídica um sustentáculo do Estado Democrático de Direito, e a extrafiscalidade essencial para o desenvolvimento interno, garantindo maior competitividade aos produtos nacionais frente aos importados, convém buscar meios alternativos a fim de conciliar o que parece ser imiscível, encontrando meio-termos que assegurem maior previsibilidade nas ações Estatais, ao passo que garantam o efeito desejado como regulador do domínio econômico.

[7] SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Normas tributárias Indutoras e Intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 40

1. PRINCÍPIOS COMO FONTE DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Hodiernamente tem-se a concepção de que o ordenamento jurídico é constituído a partir de um sistema de normas, formadas por princípios e regras, que coexistem de maneira harmônica, dificultando que haja a aplicação injusta da lei, bem como até mesmo a edição de leis injustas.

Segundo a teoria de Robert Alexy, a regra e o princípio são subespécies da norma, estabelecendo o dever-ser através de espectros diferentes[8]. Enquanto o princípio pode ser compreendido como uma norma ampla, a regra é específica. É por isso, pois, que os princípios são chamados de "mandados de otimização", podendo ser cumpridos de modos diversos, ao passo em que as regras contêm "mandados de determinação", na qual ou são atendidas, ou não[9].

Tal diferenciação torna-se mais visível ao haver colisão entre princípios e entre regras.

Havendo conflito entre princípios, nunca haverá a invalidação de um para prevalecer o outro. Encontra-se, no caso concreto, o princípio mais adequado a salvaguardar um direito ou estabelecer um dever, aplicando aquele que menos ferir ao outro. Já no caso de conflito entre regras, esta sim se dará no campo da validade, tornando inválida uma norma a fim de ser aplicada outra, ou estabelecendo exceções para sua aplicação[10].

No entanto, tal concepção nem sempre prevaleceu no estudo do direito. A escola positivista, liderada por Hans Kelsen, defendia que o direito dogmático só necessitaria das regras, normas *strictu sensu*, que já determinavam a conduta a ser seguida, não havendo utilidade de existirem princípios.

A escola positivista, porém, perdeu força no período pós segunda guerra mundial. Com a instauração da Constituição de Weimar, ficou evidente que a estrita aplicação das regras, sem que fossem observados os princípios, acarretaria demasiada carga de

---

[8] ALEXY, Robert. **Derecho e razón prática**. México: Fontamara, 1993, p. 81.
[9] AMORIM, Letícia Balsamão. **A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy:** esboço e críticas. Revista de Informação Legislativa, ano 42, n. 165, p. 123-134. Brasília: Senado Federal, jan./mar. 2005. Legislativa p. 126.
[10] BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 23

arbitrariedade[11], maculando, inclusive, os direitos inerentes ao homem, sendo estes, princípios básicos, conforme apregoa o jusnaturalismo.

Desse modo, restando patente a importância do valor normativo dos princípios, e superando a estrita legalidade, o pós-positivismo equiparou os princípios às regras, classificando-os como norma.

Inseridos no ordenamento jurídico, dado ao seu caráter amplo de norma geral, podendo se moldar caso a caso, os princípios têm grande relevância no preenchimento de lacunas de normas legais, ou mesmo afastando o seu emprego em certas circunstâncias, figurando ao lado dos costumes, da jurisprudência e da doutrina, conforme leciona Miguel Reale:

> "o legislador, por conseguinte, é o primeiro a reconhecer que o sistema das leis não é suscetível de cobrir todo o campo da experiência humana, restando sempre grande número de situações imprevistas, algo que era impossível ser vislumbrado se quer pelo legislador no momento da feitura da lei. Para essas lacunas há a possibilidade do recurso aos princípios gerais do direito, mas é necessário advertir que a estes não cabe apenas essa tarefa de preencher ou suprir as lacunas da legislação."[12]

Destarte, os princípios gerais atuam garantindo a ordem e a justa aplicação do direito, a fim de que haja um ordenamento jurídico coeso. Para tanto, dado ao seu caráter geral, os princípios podem exercer a função de interpretar a norma, suprindo lacunas existentes e adequando a sua incidência, mas também, e essencialmente, os princípios gerais agem como manto protetor do ordenamento jurídico, evitando que as normas sejam aplicadas de modo arbitrário, afrontando direitos basilares.

Neste ínterim, convém mencionar que diversos princípios gerais, que são sustentáculo do ordenamento jurídico, sequer foram positivados no direito brasileiro, mas, nem por isso perdem a sua força e aplicabilidade, a exemplo do princípio da segurança jurídica.

---

[11] SILVA, Mariana da. **Jurisprudência dos crimes nazistas contra princípios dos direitos humanos.** 2010. Disponível em: http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/2332/1828. Acesso em: 28/08/2019.

[12] REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 304.

1.1 Sobreprincípio, direito fundamental e dignidade da pessoa humana: As feições da segurança jurídica

Ubi societas, ibi jus. De acordo com esta máxima, o direito é inerente à sociedade, sendo fundamental para reger a vida em comum[13]. Assim, as ações humanas são guiadas a partir de comandos, que estabelecem normas a serem seguidas.

Tais comandos, porém, ocorrem no mundo das hipóteses, se antecipando ao caso concreto, criando normas que serão aplicadas a eventos que ainda não figuram no mundo dos fatos.

Assim, preexistindo comandos a serem seguidos, criando uma noção comum do dever-ser, os indivíduos de uma sociedade podem organizar previamente as suas ações, optando, consciente das consequências de seus atos, por violar ou não as normas.

A proteção à confiança é, pois, uma característica fundamental à garantia do Estado Democrático de Direito, dando tempo hábil para os cidadãos se planejarem de maneira responsável como forma de limitar o poder discricionário do Estado[14]. Devido ao alto grau de importância de tal qualidade para resguardar os direitos e deveres dos indivíduos, pairando sobre todo o ordenamento jurídico, a segurança jurídica fora declarada como princípio.

No entanto, ainda que não haja qualquer hierarquia entre os princípios, existindo grande afinidade entre alguns específicos, de modo que a aplicação de um atraia a de outro, pode-se dizer que há a formação de sobreprincípios[15]. É nesta toada que ao lado de princípios como o da liberdade e da igualdade, o princípio da segurança jurídica é inserido, em atenção à sua imprescindibilidade, sendo aglutinado de diversos outros princípios.

Neste sentido, o princípio da segurança jurídica traz consigo elementos fundamentais para sua aplicação, quais sejam a necessidade da certeza, podendo ser exprimida através do conhecimento e acesso ao direito; a ciência das consequências de cada ação ou omissão; e, ainda, a estabilidade de que não haverá mudança repentina na aplicação da norma.

A estabilidade mínima, então, é o cerne da segurança jurídica, atingindo tanto o passado como o futuro, ao passo que impede a retroatividade da lei e surpresa na sua

---

[13] ADEODATO, João Maurício. **Ética e retórica:** Para uma teoria da dogmática jurídica. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 185.
[14] CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256.
[15] CARVALHO, Paulo de Barros. **Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária.** Revista Diálogo Jurídico. Salvador: DP, nº 16, maio-agosto, 2007, p. 84.

modificação. A fim de garantir o mínimo de estabilidade, pode-se dizer que a segurança jurídica pode ser expressa nas cláusulas pétreas, que não podem ser alteradas[16].

Neste mesmo viés, havendo profundo e indissociável liame entre a segurança jurídica e a proteção ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada, tendo sido tais institutos positivados como direito fundamental, conforme o art. 5º, XXXVI[17] da Constituição Federal, pode-se, por concatenação lógica, afirmar que a segurança jurídica também é um direito fundamental[18].

Em todo o ordenamento há, ainda, outros dispositivos que exprimem a concepção da Segurança Jurídica em maior ou menor grau, não se limitando, inclusive, o artigo 5º da Lei Maior a tratar apenas das partes fundamentais e indissociáveis deste sobreprincípio, expostas no inciso XXXVI. Assim, a segurança jurídica – muitas vezes ligada a outros princípios - também pode ser percebida em outros incisos do rol dos direitos fundamentais que convém serem mencionados: não haverá qualquer obrigação que não decorra de lei (inciso II); não há crime sem lei prévia que o estabeleça, nem haverá pena sem a prévia cominação legal (inciso XXXIX), a lei penal só retroagirá para beneficiar o réu (inciso XL), limitação e individualização de penas (incisos XLV a XLVIII), hipóteses de extradição (incisos LI e LII), respeito ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa (incisos LIV e LV)[19].

Além dos dispositivos citados no artigo 5º da Carta Magna, que faz compreender tal sobreprincípio como direito inviolável, a Constituição Federal também inseriu já no seu preâmbulo a segurança como valor fundamental.

Ainda que no preâmbulo haja referência à segurança *latu sensu*, é certo que esta pode se manifestar de diversos modos, desde segurança física à segurança jurídica. Isto é ratificado à medida que em todo o ordenamento jurídico não há menção expressa sobre

---

[16] TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 728-733

[17] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

[18] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro**. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org.). Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 91

[19] *Ibidem*, p. 114.

"segurança jurídica", mesmo sendo um sobreprincípio já consolidado na doutrina e jurisprudência, representado por outros princípios positivados que apresentam tal noção.

Mais do que com qualquer outro princípio, a segurança jurídica tem liame com a dignidade da pessoa humana. Isto é, os institutos jurídicos são o que regem e disciplinam a vida em comunidade através das ações e omissões pessoais estipuladas nos direitos e deveres fundamentais, que são a representação da dignidade humana[20].

Ao deixar o cidadão no limbo, sem ter confiança no ordenamento jurídico, o Estado fere a proteção social, afinal, não havendo certeza das consequências sobre cada decisão tomada, viola-se a justiça social objetivada em um Estado Democrático de Direito, e, consequentemente, aspectos intrínsecos à pessoa humana e sua dignidade, limitando a cidadania plena.[21]

A menção, mesmo velada, à segurança jurídica tanto no preâmbulo da Carta Magna como no rol dos direitos invioláveis (e nas demais normas do ordenamento jurídico), ressalta a relevância deste princípio, que está presente na garantia dos direitos em diversas esferas da vida do cidadão.

O poder coercitivo do Estado deve existir. No entanto, cabe à Constituição Federal disciplinar a sua aplicação, a fim de resguardar direitos dos indivíduos. Para tanto a conexão da segurança jurídica com os demais princípios do direito servem como balizadores, convalidando-se além de sobrepríncípios, como um valor fundamental e direito inviolável, necessário à vida em sociedade e à dignidade da pessoa humana.

Nesse viés, sendo princípio amplo, ainda que não esteja presente na Carta Magna de modo expresso, a segurança jurídica atua em todos os campos do direito. Em âmbito tributário este sobreprincípio, agindo em conjunto direta ou indiretamente com o sobrebrincípio da igualdade e da liberdade, pode ser exprimido ao contribuinte a partir de diversos princípios já positivados: não-surpresa, irretroatividade, não confisco, legalidade, isonomia, anterioridade, entre outros, todos visando o mesmo fim de evitar que o contribuinte venha a sofrer danos em decorrência de arbitrariedades cometidas pelo Estado[22].

---

[20] MELO, Lígia Maria Silva de. **Segurança jurídica:** fundamento do Estado de Direito. A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 6, n. 25, jul./set. 2006. p. 140.
[21] SARLET, Ingo Wolfgang. ***Op. cit.***, p. 114.
[22] MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1395-1396.

O direito tributário, como é sabido, alberga tanto pessoa física como jurídica, desde que o fato gerador ocorra (à exceção do fato gerador presumido na substituição tributária para frente do ICMS, que não convém ser debatido na presente obra). Sendo a economia o principal fator a influir no grau de desenvolvimento de uma sociedade, é certo que as normas tributárias têm completa ligação com a vida em sociedade. Assim, em âmbito tributário, a segurança jurídica faz-se essencial não apenas para a certeza nas ações singulares que irão impactar isoladamente na vida de um indivíduo, mas em toda a coletividade.

É certo que através da tributação o Estado visa arrecadar fundos para custear a vida em comunidade. No entanto, tal escopo deve ser atingido causando menor prejuízo possível aos cidadãos, como por exemplo, não havendo criação ou majoração de impostos repentinamente. É fato que alterações de cunho financeiro causam rearranjos nos contribuintes, posto que a tributação está ligada à subtração da propriedade privada do indivíduo[23], que necessitará de tempo hábil para reorganizar a sua vida financeira.

Justamente por estarmos inseridos no meio social, a segurança jurídica faz-se imprescindível, pois nenhuma ação é isolada, e impacta substancialmente na coletividade. Isto se evidencia ao se tratar de tributação de empresas, pois, ao haver uma tributação repentina, o dano pode se estender desde o empresário ao trabalhador, à medida que a empresa busca estratégias para minimizar os efeitos da arrecadação sofrida e continuar operacionalizando.

Assim, a segurança jurídica em matéria tributária faz-se essencial ao Estado Democrático de Direito, pois os efeitos da não aplicação de tal sobreprincípio atingem não apenas o indivíduo tributado, mas toda a sociedade em maior ou menor intensidade.

Destarte, dada a imprescindibilidade de haver tempo hábil para a tributação, a fim de não impactar a vida financeira de pessoas físicas e jurídicas, em atenção ao sobreprincípio da segurança jurídica, sendo demonstrado como essencial à dignidade da pessoa humana e direito fundamental do contribuinte, a Constituição Federal, no artigo 150, estabeleceu que os tributos devem respeitar dois princípios: anterioridade de exercício e a anterioridade nonagesimal.

[23] CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária.** São Paulo: Almedina, 2018, p. 198.

1.2 Princípio da não-surpresa em âmbito tributário – Anterioridade de Exercício e Anterioridade Nonagesimal

Em decorrência do grande impacto que a atividade fiscal detém na vida pessoal e profissional do contribuinte, em atenção ao princípio da segurança jurídica, a Carta Magna estabeleceu critérios para a cobrança de tributos:

> "Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
> III - cobrar tributos:
> a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
> b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
> c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;"

Assim, percebe-se que o legislador buscou formas de respeitar o princípio da não-surpresa, que é o pilar da segurança jurídica, evitando que o contribuinte seja cobrado de maneira inesperada[24].

Neste ínterim, a segurança jurídica do artigo 150, III da Constituição Federal pode ser dividida em tutela sobre fatos pretéritos, evidenciado na alínea "a", e futuros, quanto ao lapso temporal desde a publicação da lei, exprimidas nos princípios da anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal, nas alíneas "b" e "c". É sobre estas últimas alíneas que convém ser dada maior atenção.

Conforme já mencionado, as normas antecedem os fatos, não podendo o legislador prever todos os eventos futuros. É, nesse sentido, que ao analisar como a sociedade irá reagir às normas pré-estabelecidas, as regras podem sofrer alterações, a fim de se adaptar à realidade[25].

Desse modo, a redação do artigo supracitado nem sempre englobou a anterioridade nonagesimal, passando a ser incluída através da Emenda Constitucional nº 42/2003, a fim de barrar as arbitrariedades que vinham acontecendo, ainda que de modo constitucional[26].

---

[24] MANEIRA, Eduardo. **O princípio da não-surpresa do contribuinte.** Jornal Carta Forense. Disponível em: http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/o-principio-da-nao-surpresa-do-contribuinte/4047. Acesso em: 10/09/2019.
[25] CARVALHO, Paulo de Barros. ***Op. cit.***, p. 07
[26] MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 787.

O que ocorre é que sendo a anterioridade de exercício o único lapso temporal albergado pela Constituição Federal em âmbito tributário, passou a ser comum a publicação de leis no final do ano para já ser cobrado tributo no início do ano posterior, não havendo tempo hábil para que os contribuintes pudessem se programar[27].

Assim, ainda que a norma estivesse sendo cumprida nos termos da lei, respeitando a anterioridade de exercício, a sua finalidade estava sendo desvirtuada. Isto é, à medida que o legislador estabeleceu que os tributos só poderiam ser cobrados no exercício seguinte àquele em que a lei que o criou ou o majorou foi publicada, havia como objetivo a garantia da segurança jurídica através do princípio da não-surpresa. No entanto, a norma constitucional não evitou que o contribuinte fosse surpreendido, pois não se antecipou ao fato que entre um ano e outro, a diferença poderia ser de apenas um dia, por exemplo.

Neste viés, a Emenda Constitucional nº 42/2003 trouxe o princípio da anterioridade nonagesimal, a fim de ser aplicada em conjunto com a anterioridade de exercício, conferindo maior segurança jurídica ao contribuinte, ao passo que além de respeitar a virada de ano, para que pudesse ser cobrado, também deveria obedecer ao período de noventa dias da publicação da lei que criou ou majorou o tributo[28].

Contudo, ainda que exista a previsão constitucional ao respeito tanto da anterioridade nonagesimal quanto da anterioridade de exercício, estes princípios não são absolutos. Isto é, no artigo 150 da Constituição Federal, em que as anterioridades são mencionadas, há, no parágrafo primeiro, um rol taxativo elencando os tributos que não se sujeitam a alguma delas ou mesmo ambas.

Isto decorre da particularidade de cada tributo, e de qual o escopo a ser alcançado em sua cobrança.

> "Os tributos excepcionados da regra da anterioridade são, pois, ou aqueles relacionados ao comércio exterior ou aqueles relativos a casos realmente extraordinários. Os primeiros merecem a exceção em virtude da sua delimitação estar atrelada à liberdade de configuração do Poder Executivo de dirigir a Economia e de atingir finalidades estrafiscais, havendo, assim, justificativa para a sua eficácia imediata."[29]

---

[27] PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **A anterioridade tributária como garantia individual do contribuinte**. Revista de Direito Internacional Econômico. Brasília, V. 6, nº 1, p. 50-71, Jan-Jun, 2011, p. 62.

[28] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 185.

[29] ÁVILA, Humberto. ***Op. cit***., p. 601.

Exemplo disso percebe-se que os tributos emergenciais, como Empréstimo Compulsório (em caso de guerra ou calamidade pública) e o Imposto Extraordinário de Guerra, e, ainda os tributos de intervenção no domínio econômico (IOF, IE, II), não são sujeitos a nenhuma das anterioridades, podendo ser cobrados no mesmo dia da publicação da lei que o instituir ou majorar.

Ao excluir certos tributos do campo de incidência do princípio da anterioridade, retira do contribuinte qualquer tipo de segurança jurídica, maculando o princípio da não-surpresa.

No entanto, ainda que não seja de aplicação absoluta, o princípio da anterioridade tributária carece de convergência entre prática e teoria. Isto é, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF, declarou ser o princípio da anterioridade de exercício uma cláusula pétrea, não podendo ser excluída da Constituição Federal, e nem mesmo emendada.

O *status* de cláusula pétrea conferido pelo STF ao princípio da anterioridade tributária decorre do direito fundamental à segurança jurídica.[30] Assim, tratando-se a anterioridade tributária de um desdobramento do sobreprincípio da segurança jurídica, como forma de garantir o princípio da não-surpresa ao contribuinte, tornando-se, pois, direito fundamental, em que não pode haver sequer emenda ao seu texto legal, como pode ser aceitável a não observância de um tributo a tal princípio?

É perceptível, então, que o fato do princípio da anterioridade não ser de aplicação absoluta frustra o fundamento de ser declarado cláusula pétrea, permitindo que de modo velado, tenha seu conteúdo modificado[31].

Ainda que exista razão para a exclusão de alguns tributos do campo de albergue da anterioridade tributária – aqui se referindo tanto à anual como nonagesimal -, deve haver uma ponderação, a fim de que haja uma confiança mútua entre cidadão e Estado, sendo respeitado o Estado Democrático de Direito, utilizando outros modos para se atingir o escopo além da arrecadação, mas sem surpreender o contribuinte.

Desse modo, mesmo que desde a promulgação da Carta Constitucional seja sabido que determinados tributos, como é o caso do Imposto de Importação, não se sujeitam a nenhum

---

[30] VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica**: A Insólita Opção Estatal pelo "Viver Perigosamente". In: BARRETO, Aires F. et al. (Org.). Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2005, p. 324.

[31] PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. ***Op. cit.***, p. 67.

lapso temporal, não é razoável arguir que em decorrência da consciência prévia de que pode haver uma tributação a qualquer momento, não exista uma insegurança jurídica.

Por outro lado, afirmar que mesmo existindo uma insegurança jurídica, esta é fundamental ao bom funcionamento do Estado, seria coadunar com o alvedrio do Estado, retirando do cidadão os poderes que lhe foram conferidos ao firmar o pacto social.

Do modo que o princípio da não-surpresa em âmbito tributário é empregado, sendo afastados os princípios da anterioridade anual e nonagesimal em face de alguns tributos, é permitido que excessos, ainda que legais, sejam cometidos em nome do bem estar social, mas ferindo a dignidade humana dos indivíduos e a estabilidade negocial. Neste viés, o Ministro Celso de Mello, ao proferir o seu voto na ADI 939-7/DF, leciona:

> "O princípio da anterioridade da lei tributária - imune, até mesmo, ao próprio poder de reforma constitucional titularizado pelo Congresso Nacional (RTJ 151/755-756) - representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados ao universo dos contribuintes pela Carta da Republica, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado. Por tal motivo, não constitui demasia insistir na asserção de que o princípio da anterioridade das leis tributárias - que se aplica, por inteiro, ao IPTU (RT 278/556) - reflete, em seus aspectos essenciais, uma das expressões fundamentais em que se apóiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes."[32]

Desse modo, havendo exceções ao princípio da não-surpresa, direitos são malferidos, pois, ao originar qualquer fato gerador dos tributos que não se sujeitam aos princípios da anterioridade, os contribuintes devem ficar receosos, havendo só uma segurança: a insegurança jurídica.

[32] Voto do Ministro Celso de Mello no julgamento da **ADI n. 939-7/DF**, de Relatoria do Min. Sydney Sanches. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590. Acesso em: 10/09/2019.

2. TRIBUTO COMO INSTRUMENTO REGULADOR DE MERCADO

Dividindo opiniões ao longo dos séculos sobre o modelo ideal a ser seguido pelos Estados, existem dois ideais extremos de governo: o liberalismo e o intervencionismo.

No modelo de governo liberal, pautado principalmente nas liberdades e garantias individuais, o Estado, através da Administração Pública quase não interfere no modo em que a economia e a política se comportam, havendo uma autorregulação natural. Destarte, a tributação no Estado Liberal limita-se à arrecadação mínima de recursos, a fim de manter a máquina estatal[33].

Contrapondo este modelo, o Estado Intervencionista busca regular ativamente o modo como a sociedade se organiza econômica, política e socialmente. Com o intuito de garantir a justiça social, evitando disparidades, o intervencionismo regula e limita o mercado, utilizando, para tanto, a tributação como um dos pilares principais do governo.

Ainda que antagônicos, dado ao caráter extremo dos modelos apresentados, cada Estado, na prática, adéqua o seu modelo de governo com base nos pontos que considera relevante para o modo como se objetiva regular a sociedade[34].

A exemplo disso, a Carta Magna Brasileira, no artigo 5º, traz noções de garantia à propriedade e a liberdade, ao passo que garante também a justiça social, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais através da isonomia material. Desse modo, o Estado Brasileiro adquire características do modelo intervencionista, mas sem negligenciar aspectos do governo liberal[35]. Ainda, em âmbito econômico, seria até utópico afirmar que haveria uma divisão entre Estado e economia, onde não haveria intervenção entre um e outro.

Tal intervenção mercadológica, ainda que num modelo de Estado Liberal, faz-se necessária, mostrando-se presente seja no sentido de regular o mercado, anterior ao acontecimento, ou no viés de solucionar conflitos, após a ocorrência de fatos[36].

Pode-se, então, afirmar que existem três modos do Estado influenciar na economia[37].

O primeiro seria onde o Estado controla totalmente os meios de produção, desde quantidade à qualidade, e as trocas econômicas. Exemplo desse tipo de intervenção é o que se

---

[33] COSTA, Antônio José da. **Da regra padrão de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.** Rio de Janeiro, Forense, 1985, p. 172.
[34] ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. **Extrafiscalidade.** Revista de Informação Legislativa, v. 33, n. 132, p. 329-334. Brasília: Senado Federal, out./dez. 1996. Legislativa p. 329.
[35] ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. **Extrafiscalidade. *Op. cit.***, p. 331.
[36] CARVALHO, Cristiano. ***Op. cit.***, p. 164.
[37] *Ibidem*, p. 165.

vivenciou na antiga União Soviética, e ainda é o modelo de governo da Coréia do Norte e Cuba, sendo a atividade do Estado indissociável da questão econômica.

Seguindo, o Estado pode intervir na economia sendo mais um agente econômico, criando empresas públicas para atuar e competir com as privadas, num mercado aberto. O Brasil, por sua vez, utiliza, até certo ponto, este tipo de intervenção, como se pode observar com os bancos estatais Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil.

Ainda, a intervenção estatal na economia pode ocorrer mediante normas jurídicas impostas com fito de promover ou coibir comportamentos.

O direito tributário Brasileiro é, pois, utilizado como meio de intervenção Estatal na economia, tendendo, assim, ao modelo intervencionista, pois evita que haja a autorregulação do mercado, sendo utilizada a tributação com escopo além do meramente arrecadatório[38].

Neste sentido, ao passo que financiam o Estado, os tributos também podem adquirir funções parafiscais e extrafiscais. Destarte, através da função parafiscal, as atividades realizadas por entidades privadas, mas que são exercidas em prol da sociedade são custeadas. Assim, o valor arrecadado é voltado para o trabalho realizado pelas instituições do sistema "S" (SESC, SESI, SENAI...), por exemplo. Já a função extrafiscal visa a tributação com o escopo de intervir no sistema econômico nacional, servindo como instrumento regulador de mercado.

Nesse aspecto, que tem fundamento no modelo de governo intervencionista, o Estado brasileiro, utilizando o tributo para regular o mercado, através da extrafiscalidade, controla artificialmente a economia, coibindo ou estimulando condutas previamente selecionadas, ao passo que aumenta ou diminui alíquota dos tributos extrafiscais[39]. No entanto, à medida que visa regular a sociedade através da tributação, percebe-se que a característica do tributo extrafiscal não se apresenta, necessariamente, de maneira isolada, também servindo ao Estado com o intuito arrecadatório, mas sendo esta a finalidade secundária.

Os tributos manifestamente extrafiscais, porém, não necessariamente irão desempenhar tal característica todas as vezes que houver a sua cobrança, podendo ser tributado os fatos geradores apenas com fito de financiar o Estado, sem o propósito de regular o mercado interno[40]. Isto se dá pois os tributos são de natureza cogente, ou seja, havendo o fato gerador, haverá, necessariamente, a cobrança do tributo, e os tributos essencialmente extrafiscais não são aplicados apenas quando há um objetivo de manipular o mercado.

---

[38] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 235.
[39] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1986, p. 197.
[40] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 167.

Deve-se destacar, porém, que a extrafiscalidade pode se apresentar de dois modos: efeito e finalidade, estando um dos dois modos sempre presentes em todos os tributos. Isto é, ainda que alguns tributos específicos tenham como objetivo maior o caráter regulatório, todos os tributos, em maior ou menor grau, possuem um efeito extrafiscal[41].

O efeito da extrafiscalidade se manifesta toda vez que há a cobrança de tributos, posto que, havendo a cobrança, haverá movimentação financeira, impactando positiva ou negativamente a economia, além de que através da tributação pode-se incentivar ou desincentivar determinadas condutas[42]. Exemplo disso é o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, que possui alíquota variável conforme o automóvel, assim, uma tributação maior ou menor sobre o bem pode interferir na sua aquisição, estimulando um comportamento.

Porém, ainda que todos os tributos tenham efeitos extrafiscais, a Constituição Federal estabeleceu a finalidade extrafiscal com carga maior para alguns princípios específicos, que, portanto, detém como característica principal a regulação de comportamento, interferindo diretamente no mercado.

O caráter extrafiscal é manifesto com maior clareza nos Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), Importação (II), Exportação (IE) e sobre Operações Financeiras (IOF), e nas Contribuições Sobre Domínio Econômico[43]. Isto é, em decorrência do seu papel de extrema relevância, direta ou indireta, no comércio exterior, a aplicação dos tributos citados tem liame indissociável com a economia interna, a soberania e interesses nacionais[44].

Assim, o Estado, através da política tributária, principalmente através do controle de alíquotas dos impostos supracitados, detém o poder de regular o desenvolvimento nacional, incentivando determinados setores da indústria interna, por exemplo. No entanto, a extrafiscalidade não se limita a este papel de estimular a produção nacional, objetivando uma dissociação e independência do Brasil frente ao mercado internacional.

A proteção aos interesses nacionais pode ocorrer, por exemplo, com a diminuição de alíquota do Imposto de Importação, incentivando a entrada de produtos estrangeiros por diversos motivos, seja escassez de produto nacional semelhante, ou, devido ao alto custo para produção nacional, sendo mais econômico trazer a mercadoria já pronta, ou, até mesmo, em

---

[41] PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 41.

[42] CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. In NOMOS, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 33.2–jul./dez. 2013, p. 176.

[43] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 182.

[44] BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos:** extrafiscalidade & não-confisco. Curitiba: Juruá, 2003. p. 34.

questão da ausência de produtos essenciais disponíveis no mercado, necessitando repor o estoque[45].

Desse modo, os princípios com caráter essencialmente extrafiscal, por serem um termômetro da ordem econômica, possuem a urgência como característica intrínseca, em decorrência justamente do fato da sua cobrança gerar um impacto esperado pelo governo, regulando de modo artificial as condutas adotadas pela sociedade[46].

Dado a esta particularidade, a *Lex Legum* excluiu alguns tributos o campo de atuação dos princípios da anterioridade, tanto anual quanto nonagesimal, além de não respeitar a legalidade tributária[47]. Destarte, havendo qualquer alteração na norma, ainda que não seja mediante lei, podendo ser por mero ato administrativo, alterando alíquota, esta terá aplicação imediata, visando trazer, o quanto antes, o impacto esperado pelo governo[48].

Porém, ainda que o caráter extrafiscal dos tributos tenha como objetivo trazer o bem-estar social, a atuação estatal deve ocorrer de modo que cause o menor dano possível para os indivíduos também isoladamente. Isto é, ao ser exceção à anterioridade tributária, em decorrência da extrafiscalidade, os tributos com tal característica não respeitam a segurança jurídica, afetando tanto o contribuinte de modo direto, como todo o mercado.

Assim, sendo empregada a tributação como um modo do Estado poder regular o mercado, deve-se analisar até que ponto isto é benéfico ao país, à sociedade, aos contribuintes e os produtores nacionais que são atingidos por reflexo. Isto porque, havendo o enfrentamento à segurança jurídica, podem ocorrer efeitos contrários ao propósito da extrafiscalidade, que visa essencialmente a proteção ao mercado interno e soberania nacional, fortalecendo a economia interna através da independência econômica dos entes internacionais.

2.1 O caráter extrafiscal do Imposto de Importação no Ordenamento Jurídico Brasileiro

O Imposto de Importação, conforme determina Carta Magna Brasileira no artigo 153, I, é um imposto federal, de competência privativa da União, devido ao seu caráter de regulação da economia nacional, visando à proteção interna através da extrafiscalidade. Isto é,

---

[45] Neste sentido, recentemente o Brasil reduziu a zero a alíquota do Imposto de Importação para determinados produtos: https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,governo-zera-imposto-de-importacao-sobre-maquina-e-equipamento,70002953159. Acesso em: 12/09/2019.
[46] HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 18. Ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 380.
[47] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ***Op. cit.***, p. 182.
[48] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 122.

através do Imposto de Importação, evita-se que os produtos estrangeiros cheguem ao país causando desequilíbrio econômico, ante a uma possível concorrência desleal caso não fosse aplicado, e, ainda, a competência privativa da União garante que os Estados não possam negociar livremente com entes internacionais, o que acarretaria em uma disparidade entre regiões[49].

Assim, em atenção à extrafiscalidade, tem-se como fato gerador do Imposto de Importação a entrada do produto estrangeiro em território nacional, conforme aduz o art. 19 do CTN, bem como art. 1º, caput, do Decreto-lei 37/66. Porém, ainda que aparentemente clara a norma, deve-se atentar à expressão "entrada no Território Nacional". Isto porque, não basta a mera entrada física do produto em solo brasileiro. Para a incidência do Imposto de Importação, considera-se a entrada jurídica do produto em território nacional, ocorrendo a partir do registro da Declaração de Importação (D.I) no Siscomex, conforme art. 23 do Decreto-lei 37/66, podendo se dar após a entrada física da mercadoria em território nacional.

Assim, ainda que a mercadoria importada efetivamente entre no país, podendo, inclusive, ser descarregada e armazenada, se não houver sido ainda registrada a D.I, ainda não incidirá o Imposto de Importação, posto que não ocorrida a sua entrada jurídica, não ocasionando o fato gerador do tributo[50]. Porém, por óbvio, a mercadoria não registrada não poderá ser comercializada, sendo configurada outra figura jurídica, que não convém ser aprofundada: o abandono, acarretando no perdimento do bem importado.

A incidência do Imposto de Importação adquire, ainda, certas particularidades, não sendo uma norma de aplicação absoluta. Excetua-se à regra de incidência do II as mercadorias que estão apenas de passagem em território nacional, não objetivando a sua incorporação ao mercado interno, a exemplo de bem destinado a outro país, sendo enquadrado este no regime de transito aduaneiro, ou com a finalidade de ser exibido temporariamente em uma exposição, no qual haveria o regime de admissão temporária[51].

Por outro lado, em decorrência do caráter extrafiscal, equipara-se a produto estrangeiro aquele que, ainda que produzido internamente, dado à peculiaridade da isenção ou

---

[49] SILVA, Alexander Marques. **Uma Reflexão Sobre a Extrafiscalidade no Imposto de Importação**. Revista Eletrônica de Direito Internacional , v. 12, 2013, p. 28.

[50] GUEIROS, Aroldo. **O fato gerador do Imposto de Importação bem explicado.** Disponível em: https://www.comexblog.com.br/importacao/o-fato-gerador-do-imposto-de-importacao-bem-explicado/ Acesso em: 01/10/2019.

[51] BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornelio Pieter de. **A incidência do imposto de importação nas remessas postais internacionais.** Revista Parahyba Judiciária, v. 9, 2015, p. 434-461.

imunidade tributária, a sua comercialização sem tal encargo poderia acarretar em ameaça à livre concorrência, devendo, portanto, ser tributado o Imposto de Importação[52].

Exemplo disso é a Zona Franca de Manaus, pois, como é sabido, trata-se de uma região que recebe muitos incentivos fiscais, objetivando fomentar o desenvolvimento econômico da região, posto que localizado em uma área geográfica de difícil acesso e distante dos centros de produção brasileiros[53]. Desse modo, os produtos que são produzidos ou importados nesta região possuem um regime de tributação diferenciado, havendo, por exemplo, isenção no IPI e redução de até 88% no II[54].

Assim, percebe-se que os produtos da Zona Franca de Manaus, se comercializados com outras regiões do país, podem se tornar uma ameaça tanto quanto os produtos importados sem a incidência em comento. Desse modo, dado ao caráter extrafiscal, o Imposto de Importação passa a ser exigido em sua integralidade quando houver a saída de mercadoria estrangeira da ZFM, e, de resto, como em qualquer ZPE – Zona de Processamento de Exportação. Inclusive, os produtos industrializados na Zona Franca, ao saírem desta região para outros pontos do território nacional com intuito comercial, serão tributados como se estrangeiros fossem.

Neste mesmo sentido, as mercadorias produzidas no Brasil, exportadas com cunho definitivo, ao regressarem ao país mediante importação, passam a ser consideradas estrangeiras, devido à ficção jurídica da desnacionalização[55], e, assim, incidindo o Imposto de Importação. A equiparação do produto nacional importado tem como fundamento, segundo a Advocacia Geral da União, evitar que haja planejamento tributário abusivo, assim, presume-se que a mercadoria nacional importada sofrera modificação, ou, que os contribuintes poderiam estar importando um bem essencialmente estrangeiro sob alegação de ser nacional, a fim de evitar o pagamento do tributo[56].

---

[52] ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **ICM – ZFM – Remessa de produtos in natura para a Zona Franca de Manaus – Equiparação a exportação**. Revista de Direito Tributário, n. 43, Jan./Mar. 1988, p. 84.

[53] TORRES, Heleno Taveira. **Zona Franca de Manaus deve ter garantias respeitadas.** Disponível em: https://www.conjur.com.br/2014-mar-12/consultor-tributario-zona-franca-manaus-garantias-respeitadas. Acesso em 01/10/2019.

[54] BRASIL. **Superintendência da Zona Franca de Manaus.** Disponível em: http://www.suframa.gov.br/zfm_incentivos.cfm. Acesso em: 24/09/2019.

[55] NETO, Miguel Hilú. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**. Ed. Quartier Latin, 2003, p. 85.

[56] Sobre o tema, está pendente de julgamento a **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº400**, proposta pelo procurador-geral da República Rodrigo Janot, contra o art. 1º do Decreto-lei 37/66 e art. 70 do Decreto 6.759, que versam sobre o Imposto de Importação sobre mercadorias nacionais ou nacionaizadas equiparadas a produtos estrangeiros. Nos autos da ADPF, a Advocacia Geral da União alega, em defesa dos

Desse modo, objetivando proteger o mercado interno, em nome da extrafiscalidade, o Imposto de Importação afasta, inclusive, o princípio *in dúbio pro contribuinte*, aplicando um tributo de alto encargo financeiro sobre cargas que podem até mesmo não terem sofrido qualquer alteração no seu conteúdo, e, assim, nunca terem deixado de ser essencialmente "nacionais".

É certo, porém, que o princípio mencionado vem expresso no artigo 112 do CTN sinalizando uma interpretação favorável ao contribuinte quando a lei tributária definir infrações ou cominar penalidades, e, ainda, que o pagamento de um tributo – e o seu consequente fato gerador -, não é uma sanção de ato ilícito. No entanto, analisando a *ratio* normativa, percebe-se que o legislador, ao editar esta norma, objetivou que o contribuinte não fosse lesado por uma conduta duvidosa quanto à sua tipicidade. Assim, ainda que a cobrança de tributo não seja sanção por ato ilícito, o pagamento de um tributo manifestamente extrafiscal sobre uma mercadoria nacional mostra-se, eventualmente, desarrazoado, e, inegavelmente, causa danos patrimoniais ao contribuinte, dado que a tributação decorre de uma mera presunção legal, sem se atentar aos fatos concretos.

Além das particularidades na incidência do Imposto de Importação, este tributo, como já delineado no capítulo anterior, também se mostra exceção ao princípio da legalidade e anterioridade tributária. Desse modo, em nome da extrafiscalidade, o Imposto de Importação pode ter sua alíquota alterada pelo Poder Executivo.

Inclusive, com o intuito de intervir de modo ágil no domínio econômico, atuando ativamente no aprimoramento do mercado nacional, com produção e desenvolvimento tecnológico, objetivando uma independência do mercado externo sobre produtos similares[57], a aplicação do Imposto de Importação, como já elucidado previamente, não se sujeita a qualquer tipo de anterioridade, conforme leciona Aliomar Baleeiro:

> "Imposto dos mais antigos no mundo, o de importação evolveu de receita puramente fiscal para um instrumento extrafiscal destinado à proteção dos produtos nacionais e, mais tarde, também a do câmbio e da balança de pagamentos. Perdeu, assim, a sua importância como receita - a maior no tempo da monarquia brasileira - e ganhou

---

dispositivos, que: "Assim, para evitar tais "planejamentos tributários" abusivos, o art. 1°, §1°, do DL 37/66 com redação dada pelo DL 2472/88, estabeleceu uma presunção legal de que a mercadoria nacional definitivamente exportada foi produzida ou transformada no exterior, de modo a justificar a incidência do Imposto de Importação. Ainda, consoante as alíneas do §1 do art. 1° do DL 37/66, note-se que a presunção é afastada caso o contribuinte mostre que a exportação não se completou, porque, por exemplo, o bem foi enviado em consignação e não foi vendido no prazo autorizado, foi devolvido por motivo de defeito técnico, dentre outras hipóteses, incluindo fatores alheios à vontade do exportador".

[57] MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: Editora Atlas, 2003, p. 272.

> relevo como arma de política econômica e fiscal. Por isso mesmo, goza de regime especial. Não depende de decretação antes do início do exercício (art. 153, § 2, da C.F.), e suas alíquotas são flexíveis, podendo o Executivo fixá-las dentro do mínimo e máximo estabelecido em lei."[58]

Destarte, sendo uma exceção à anterioridade tributária, havendo qualquer ato modificativo da alíquota do Imposto de Importação, este já poderá ser aplicado no mesmo dia da sua edição. Desse modo, é notório que a alteração pelo Poder Executivo é muito mais nociva ao contribuinte do que a decorrente de modificação pelo Legislativo.

Explica-se. Tal nocividade pode ser observada de diversos prismas, pois, enquanto a alteração pelo Poder Executivo é uma tomada de decisão quase que isolada, as medidas do Poder Legislativo, por meio de votação, passam pelo crivo de diversos deputados, havendo, assim, opiniões distintas sobre o mesmo fato, subsistindo aquela que houver a maioria de concordância, e, portanto, evitando-se a edição de medidas arbitrárias ou equivocadas. Ainda, através de atos do Poder Executivo, o interregno entre a especulação e a publicação da alteração é demasiado curto ou quase nulo, enquanto que através do Poder Legislativo o contribuinte, ao menos, poderia ter uma prévia de um cenário desfavorável.

Ainda que a Carta Magna e o CTN coloquem o Imposto de Importação como exceção à legalidade, por ferir, mesmo que constitucionalmente, a segurança jurídica dos contribuintes, que programam seus custos tendo como base a alíquota vigente no momento que se consolida o negócio jurídico da importação, e também pelo perigo em haver uma decisão unilateral de magnitude suficiente para interferir em toda a economia nacional, a alteração de alíquota através de atos do Poder Executivo apenas deve ser cogitada quando houver motivos excepcionais. Isto porque não se admite atos discricionários[59], devendo a

---

[58] BALEEIRO, Aliomar. ***Op. cit.*** p. 144.

[59] Neste sentido, faz-se pertinente colacionar trecho de julgado do Superior Tribunal de Justiça, **Agravo Regimental no Recurso Especial nº600.509/PR**, de relatoria do Ministro Edson Facchin, Publicado em 15/03/2016: "Ao mitigar o princípio da legalidade estrita, o legislador constituinte conferiu-lhe certa discricionariedade para adotar medidas de política extrafiscal, mas não dispensou de agir sempre fundamentadamente. Com efeito, a indicação objetiva da circunstância fática que enseja a alteração constitui não uma exigência meramente formal, e, sim, requisito indispensável à controlabilidade dos motivos do ato normativo. 2. Conquanto não haja necessidade de a motivação constar expressamente no próprio ato normativo ou decreto, é necessário que se encontre no processo administrativo de sua formação, ou na exposição de motivos que levou à modificação operada. 3. É insuficiente para a motivação do ato normativo a mera invocação da competência atribuída pelo art. 84, IV, da Constituição Federal, acompanhado do disposto no art. 4º, I, do Decreto-lei nº 1.199/71. Isto porque os motivos que determinaram a vontade do agente integram a validade do ato. Exige-se, portanto, não só a indicação dos motivos que animaram a atuação estatal como também a veracidade e pertinência destes à finalidade perseguida e a adequação da medida adotada. (...)A mitigação do princípio da legalidade contida nos artigos constitucionais que permitem a alteração de alíquota por decreto não pode ser logicamente interpretada como atribuição, ao ato do Poder Executivo, de poderes superiores aos da própria lei. Considerando a existência de expressa previsão de majoração de tributos por atos normativos

justificativa para a alteração individual deve ser sopesada, sendo utilizada em momentos em que, de fato, a demora traga maiores prejuízos do que a não atenção à segurança jurídica tanto dos contribuintes, como de toda a sociedade que será impactada pela intervenção no domínio econômico[60].

Neste ínterim, inclusive para coibir o desvio de finalidade na edição de normas extrafiscais, para que o Executivo possa promover alterações na alíquota do Imposto de Importação, este deve fundamentar, explicitando o porquê da necessidade em tal medida ser tomada sem passar pelo crivo do legislativo[61], sob pena de ser invalidado o ato. No entanto, o que se observa, na prática, é que a maioria das alterações de alíquotas é decorrente de atos do Executivo, através de decretos e portarias, sendo raras as vezes em que há participação do Legislativo.

Não obstante, o que se percebe é que a quase exclusividade do Poder Executivo na majoração e redução de alíquotas do Imposto de Importação é explicada pela Fazenda Nacional resumindo ao caráter extrafiscal do tributo, quando a bem da verdade, isto por si só não legitima a ausência de interferência do poder Legislativo na edição de normas[62]. Este argumento isolado, no entanto, abre margem para a propagação deste comportamento reiterado, pondo em cheque a divisão dos poderes, e, ainda, retira do cidadão a previsibilidade das ações estatais.

Ainda que tal poder seja legítimo, e conferido pela Carta Magna no artigo 153, §1º, a extrafiscalidade por si só não afasta completamente a legalidade tributária, mas, apenas, confere uma saída mais rápida em casos de necessidade extrema. É patente que a função extrafiscal, para ser atingida, carece de agilidade na tomada de decisões, porém, não é razoável que a maioria das oscilações de alíquota não seja uma questão debatida, ainda mais quando se trata de direitos coletivos e individuais, com reflexo em toda a economia.

Se a alteração de alíquota de tributos de interferência no domínio econômico ocorre devido a alguma motivação prévia, é fundamental, portanto, que, ao menos, tal justificativa seja passada para os cidadãos de modo transparente[63], já que, em decorrência da não sujeição ao princípio da anterioridade tributária, estes, e em especial o contribuinte, são privados de

---

que não a lei em sentido estrito, é de se supor que o legislador da Emenda nº 42 não a ignore e haja pretendido disciplinar tal situação."

[60] MACHADO. Hugo de Brito. ***Op. cit.*** p. 299.

[61] *Ibidem*, p. 308.

[62] *Ibidem*, p. 321.

[63] MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** São Paulo: Malheiros 2009, p. 114.

qualquer certeza no planejamento dos seus negócios. Assim, evitariam, inclusive, medidas arbitrárias tomadas pelo governo sob a égide da extrafiscalidade forçada.

Não há como negar, porém, que o papel da extrafiscalidade no Imposto de Importação é essencial à independência da economia brasileira frente aos demais países. Sem a interferência deste tributo é bem provável que parte das mercadorias brasileiras não possuiria competitividade no mercado nacional, interferindo, consequentemente, no setor industrial e produtivo. Assim, a extrafiscalidade do Imposto de Importação é um trunfo para o país, significando muito mais do que o caráter fiscal.

No entanto, justamente pelo Imposto de Importação ser um tributo com forte carga de extrafiscalidade, tendo interferência direta no domínio econômico através da alteração de alíquota, pelo fato de não ser necessário para sua aplicação qualquer tipo de anterioridade tributária, e, inclusive, sendo exceção à legalidade, convém analisá-lo, observando se o modo como é aplicado hodiernamente atinge a finalidade objetivada, bem como os seus reflexos aos contribuintes e economia.

2.2 Extrafiscalidade objetivada e efetiva no Imposto de Importação: efeitos ao mercado interno e aos importadores

O Imposto de Importação, como já observado, suplantou a noção inicial de sua criação, qual seja o caráter fiscal, passando a servir como mecanismo de defesa dos interesses nacionais, través de uma intervenção na economia, manipulando os resultados que se pretende atingir[64].

Para atingir tais finalidades, porém, o tributo em comento conta com permissivos constitucionais diversos de outros tributos meramente fiscais ou parafiscais. Assim, ainda que a Carta Magna tenha atentado previamente, em âmbito tributário, a conceitos como segurança jurídica e legalidade, dado a sua importância, inclusive devido ao caráter de direito fundamental de tais princípios, os tributos essencialmente extrafiscais foram excepcionados dessas regras[65].

De mais a mais, o Imposto de Importação, além de não se sujeitar à estrita legalidade ou qualquer anterioridade tributária, possui mais uma característica particular no que concerne

[64] ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur. **Crédito-prêmio de IPI:** direito adquirido, recebimento em dinheiro. Revista de Direito Tributário, v. 15, n. 55, p. 162-179, jan./mar., 1991, p. 167.
[65] RABELLO FILHO, Francisco Pinto. ***Op. cit.*** p. 94.

ao seu fato gerador. Ao importar uma mercadoria, apenas incidirá o Imposto de Importação no momento da sua Declaração de Importação,[66] que ocorre quando a carga já está em solo nacional, ou seja, muito tempo após o início do transporte da mercadoria, e consequentemente, das tratativas iniciais para a sua importação, na qual o importador fecha o negócio prevendo um lucro estimado.

Devido ao fato do Imposto de Importação não se submeter aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, o importador pode ser surpreendido, ao promover o despacho aduaneiro, por uma alteração na alíquota, impactando significativamente na própria viabilidade dos seus resultados. Não é incomum, pois, que os importadores busquem reparação dos danos sofridos, como pode se depreender do julgado colacionado a título de elucidação:

> "1. A possibilidade de alteração da alíquota do imposto de importação por ato do poder público, nos termos do , § 1º, da Constituição, sendo instrumento de política econômica, não gera direito a indenização por se caracterizar como ato legislativo, com efeito geral e abstrato. 2. **É inerente à política econômica a possibilidade de alteração para atender a circunstâncias internas e externas assim como é inerente ao risco empresarial a necessidade de adaptação a tais mudanças**. Não há direito subjetivo à manutenção de determinada política econômica, desde que estabelecida genericamente e sem compromisso de sua permanência por determinado prazo. 3. Não havendo afronta ao princípio da boa -fé ou quebra de confiança a legitimar a expectativa sólida no sentido de manutenção das aliquotas do imposto de importação, não se configura responsabilidade civil do Estado pelos prejuízos resultantes da queda dos níveis de venda dos produtos nacionais. (EIAC 0027203-88.1999.4.01.3400 / DF, Rel. Desembargador Federal João Batista Moreira, Terceira Seção, e-DJF1 p.05 de 20/07/2009)

No entanto, em decorrência do permissivo constitucional que excepciona o Imposto de Importação dos princípios da anterioridade e legalidade tributária, os tribunais superiores possuem entendimento uníssono no sentido de não ser possível qualquer indenização, atribuindo as perdas sofridas ao “risco empresarial”.

Porém, o risco do negócio, a bem da verdade, decorre justamente da insegurança jurídica que permeia as importações, devido à total falta de garantia e confiança de que a margem de lucros de quando se concretizou o negócio entre o importador e o exportador internacional será mantida, dado à volatilidade que as alíquotas do Imposto de Importação poderão vir a sofrer.

Além das Cortes Superiores tratarem a atividade de importação como uma atividade de risco, ainda que tal risco seja em decorrência das permissivas constitucionais que retiram a

[66] MANFRINATO, Paulino. **Imposto de importação**: uma análise do lançamento e fundamentos. p. 136

segurança jurídica do contribuinte, atribuindo uma alteração de alíquota repentina, o cenário torna-se ainda mais desfavorável.

A alteração de alíquota após a chegada da mercadoria em solo nacional, sem que tenha ainda sido registrada a Declaração de Importação, conforme já decidido pelos Tribunais Superiores, não configura ofensa ao princípio da irretroatividade[67], pois apenas será consumada a importação com o registro da D.I., e, segundo o art. 105 do CTN, a lei atingirá os fatos geradores futuros e pendentes. Isto é, ainda que a importação, de fato, se inicie desde as negociações com o exportador internacional, apenas se concretiza, para efeitos fiscais, com o desembaraço aduaneiro.

No entanto, se antes do registro da D.I, se a mercadoria já estiver em solo nacional, a importação torna-se irreversível, não restando ao importador alternativa senão o pagamento do tributo com a majoração de alíquota, ou o abandono da carga com o perdimento do bem.[68] Desse modo, ante à insegurança jurídica que lhe é submetida, havendo majoração de alíquota, encarecendo o seu produto e inviabilizando, inclusive a recuperação do valor pago, o importador não possui nenhum meio para se resguardar[69].

Os tributos extrafiscais possuem esta característica preponderante face à mera fiscalidade, deixando claro que a alteração da norma se dá objetivando alcançar os fatos futuros, como se pode observar a partir da determinação de impossibilidade de incidência de alíquota anterior à declaração das mercadorias. No entanto, a Fazenda Nacional, ignorando que a extrafiscalidade apenas atinge os fatos futuros, diante de um caso concreto de exportação, onde já havia sido registrada a carga, mas ainda não efetivamente embarcada, tributou a mercadoria com base na alteração de alíquota posterior ao registro, sendo, porém, a tributação afastada pelo STF[70].

Assim, a Fazenda Nacional, ao aplicar dois pesos e duas medidas, considerando para um caso que o fato gerador não seria o registro, mas sim o embarque da mercadoria, apenas

---

[67] PIRES. Adilson Rodrigues. **A (Ir)retroatividade dos Direitos Antidumping.** Disponível em: http://rplaw.com.br/wp-content/uploads/2018/06/A-Irretroatividade-dos-Direitos-Antidumping.pdf. Acesso em: 02/10/2019.

[68] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ***Op. cit.***, p.50.

[69] *Idem.* p. 49.

[70] No **Recurso Extraordinário nº 223.796- 0/PE**, de Relatoria da Ministra. Ellen Gracie, julgado pela 1º turma e publicado em 14/12/2001, o contribuinte já havia solicitado o registro da mercadoria no SISCOMEX quando, por haver alteração de alíquota do Imposto de Exportação, foi cobrado o tributo com a alíquota majorada de 0% para 10%. O Recurso Extraordinário foi julgado dando procedência ao pleito do contribuinte, no sentido de afastar a tributação excessiva após o fato gerador, qual seja, o registro no SISCOMEX.

ressalta a fragilidade do contribuinte em face de uma tributação arbitrária, prejudicando a sua atividade.

Ainda que a intenção maior da extrafiscalidade conferida ao Imposto de Importação seja manipular o mercado nacional a fim de incentivar ou coibir determinadas condutas, deve-se ter a consciência ampla de que os importadores são nacionais, e também fazem parte da economia. Desse modo, havendo prejuízo aos importadores, é fato que haverá o reflexo na economia nacional, pois, para minimizar o dano sofrido, a importadora deverá tomar medidas redutoras de gastos, desde diminuição número de empregados à atenuação dos investimentos, resultando, consequentemente em menos capital circulando no mercado.

Do mesmo modo, além da alteração repentina de alíquota se mostrar prejudicial ao importador, que não possui tempo hábil para programar, ainda que minimamente os seus negócios, a inexistência de lapso temporal entre a cobrança de tributo e a mudança da sua alíquota também interfere negativamente nas empresas produtoras nacionais.

Explica-se. Para se definir o preço da mercadoria deve-se observar o seu produto afim (*e.g* caneta de produção nacional ou internacional) ou substituto (*e.g* frango é um substituto da carne bovina. Se o preço da carne estiver caro, o consumidor poderá substituí-la pelo frango) [71]. Desse modo, havendo uma alteração de preço que impacte no valor do produto importado, o nacional também será influenciado.

Destarte, sendo o escopo fundamental dos tributos extrafiscais a proteção ao mercado interno frente aos produtos estrangeiros, havendo uma diminuição de alíquota repentina, será frustrado o objetivo originário do protecionismo estatal através da extrafiscalidade[72].

Isto porque as empresas produtoras nacionais, que determinam o preço do seu produto com base no valor das mercadorias estrangeiras[73], por não haver um tempo suficiente para a adequação ao mercado, podem ser surpreendidas negativamente, afetando a sua margem de lucro, repassando o preço ao consumidor no intuito de minimizar a sua perda.

Assim, convém colacionar um julgado recente, de um embate que durou mais de 20 anos, envolvendo uma grande fabricante nacional de brinquedos, que, devido a uma redução na alíquota no Imposto de Importação de 30% para 20%, no ano de 1994, teve as suas vendas prejudicadas. A fábrica Estrela, então, recorreu ao judiciário, objetivando o ressarcimento por

---

[71] VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de. **Economia Micro e Macro.** São Paulo: Altas, 2002, 4ª edição, p. 40.
[72] SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 55.
[73] VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de. ***Op. cit.*** p. 362.

perdas e danos, afirmando que com a diminuição da alíquota do Imposto de Importação causou-se uma concorrência desleal, senão, vejamos:

> RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTAS. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. AUSÊNCIA. INDÚSTRIA NACIONAL. IMPACTO ECONÔMICO-FINANCEIRO. RISCO DA ATIVIDADE. DIREITO À MANUTENÇÃO DO STATUS QUO ANTE. INEXISTÊNCIA. 1. É inviável o conhecimento do recurso especial pela alínea "c" do permissivo constitucional quando a divergência não é demonstrada nos termos exigidos pela legislação de regência. 2. **Não se verifica o dever do Estado de indenizar eventuais prejuízos financeiros do setor privado decorrentes da alteração de política econômico-tributária, no caso de o ente público não ter se comprometido, formal e previamente, por meio de determinado planejamento específico. 3. Com finalidade extrafiscal, a Portaria MF n. 492, de 14 de setembro de 1994, ao diminuir para 20% a alíquota do imposto de importação para os produtos nela relacionados, fê-lo em conformidade com o art. 3º da Lei n. 3.244/1957 e com o DL n. 2.162/1984, razão pela qual não há falar em quebra do princípio da confiança. 4. O impacto econômico-financeiro sobre a produção e a comercialização de mercadorias pelas sociedades empresárias causado pela alteração da alíquota de tributos decorre do risco da atividade próprio da álea econômica de cada ramo produtivo**. 5. Inexistência de direito subjetivo da recorrente, quanto à manutenção da alíquota do imposto de importação (status quo ante), apto a ensejar o dever de indenizar. 6. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, desprovido. (STJ. Relator: Ministro Gurgel de Faria, Recurso Especial nº 1.492.832 - DF (2012/0088932-1), Publicado no DJe em 01/10/2018). Sem grifos no original.

Ora, como é possível observar, a argumentação trazida no sentido da impossibilidade de indenização é sustentada na mesma tese de quando há a alteração de alíquota de Imposto de Importação prejudicando o importador, qual seja, o "risco do negócio".

Assim, o risco do negócio ocorre tanto para o importador, como para o produtor nacional, evidenciando que na realidade é a insegurança na alteração de alíquota que promove o risco na atividade.

Neste julgado, ainda, o relator, em seu voto, afirmou que é de conhecimento público o fato de que a União tem o poder de alterar a alíquota do referido tributo tanto para mais, quanto para menos[74]. Assim, através da impossibilidade de alegação de desconhecimento da lei, o poder judiciário, na figura do Ministro Gurgel de Farias, relator do referido processo,

[74] O Relator, Ministro Gurgel de Farias, em seu voto no **Recurso Especial nº 1.492.832** afirma: "Observe-se que a possibilidade de a União alterar a alíquota do imposto de importação, para mais ou para menos, além de exercício regular de sua competência tributária constitucional, é de conhecimento público desde 14⁄08⁄1957, data de publicação da lei no Diário Oficial da União. E, especificamente, quanto à possibilidade de redução para a alíquota de 20%, desde o DL n. 2.162⁄1984, publicado aos 20⁄09⁄1984. Ora, se a ninguém é dado alegar o desconhecimento da lei, não pode o setor privado alcançado pela redução de alíquota sustentar a quebra do princípio da confiança e, com isso, pretender indenização porque o Estado Brasileiro atuou, legitimamente, na regulação do mercado, exercendo competência privativa sua."

afirma que o fato de ser público que o Imposto de Importação pode ter a alíquota variável, podendo ser aplicada no mesmo dia da sua edição, faz com que haja uma segurança jurídica.

A segurança jurídica que o cidadão pode ter diante deste cenário é apenas uma: a total insegurança quanto à alíquota que será aplicada sobre a sua mercadoria, ou sobre a mercadoria do produto estrangeiro concorrente à nacional. Assim, *data vênia*, não se mostra razoável o posicionamento do Ministro, afinal, haver segurança na insegurança jurídica não faz com que o cidadão se sinta seguro como o poder arbitrário do Estado.

Assim, a insegurança jurídica e a incerteza sobre a falta de planejamento das políticas públicas que, como se pode perceber, permeiam tanto os importadores quanto o mercado nacional, que não podem se programar minimamente, causam danos de grande magnitude aos negócios. Destarte, ainda que, através do Imposto de Importação, se busque intervir no domínio econômico, isto deve ocorrer com cautela, posto que, se for aplicado de modo equivocado, poderá ocasionar o efeito inverso ao pretendido[75].

Dado à fundamental importância de medidas extrafiscais, através do Imposto de Importação, com o escopo de garantir que as medidas de intervenção no domínio econômico sejam, de fato, efetivas sem que coloquem em risco os empresários brasileiros (aqui englobados os produtores e os importadores), e nem traga efeitos contrários aos esperados, faz-se fundamental que haja uma maior atenção à segurança jurídica, permitido certo nível de gestão dos negócios quanto aos dispêndios referentes à alíquota do Imposto de Importação.

[75] CALIENDO, Paulo. ***Op. cit***. p. 126.

3. A NECESSÁRIA ADEQUAÇÃO DO CARÁTER EXTRAFISCAL AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Ante a crescente globalização, surge a necessidade dos produtos nacionais ganharem força tanto no mercado interno, como no comércio exterior. Assim, percebe-se que cada nação, em busca da sua soberania, adquire mecanismos para priorizar a mercadoria interna em detrimento das importadas[76].

Ainda que o protecionismo estatal seja uma prática recorrente entre as nações, e aceita no universo do comércio exterior, é fato que o país com maior abertura para importações e exportações é mais propenso a fomentar negócios internacionais. Aliado a isto, de acordo com o AVA-GATT (Acordo de Valoração Aduaneira - *General Agreement on Tariffs and Trade*), tratado que o Brasil é signatário, um dos princípios basilares do comércio exterior é a previsibilidade tanto quanto às normas, quanto ao acesso aos mercados[77].

Sendo o protecionismo estatal uma característica fundamental para o crescimento da produção nacional, principalmente se tratando de países em desenvolvimento, o Brasil, como já observado, conferiu a característica extrafiscal a determinados tributos, principalmente no âmbito do comércio exterior. Assim, com o intuito de fortalecer o mercado nacional, o Imposto de Importação adquire alíquotas diferenciadas para determinados tipos de produtos externos[78].

Porém, em função da extrafiscalidade do Imposto de Importação, a fim de promover uma alteração instantânea na economia, a Constituição Federal excepcionou este tributo do princípio da anterioridade tributária, e, consequentemente, da segurança jurídica, já que a anterioridade tributária tem como escopo garantir o mínimo de previsibilidade ao contribuinte.

Ora, a Carta Magna, ao determinar que a norma que altera alíquota do Imposto de Importação já produzirá efeitos a partir da data da publicação, fere o acordado no AVA-GATT acerca da previsibilidade, prejudicando a imagem externa do país em relação a outros entes internacionais, que esperam o mínimo de certeza nos negócios firmados.

---

[76] CAMPOS, Antonio. **Comércio Internacional e Importação**. São Paulo: Aduaneiras, 1990, p. 141.
[77] BRASIL. **Ministério do Desenvolvimento, Indústria, e Comércio Exterior.** Disponível em: http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1886-omc-principios. Acesso em 13/10/2019.
[78] CASSONE, Vittório. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 89

No entanto, devido ao ordenamento jurídico brasileiro recepcionar os tratados com *status* de lei ordinária[79], a Constituição Federal ainda prevalece sobre o AVA-GATT, mesmo o Brasil sendo signatário. Assim, a insegurança jurídica que cerca a questão do Imposto de Importação não se restringe apenas aos contribuintes.

Isto é, como já bem observado, ao haver qualquer alteração repentina de alíquota acarretando prejuízos ao importador, conforme entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, este não terá direito a qualquer indenização do Estado, devendo arcar sozinho com o "risco do negócio". Neste ínterim, a fim de não se prejudicar por completo face à insegurança jurídica que o ramo do comércio exterior é inserido, uma alternativa que alguns importadores vêm utilizando, é buscar segurança jurídica na esfera privada, já que o Estado não proporciona. Desse modo, utilizam-se as cláusulas de contatos internacionais.

Com o intuito de reduzir a possibilidade de perdas, ante a uma alteração de alíquota, em alguns contratos mercantis, entre o importador nacional e o fornecedor estrangeiro, se está inserindo uma cláusula de blindagem de variação de alíquotas internas. Nestas cláusulas, estabelece-se que se durante a vigência do contrato – que normalmente se dá desde que o negócio é firmado, até o desembaraço aduaneiro -, houver alterações de alíquotas que importem diretamente na majoração ou redução comprovada do ônus da importadora, o preço acordado será revisto de modo proporcional à alteração ocorrida[80].

Ou seja, em decorrência das alterações nas alíquotas do Imposto de Importação já terem eficácia imediata, impedindo que o importador possa ter o mínimo de previsão acerca da viabilidade do negócio firmado, e, ainda, ante ao completo desamparo do Poder Público, o importador, ao sofrer prejuízos, passa a recorrer à esfera privada, no intuito de criar algum tipo de segurança aos seus negócios.

Neste ínterim, percebe-se que para atingir a extrafiscalidade, através do Imposto de Importação, o ônus tributário recairá não apenas no importador, mas também no exportador internacional. Assim, a imagem do Brasil no cenário do comércio exterior passa a ser de um ente com pouca confiabilidade para negócios.

---

[79] NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 6. ed. Rio de Janeiro:Forense, 2012, p. 472.

[80] Interessante destacar que esta cláusula vem sendo utilizada, inclusive, pela empresa estatal Petrobrás em seus contratos padrão. Disponível em: http://www.petrobras.com.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A1935765C1CA90F015CEEA0EFE61B74. Acesso em 13/10/2019.

Mesmo que a extrafiscalidade vise à proteção ao mercado interno, as importações possuem grande importância para a economia nacional. Isto pode ser percebido tanto em questões pontuais, como, por exemplo, a importação de produtos sem semelhantes nacionais, como até mesmo na contenção da inflação[81].

Desse modo, a ausência de segurança jurídica não afeta apenas o importador, ou o produtor nacional – como já evidenciado -, mas também a imagem do país no tocante à confiabilidade frente aos outros entes internacionais.

Porém, ainda que o único prejudicado fosse, de fato, o importador, em decorrência da extrafiscalidade, não seria razoável privá-lo do tripé da segurança jurídica, qual seja, a calculabilidade (previsibilidade), a cognoscibilidade (possibilidade de acesso e entendimento da norma), e a confiabilidade (estabilidade e segurança quanto à permanência de seu conteúdo)[82].

Isto porque, como já bem delineado, a segurança jurídica, além de ser um sobreprincípio, também é um direito fundamental, fazendo parte da dignidade da pessoa humana, além da solvabilidade empresarial. Não pode, assim, o contribuinte ser colocado à margem de tal direito, sendo-lhe negado qualquer tipo de anterioridade desde a edição de norma que altera alíquota do tributo sobre mercadorias importadas, que impactará diretamente na viabilidade do negócio.

No entanto, sem a possibilidade do contribuinte poder prever os limites da sua liberdade sem que o Estado, de modo repentino, altere o *status quo*, e também sem que haja instrumentos possíveis que garantam ao importador a efetividade das suas expectativas, já que o judiciário declarou a alteração de alíquota do II como "risco do negócio", evidencia-se que há pouca efetividade na garantia de direitos fundamentais. Neste cenário, deve, então, o contribuinte se planejar sempre para uma intervenção súbita do Estado, vivendo constantemente em alerta.

Assim, sendo a segurança jurídica o pilar de um Estado Democrático de Direito, que visa proteger o cidadão de possíveis arbitrariedades, percebe-se que a celeuma da não sujeição do Imposto de Importação à anterioridade tributária evidencia que o ordenamento jurídico

---

[81] BECK, Marta; OLIVEIRA, Eliane. Governo pode reduzir imposto de importação para conter inflação, diz Mantega. **O GLOBO**, Brasília, 05 de julho de 2013. Disponível em http://oglobo.globo.com/economia/governo-pode-reduzir-imposto-deimportacao-para-conter-inflacao-diz-mantega-8932815#ixzz4XnlTYvqQ. Acesso em 13/10/2019.

[82] ÁVILA, Humberto. ***Op. cit.***, p. 231.

brasileiro não garante segurança integral aos contribuintes. Desse modo, pode-se afirmar que ou um Estado promove a segurança, ou não é um Estado de direito[83].

Porém, dada a relevância da extrafiscalidade no Imposto de Importação, não há como negar que se trata de um instrumento de grande valia para o Estado Brasileiro, que pode imprimir resultados instantâneos na economia do país[84]. No entanto, diversamente de como sucede na atualidade em decorrência da permissiva constitucional, ainda que pareça incongruente, a segurança jurídica pode ser aliada à extrafiscalidade, sem que acarrete prejuízos ao Estado, e dando o mínimo de estabilidade ao contribuinte do Imposto de Importação, em tese.

A concessão de uma segurança jurídica nos casos em que há uma alteração na alíquota do tributo extrafiscal pode, inclusive, ser benéfica não apenas para o contribuinte, como já restou evidenciado, atingindo positivamente também os produtores nacionais e a imagem do país frente aos entes internacionais, além de atribuir ao Estado o papel que é seu constitucionalmente, qual seja o de garantir direitos fundamentais, que até o presente momento vem sendo exercida mediante uma precária segurança jurídica através de instrumentos contratuais privados.

Neste ínterim, convém analisar as medidas possíveis para que seja tangível haver uma conciliação entre dois instrumentos essenciais para o Estado Brasileiro: a extrafiscalidade e a segurança jurídica.

3.1 Mitigação ao princípio da anterioridade tributária – Anterioridade Razoável

Com as constantes mudanças nas alíquotas do Imposto de Importação para produtos diversos, o contribuinte não consegue programar os seus custos frente a uma imposição súbita da alteração do tributo. Assim, percebe-se que o principal causador de tamanha insegurança jurídica é a exclusão do Imposto de Importação do rol de tributos que respeitam as anterioridades (anual e nonagesimal), e não a extrafiscalidade propriamente dita.

Isto porque, o Estado tem total legitimidade para controlar a economia[85], ainda que possa ser questionada a violação ao livre mercado, que não convém entrar no mérito no

[83] ÁVILA, Humberto. ***Op. cit.***, p. 213.
[84] SCHOUERI, Luiz Eduardo. ***Op. cit.***, p. 59.
[85] GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988.** 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 190.

presente estudo. No entanto, a completa restrição ao contribuinte de haver um lapso temporal entre a edição da norma e a sua cobrança não faz com que a extrafiscalidade seja mais efetiva.

A efetividade da norma extrafiscal poderia muito bem ser atingida se houvesse uma maior transparência para com o contribuinte e a sociedade como um todo, possibilitando um tempo para planejamentos. Desse modo, objetiva-se uma anterioridade razoável, ainda que o Imposto de Importação continue sendo exceção à noventena e à anterioridade de exercício.

É certo que o período de 90 dias para a imposição de uma norma que tem por fito manipular a economia é tempo demais, e após este período a finalidade pode inclusive não ser mais eficaz[86]. Isto claramente tem que ser considerado.

No entanto, ao ser previsto pelo legislador que os tributos extrafiscais não estariam sujeitos à anterioridade anual, e, posteriormente, havendo uma emenda adicionando a anterioridade nonagesimal, a Constituição não determinou expressamente que estes tributos não deveriam respeitar qualquer anterioridade[87].

Isto porque, afirmar que determinados tributos não poderiam se sujeitar a qualquer prazo entre a edição de uma norma e a sua aplicação seria uma nítida contradição constitucional, pois se estaria afastando o princípio da segurança jurídica[88].

Neste ínterim, é sabido que havendo normas constitucionais em conflito, deve-se interpretá-las sob a égide dos princípios da proporcionalidade e ponderação, posto que inexiste hierarquia entre normas da Constituição Federal[89] . Assim, frente a estes princípios, presume-se que a Carta Magna não haveria excluído completamente um princípio tão importante como a segurança jurídica, já que não inviabiliza a aplicação da função extrafiscal.

Explica-se. A anterioridade tributária deve existir, ainda que não seja no período de noventa dias ou no exercício seguinte, em atenção ao princípio da segurança jurídica. Para tanto, pode-se interpretar o artigo 150, §1º da Constituição Federal como uma norma incompleta, posto que não disciplina o interregno necessário entre a publicação de uma norma e a sua aplicação frente aos tributos que são exceção a ambas as anterioridades tributárias.

---

[86] COSTA, Carlos Adriano da. **A extrafiscalidade tributária na concretização do bemestar social.** In: Prêmio do Tesouro Nacional, 2016, p. 26. Disponível em: http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis_monografias.obtem_monografia?p_id=809. Acesso em: 14/10/2019.
[87] Humberto Ávila. ***Op. cit.***, p. 603.
[88] SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 441.

[89] BARROSO, Luís Roberto. **Colisão entre liberdade de expressão e direitos da personalidade. Critérios de ponderação. Interpretação constitucionalmente adequada do Código Civil e da Lei de Imprensa**. Revista de Direito Administrativo, n. 235, jan./mar. 2004, p. 23.

A fim de que haja um tempo hábil para que o contribuinte possa conhecer a norma, deve ser estabelecida uma anterioridade razoável, em um espaço de tempo menor do que os 90 dias previstos na anterioridade nonagesimal.

Neste viés, ante a permissiva constitucional do artigo 59, parágrafo único, que aduz caber à lei complementar dispor sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, a Lei Complementar nº 95/98 disciplina que:

> Art. 8º: A vigência da lei será indicada de forma expressa e de modo a contemplar prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, reservada a cláusula "entra em vigor na data de sua publicação" para as leis de pequena repercussão.

Ora, deste modo, é nítido que a existência de um prazo razoável é fundamental para que seja garantida a segurança jurídica, havendo, inclusive, previsão no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, não pode ser interpretado o artigo 150 §1º da Carta Magna de modo restritivo, sem levar em consideração a necessidade de haver o mínimo de publicidade anterior para que os contribuintes possam ter conhecimento do valor do tributo que incidirá sobre sua mercadoria e a partir de qual data poderá ser cobrado.

Ainda, como se pode constatar da norma trazida pela Lei Complementar nº 95/98, apenas poderá entrar em vigor no mesmo dia da publicação a norma que tiver uma repercussão pequena, justamente em observância à segurança jurídica. No entanto, não se pode afirmar que uma alteração de alíquota no Imposto de Importação não terá grande repercussão.

Primeiro porque, tendo pouca repercussão, a finalidade extrafiscal da norma não terá efeito, já que se objetiva manipular a economia nacional. Segundo, pois, as importações representam uma parcela significativa do PIB brasileiro, evidenciando o impacto do Imposto de Importação na sociedade. Em 2017, por exemplo, as importações representaram cerca de 12% do PIB do Brasil, colocando-o na oitava posição mundial dos países que mais tiveram o PIB movimentado pelas importações[90]. E, por fim, por todo o já exposto, que além de impactar diversos contribuintes, também atinge o mercado nacional diretamente, e ainda tem influência na imagem do país frente a outras nações, pois a segurança jurídica vem sendo

[90] MAIA, Gabriel; Almeida, Rodolfo. Quanto o comércio exterior representa do PIB dos países. **Nexo Jornal**. 03 de maio de 2019. Disponível em: https://www.nexojornal.com.br/grafico/2019/05/03/Quanto-o-com%C3%A9rcio-exterior-representa-do-PIB-dos-pa%C3%ADses. Acesso em 15/10/2019.

buscada através de contratos privados, que diminuem eventuais prejuízos sofridos ao importador ao passo que atribuem as perdas também aos fornecedores internacionais.

Assim, ainda que haja doutrinadores que afirmem que em prol da segurança jurídica, quanto maior for a mudança normativa que alterar o *status quo* dos direitos fundamentais, maior deverá ser o interregno temporal para a sua vigência[91], isto não vale para regra geral[92]. No caso concreto como do Imposto de Importação, a anterioridade deve ser mitigada, em atenção à extrafiscalidade, que pode ser comprometida em face de uma alteração normativa com largo prazo para a sua aplicação.

Mostra-se razoável, então, como mecanismo de garantir o papel do Estado de Direitos, em que se passa confiança para o cidadão, um meio-termo ao mínimo de anterioridade tributária que vem sendo aplicado constitucionalmente, qual seja, a nonagesimal, que estabelece um interregno de 90 dias da publicação para que a lei passe a vigorar.

Neste mister, a Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB), que visa regulamentar as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro, se aplicando a todos os ramos do direito, salvo quando houver lei específica que trate sobre a matéria, traz logo no caput do seu 1º artigo, o entendimento que, em regra geral, salvo disposição contrária, a lei passará a vigorar 45 dias após a sua publicação[93].

Ou seja, se a Carta Magna em momento algum expressa que os tributos que não se sujeitam à anterioridade nonagesimal e anual, não podem se sujeitar a nenhuma outra anterioridade, e, ainda, atribui à Lei Complementar o papel de dispor sobre elaboração, redação, alteração e consolidação, e a LC nº 95/98 aduz que deve haver um prazo mínimo para a vigência da lei, percebe-se, então, que não há em momento algum uma "disposição contrári", como requer a LINDB.

Desse modo, segundo o princípio de clausura de Kelsen, tudo o que não está proibido é permitido[94], inexistindo no direito um espaço vazio, percebe-se que há espaço, então, para a aplicação de uma anterioridade razoável, ainda que não se aplique as anterioridades tributárias clássicas.

---

[91] DOWLER, Nelson Godoy Bassil. **Curso Moderno de Direito Civil**: Parte Geral. São Paulo: Nelpa, 1976. p. 17.
[92] PEREIRA, Caio Mario da Silva**. Instituições de Direito Civil**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. Vol. 1. p. 110 e 111.
[93] COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil, vol. 1**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 39.
[94] KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. por João Baptista Machado. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1979, p. 338.

Neste ínterim, ausente qualquer tipo de disposição impositiva no direito que determine qual seria, de fato, a anterioridade razoável para os casos de Imposto de Importação, faz-se prudente a aplicação da lei que disciplina as próprias normas jurídicas, ou seja, o art. 1º, caput, da LINDB, sendo aplicado o período de 45 dias de vacância da lei que altera o II.

Este lapso temporal mostra-se, na prática, o suficiente para que o contribuinte do tributo extrafiscal possa ter a proteção necessária que o Estado deve oferecer, garantindo a sua segurança jurídica a partir de um planejamento melhor calculado dos seus negócios, ao passo que não anularia o papel fundamental da intervenção no domínio econômico estatal.

Isto, pois, tais planejamentos, no entanto, não necessariamente incorreriam na possibilidade do importador trazer uma grande quantidade de mercadoria para ter estoque antes da alteração de alíquota que majorou o tributo. Do mesmo jeito, não acarretariam em um atraso na chegada dos produtos para que o despacho ocorresse com uma alíquota reduzida.

Deve-se levar em conta que 90% das importações que chegam ao Brasil são por via marítima[95], levando, em média, ao menos um mês para a chegada dos produtos em solo nacional (para importar produtos da China, por exemplo, leva-se em torno de 60 a 70 dias)[96], devendo ainda ser considerado o tempo gasto da saída do produto do fornecedor até o embarque. Ou seja, não haveria, em tese, a possibilidade de haver um atraso na mercadoria, pois esta já estaria em alto-mar, ou em vias de embarcar, como também a probabilidade de ocorrer uma super importação de produtos é muito baixa, pelos mesmos motivos.

Assim, a anterioridade razoável entre a publicação da lei e a sua efetiva aplicação mostra-se essencial para que haja uma conciliação entre dois princípios que vêm sendo aplicados de modo antagônico: a extrafiscalidade e a segurança jurídica. O interregno de 45 dias, por sua vez, não carece de modificações normativas, nem mesmo de uma possível Emenda Constitucional, já que uma simples interpretação pode causar o efeito desejado, posto haver uma concatenação lógica entre Constituição Federal, Lei Complementar nº 95/98, e LINDB, assegurando o direito do contribuinte, que não vem sendo aplicado, em haver uma segurança jurídica mínima que lhe permita o princípio da não-surpresa.

---

[95] BRASIL. **Ministério do Desenvolvimento, Indústria, e Comércio Exterior.** Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3766993. Acesso em 15/10/2019.

[96] GIRALDELLI, Rodrigo. **Importação**: Tempo de Transporte entre Brasil e China. Disponível em: https://chinagate.com.br/tempo-de-transporte-brasil-e-china/#targetText=Mas%20basicamente%2C%20se%20voc%C3%AA%20optar,apenas%20do%20transporte%20em%20si. Acesso em 15/10/2019.

3.2 A sujeição dos atos do Poder Executivo ao princípio da anterioridade – Uma análise sob aspecto da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF

Ainda que, como observado, o contribuinte faça jus a uma anterioridade razoável para a aplicação das alterações no Imposto de Importação, deve-se destacar que este tributo não atende ao princípio da estrita legalidade[97].

Isto é, ainda que, com a divisão dos três poderes, caiba ao Legislativo a função típica de legislar, a Constituição Federal, no art. 153, §1º determina que é facultado ao Poder Executivo a alteração de alíquota de impostos extrafiscais, atribuindo a este poder uma atipicidade legislativa. Neste mesmo viés, o art. 21 do CTN traz esta permissiva face ao Imposto de Importação, devendo ser respeitado os limites e condições estabelecidos em lei, em atenção aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Sabe-se, a esta altura, que esta atribuição legislativa ao Poder Executivo decorre da urgência que as medidas extrafiscais necessitam, sendo mais bem empregada a indução a certos comportamentos[98] quando não respeitado o procedimento do processo legislativo, que pode se delongar ao ponto da medida deixar de ser efetiva.

Desse modo, a análise de quando o Poder Executivo deverá editar uma norma sem passar pela apreciação do Poder Legislativo, em tese, deriva do caso concreto, em que se sopesam os benefícios da alteração discricionária do poder administrativo, face aos princípios não observados, como o da legalidade e segurança jurídica[99], além de respeitar as condições e limites que a lei determina.

Ainda, ao editar uma norma, o Poder Executivo não pode se utilizar do poder discricionário de modo imotivado, devendo constar justificativa para flexibilização da estrita legalidade, inclusive em atenção à necessidade de motivação dos atos administrativos[100].

No entanto, o que se observa é que tal motivação, na prática, decorre quase que integralmente da função extrafiscal, sem que seja delineado o porquê da norma necessitar transpassar princípios basilares do Estado de Direitos, se confundindo "medidas de política

---

[97] NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade**.** Coimbra: Coimbra, 1994, p. 257.
[98] SCHOUERI, Luiz Eduardo. ***Op. cit***. p. 40
[99] BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: Extrafiscalidade e Não-Confisco. 3ª ed, Curitiba: Juruá Editora, 2009, p. 101.
[100] MACHADO, Hugo de Brito. ***Op cit.*** p. 49.

econômica com improvisações"[101]. Ou seja, a função extrafiscal necessita urgência na aplicação, e a Constituição Federal permite que o Poder Executivo promova uma maior agilidade face ao Legislativo, assim, percebe-se que há margem para um sem-fim de violação de princípios, como segurança jurídica, publicidade, legalidade, e anterioridade, ainda que em momento algum a Lei Maior os tenha excluído completamente face aos tributos extrafiscais.

A mitigação ao princípio da legalidade, em se tratando de tributos extrafiscais, vem se mostrando, a bem da verdade, uma exclusão de tal princípio, já que raros são os casos em que o Legislativo opina sobre as alterações normativas destes tributos[102].

Não há que se olvidar, tendo a Carta Magna estabelecido a anterioridade tributária, seja a razoável, ou as anterioridades padrão, o Poder Executivo, ainda que munido da permissiva constitucional para alterar os tributos essencialmente extrafiscais, não pode editar normas com aplicação imediata, sob pena de malferir o princípio da anterioridade tributária e, consequentemente, segurança jurídica[103].

Conforme o art. 62 da Constituição Federal, apenas em caso de relevância e urgência, o Poder Executivo poderá estabelecer medidas provisórias. No entanto, em âmbito tributário, face ao princípio da não-surpresa, o parágrafo segundo deste dispositivo determina que quando houver a instituição ou majoração de impostos, a medida provisória deverá respeitar a anterioridade tributária, com exceção dos tributos extrafiscais.

Porém, a interpretação de tal dispositivo constitucional deve ser efetivada em atenção à outra norma da *Lex Legum*, qual seja, o art. 150, III, alíneas "b" e "c", que, ainda que apenas mencione o termo "lei", carece uma interpretação material. Isto é, sendo um ato geral e abstrato com o intuito de criar, alterar e disciplinar normas, a lei, no termo empregado pela própria Constituição Federal, deve ser compreendida também como atos do Poder

[101] MACHADO, Hugo de Brito. ***Idem***, p. 21.
[102] BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo (Tese de Doutorado), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, 2014, p. 120.
[103] DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988, p. 104.

Executivo[104], colocados de modo abrangente pelo art. 153, §1º da Carta Magna, que, de toda sorte, inclui a Medida Provisória[105].

Além da Medida Provisória, que, como observado, deve se sujeitar às anterioridades tributárias, em atenção ao princípio da não surpresa, o Poder Executivo também se utiliza de outros atos, como os decretos, através da autorização constitucional insculpida no art. 84, VI, "a". Este ato, por sua vez, é mais comumente utilizado na alteração dos impostos extrafiscais, como o Imposto de Importação, sendo medida privativa do Presidente de República, conforme determina o *caput* do art. 84 da Carta Magna. Destarte, o decreto seria, então, um ato ainda mais delicado do Poder Executivo, já que se trata de uma decisão normativa unilateral de impacto nacional[106].

Assim, faz-se imprescindível que no caso prático haja uma fundamentação plausível que exponha a real necessidade de serem tomadas medidas extremas para alterar alíquota de um imposto, como a Medida Provisória e o Decreto, que não passam pelo crivo inicial do Poder Legislativo.

Isto porque, sendo editada uma Medida Provisória, esta já terá eficácia imediata, e, ainda que venha a ser posteriormente, analisada pelo Poder Legislativo, caso seja rejeitada através de decreto legislativo, os seus efeitos retroagirão[107], mas até se decidir a questão normativa, o contribuinte já terá sofrido um dano patrimonial, e, ainda que retorne ao *status quo*, levará tempo e terá havido alteração econômica no país.

Ainda, no que diz respeito ao Decreto, é certo que o processo legislativo, ao levar em consideração os trâmites padrão para a aprovação de uma lei, considera que o entendimento

---

[104] O Ministro Luiz Fux, ao proferir o seu voto, acerca da sujeição de atos do Poder Executivo ao princípio da anterioridade, no julgamento da **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF**, afirmou : "Assim, muito embora encontre balizas legais, o conteúdo de tal ato normativo é dotado da mesma força cogente, abstração e generalidade de que uma lei que alterasse a alíquota do IPI se revestiria. E se ambos os atos do Poder Público podem igualmente alterar as alíquotas de determinado tributo, em clara exceção ao princípio da reserva legal (CF, art. 150, I), simplesmente não há motivo para distinguir os dois instrumento formais no que concerne à incidência da garantia constitucional da noventena."

[105] XAVIER, Alberto. **Sujeição dos atos do Poder Executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal.** In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 147, dez./2007, p. 14.

[106] Neste ínterim, convém mencionar o entendimento do STF no **Recurso Extraordinário nº 570.680**, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, acerca da inexistência de exclusividade do Presidente da República para edição dos atos de alteração de alíquotas, tendo em vista que a autorização dada pelo art. 153, § 1º, da CF foi ampla ao Poder Executivo.

[107] Acerca deste tema, mostra-se pertinente colacionar trecho do **Recurso Extraordinário nº 466.583/SC**, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes: "Em caso de rejeição da medida provisória, a regra é que lhe seja atribuída efeitos ex tunc, desde que o congresso nacional edite o competente decreto legislativo, regulando as relações jurídicas dela resultantes. II – excepcionalmente, se o poder legislativo permanecer inerte, a medida provisória rejeitada terá efeitos ex nunc"

colegiado deve se sobrepor à vontade de uma minoria[108], inclusive pois o Estado Brasileiro tem como característica a democracia. Assim, evitar-se-iam atitudes arbitrárias, que colocassem em perigo o país[109]. É, então, o porquê da fundamentação ser essencial: evidencia que a medida fora tomada em prol de um bem comum, e não apenas sob um pretexto de permissiva constitucional ante a garantia da extrafiscalidade.

Neste contexto, outro fator deve ser posto em destaque. Sobrevindo as alterações normativas pelo Poder Executivo, em sua maioria, mediante decretos, em decorrência da não sujeição expressa do tributo ao princípio da anterioridade razoável, é comum que haja a disposição "entra em vigor na data de sua publicação". Neste mesmo viés, as alterações que ocorriam no Imposto sob Produto Industrializado, que se sujeita à anterioridade nonagesimal, e possui caráter extrafiscal, tal como o Imposto de Importação, vinham sendo aplicadas pelo Poder Executivo com eficácia imediata, sob argumento do permissivo constitucional não mencionar que os atos do poder administrativo deveriam se sujeitar às anterioridades.

Diante deste cenário, fora proposta Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF frente ao decreto nº 7.567/2011, de aplicação imediata, que trazia uma alteração no Imposto sob Produtos Industrializados. Nesta medida judicial, fora levantada a questão sobre os atos do poder administrativo ter *vacatio legis* diversa a do poder legislativo, que devem atenção ao princípio da não-surpresa em âmbito tributário.

Na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF, considerada um marco para a efetividade da anterioridade nonagesimal conferida ao IPI, que vinha sendo burlada através de atos do Poder Executivo, fora concedida liminar em efeito *ex tunc*, de modo unanime pelos Ministros do STF, afastando a exigibilidade da majoração do IPI, promovida mediante decreto antes de decorrido o período da noventena[110]. Assim, fora

---

[108] O Ministro Marco Aurélio, ao proferir o seu voto, acerca da sujeição de atos do Poder Executivo ao princípio da anterioridade, no julgamento da **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF**, afirmou "Defende a obrigatoriedade de incidência do prazo de espera de 90 dias, ocorrendo o aumento quer mediante lei, quer por meio de ato infralegal. Anota ser essa a interpretação harmônica com os postulados da não surpresa e da legalidade tributária, pois descaberia interpretar a Constituição Federal de modo a conferir à Administração Pública poderes superiores os atribuídos ao próprio Congresso Nacional."

[109] BOMFIM, Diego Marcel Costa. ***Op cit.***, p. 250.

[110] A **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF**, julgada em 20 de outubro de 2011, foi assim ementada: "Surgindo do decreto normatividade abstrata e autônoma, tem-se adequação do controle concentrado de constitucionalidade. TRIBUTO IPI, ALÍQUOTA, MAJORAÇÃO EXIGIBILIDADE. A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo artigo 153, § 1º, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea c, da Constituição Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE IPI MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL LIMINAR RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias

determinado que o decreto deveria se sujeitar aos mesmos óbices do Poder Legislativo quanto às anterioridades tributárias.

Isto porque, como já demonstrado, o art. 150, III, alíneas "b" e "c", da Constituição Federal, ao mencionar "lei", refere-se em seu sentido *latu*, englobando os atos do Poder Executivo, como o decreto e medida provisória. Não devia ser diferente, afinal, já que se possível fosse a não sujeição dos atos da administração ao princípio da anterioridade, acarretaria em uma brecha legal, retirando toda a proteção que fora conferida ao tributo quanto à segurança jurídica[111].

No caso em comento, que guarda completa conexão com o Imposto de Importação, já que se trata de um tributo com forte característica extrafiscal, diferenciando-se apenas quanto ao período conferido a título de anterioridade tributária, ainda pode ser observada a ausência de fundamentação suficiente para legitimar a alteração do imposto por ato do Poder Executivo.

Isto é, extrai-se do inteiro teor da decisão que a validade do decreto presidencial estaria fundada na função extrafiscal inerente ao IPI. Assim, a alteração imediata de alíquota seria de grande valia para evitar a desnacionalização da produção industrial brasileira[112].

É assente na jurisprudência pátria, porém, que a mera alegação da extrafiscalidade para utilização de medidas pelo poder administrativo não são legitimas[113], pois, ainda que possa trazer benefícios ao governo, representa um enorme perigo ao Estado, que se mostraria vulnerável ao alvedrio do presidente da República[114].

---

previstos no artigo 150, inciso III, alínea c, da Carta da República. O Tribunal, por votação unânime, concedeu a liminar, com eficácia ex tunc, contra o voto do Relator, que a concedia com eficácia ex nunc. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Falaram,pelo requerente, o Dr. Luís Fernando Belém Peres e, pela Advocacia-Geral da União, o Ministro Luís Inácio Lucena Adams, Advogado-Geral da União. Plenário, 20.10.2011."

[111] Voto do Ministro Ayres Britto no julgamento da **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF**, páginas 25 e 26.

[112] Voto do Ministro Celso de Mello no julgamento da **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF**, páginas 38 e 39.

[113] Neste sentido, enriquece o tema o **Recurso Extraordinário nº 204.769/RS**, de relatoria do Ministro Celso de Mello.

[114] Este entendimento fora consolidado no julgamento do **Agravo Interno nº 725.227-AgR/SP**, também de relatoria do Ministro Celso de Mello: "Razões de Estado - que muitas vezes configuram fundamentos políticos destinados a justificar , pragmaticamente, '*ex parte principis'*, a inaceitável adoção de medidas de caráter normativo - não podem ser invocadas para viabilizar o descumprimento da própria Constituição. As normas de ordem pública - que também se sujeitam à cláusula inscrita no art. 5º, XXXVI, da Carta Política (RTJ 143/724) - não podem frustrar a plena eficácia da ordem constitucional, comprometendo a em sua integridade e desrespeitando a em sua autoridade."

Assim, do mesmo modo que vinha sendo aplicado ao caso do IPI, hodiernamente o Imposto de Importação vem tendo alterações que maculam a ordem constitucional, pois, além de não estar sendo empregado qualquer tipo de *vacatio legis*, ou anterioridade tributária, também é ausente qualquer fundamentação admissível pelo ordenamento pátrio para que seja tratado através de atos do Poder Executivo. E, ainda, mesmo havendo justificativa razoável, deveria o ato administrativo se sujeitar à anterioridade razoável, sob pena de macular o princípio da segurança jurídica.

Como trazido pelo Ministro Marco Aurélio em seu voto no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF, ainda que haja a extrafiscalidade incrustada no tributo (seja no caso do IPI, que era a matéria tratada, ou na hipótese do Imposto de Importação), o contribuinte programa os seus gastos tributários levando em consideração a alíquota do momento, e, havendo uma alteração repentina, não haveria tempo hábil para qualquer preparo, maculando o princípio da segurança jurídica e da não surpresa[115], ao passo que acarretaria danos de cifras vultosas.

Assim, tanto os atos do Poder Executivo, quanto os do Poder Legislativo, por trazerem ameaças semelhantes ao contribuinte, quais sejam, a aplicação súbita de uma alteração tributária, devem atenção ao princípio da segurança jurídica, garantindo, desse modo, um Estado de Direitos, permitindo que o cidadão possa ter o mínimo de calculabilidade, cognoscibilidade e confiabilidade frente à viabilidade dos seus negócios em decorrência de medidas tomadas pelo Estado Brasileiro[116].

---

[115] Voto do Ministro Marco Aurélio no julgamento da **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF**, p. 8.

[116] TORRES, Heleno Taveira. **Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil.** Dourados: Revista Videre, , ano 3, v. 6, jul./dez. 2011, p. 198.

CONCLUSÃO

Discutir acerca de um tema com tão escassa doutrina, e, até mesmo entraves judiciários, no âmbito da segurança jurídica frente à alteração de alíquota do Imposto de Importação em decorrência da Extrafiscalidade, é levantar uma questão que, por mais que pareça olvidada, está presente no dia-a-dia das importações nos recintos alfandegários brasileiros, e evidencia a falta de confiança do cidadão-contribuinte perante o Estado Brasileiro na alteração do *status quo* quanto ao mínimo de previsibilidade nas medidas tomadas.

Assim, diante de um cenário tão pouco debatido, a exaustão de todos os meandros acerca do tema, neste trabalho, torna-se impossível, não sendo, decerto, o intuito primordial na elaboração da pesquisa, mas sim, fustigar este assunto de extrema relevância. Para que as conclusões aqui tecidas não sejam manifestas com o intuito de satisfazer apenas os interesses do intérprete, a estruturação lógica do direito positivo faz-se necessária através do método.

Inicialmente, então, compreende-se que os princípios compõem o ordenamento jurídico, servindo como fonte e disciplinando a aplicação das normas no direito pátrio. Vez que nem sempre os princípios, no caso prático, são congruentes, havendo conflitos, devem ser utilizados métodos de ponderação, pois, diferentemente do que ocorre com as normas positivadas, que ao ser incompatível com outra norma posterior, passa a ser inválida, ou são estabelecidas exceções para a sua aplicação, os princípios não são excluídos do sistema ao haver divergências.

Um dos princípios basilares do direito pátrio é a segurança jurídica, tendo sido reconhecido pela doutrina como um sobreprincípio, pois para a sua aplicação faz-se necessário um compilado de outros princípios afins, como o da proteção ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada, que, por sua vez, são princípios inerentes ao que a Carta Magna estabeleceu como direito fundamental.

Assim, depreende-se que a segurança jurídica também é um direito fundamental do cidadão, mostrando-se essencial à dignidade da pessoa humana, ao passo que garante ao cidadão a confiança de que o Estado não violará seus direitos básicos.

Em âmbito tributário, a segurança jurídica pode ser evidenciada através do princípio da não-surpresa, positivado através da anterioridade tributária, que veda alterações que impactem negativamente o contribuinte. No entanto, alguns tributos, como o Imposto de

Importação, não atendem às anterioridades expressas na Carta Magna, quais sejam, a nonagesimal e a anual.

Isto decorre pois, o tributo pode apresentar finalidades diversas, havendo, porém, aquele fim precípuo. No Imposto de Importação, ainda que haja o caráter fiscal, o seu emprego tem como intuito acarretar uma manipulação artificial no mercado, evidenciando a sua extrafiscalidade. Tal característica, então, necessita de uma rápida aplicação, para que possa garantir a intervenção necessária ao mercado, servindo ao Estado como importante instrumento de manipulação em prol dos interesses nacionais, em especial o mercado interno.

Nesta toada, resta evidente a dicotomia entre a extrafiscalidade, que requer uma execução ágil, e o princípio da segurança jurídica, que prevê um tempo razoável para que o contribuinte possa se adaptar às alterações legais. No entanto, a função extrafiscal do Imposto de Importação não implica na necessária exclusão de segurança jurídica. Ao revés, o ordenamento jurídico requer uma atuação conjunta dos dois institutos.

Muito da ausência de debates acerca do assunto é em decorrência da falta de confiança na modificação do *status quo* pelo Estado Brasileiro, não saindo os estudos doutrinários da mera teoria, e, nos poucos casos levados à apreciação dos tribunais superiores são mantidas as alterações repentinas de alíquotas sob o fundamento do "risco do negócio".

Como pode ser observado, o risco do negócio não decorre de atividades promovidas pelo contribuinte, sendo perpetrado pelo próprio governo, ao passo que não garante qualquer segurança jurídica ao mercado, permitindo e promovendo uma alteração súbita nas alíquotas do Imposto de Importação, sob o fundamento da extrafiscalidade. No entanto, esta extrafiscalidade desenfreada, sem permitir que o mercado tenha qualquer tempo para se programar, atinge também o principal alvo que se objetiva acautelar com a intervenção no domínio econômico: a indústria nacional.

Ausentes os fundamentos que assegurem ao Estado a não sujeição das alterações de alíquota do Imposto de Importação à segurança jurídica, a indústria interna, quando afetada pela modificação repentina reduzindo o Imposto de Importação, também não possui alternativas frente aos danos sofridos, já que o "risco do negócio" também permeia a atividade que deveria ser protegida pelo Estado.

Por outro lado, como se pode observar, não faltam alicerces que embasem a necessidade, e, principalmente, a permissiva constitucional para que haja a ponderação do

Imposto de Importação como instrumento de intervenção no domínio econômico em atenção à garantia à segurança jurídica.

Na prática, escassos são os fundamentos para as alterações serem promovidas por atos do Poder Executivo, em flagrante violação da divisão de poderes[117]; não é atribuído qualquer *vacatio legis* no que concerne ao Imposto de Importação, sendo olvidado o art. 8º da Lei Complementar nº 95/98 que estabelece que a cláusula "entra em vigor na data de sua publicação" deve ser aplicada apenas às leis de pequena repercussão, quando, a bem da verdade, trata-se de um tributo de impacto na economia nacional; e, ainda, há a sujeição dos atos administrativos aos mesmos óbices temporais dos atos do Poder Legislativo, mediante entendimento firmado acerca do IPI, que também tem forte carga de extrafiscalidade e se sujeita expressamente ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Diante de um cenário completamente negligenciado pelo Estado, ainda que as importações sejam uma realidade cotidiana, o contribuinte vê-se impotente, já que nenhuma medida judicial se mostra efetiva para satisfazer o seu direito de não ser surpreendido por uma alteração de alíquota que possa, inclusive, inviabilizar o seu negócio, pois os tribunais superiores possuem entendimento consolidado acerca do "risco do negócio", não sendo aceita a tese da insegurança jurídica para o caso.

A ausência de amparo do Poder Público é tamanha, que alguns importadores mais atentos, já se utilizam de cláusulas, em contratos mercantis, que mitigam eventuais prejuízos que o contribuinte venha a sofrer em decorrência de alteração de alíquota, passando a ser arcado em conjunto com o fornecedor da mercadoria. Isto, porém, além de não eximir o importador do prejuízo, apenas minorando-o, também acarreta prejuízos ao Estado Brasileiro frente aos entes internacionais, que passam a não sentir segurança jurídica ao negociar com o país, ante a imprevisibilidade das alíquotas na data da chegada da mercadoria.

Assim, o que se percebe é que a perpetuação da não sujeição da extrafiscalidade do Imposto de Importação ao princípio da segurança jurídica não atinge apenas o contribuinte-importador, mas todo o mercado brasileiro, desde o produtor nacional, à imagem externa do país, acarretando mais prejuízos ao Estado do que se houvesse uma conciliação destes institutos, já que não são desarmônicos.

---

[117] BOMFIM, Diego Marcel Costa. ***Op cit.***, p. 121.

Desse modo, parafraseando a Ministra Carmen Lúcia ao se referir ao princípio da não-surpresa, que é basilar à segurança jurídica, "em matéria tributária no Brasil, o princípio do não susto já seria bem-vindo, porque aqui é uma trepidação permanente." [118]

[118] Voto da ministra Carmen Lúcia no julgamento da **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF**, p. 20.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADEODATO, João Maurício. **Ética e retórica:** Para uma teoria da dogmática jurídica. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11 ed. Salvador: Juspodivm. 2017.

ALEXY, Robert. **Derecho e razón prática**. México: Fontamara, 1993.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014.

AMORIM, Letícia Balsamão. **A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy:** esboço e críticas. Revista de Informação Legislativa, ano 42, n. 165, p. 123-134. Brasília: Senado Federal, jan./mar. 2005.

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. **Extrafiscalidade.** Revista de Informação Legislativa, v. 33, n. 132, p. 329-334. Brasília: Senado Federal, out./dez. 1996.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **ICM – ZFM – Remessa de produtos in natura para a Zona Franca de Manaus – Equiparação a exportação.** Revista de Direito Tributário, n. 43, Jan./Mar. 1988.

_____, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur. **Crédito-prêmio de IPI:** direito adquirido, recebimento em dinheiro. Revista de Direito Tributário, v. 15, n. 55, p. 162-179, jan./mar., 1991.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo-SP. Malheiros Editores, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **Colisão entre liberdade de expressão e direitos da personalidade. Critérios de ponderação. Interpretação constitucionalmente adequada do Código Civil e da Lei de Imprensa**. Revista de Direito Administrativo, n. 235, jan./mar. 2004.

BECK, Marta; OLIVEIRA, Eliane. Governo pode reduzir imposto de importação para conter inflação, diz Mantega. **O GLOBO**, Brasília, 05 de julho de 2013. Disponível em http://oglobo.globo.com/economia/governo-pode-reduzir-imposto-deimportacao-para-conter-inflacao-diz-mantega-8932815#ixzz4XnlTYvqQ. Acesso em 13/10/2019.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: extrafiscalidade & não-confisco. Curitiba: Juruá, 2003.

_____, Flávio de Azambuja. **Impostos**: Extrafiscalidade e Não-Confisco. 3ª ed, Curitiba: Juruá Editora, 2009.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo (Tese de Doutorado), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, 2014.

BRASIL. **Ministério do Desenvolvimento, Indústria, e Comércio Exterior.** Disponível em: http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1886-omc-principios. Acesso em 13/10/2019.

BRASIL. **Ministério do Desenvolvimento, Indústria, e Comércio Exterior.** Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3766993. Acesso em 15/10/2019.

BRASIL. **Superintendência da Zona Franca de Manaus.** Disponível em: http://www.suframa.gov.br/zfm_incentivos.cfm. Acesso em: 24/09/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº600.509/PR**. Agravante: União. Agravado: Botica Comercial Farmacêutica Ltda. Relator: Ministro Edson Facchin. Brasília, 15 de março de 2016. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=309475582&tipoApp=.pdf. Acesso em 21/10/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.492.832**. Recorrente: Manufatura de Brinquedos Estrela S/A. Recorrido: União. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 04 de setembro de 2018. Disponível em: https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/632913334/recurso-especial-resp-1492832-df-2012-0088932-1/inteiro-teor-632913339?ref=juris-tabs. Acesso em: 21/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF**. Requente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requerido: Congresso Nacional e Presidente da República. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590. Acesso em: 10/09/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº 725.227/SP**. Agravante: Banco Itaú S/A. Agravado: ADALBERTO PEREIRA FERNANDES. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 16 de dezembro de 2018. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2635558. Acesso em 21/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 400**. Requerente: Procurador-Geral da República. Relato: Ministro Celso de Mello. Brasília, 25 de outubro de 2018. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15338929568&ext=.pdf. Acesso em: 21/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661/DF**. Requerente: Democratas – DEM. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 20 de outubro de 2011. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21586042/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4661-df-stf/inteiro-teor-110379987?ref=juris-tabs. Acesso em: 21/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 204.769/RS**. Recorrente: Caixa Econômica Federal - CEF. Recorrido: Helio de Aquino Lima. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 10 de dezembro de 1996. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1650153. Acesso em 21/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 223.796-0/PE**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Usina Central Barreiros S/A. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 16 de outubro de 2001. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1695907. Acesso em 21/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 466.583/SC**. Recorrente: União. Recorrido: Martinelli Advocacia Empresarial S/C e Outro (a/s.). Relator: Ministro

Gilmar Mendes. Brasília, 1º de fevereiro de 2019. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339443333&ext=.pdf. Acesso em: 21/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 570.680**. Recorrente: Indústria de Peles Pampa Ltda. Recorrido: União. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 28 de outubro de 2009. Disponível em: http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28570680%2ENUME%2E+OU+570680%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y6cdm9at. Acesso em: 21/10/2019.

BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornelio Pieter de. **A incidência do imposto de importação nas remessas postais internacionais.** Revista Parahyba Judiciária, v. 9, 2015, p. 434-461.

CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. In NOMOS, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 33.2–jul./dez. 2013.

CAMPOS, Antonio. **Comércio Internacional e Importação**. São Paulo: Aduaneiras, 1990.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária.** São Paulo: Almedina, 2018.

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

_____, Paulo de Barros. **Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária.** Revista Diálogo Jurídico. Salvador: DP, nº 16, maio-agosto, 2007.

CASSONE, Vittório. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil, vol. 1**. São Paulo: Saraiva, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Antônio José da. **Da regra padrão de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.** Rio de Janeiro, Forense, 1985.

COSTA, Carlos Adriano da. **A extrafiscalidade tributária na concretização do bem-estar social.** In: Prêmio do Tesouro Nacional, 2016, p. 26. Disponível em: http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis_monografias.obtem_monografia?p_id=809. Acesso em: 14/10/2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.

DOWLER, Nelson Godoy Bassil. **Curso Moderno de Direito Civil**: Parte Geral. São Paulo: Nelpa, 1976.

GIRALDELLI, Rodrigo. **Importação: Tempo de Transporte entre Brasil e China.** Disponível em: https://chinagate.com.br/tempo-de-transporte-brasil-e-china/#targetText=Mas%20basicamente%2C%20se%20voc%C3%AA%20optar,apenas%20do%20transporte%20em%20si. Acesso em 15/10/2019.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988.** 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GUEIROS, Aroldo. **O fato gerador do Imposto de Importação bem explicado.** Disponível em: https://www.comexblog.com.br/importacao/o-fato-gerador-do-imposto-de-importacao-bem-explicado/ Acesso em: 01/10/2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 18. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. por João Baptista Machado. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1979.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6ª ed. São Paulo: Atlas. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MAIA, Gabriel; Almeida, Rodolfo. Quanto o comércio exterior representa do PIB dos países. **Nexo Jornal**. 03 de maio de 2019. Disponível em: https://www.nexojornal.com.br/grafico/2019/05/03/Quanto-o-com%C3%A9rcio-exterior-representa-do-PIB-dos-pa%C3%ADses. Acesso em 15/10/2019.

MANEIRA, Eduardo. **O princípio da não-surpresa do contribuinte.** Jornal Carta Forense. Disponível em: http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/o-principio-da-nao-surpresa-do-contribuinte/4047. Acesso em: 10/09/2019.

MANFRINATO, Paulino. **Imposto de importação**: uma análise do lançamento e fundamentos.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** São Paulo: Malheiros 2009.

MELO, Lígia Maria Silva de. **Segurança jurídica:** fundamento do Estado de Direito. A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 6, n. 25, jul./set. 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra, 1994.

NETO, Miguel Hilú. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**. Ed. Quartier Latin, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1986.

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 6. ed. Rio de Janeiro:Forense, 2012.

PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **A anterioridade tributária como garantia individual do contribuinte**. Revista de Direito Internacional Econômico. Brasília, V. 6, nº 1, p. 50-71, Jan-Jun, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PEREIRA, Caio Mario da Silva**. Instituições de Direito Civil**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. Vol. 1.

PIRES. Adilson Rodrigues. **A (Ir)retroatividade dos Direitos Antidumping.** Disponível em: http://rplaw.com.br/wp-content/uploads/2018/06/A-Irretroatividade-dos-Direitos-Antidumping.pdf. Acesso em: 02/10/2019.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. São Paulo: Saraiva, 2002..

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro**. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org.). Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Normas tributárias Indutoras e Intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

SILVA, Alexander Marques. **Uma Reflexão Sobre a Extrafiscalidade no Imposto de Importação**. Revista Eletrônica de Direito Internacional , v. 12, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Mariana da. **Jurisprudência dos crimes nazistas contra princípios dos direitos humanos.** 2010. Disponível em: http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/2332/1828. Acesso em: 28/08/2019.

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

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. **Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil.** Dourados: Revista Videre, , ano 3, v. 6, jul./dez. 2011.

_____, Heleno Taveira. **Zona Franca de Manaus deve ter garantias respeitadas.** Disponível em: https://www.conjur.com.br/2014-mar-12/consultor-tributario-zona-franca-manaus-garantias-respeitadas. Acesso em 01/10/2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de. **Economia Micro e Macro.** São Paulo: Altas, 2002, 4ª edição.

VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica**: A Insólita Opção Estatal pelo "Viver Perigosamente". In: BARRETO, Aires F. et al. (Org.). Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. **Sujeição dos atos do Poder Executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal.** In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 147, dez./2007.