

# PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA INTERPRETADO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E APLICADO À TAXA DE UTILIZAÇÃO DO SISTEMA INTEGRADO DE COMÉRCIO EXTERIOR

Rhuan Rafael Lopes de Oliveira<sup>1</sup>

**Sumário:** Introdução; 1. O princípio da legalidade no seu aspecto de legitimação e limitação do exercício do poder de tributar; 2. Hermenêutica Jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal: Do princípio da legalidade estrita à legalidade suficiente; 3. Análise da regra matriz de incidência tributária da taxa SISCOMEX à luz do princípio da legalidade; Conclusão.

**Resumo:** O presente artigo tem por objetivo a análise da lei instituidora da Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX à luz dos limites ao poder de tributar. O principal objetivo do presente artigo é verificar a validade da lei com base nos princípios da legalidade geral e tributária (artigos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal de 1988). Para tanto, foi feita uma pesquisa bibliográfica, legal e jurisprudencial acerca do tema. Primeiramente, foram identificados e analisados os pressupostos para a existência do poder de tributar, bem como os limites para o seu exercício. Após, verificou-se o tratamento dado pelo Supremo Tribunal Federal aos referidos princípios, em especial quanto à possibilidade de disciplina da regra matriz de incidência tributária por ato infralegal. Por fim, foram traçados os antecedentes históricos que culminaram na instituição taxa SISCOMEX e se procedeu à análise de sua validade à luz das premissas jurídicas verificadas ao longo da pesquisa. Em síntese, concluiu-se que o legislador ordinário não observou o princípio da legalidade ao delegar irrestritamente a competência para fixação do aspecto quantitativo da taxa SISCOMEX.

**Palavras-chave:** Competência tributária. Limitações ao exercício do poder de tributar. Princípio da legalidade tributária. Regra matriz de incidência tributária. Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX.

**Abstract:** The purpose of this article is to analyze the usage rate of the Brazilian Integrated Foreign Trade System (SISCOMEX) considering the limitations of the power to tax placed in the federal constitution. The main goal is to check the constitutionality of the law based on the lawfulness principle (sections 5, II and 150, I of the Brazilian Federal Constitution). For this, a bibliographical, legal and jurisprudential research was done to deepen the theoretical framework. First, were identified and analyzed the assumptions for the existence of the power to tax, as well as the limits for its exercise.

---

<sup>1</sup> Graduando do Curso de Direito da EDB/IDP. Email: rhuan.oliveira@outlook.com.

Afterwards, it was verified the treatment given by the Federal Supreme Court to the lawfulness principle, in particular regarding the possibility of discipline of the tax incidence hypothesis by an infra legal rule. Finally, the historical background that culminated in the SISCOMEX rate institution was drawn up and its validity was analyzed based on the legal premises verified throughout the research. Finally, it was concluded that the ordinary legislature did not observe the principle of legality in the discipline of the quantitative aspect of the SISCOMEX rate.

**Key Words:** Tax jurisdiction. Limitations of the power to tax. Strict legality in the sphere of tax. Tax incidence hypothesis. Usage rate of the Brazilian Foreign Trade System.

## INTRODUÇÃO

A União instituiu, por meio da Medida Provisória n. 1.725/98, posteriormente convertida na Lei n. 9.716/98, a taxa de utilização do sistema integrado de comércio exterior – SISCOMEX que cobrada dos Importadores quando da utilização do sistema para registro das declarações de importação. Dentre suas disposições, destaca-se a competência conferida ao Ministro do Estado da Fazenda para reajuste do *quantum* da obrigação, segundo a variação dos custos de operação e investimento no SISCOMEX.

Considerando este contexto histórico, o presente artigo tem por objeto a análise da lei instituidora da taxa SISCOMEX à luz do princípio da legalidade. A relevância acadêmica se justifica pelo aprofundamento do tratamento dado pela doutrina e pela jurisprudência ao referido princípio. A econômica, por sua vez, reside no fato de que a exação ora analisada atinge importante setor da economia Brasileira, que é o da importação.

Como hipótese a ser confirmada, sustenta-se que a despeito de haver a previsão legal de todos os critérios da regra matriz de incidência tributária da exação, o legislador ordinário não observou o princípio da legalidade tributária quando delegou ao Poder Executivo a sua competência para disciplina do aspecto quantitativo da taxa SISCOMEX.

Assim, para análise do problema, abordaremos no primeiro capítulo o nascimento e legitimação do poder de tributar frente à noção de legalidade e sistema jurídico proposto por Hans Kelsen, bem como os limites impostos ao seu exercício, com ênfase na conceituação do princípio da legalidade como decorrência do sobreprincípio da segurança jurídica e sua implicação no âmbito tributário à luz da

doutrina de Humberto Ávila, cuja análise perpassa pelo que se entende por regra matriz de incidência tributária, tal como definida por Paulo de Barros Carvalho.

Ademais, no segundo capítulo, analisaremos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para extrair a modificação do seu entendimento acerca do princípio da legalidade tributária. Utilizaremos, como metodologia de pesquisa, a extração de precedentes prolatados em épocas diferentes e que ilustram a supracitada alteração no entendimento da corte que se afastou da acepção estrita do princípio da legalidade defendida por Alberto Xavier e passou a aceitar uma legalidade dita suficiente, sempre priorizando os julgados advindos do Plenário e, quando possível, que digam respeito à espécie tributária taxa.

No terceiro capítulo, buscaremos e reuniremos informações acerca dos antecedentes históricos que motivaram a instituição da taxa SISCOMEX, bem como classificaremos a referida exação como tributo vinculado da espécie taxa cobrada em razão do exercício de poder de polícia, considerando os ensinamentos de Geraldo Ataliba. Ademais, verificaremos a validade da lei instituidora do tributo à luz das premissas jurídicas assentadas até então, em especial pelo seu cotejo com o princípio da legalidade.

Por fim, consolidaremos as argumentações feitas ao longo do artigo com vistas à confirmação ou não da hipótese mencionada acima.

## **1 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO SEU ASPECTO DE LEGITIMAÇÃO E LIMITAÇÃO DO EXERCÍCIO DO PODER DE TRIBUTAR**

No Brasil, considerando o modelo adotado, a atividade econômica não é explorada, em regra, pelo Estado, mas pela iniciativa privada, de modo que cabe àquele apenas o exercício da atividade financeira, entendida como “o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos meios de pagamento de que necessita para atingir os seus fins”<sup>2</sup>.

Portanto, pode-se dizer que o poder de tributar nasceu da necessidade de realização da atividade financeira de obtenção de recursos e consiste na faculdade conferida ao ente político para expropriar o patrimônio do Contribuinte com o principal

---

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 24.

objetivo de sustentar o Estado Democrático de Direito<sup>3</sup>, considerando a necessidade de realização dos direitos nele previstos. Trata-se, pois, de uma mitigação do direito de propriedade em detrimento da realização dos demais direitos fundamentais, em especial os sociais.

Contudo, a escassez de recursos não possibilita, por si só, o exercício do poder de tributar, pois se trata apenas de uma constatação fática, sendo, pois, necessário que este busque fundamento de validade no ordenamento jurídico.

Sob o ângulo jurídico, a norma hipotética fundamental<sup>4</sup> legitima o exercício do poder constituinte originário para promulgação de uma Constituição cujo conteúdo veicule normas de comportamento ou de estrutura<sup>5</sup> que expressem os valores eleitos.

Por se encontrar no topo da pirâmide normativa, a Carta Magna serve de fundamento de validade para todas as normas hierarquicamente inferiores. Assim, pode-se dizer que, no ordenamento jurídico brasileiro, “cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores”<sup>6</sup>.

Nesse sentido, conclui Paulo de Barros Carvalho acerca do sistema constitucional brasileiro

Os conceitos até aqui introduzidos permitem ver a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas, algumas de comportamento, outras de estrutura, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. É composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil. E esta, por sua vez, constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional.<sup>7</sup>

---

<sup>3</sup> STRECK, Lenio Luis. **Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pp. 83-84.

<sup>4</sup> “As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 156)

<sup>5</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado, 3. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, pp. 272-285.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 148.

<sup>7</sup> ibidem, p. 158.

Portanto, considerando que o exercício do poder de tributar tem por pressuposto a violação ao direito fundamental de propriedade, somente a Lei Constitucional poderia legitimá-lo.

Nesse aspecto, o Constituinte optou por regular o Sistema Tributário Nacional, de modo a conferir, legitimar e repartir tal poder entre os entes políticos, traduzindo-se concretamente na competência tributária<sup>8</sup>.

Tratando-se de ação estatal que invade o âmbito privado dos cidadãos, os direitos fundamentais assumem o papel de contenção desse ímpeto, como observa Humberto Ávila

As leis tributárias são primordialmente leis interventivas (*Eingriffsgesetze*), na medida em que restringem a liberdade e a propriedade do cidadão de modo direto ou indireto e independentemente de sua vontade. Em razão disso, a função de defesa (*Abwehrfunktion*) dos direitos fundamentais assumem grande significado nesse caso.<sup>9</sup>

Assim, como forma de limitação do poder estatal, encontram-se, no texto Constitucional, diversas regras de estrutura, princípios e garantias fundamentais, comumente chamadas de limitações ao poder de tributar.

Especialmente quanto à função axiológica da Constituição no sistema tributário nacional, Paulo de Barros assenta

(...) é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos<sup>10</sup>.

Nesse aspecto, o preâmbulo da Carta Magna indica quais são os valores supremos do Estado Democrático brasileiro. Para buscar a concretização destes, foram inseridos diversos princípios formais e materiais na Constituição.

Dentre todos, destaca-se a segurança jurídica, que é o ideal que mais se busca – e mais se deve – concretizar dentro de um ordenamento jurídico, porquanto a sua observância importa em reconhecimento da legitimidade e integridade do sistema.

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 78.

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 128.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 78.

De fato, conforme observou Humberto Ávila, referido o princípio “estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público”<sup>11</sup>.

Assim, o núcleo essencial do referido princípio está em demonstrar a continuidade e integridade do sistema jurídico para que o Cidadão possa prever a medida da atuação estatal.

Em matéria tributária, como visto, o Poder Público exerce o seu poder sobre o patrimônio do contribuinte, o qual precisa ter segurança de que se trata de uma invasão legítima, bem como do que dela se pode esperar.

Trata-se, sem dúvida, da forma mais ampla de proteção ao particular, demandando a sua observância em todos os casos para que se considere um verdadeiro Estado Democrático.

Segundo Humberto Ávila, trata-se de um sobreprincípio que orienta a aplicação de outros postulados

(...) o sobreprincípio da segurança jurídica é o resultado a interpretação indutiva da legalidade, anterioridade e irretroatividade, significando o dever de busca de um estado de previsibilidade, confiabilidade e estabilidade.<sup>12</sup>

Nessa linha de raciocínio, pode-se dizer que a legalidade geral e a tributária são formas de concretização do princípio da segurança jurídica, porquanto estabelecem limites formais e materiais ao poder de tributar.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, assim como sua antecessora, previu o princípio geral da legalidade (artigo 5º, II), segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

O conteúdo axiológico do referido princípio traduz-se na garantia de que as relações obrigacionais serão regidas pela primazia da legalidade, o que confere às leis o status de fontes primárias do direito. Disso decorre que apenas a lei em sentido formal (lato sensu) pode inovar o sistema jurídico para estabelecimento de normas.

Dentre outras, inseriu-se no capítulo do Sistema Tributário Nacional o princípio da legalidade em matéria tributária para estabelecer que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (Inciso I do artigo 150 da CF/88).

---

<sup>11</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 370.

<sup>12</sup> *ibidem*, p. 102.

Considerando o disposto no §2º do artigo 5º da CF/88, o referido postulado traduz-se em verdadeiro direito fundamental do contribuinte que protege especialmente o seu patrimônio contra arbitrariedades. Além disso, reforça que a administração está vinculada à legalidade também em matéria tributária.

Ora, sendo a *ratio* de ambos os princípios da legalidade a observância da lei, indaga-se qual a necessidade de sua previsão específica em matéria tributária.

Segundo Leandro Paulsen, “o estabelecimento de garantias específicas como o da legalidade penal e a da legalidade tributária só tem algum efeito e só se justifica na medida em que agregue à garantia consubstanciada pela regra geral da legalidade um conteúdo adicional, qualificado”<sup>13</sup>.

De fato, o princípio da legalidade possui duas dimensões no sistema jurídico, a formal enquanto reserva de lei e a material que determina o conteúdo da lei a ser veiculada pelo poder público, conforme observa Humberto Ávila

(...) o princípio da legalidade possui dois significados. Em primeiro lugar, ele exige que qualquer comando jurídico tenha um fundamento legal, por meio do qual seja determinável o comportamento devido. (...) Nesse caso, está-se diante da legalidade em sentido formal, também meramente referida como princípio da legalidade. Em segundo lugar, a legalidade exige que qualquer comando normativo tenha um conteúdo previamente determinável em lei. Nesse caso, está-se diante da legalidade em sentido material (...), neste trabalho definido como princípio da determinabilidade fática”.<sup>14</sup>

Nesse sentido, enquanto o princípio geral exige apenas que a obrigação tenha como fonte a lei (dimensão formal), a legalidade em matéria tributária requer que a lei veicule em seu conteúdo os elementos para configuração da instituição e da majoração de tributos (dimensão material).

Assim, pode-se dizer que o princípio da determinabilidade fática impõe que a própria regra matriz de incidência tributária esteja prevista na lei, ou seja, a hipótese fática de incidência e a consequência jurídica, como leciona Paulo de Barros Carvalho

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 88.

<sup>14</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 129-130.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 173.

Como visto, o direito se presta para regular condutas e no Direito Tributário não poderia ser diferente, porquanto há a eleição de um fato – que se tornará jurídico – e a previsão de uma consequência pelo seu acontecimento.

A conjugação da hipótese com o mandamento é o que se chama de norma jurídica – descrita em sua estrutura lógica pela regra matriz de incidência tributária, por meio da qual se verifica a instituição da relação jurídico-normativa.

De fato, “hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente”<sup>16</sup>.

Como o próprio nome indica, o antecedente tem por objetivo não apenas a descrição hipotética do evento fático, mas também a indicação de onde e quando tal hipótese assume feição de fato jurídico. Tem-se aqui os critérios material, espacial e temporal.

O critério material<sup>17</sup> está umbilicalmente ligado aos outros dois, podendo-se traduzir como a ação humana ou estado de direito que pode ser exprimida em verbo e complemento (v.g. auferir renda, circular mercadoria, usar serviço público).

O critério espacial<sup>18</sup>, por sua vez descreve onde, juridicamente, se considera ou deve se verificar o critério material, ou seja, no lugar em que ocorreu ação (*locus facti*).

Por fim, o critério temporal oferece “elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto”<sup>19</sup> – trata-se de descrição de quando o Direito considera por ocorrido o fato.

Assim, a ocorrência do evento fático (o que?) no momento (quando se considera realizado?) e lugar previsto (onde ocorre?) no antecedente normativo tem o condão de jurisdicizá-lo, atraindo o disposto no consequente normativo, ou seja, os direitos e as obrigações prescritas na lei.

---

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 243.

<sup>17</sup> *ibidem*, pp. 266-268.

<sup>18</sup> *ibidem*, pp. 269-271.

<sup>19</sup> *ibidem*, p. 272.

Nessa toada, cumpre ao elemento prescritor a definição da relação jurídica instaurada entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, por meio dos critérios pessoal (quem é o credor e o devedor?) e quantitativo (quanto se pagará?).

O critério pessoal<sup>20</sup> está relacionado às partes da relação jurídico-tributária, quais sejam, o contribuinte, pessoa física ou jurídica, obrigado ao pagamento da exação (sujeito passivo) e o ente político tributante (sujeito ativo).

O último elemento da parte mandamental da norma diz respeito ao critério quantitativo<sup>21</sup>, ou seja, à aferição *do quantum debeat*ur da obrigação tributária. Aqui tem-se a base de cálculo que é a noção quantitativa da materialidade da exação<sup>22</sup>. A alíquota, por sua vez, é “o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo”<sup>23</sup>.

Portanto, diz-se que a obrigação tributária surge quando há a subsunção do evento fático à hipótese de incidência descrita no antecedente da norma, porquanto esta ocorrência define que o sujeito passivo tem a obrigação de pagar ao sujeito ativo determinada quantia, calculada mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo eleita.

Em outras palavras, a norma que impõe a obrigação tributária é uma norma de conduta assim sintetizada: se o particular realizar o fato X a tempo e modo definidos, deve ser sua obrigação de pagar (*an debeat*ur) a quantia Y (*quantum debeat*ur) ao ente político.

Assim, considerando que a obrigação de pagar o tributo (instituição ou majoração) nasce com a subsunção, conclui-se que todos os elementos descritos pela regra matriz de incidência tributária têm que estar integralmente disciplinados em lei.

Vê-se que a legalidade tributária tem por objetivo não somente a contenção de potenciais abusos por parte dos entes federativos no exercício do poder de tributar, mas também legitima e confere segurança ao Estado para exercício da *atividade financeira*, em seus três aspectos.

---

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 301-305.

<sup>21</sup> *ibidem*, pp. 322-324.

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 138.

<sup>23</sup> *ibidem*, p. 139.

Com efeito, o referido princípio qualifica a regra geral, porquanto protege com mais ênfase o direito de propriedade ao estabelecer que a relação jurídico-tributária deve estar positivada em sua inteireza para que haja a exigência do tributo.

Além disso, confere legitimidade ao Estado, o que reduz as chances de considerar o ato de cobrança arbitrário e, conseqüentemente, garante maior certeza na gerência e aplicação da receita de tributos.

Nesse aspecto, confirma-se que a legalidade tributária busca garantir a segurança jurídica mediante a previsibilidade e certeza, o que evita a surpresa do contribuinte-cidadão e aumenta a credibilidade nas relações entre o poder público e o particular<sup>24</sup>.

## **2 HERMENÊUTICA JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA À LEGALIDADE SUFICIENTE.**

Ao longo do tempo, o Supremo Tribunal Federal, instância máxima do poder judiciário para interpretação das normas constitucionais, delineou os contornos hermenêuticos do princípio da legalidade.

Um dos julgados mais clássicos que abordou o tema se deu no bojo do Recurso Extraordinário n. 140.669<sup>25</sup>. Discutiu-se, no referido processo, a constitucionalidade do artigo 66 da Lei n. 7.450/85 que assim dispunha: “Fica atribuída competência ao Ministro da Fazenda para fixar o prazo de pagamento de receitas federais compulsórias”. O núcleo material da discussão consistia em verificar a validade da delegação legislativa à luz da reserva legal.

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região albergou a pretensão do Autor e concluiu pela inconstitucionalidade da norma, por entender que o objeto da delegação (fixação de prazo para pagamento) estaria submetido à reserva legal, ou seja, apenas uma norma primária poderia introduzir tal mandamento no sistema.

Dentre os Desembargadores que inauguraram a divergência, o Juiz Orlando Rebouças entendeu que a disciplina do prazo não estaria sujeita à reserva legal, porquanto se insere dentre as competências legislativas para expedição de normas complementares em matéria tributária (artigo 96 do CTN).

---

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 33.

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 140669**, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 14/05/2001. Disponível em: <http://bit.ly/2rZC3vp>. Acesso em jun. 2017.

O Juiz Lázaro Guimarães, por sua vez, propôs uma flexibilização do princípio da legalidade tributária, desde que haja autorização legal e que o exercício desse poder se faça dentro dos limites razoáveis.

Inobstante, o Tribunal de origem concluiu, por maioria, que a fixação do prazo para recolhimento estaria inserta no critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, a qual, como visto, deve estar integralmente disciplinada em lei formal.

Daí porque a União Federal interpôs recurso extraordinário dirigido ao Supremo Tribunal Federal, alegando que a interpretação dada pelo TRF-5 violou o princípio da legalidade tributária previsto no artigo 150, I da CF/88.

O Relator, Ministro Ilmar Galvão, votou no mesmo sentido da divergência instaurada na Corte Regional, ou seja, o princípio da legalidade tem aplicabilidade apenas quando se trata de instituição ou majoração do tributo, aqui não se incluindo a fixação do prazo de vencimento da obrigação, de modo que tal matéria não se sujeitaria à reserva legal, o que, aliado à competência complementar da administração, validaria a delegação feita no caso.

Admitiu, pois, a deslegalização de certas matérias, atribuindo-se à Administração a competência para discipliná-las, desde que não estejam submetidas à reserva de lei.

O Ministro Marco Aurélio inaugurou a divergência, porquanto entendeu que a própria Constituição Federal de 1988 não agasalhou tal delegação ao estabelecer no artigo 25 do ADCT a revogação das normas que atribuíram competência do Congresso Nacional ao órgão do Poder Executivo. Assim, concluiu que

“(...) a cobrança do tributo é uma atividade vinculada à lei, razão pela qual mostra-se descabida constitucionalmente delegação que implique a possibilidade de, de acordo com a situação do caixa, vir a ser fixado, por ato do Ministro de Estado da Fazenda, este ou aquele prazo”<sup>26</sup>.

O Ministro Sepúlveda Pertence acompanhou a divergência, assim como o Ministro Carlos Velloso que acentuou se tratar de delegação que confere ao delegatário o poder de se sobrepor à uma norma primária.

---

<sup>26</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 140669**, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 14/05/2001. Disponível em: <http://bit.ly/2rZC3vp>. Acesso em jun. 2017.

Contudo, ambos restaram vencidos junto com o Ministro Marco Aurélio, considerando que os demais Ministros (Octavio Gallotti, Néri da Silveira, Maurício Corrêa e Francisco Rezek) filiaram-se ao entendimento defendido pelo relator.

Em síntese, entendeu-se que o princípio da legalidade apenas proíbe a delegação/regulamentação das matérias que estejam submetidas à reserva de lei (base de cálculo, alíquota, contribuintes, dentre outros).

Veja-se que se trata de uma contraposição ao princípio da legalidade estrita tal como defendido por Alberto Xavier, segundo o qual a lei deveria possuir um grau de determinação tão alto a ponto de esgotar todas as possibilidades de normatização<sup>27</sup>.

Ademais, o Plenário do Supremo Tribunal Federal voltou a se debruçar sobre a interpretação do princípio da legalidade no julgamento do Recurso Extraordinário n. 343.446<sup>28</sup>.

A *quaestio iure* do aludido recurso residia na verificação da constitucionalidade da contribuição social destinada ao custeio do Seguro de Acidente do Trabalho – SAT, mais especificamente a possibilidade de complementação da aplicação da norma tributária, considerando o objeto do presente artigo.

É que a lei n. 8.212/91 instituiu a Contribuição ao SAT e definiu a Empresa como sujeito passivo (artigo 22, *caput*), a qual tem por base de cálculo a folha de salários, aplicando-se alíquotas escalonadas de acordo com o grau de risco da atividade (artigo 22, II, “a”, “b”, e “c”). Após a instituição do tributo, o legislador regulamentar complementou os conceitos destes dois últimos critérios de gradação da alíquota.

O Contribuinte alegou que os decretos regulamentares extrapolaram o seu âmbito de competência e acabaram por redesenhar o conceito de atividade preponderante e graus de risco, modificando toda a estrutura de incidência da exação.

Portanto, sustentou que houve a introdução de norma jurídica de conduta por meio de veículo introdutor incompetente, razão pela qual restaria violado o princípio da legalidade tributária (artigo 150, I da CF/88).

---

<sup>27</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 17-18.

<sup>28</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 343446**, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 04/04/2003. Disponível em: <http://bit.ly/2ug6NJC>. Acesso em jun. 2017.

O Relator, Ministro Carlos Velloso, entendeu não haver violação ao referido princípio na complementação dos conceitos de atividade preponderante e grau de risco por meio de regulamento.

Isso porque entendeu que todos os elementos da regra matriz de incidência tributária devem estar previstos em lei, como visto anteriormente. Contudo, salientou existirem ocasiões em que a aplicação da lei exige a aferição de dados e elementos fáticos, de modo que a lei, fixando parâmetros e padrões, pode delegar a sua aferição ao regulamento, sem ofensa ao postulado da legalidade tributária.

Para tanto, diferenciou a delegação em branco, em seu ver vedada pelo ordenamento, da atribuição de competência ao regulamento para dar cumprimento à aplicação da lei.

Além disso, usou como razão de decidir os fundamentos do Tribunal de origem explicitados no sentido de que a lei questionada previu todos os elementos capazes de fazer nascer uma obrigação tributária válida, ou seja, disciplinou todos os aspectos da regra matriz de incidência tributária.

Assim, considerando que a Lei n. 8.212/91 vinculou a definição da alíquota ao grau de risco e à atividade preponderante da empresa, entendeu pela possibilidade de regulamentação por ato infralegal dos referidos conceitos, uma vez que a norma de hierarquia superior serve de fundamento de validade para a inferior, desde que aquela não pretenda extrapolar o seu espaço de conformação.

Nesse ponto, sobreleva notar que houve uma complementação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que até então permitia a delegação/regulamentação para as matérias que não possuíam reserva legal.

A partir deste último precedente, é possível concluir que a Suprema Corte vem permitindo a regulamentação de institutos que se comunicam com a regra matriz de incidência tributária, como é o caso da conceituação da preponderância da atividade e do que se entende por grau de periculosidade alto, médio e baixo, tudo isto em nome da adequada aplicação da lei.

Por fim, a última e mais expressiva interpretação que a Suprema Corte deu ao princípio da legalidade ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário n. 838.284<sup>1</sup>. Diz-se expressiva porquanto a discussão posta nesse caso se referia à possibilidade de fixação do critério quantitativo da Taxa de anotação técnica por ato infralegal dos

Conselhos de Classe, considerando a autorização dada pelo legislador ordinário através da Lei n. 6.994/92.

O STF reconheceu a repercussão geral do tema, de modo que o decidido possui alto grau de vinculação dentro do sistema processual civil (artigo 927, III do CPC/15). Ou seja, definiu-se os contornos da legalidade tributária sob o ângulo dos recursos repetitivos.

O Tribunal de origem, por meio de sua Corte Especial, rejeitou a arguição de inconstitucionalidade, pois entendeu que a fixação de um limite máximo para a exação seria suficiente para observância do princípio da legalidade, considerando tratar-se de taxa.

Para delimitar o tema, o Relator aduziu que “a discussão colocada, portanto, é saber qual o tipo e o grau de legalidade que satisfazem essa exigência, especialmente no tocante à espécie tributária taxa”<sup>29</sup>.

Para desenhar o tratamento dado ao princípio da legalidade tributária pela Doutrina, o Relator ressaltou a existência da já mencionada corrente ortodoxa, defendida por Alberto Xavier, que defende o grau máximo de legalidade, exigindo-se que a lei seja minuciosa e suficiente em si para regular toda a matéria por ela inserida no mundo jurídico. Ou seja, trata-se aqui de uma legalidade absoluta.

Em contraposição e utilizando-se do método do direito comparado, o Relator citou a doutrina italiana de Victor Uckmar, segundo o qual é “admissível a delegação, desde que o legislador estabeleça o desenho mínimo que evite o arbítrio”<sup>30</sup>, ressaltando que o STF decidiu nesse sentido:

A Corte tem caminhado nesse sentido: exemplifico com o RE nº 343.446/SC, DJ de 4/4/03. Na assentada o Relator, o Ministro Carlos Velloso, reiterou os fundamentos de seu voto-vista proferido no julgamento do RE nº 290.079/SC, observando, ainda, que a jurisprudência norte-americana se valia dos seguintes critérios para aferir a constitucionalidade da norma regulamentar: ‘a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso Fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação’. Nesse sentido, o Ministro Carlos Velloso concluiu, de forma condizente com o interesse público, por ‘deixar por conta do Executivo estabelecer normas, em termos de regulamento, regulamento que não pode ir além do conteúdo da norma regulamentada’.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 838284**, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, Julgado em 19/10/2016.

<sup>30</sup> Victor Uckmar *apud* TOFFOLI, 2016, *ibidem*.

<sup>31</sup> *ibidem*.

Nesse ponto, valendo-se do que sustentado por Marco Aurélio Greco, concluiu que “a exigência constitucional – a teor da jurisprudência do STF – é de uma legalidade suficiente e não de uma legalidade estrita”<sup>32</sup>.

Ademais, considerando que a taxa era o tributo em questão, concluiu pela necessidade de haver razoável equivalência entre o custo da atividade estatal e o valor da obrigação, o que levaria a um certo grau de arbítrio na fixação do *quantum*. Contudo, entendeu que essa margem de arbítrio diminuiria no caso da delegação para fixação por ato infralegal

Tal grau de arbítrio, no entanto, tende a ficar mais restrito nos casos em que o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência é complementado por ato normativo infralegal. Isso porque a razão autorizadora da delegação dessa atribuição anexa à competência tributária está justamente na maior capacidade de a Administração Pública, por estar estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte, conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar, com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir.<sup>33</sup>

Após toda essa digressão doutrinária e jurisprudencial, o Relator afirmou que “A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade”<sup>34</sup>.

Justificou que a disciplina da regra matriz de incidência tributária por um ato infralegal se explicaria por razões técnica, fáticas, ou mesmo pela otimização de princípios e valores previstos na constituição.

Especialmente quanto ao ponto que diz respeito ao presente artigo, entendeu o Ministro Relator que não há delegação do poder de tributar no sentido técnico da palavra, porquanto não se estava repassando ao ato normativo infralegal a competência de disciplinar, em toda profundidade e extensão, todos os elementos da regra matriz de incidência da taxa ART.

Aqui, evidencia-se o distanciamento da acepção de legalidade “fechada”, absoluta ou estrita, para uma legalidade suficiente, porquanto se permite a delegação,

---

<sup>32</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

<sup>33</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 838284**, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, Julgado em 19/10/2016.

<sup>34</sup> *ibidem*.

desde que o ente político efetivamente exerça sua competência tributária, transferindo ao delegatário apenas a concretização fática da lei tributária, mediante a aplicação dos critérios por ela estabelecidos.

Ademais, salientou o Ministro Relator que não caberia ao CONFEA a atualização monetária da base de cálculo do tributo para além do teto estabelecido pela norma primária, “ainda que se constate que os custos a serem financiados pela taxa relativa à ART ultrapassam tal limite. Entendimento contrário violaria nitidamente o artigo 150, I da Constituição Federal”<sup>35</sup>.

Em conclusão, entendeu pela constitucionalidade da lei que delegou a fixação do critério quantitativo da taxa ART, porquanto “estabeleceu diálogo com o regulamento em termos de subordinação (ao prescrever o teto legal da taxa referente à ART), de desenvolvimento (da justiça comutativa) e de complementariedade (ao deixar um valoroso espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz da taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia)”<sup>36</sup>.

O Ministro Marco Aurélio divergiu do voto do Relator, ressaltando primeiramente que a Constituição Federal prevê diversas exceções ao princípio da legalidade, como, por exemplo, a alteração de alíquotas de certos tributos pelo poder Executivo (artigo 153, §1º), de modo que a ausência de extensão para as taxas, conduz à aplicabilidade da regra geral.

Ademais, consignou que no caso há apenas a fixação de um teto, sem se estabelecer os critérios para o cálculo do *quantum* da obrigação tributária. Ou seja, entendeu que o legislador ordinário não delineou o aspecto quantitativo da taxa ART, não podendo tal ser feito por ato infralegal.

Assim, concluiu pela inconstitucionalidade da taxa ART, considerando o princípio da legalidade estrita, sendo acompanhado pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

Finalizado o julgamento, restaram vencidos os Ministros Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski, tendo o Plenário fixado a seguinte tese: “Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo teto, possibilita ao ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que

---

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 838284**, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, Julgado em 19/10/2016.

<sup>36</sup> *ibidem*.

não pode ser atualizado por ato do próprio Conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos”.

Nesse caso, ainda se exige o exercício da competência tributária pelo legislador ordinário, mas permite que o ato infralegal dê concreção ao que disposto na lei, nos limites por ela impostos.

Ou seja, a lei em sentido formal deve prever o mínimo para o nascimento da obrigação tributária em abstrato mediante a disciplina dos elementos da regra matriz de incidência tributária, mas pode permitir a definição em concreto de um de seus elementos por normas regulamentares.

O que não pode haver é a completa delegação em branco para que o ato infralegal inove no ordenamento jurídico para disciplinar aspectos da lei tributária, como, por exemplo, estabelecimento do *quantum* da obrigação sem parâmetros para tal.

Nesse sentido, cabe ressaltar as lições de Humberto Ávila

Mesmo que as hipóteses de incidência de impostos estejam formuladas de modo a tornar mais estreita a margem de interpretação, remanesce uma indeterminação estrutural em virtude das regras de competência, que são abertas *in abstracto* e sempre devem ser completadas no caso concreto, e em virtude das próprias hipóteses de incidência a serem concretizadas.

Como resultado, podemos registrar que a assim chamada tipicidade da tributação exige a determinação mais precisa possível do conteúdo da tributação. Isso não significa – e aqui está o cerne deste estudo – que tanto o significado preliminar do texto da norma deve ser aplicado por meio de subsunção de um conceito classificatório conquanto também que a norma jurídica não necessita de concretização (o que, certamente, a doutrina analisada não ousa sustentar).<sup>37</sup>

Em seguida, o Autor propõe a evolução da tipicidade tributária para o princípio da determinabilidade fática, segundo o qual

Seu significado é o seguinte: os elementos essenciais da constitucionalmente pressuposta relação tributária devem resultar com a maior precisão possível de elementos distintivos da hipótese de incidência de uma lei, cuja aplicação depende de uma constatação concreta da combinação do significado preliminar do texto da norma e da situação de fato.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 383-384.

<sup>38</sup> *ibidem*, p. 385.

Portanto, à luz da alteração jurisprudencial do STF e da doutrina retro exposta, conclui-se que houve o distanciamento do princípio da legalidade estrita, passando-se a adotar o princípio da legalidade suficiente ou da determinabilidade fática.

### **3 ANÁLISE DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA TAXA SISCOMEX À LUZ DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

Com o fenômeno da globalização, pressupõe-se que o Estado tem grande interesse na participação do comércio exterior. No Brasil, diferentemente do que ocorre em outros países, tal função é descentralizada, ou seja, diversos órgãos atuam nessa área, de acordo com a respectiva competência.

Dentre estes, destacam-se, para fins do presente artigo, a Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, o Banco Central do Brasil – BACEN e a Secretaria da Receita Federal – SRFB e os órgãos anuentes (v.g. IBAMA).

A primeira está vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e “normatiza, supervisiona, orienta, planeja, controla e avalia as atividades de comércio exterior”<sup>39</sup>. Trata-se, portanto, de órgão responsável pela área administrativa.

Ademais, dispõe o artigo 237 da CF/88 que “a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda”.

Assim, vinculados ao Ministério da Fazenda, estão o BACEN – que cuida da parte monetária e cambial das operações externas – e a SRFB, responsável por “planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira” (Decreto n. 9.003/17).

Portanto, “dentro da estrutura do comércio exterior brasileiro, o SECEX é o responsável pelos licenciamentos de importação e de exportação. Cabe a Receita Federal do Brasil, controle de entrada e saída de mercadorias e ao Banco Central o controle das divisas”<sup>40</sup>, cabendo os órgãos anuentes (v.g. ANVISA, INMETRO, etc.) o auxílio técnico destes no âmbito de sua atuação.

---

<sup>39</sup> BRASIL. **Secretaria de Comércio Exterior (SECEX)**. Disponível em: <http://bit.ly/2sPNzgx>. Acesso em jun. 2017.

<sup>40</sup> ARAÚJO, Carlos. **A Estrutura do Comércio Exterior Brasileiro**. Disponível em: <http://bit.ly/2rJIHtK>. Acesso em jun. 2017.

Como forma de desburocratizar e otimizar o processo de importação/exportação, instituiu-se em 1992 o Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, gerido pelos três órgãos supracitados.

Referido sistema “integra as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado, de informações” (Decreto n. 660 de 1992).

Considerando os custos decorrentes da implantação e operação do sistema, foi instituída a Taxa de Utilização do SISCOMEX por meio da Medida Provisória n. 1.725/98, convertida na Lei n. 9.716/98

Art. 3º Fica instituída a Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, administrada pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

§ 1º A taxa a que se refere este artigo será devida no Registro da Declaração de Importação, à razão de:

I - R\$ 30,00 (trinta reais) por Declaração de Importação;

II - R\$ 10,00 (dez reais) para cada adição de mercadorias à Declaração de Importação, observado limite fixado pela Secretaria da Receita Federal.

§ 2º Os valores de que trata o parágrafo anterior poderão ser reajustados, anualmente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, conforme a variação dos custos de operação e dos investimentos no SISCOMEX.

§ 3º Aplicam-se à cobrança da taxa de que trata este artigo as normas referentes ao Imposto de Importação.

§ 4º O produto da arrecadação da taxa a que se refere este artigo fica vinculado ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pelo art. 6º do Decreto-Lei no 1.437, de 17 de dezembro de 1975.

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se em relação às importações registradas a partir de 1º de janeiro de 1999.

Antes propriamente de adentrar à análise da validade da referida exação, faz-se necessário verificar seu enquadramento como tributo para submissão ao regime jurídico tributário, considerando que o *nomen iuris*<sup>41</sup> não serve para tanto.

De acordo com o artigo 3º do CTN, “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”.

---

<sup>41</sup> “É bem verdade que a natureza do tributo não se afere pelo *nomen iuris*. É fundamental verificar-se a sua destinação e os pressupostos da sua incidência” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 59372**, Rel. Min. Victor Nunes, Tribunal Pleno, DJ 07/03/1969. Disponível em: <http://bit.ly/2sjYJGk>. Acesso em jun. 2017)

Ademais, considerando a teoria tricotômica proposta por Geraldo Ataliba<sup>42</sup> e materializada no artigo 5º do CTN, os tributos podem ser classificados em: impostos, taxas e contribuições.

Nesse aspecto, a subsunção a uma das espécies de tributo depende da verificação do critério material da regra matriz de incidência tributária, conforme observa Geraldo Ataliba

“(…) a materialidade do fato descrito pela h.i. (aspecto material da h.i.) de todo e qualquer tributo ou é uma (1) atividade estatal ou (2) outra coisa qualquer. Se for uma atividade estatal o tributo será (1) vinculado. Se um fato qualquer, o tributo será (2) não vinculado.  
(…) Tributos vinculados são as taxas e contribuições (especiais) e tributos não vinculados são os impostos.  
(…) taxa é o tributo vinculado cuja h.i. consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado  
(…) contribuição é o tributo vinculado cuja h.i. consiste numa atuação estatal indireta e mediata (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”<sup>43</sup>.

No caso, os Importadores pagam certa quantia em razão da utilização do SISCOMEX (critério material), com o objetivo de repor os seus custos suportados pelo Estado na manutenção do sistema. Além de não constituir sanção por ato ilícito (multa), trata-se de determinação imposta por lei, sendo defeso ao usuário e ao Estado deixar de recolher e cobrar, respectivamente.

Assim, considerando ainda o nexo de referibilidade entre a atuação estatal e o obrigado, conclui-se que se trata de um tributo vinculado da espécie taxa.

De acordo com a Carta Magna, as taxas podem ser cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização de um serviço público específico e divisível (artigo 145, II).

Nesse aspecto, “o poder de polícia configura-se como restrição à autonomia privada (...). Já o serviço público consiste na satisfação de necessidades individuais e coletivas por meio do fornecimento de bens materiais e imateriais”<sup>44</sup>.

Conforme visto anteriormente, o Ministério da Fazenda exerce o controle e a fiscalização do comércio exterior, em especial pela análise das Declarações de importação/exportação por ele submetidas.

---

<sup>42</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 123-125.

<sup>43</sup> *ibidem*, pp. 131-132 e 152.

<sup>44</sup> FILHO, Marçal Justen. **Curso de Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 597.

Assim, classifica-se a exação em questão como uma taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia, submetendo-se, pois, ao regime jurídico dos tributos, de modo que deve observância às limitações ao poder de tributar.

Desse modo, para verificação da observância do princípio da legalidade pelo legislador, faz-se necessário que toda a regra matriz de incidência tributária esteja validamente prescrita na lei.

No âmbito do antecedente normativo relativo à hipótese de incidência, verificou-se, quando da definição da natureza da taxa em questão, que o critério material consiste na utilização do SISCOMEX.

O critério espacial, por sua vez, equivale ao âmbito de aplicabilidade da lei, ou seja, todo o território nacional. Outrossim, com relação ao critério temporal, definiu-se que a taxa será devida quando do registro da declaração de importação no sistema.

Portanto, caracterizado o fato jurídico tributário – evento de utilização do SISCOMEX para registro da declaração de importação – atrai-se o consequente da norma.

Ou seja, após a subsunção, estabelece-se uma relação jurídico tributária entre o usuário e a União (critério pessoal) que obriga o primeiro a entregar pecúnia à segunda, correspondente ao valor fixado no §1º do artigo 3º da lei (critério quantitativo).

Especificamente quanto ao aspecto quantitativo, decorrente da aplicação da alíquota à base de cálculo, cabe ressaltar que o ente tributante optou por estabelecer uma sistemática diferenciada para determinação do *quantum* debeat da obrigação tributária: O método da tributação fixa<sup>45</sup>.

Ainda quanto ao critério quantitativo, vê-se que a Lei conferiu competência ao Ministro de Estado da Fazenda para reajustar o valor da taxa conforme a variação dos custos de operação e dos investimentos no SISCOMEX.

Dessa forma, o ente político permitiu que a readequação do *quantum* da obrigação tributária, elemento do critério quantitativo da regra matriz, seja feita por meio de ato infralegal.

Se se considerar a acepção estrita do princípio da legalidade, tal como defendida por Alberto Xavier, esta delegação seria inválida perante o ordenamento

---

<sup>45</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 140.

jurídico, porquanto estaria o delegatário disciplinando matéria que possui reserva de lei.

Por outro lado, verifica-se que tal permissão também não encontra suporte na interpretação dada ao princípio da legalidade tributária pelo Supremo Tribunal Federal e pela corrente moderna.

Como visto, para que o delegatário possa fixar o valor do tributo, faz-se necessário que o legislador ordinário discipline o máximo possível a regra matriz de incidência tributária e fixe critérios (*standards*) para a sua aferição. Ou seja, é preciso que se estabeleça um diálogo de subordinação, desenvolvimento e complementariedade entre a lei e o ato infralegal.

No caso, há um elo de desenvolvimento porquanto a permissão feita visa conferir otimização na fixação do valor da taxa, considerando que a autoridade infralegal está muito mais próxima da realidade fática, o que a permitiria aferir com mais exatidão a proporção do custo da atividade Estatal com o valor.

Contudo, não há subordinação e tampouco complementariedade, tendo em vista a inexistência de um teto máximo para fixação do valor da taxa e a inidoneidade do critério adotado.

De fato, ao permitir o reajuste sem o estabelecimento de qualquer teto máximo para fixação do *quantum* da obrigação, o legislador ordinário acabou por delegar integralmente e irrestritamente a sua competência normativa para majoração.

Como visto, a taxa é instituída e deve ser fixada para ressarcimento de uma atividade Estatal, sendo este o teto do próprio ente tributante.

No caso, permitiu-se que o Ministro do Estado da Fazenda procedesse ao reajuste da taxa com base nos custos de operação e investimento no SISCOMEX. Ou seja, permitiu-se o reajuste da própria base de cálculo – teto do próprio ente tributante – por meio de ato infralegal.

É certo que o artigo 97 do CTN excepciona da reserva legal a atualização monetária da base de cálculo do tributo (§2º), mas o mesmo artigo prevê que a modificação da base de cálculo que torne o tributo mais oneroso corresponde à majoração (§1º), a qual não pode ser feita à míngua de lei.

Em outras palavras, muito embora fosse permitida a delegação para o Ministro do Estado da Fazenda proceder à atualização monetária da base de cálculo da taxa (Custo ano x \* Correção = Base X atualizada), não se permite a atualização da própria

base de cálculo por ato infralegal (Custo ano x \* Correção + Custo ano y = Base Y), considerando que corresponde à majoração.

Ademais, veja-se que a delegação não seria válida mesmo na hipótese de ser reduzida a base de cálculo, porquanto exige-se a edição de lei específica para tanto (artigo 150, §6º da CF/88).

Aliás, cumpre ressaltar o que afirmado pelo Ministro Dias Toffoli quando do julgamento do supracitado RE 838.284

Por oportuno, insta registrar não caber ao CONFEA realizar a atualização monetária do teto de 5 MVR estabelecido no art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82 em patamares superiores aos permitidos em lei, ainda que se constate que os custos a serem financiados pela taxa relativa à ART ultrapassam tal limite. Entendimento contrário violaria nitidamente o art. 150, I, da Constituição Federal.<sup>46</sup>

Assim, considerando que todo ano o Ministro do Estado da Fazenda pode majorar ou reduzir o valor da taxa SISCOMEX sem limites ou, quando menos, segundo os limites impostos ao próprio ente tributante, conclui-se que não se trata de uma delegação para complementação da lei com a fixação do valor da taxa segundo a capacidade contributiva e nos limites por ela estabelecidos, mas sim delegação para exercício da própria competência tributária.

Além disso, sob o ângulo da complementariedade, a simples referência à variação dos custos de manutenção e investimento no SISCOMEX é insuficiente para aferir a margem de discricionariedade do delegatário no estabelecimento do *quantum* da obrigação, porquanto o legislador não cuidou de explicitar os critérios ou a fórmula para calcular o teto da delegação.

De fato, considerando o caráter vinculado das taxas, se a exação foi instituída em razão da utilização do SISCOMEX pelo contribuinte, por óbvio o seu valor deve corresponder ao custo do Estado, o que conduz à conclusão de que ofende o princípio da legalidade na hipótese de inexistência de um critério concreto para servir de ponto de partida para o delegatário.

Nesse aspecto, o critério eleito abre margem para arbitrariedade da administração, pois cabe a ela definir o que se insere dentro de conceito de custo e de investimento, o que é vedado, conforme leciona Leandro Paulsen

---

<sup>46</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 838284**, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, Julgado em 19/10/2016.

A norma impositiva incompleta, por insuficiência de dados, não assegura ao contribuinte a certeza quanto ao surgimento ou ao conteúdo da sua suposta obrigação tributária, sendo, pois, incapaz de implicar o surgimento da obrigação tributária, já que não pode ser suplementada por regulamento em face da reserva absoluta de lei.<sup>47</sup>

Assim, pode-se concluir que o critério eleito pelo legislador não se presta a estabelecer um teto máximo para a exação, porquanto estabelece para o delegatário o mesmo teto que teria o legislador ordinário, considerando a vinculação dos custos do exercício da atividade estatal ao valor da taxa.

Contudo, “não há a possibilidade de qualquer delegação de competência legislativa ao Executivo para que institua tributo, qualquer que seja, tampouco para que integre a norma tributária impositiva”<sup>48</sup>.

Tratando-se, pois, de uma delegação em branco, verifica-se que a lei não guarda compatibilidade com ao princípio da legalidade tributária também neste ponto.

## CONCLUSÃO

Dado o exposto, conclui-se que o poder de tributar é fruto da necessidade do Estado na obtenção de recursos e resulta na mitigação dos direitos de propriedade e liberdade do contribuinte para realização dos demais direitos fundamentais.

Por constituírem as leis tributárias em intervenções ao patrimônio e à liberdade dos contribuintes para persecução dos ideais do Estado Democrático de Direito, devem respeito aos direitos fundamentais que servem como instrumento de defesa em face da ação Estatal, traduzindo-se concretamente em limitações ao exercício do poder de tributar.

Dentre os princípios fundantes do ordenamento jurídico, destaca-se o sobreprincípio da segurança jurídica, o qual tem por objetivo a garantia da previsibilidade, confiabilidade e estabilidade da relação Estado-Contribuinte, o que confere maior legitimidade na atuação estatal.

Pode-se perceber que os princípios da legalidade geral e da legalidade tributária são concretizações do princípio da segurança jurídica, porquanto estabelecem limites formais e materiais ao exercício da competência tributária.

---

<sup>47</sup> PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 99.

<sup>48</sup> *ibidem*, p. 89.

No âmbito de proteção formal, impõe-se que apenas a lei possa servir de fonte para obrigações, enquanto que a dimensão material do princípio da legalidade impõe que o conteúdo da obrigação tributária em abstrato esteja descrito na lei.

Nesse aspecto, a regra matriz de incidência tributária de qualquer tributo que se pretenda cobrar deve ser disciplinada por ato normativo legal. Ou seja, a lei deve prever não apenas a hipótese de incidência com seus critérios material, espacial e temporal, mas também o conseqüente normativo, onde estão insertos os aspectos pessoal e quantitativo da obrigação tributária.

Em decorrência disso, infere-se que o princípio da legalidade não apenas protege a esfera de direitos do Contribuinte, mas confere legitimidade à ação Estatal, o que garante maior segurança no desempenho da atividade financeira, considerando as reduzidas chances de se considerar arbitrário o ato de cobrança feito com base nos limites impostos pelo ordenamento.

Verificou-se, no tocante à possibilidade de delegação da competência tributária, que o Supremo Tribunal Federal deu diversas interpretações ao princípio da legalidade tributária, segundo as quais é possível inferir a existência de posicionamento jurisprudencial que se afasta da ideia clássica do princípio da legalidade estrita, figurando-se como uma legalidade suficiente.

Em síntese, exige-se, para que se dê como cumprido o princípio da legalidade, a instituição do tributo pelo ente competente mediante a discriminação, relegando ao ato infralegal apenas a concretização de certos elementos da lei que necessitam da complementação fática, de acordo com os limites por ela impostos.

Estabelecidas tais premissas jurídicas, passou-se a analisar a regra matriz de incidência da taxa SISCOMEX. Concluiu-se tratar de taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia, porquanto se trata de quantia cobrada dos Importadores que utilizam o SISCOMEX, sistema esse que permite ao Estado o controle do fluxo de importações e exportações.

Ademais, verificou-se que o antecedente da norma está descrito na lei instituidora da taxa: os critérios material (utilização do SISCOMEX), espacial (lei federal) e temporal (registro da declaração de importação).

Ademais, constatou-se que a Lei disciplinou os elementos do conseqüente normativo, ou seja, os aspectos pessoal (sujeitos passivo e ativo) e quantitativo (valor da obrigação).

Especialmente com relação à disciplina do critério quantitativo, constatou-se que a lei instituidora da taxa SISCOMEX facultou ao Ministro de Estado da Fazenda o reajuste anual da taxa com base na variação dos custos de operação e dos investimentos no SISCOMEX.

Ademais, verificou-se neste ponto a incompatibilidade com o princípio da legalidade tributária, porquanto o conteúdo da delegação traduz-se no exercício da própria competência tributária para disciplina do aspecto quantitativo.

Por outro lado, o critério adotado pelo legislador (custos de operação e investimento no SISCOMEX) não funciona como um mecanismo de variação do valor, sujeito a um teto máximo. Pelo contrário, pretende ser uma autorização para que seja ultrapassado o valor previsto na lei. A Lei também não determina a margem de discricionariedade do delegatário, porquanto não detalha a fórmula de cálculo dos custos para o delegatário usar como ponto de partida.

Destarte, confirmou-se a hipótese de que a despeito de haver a previsão legal de todos os critérios da regra matriz de incidência tributária da exação, o legislador ordinário não observou o princípio da legalidade tributária quando delegou ao Poder Executivo a sua competência para disciplina do aspecto quantitativo da taxa SISCOMEX.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ARAÚJO, Carlos. **A Estrutura do Comércio Exterior Brasileiro**. Disponível em: <http://bit.ly/2rJIHtK>. Acesso em jun. 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRASIL. **Secretaria de Comércio Exterior (SECEX)**. Disponível em: <http://bit.ly/2sPNzgx>. Acesso em jun. 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

- FILHO, Marçal Justen. **Curso de Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado, 3. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- STRECK, Lenio Luis. **Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

## LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA

- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Códigos Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2015.
- \_\_\_\_\_. **Lei n. 6994/1992**. Disponível em: <http://bit.ly/2sjDs2K>. Acesso em jun. 2017.
- \_\_\_\_\_. **Lei n. 7450/1985**. Disponível em: <http://bit.ly/2sLHNgu>. Acesso em jun. 2017.
- \_\_\_\_\_. **Lei n. 8212/1991**. Disponível em: <http://bit.ly/1Qj9oYq>. Acesso em jun. 2017.
- \_\_\_\_\_. **Decreto n. 660/1992**. Disponível em: <http://bit.ly/2rxFH4e>. Acesso em jun. 2017.
- \_\_\_\_\_. **Medida Provisória n. 1725/1998**. Disponível em: <http://bit.ly/2tGs8eP>. Acesso em jun. 2017.
- \_\_\_\_\_. **Lei n. 9716/1998**. Disponível em: <http://bit.ly/2tIjn5O>. Acesso em jun. 2017.
- \_\_\_\_\_. **Decreto n. 9003/2017**. Disponível em: <http://bit.ly/2sjr7eX>. Acesso em jun. 2017.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 59372**, Rel. Min. Victor Nunes, Tribunal Pleno, DJ 07/03/1969. Disponível em: <http://bit.ly/2sjYJGk>. Acesso em jun. 2017.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 140669**, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 14/05/2001). Disponível em: <http://bit.ly/2rZC3vp>. Acesso em jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 343446**, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 04/04/2003. Disponível em: <http://bit.ly/2ug6NJC>. Acesso em jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 838284**, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, Julgado em 19/10/2016.