

## Isenção Tributária na Importação de Pessoas Físicas

12 de dezembro de 2018

Por *Guilherme Molina*

Potencialmente na busca por maior variedade de produtos, itens ausentes no mercado nacional ou, até mesmo, melhores preços ou condições à compra, brasileiros e residentes no país, notadamente pessoas físicas, passaram a proceder à importação de produtos ao Brasil, nos últimos anos. A situação tornou-se mais evidente na medida em que houve avançado desenvolvimento do *e-commerce* no cenário mundial, com a consequente possibilidade de recebimento de itens dos mais diversos países do mundo.

Ainda que a realização de importações por pessoas físicas não seja prática iniciada recentemente, visualiza-se a necessidade de aprofundamento no tocante à sujeição (ou não) da conduta de *importar* à incidência de tributos, *in casu* do imposto sobre a importação. Afinal, mesmo que a operação de importação apresente baixo valor monetário, o constante e rotineiro ingresso de produtos no país resulta numa maior atenção das autoridades fiscalizatórias, exatamente em virtude do montante total importado nestas hipóteses poder ser expressivo ou meramente por se tornar uma atividade costumeira, afastando-a, por óbvio, de qualquer desuso.

Iniciando às avaliações atinentes ao tributo sob análise, insta consignar, *a priori*, a competência federal do imposto sobre a importação, inteligência do artigo 153, I, da Constituição Federal.

No que se refere ao fato jurídico sujeito à tributação pelo imposto sobre a importação, verifica-se que além da importação de produtos estrangeiros para o território nacional, o ato de arrematar produtos abandonados ou apreendidos em leilão, igualmente, enseja na incidência do citado imposto, ainda que somente nos ateremos à primeira hipótese, posto que a última foge do contexto deste estudo.

Nesse diapasão, cumpre frisar que a importação de produtos estrangeiros culmina na incidência do imposto sobre a importação, consoante legislação vigente no Direito Brasileiro, sobretudo, os artigos 1º, da Lei nº 3.244/57, 1º, do Decreto-Lei nº 37/66, 19, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

De toda a sorte, sem maiores questionamentos acerca da instituição do tributo, visto que emanada por meio de instrumento normativo adequado, frise-se a necessidade de incidência do imposto sobre importação nas hipóteses de ocorrência dos fatos jurídicos tributários, previstos nas normas que o veiculam.

Na realidade, seguindo a noção doutrinária de regra-matriz de incidência tributária<sup>1</sup>, havendo a identificação, na prática, de todos critérios da hipótese de incidência numa situação fática, ao menos teoricamente<sup>2</sup>, o contribuinte estaria sujeito ao conseqüente da norma, numa clara situação de subsunção do fato à norma, ocasionando, em tese<sup>3</sup>, a incidência do tributo.

Entretanto, sem esvaziar completamente a aplicabilidade da norma de tributação correspondente, alguns institutos jurídicos podem acabar por eximir e/ou desobrigar o potencial sujeito passivo da relação jurídico-tributária da obrigação de proceder ao recolhimento do tributo.

Dentre estes, vale destacar a *isenção tributária*, compreendida como [...] *norma de estrutura que mutila parcialmente um ou mais dos critérios da regra-matriz de incidência tributária*<sup>4</sup>. Em outras palavras, pode-se afirmar que a isenção impede a incidência tributária e o preenchimento integral dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, visto que subtrai ou suprime parte desta norma e/ou de seus critérios.

Nesse sentido, superada a conceituação do instituto da *isenção tributária*, revela-se como importante a avaliação da específica hipótese sob análise, devendo-se partir, por tudo explanado até o momento, da compreensão de que a conduta de importar produtos estrangeiros ao Brasil, ainda que por pessoas físicas, ordinariamente, poderá ensejar na incidência do imposto sobre importação.

Todavia, o Decreto-Lei nº 1.804/80, prevê isenção ao imposto de importação nas hipóteses de remessas num montante total de US\$ 100,00 (cem dólares americanos), ou o equivalente em outras moedas, e desde que sejam destinadas a pessoas físicas,

---

<sup>1</sup> Entendida como “[...] *uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito*” in CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 255.

<sup>2</sup> Visto que o posicionamento é pela incidência *in concreto* não ser automática e infalível. Afinal, após preenchimento de todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, o que ofereceria, em tese, subsídios suficientes para a incidência, faz-se necessária à constituição do crédito tributário por meio do lançamento.

<sup>3</sup> Idem nota acima.

<sup>4</sup> GROFF, Leandro Morais. **Isenção, Alíquota Zero e o Princípio da Não-Cumulatividade** in MARTINS, Ives Gandra da Silva e BRITO, Edvaldo (Organizadores). **Direito Tributário: Princípios Gerais - Volume I – Princípios Gerais**, 2ª edição ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 322.

garantindo ao Ministério da Fazenda a regulamentação da matéria. Artigo 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.804/80, *in verbis*:

Art. 2º O Ministério da Fazenda, relativamente ao regime de que trata o art. 1º deste Decreto-Lei, estabelecerá a classificação genérica e fixará as alíquotas especiais a que se refere o § 2º do artigo 1º, bem como poderá:  
II - dispor sobre a **isenção do imposto de importação** dos bens contidos em remessas de valor **até cem dólares norte-americanos**, ou o equivalente em outras moedas, quando **destinados a pessoas físicas**.<sup>5</sup> (Destques ausentes na versão original).

O Ministério da Fazenda, por seu turno, editou a Portaria MF nº 156/99, visando ao estabelecimento de requisitos e condições para a aplicação do Regime de Tributação Simplificada (RTS), tendo abordado o tema da *isenção tributária* na importação realizada por pessoas físicas, nos seguintes termos:

Art. 1º [...]  
§ 2º Os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até **US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América)** ou o equivalente em outra moeda, serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o **remetente** e o destinatário sejam pessoas físicas.<sup>6</sup> (Grifos nossos).

Sequencialmente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil acompanhou o determinado pela Portaria supracitada na Instrução Normativa SRF 96/99, tendo apresentado redação praticamente idêntica à mencionada, no artigo 2º, § 2º<sup>7</sup>, desta Instrução Normativa. Contudo, cumpre salientar que a referida Instrução Normativa foi revogada, posteriormente, pela Instrução Normativa RFB 1.737/17, sendo que a redação do dispositivo legal citado neste parágrafo não foi reaproveitada por esta nova Instrução Normativa, ainda que o texto da Portaria MF nº 156/99 permaneça, em tese, vigente até os dias atuais.

<sup>5</sup> BRASIL. **Decreto-Lei n. 1.804**. Brasília, 03 de setembro de 1980. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/De1804.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De1804.htm)>. Acesso em: 12/12/2018.

<sup>6</sup> BRASIL. **Portaria MF n. 156**. Brasília, 25 de junho de 1999. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=23977&visao=anotado>>. Acesso em: 12/12/2018.

<sup>7</sup> “§ 2º Os bens que integrem remessa postal internacional de valor não superior a US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas.” BRASIL. **Instrução Normativa SRF n. 96**. Brasília, 09 de agosto de 1999. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14552>>. Acesso em: 12/12/2018.

Ante as redações normativas demonstradas, resta clara a observância à *isenção tributária* do imposto de importação às pessoas físicas. No entanto, em análise mais rigorosa dos textos extraídos do Decreto-Lei nº 1.804/80 e da Portaria MF nº 156/99, verifica-se a existência de limitadores distintos e incompatíveis, no tocante à referida *isenção tributária*.

Afinal, o Decreto-Lei nº 1.804/80 determina o respeito à isenção quando a remessa tenha valor de até cem dólares norte-americanos e sua destinação seja(m) pessoa(s) física(s), ao passo que Portaria MF nº 156/99 descreve como requisitos para a concessão da *isenção tributária*: (i) a remessa postal internacional de até cinquenta dólares dos Estados Unidos da América, e; (ii) a necessidade de tanto o destinatário como o remetente, e não simplesmente o destinatário, serem pessoas físicas.

Instalada esta antinomia entre normas, surge, obviamente, o questionamento: qual disposição deve prevalecer, antes mesmo de se verificar eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade de uma ou ambas as normas em questão?

Preliminarmente, insta salientar que, de forma sucinta, entende-se por antinomia entre normas o fenômeno da incompatibilidade entre normas presentes num mesmo sistema ou ordenamento jurídico, sendo que diversos são os mecanismos constantes no próprio ordenamento para saná-las.

Dentre estes, pode ser utilizado o critério hierárquico para determinar a aplicação da norma “prevalente”. Esta seria a clara hipótese de prevalência da norma hierarquicamente superior em detrimento à inferior, ou, ainda, na expressão em latim, *lex superior derogat inferiori*.

Todavia, para considerarmos uma norma hierarquicamente superior à outra, devemos ter como ponto de partida a compreensão de que o ordenamento jurídico é único, além de seguir a teoria piramidal de Kelsen, na qual há classificação das normas (ou o conjunto destas) em patamares hierárquicos distintos, tendo como ponto máximo a *Norma Hipotética Fundamental* ou, simplesmente, a *Norma Fundamental*<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> “Dado o poder constituinte como poder último, devemos pressupor então uma norma que atribua ao poder constituinte a faculdade de produzir normas jurídicas: essa norma é a norma fundamental. A norma fundamental, enquanto, por um lado, atribui aos órgãos constitucionais o poder de emanar normas válidas, impõe a todos aqueles a quem as normas constitucionais se destinam o dever de obedecer a elas. É uma norma ao mesmo tempo atributiva e imperativa, segundo a consideremos do ponto de vista do poder a que dá origem ou da obrigação que acarreta. Pode ser formulada do seguinte modo: ‘O poder constituinte é autorizado a emanar normas obrigatórias para toda a coletividade’ ou: ‘A coletividade é obrigada a obedecer às normas emanadas pelo poder constituinte.’” in BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral de Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 208.

Tendo por base a teoria kelseniana, Bobbio explana acerca dos patamares ou grupos presentes na pirâmide que as normas jurídicas integram:

Quanto à pirâmide que representa o ordenamento jurídico, a partir do momento em que o poder e obrigação são dois termos correlatos, se a considerarmos de cima para baixo, veremos uma série de poderes sucessivos: o poder constitucional, o poder legislativo ordinário, o poder regulamentar, o poder jurisdicional, o poder negocial, e assim por diante; [...].<sup>9</sup>

Retomando à análise do caso em comento, a saber a *isenção tributária* do imposto sobre importação, na importação realizada por pessoas físicas, é verificado pelo teor da citação supramencionada, que o poder legislativo ordinário se encontra em posição hierárquica superior ao poder regulamentar.

Logo, o Decreto-Lei nº 1.804/80, como integrante do poder legislativo ordinário, posto exteriorizar força de lei ordinária, apresenta patamar hierárquico superior à Portaria MF nº 156/99, já que esta última apenas possui o poder de regulamentar a matéria. O próprio raciocínio do aludido doutrinador corrobora com o dito, quando afirma que [...] *leis ordinárias executam a Constituição e produzem os regulamentos. Os regulamentos executam as leis ordinárias e produzem os comportamentos conformes a elas.*<sup>10</sup>

Ademais, outra motivação para a prevalência do artigo 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.804/80 em relação ao artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 156/99, é a necessidade de respeito ao princípio da legalidade<sup>11</sup>, segundo o qual, numa acepção genérica, *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei* (artigo 5º, II, da Constituição Federal<sup>12</sup>), e, numa concepção mais voltada à esfera tributária, é assegurado ao contribuinte e vedado aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), *exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça* (artigo 150, I, da Constituição Federal<sup>13</sup>).

Assim sendo, não se vislumbra como deixar de constatar a prevalência e aplicação do disposto no artigo 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.804/80, no caso do tema ora

<sup>9</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral de Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 202.

<sup>10</sup> Ibidem, p. 201.

<sup>11</sup> Sobre o tema, leciona o professor Paulo de Barros Carvalho: “O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes.” in CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 300.

<sup>12</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 12/12/2018.

<sup>13</sup> Idem, Ibidem.

analisado, uma vez que ao se observar o conteúdo limitador (da *isenção tributária*) do artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 156/99, visualiza-se extrapolação dos limites de utilização da referida Portaria, na medida em que esta possui, apenas e tão somente, o condão de regulamentar a matéria, não lhe sendo permitido aumento da abrangência ou a possibilidade de incidência do tributo em outras hipóteses não previstas em lei, em respeito ao princípio da legalidade.

Em outras palavras, é dizer que o próprio Decreto-Lei nº 1.804/80 garante a outorga de poderes ao Ministério da Fazenda para dispor, de maneira a regulamentar, sobre o tema. Entretanto, o referido órgão não detém competência nem liberdade para proceder à alteração dos requisitos previstos em lei, *in casu* no artigo 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.804/80, para a concessão da isenção do imposto sobre importação às pessoas físicas, nos termos prescritos neste instrumento normativo mencionado.

Dito isto, ainda que esteja evidente a aplicação do artigo 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.804/80, a fiscalização tem observado o disposto no artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 156/99, e requerido o pagamento da tributação para a retirada do(s) produto(s) junto à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT).

Exatamente em virtude do supracitado, a questão tem gerado litígios, especialmente na esfera judicial, e os tribunais têm se posicionado de forma semelhante à defendida neste presente estudo, conforme se pode visualizar a seguir:

REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE PASSIVA AFASTADA. MÉRITO. *ISENÇÃO* DO IMPOSTO DE *IMPORTAÇÃO* NA REMESSA POSTAL DE BENS. **ILEGALIDADE DA PORTARIA MF 156/99 E DA IN SRF 96/99 AO DISPOR DE CONDIÇÕES JÁ DELIMITADAS PELO ART. 2º, II, DO DECRETO-LEI 1.804/80, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 8.383/91. DIREITO À ISENÇÃO CONFIGURADO. REEXAME E APELO DESPROVIDOS.**

1. Dá-se por existente o reexame necessário, diante do art. 14, § 1º, da Lei 12.016/09.
2. Há de se reconhecer que quem sofre suposta violação a direito líquido e certo por ato de autoridade muitas vezes tem dificuldade em identificar com exatidão o responsável pelo ato, sobretudo diante da constante reestruturação interna sofrida pela Receita Federal. Tal circunstância não pode impedir o exercício do direito de ação para a defesa do alegado, sob pena de não garantir ao instituto processual a celeridade necessária para a proteção daquele direito.
3. Não se quer com isso desprestigiar o disposto no art. 6º, § 3º, da Lei 12.016/09. A norma visa posicionar no polo passivo da ação mandamental a *pessoa* que tenha relação direta com a violação a direito líquido e certo, seja por tê-la praticado ou por ter ordenado a sua ordem, permitindo uma

prestação de informações muito mais acurada com relação aos fatos então narrados na inicial. Tanto é assim que a competência da jurisdição é delimitada pela sede funcional da autoridade coatora, independentemente do ato perpetrado ou da matéria em objeto, aproximando também o juízo das circunstâncias fáticas da causa. Precedentes.

**4. Nos termos do inciso II do art. 2º do Decreto-Lei 1.804/80, com a redação dada pela Lei 8.383/91, compete ao Ministério da Fazenda “dispor sobre a isenção do imposto de importação de bens contidos em remessa de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas”. Ou seja, permitiu ao dito órgão administrativo exercer a regulamentação do benefício fiscal, delimitando o legislador desde já como requisitos para seu gozo o valor máximo de US\$ 100,00 de bens importados e que o importador seja pessoa física.**

**5. Sob o pretexto de regulamentar a matéria, as Portaria MF 156/99 e a IN SRF 96/99 impuseram como limite máximo para isenção o valor de US\$ 50,00, bem como que remetente e destinatário sejam pessoas físicas, fugindo totalmente à disposição legal específica para a matéria.** Isso porque, diferentemente da disciplina geral para o regime de tributação simplificada do II na remessa postal, admitindo o estabelecimento de condições pelo Executivo (art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei 1.804/80), no que tange à isenção o legislador delimitou seus requisitos e não deu espaço ao Executivo para alterá-los. **Logo, reputam-se ilegais as exigências em tela e, conseqüentemente, reconhece-se à impetrante o direito de usufruir da isenção prevista no art. 2º, II, do Decreto-Lei 1.804/80.**<sup>14</sup> (Destques nossos);

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. REMESSA POSTAL. DECRETO-LEI N.º 1.804/1980. PORTARIA MF N.º 156/99 e IN SRF N.º 96/99. ILEGALIDADE. **1. Conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.804/80, art. 2º, II, as remessas de até cem dólares, quando destinadas a pessoas físicas, são isentas do Imposto de Importação. 2. A Portaria MF 156/99 e a IN 096/99, ao exigir que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas, restringiram o disposto no Decreto-Lei nº 1.804/80. 3. Não pode a autoridade administrativa, por intermédio de ato administrativo, ainda que normativo (portaria), extrapolar os limites claramente estabelecidos em lei, pois está vinculada ao princípio da legalidade.**<sup>15</sup> (Grifamos);

[...] Entendo, ao encontro decisão ora revista, que **não pode a autoridade administrativa, por intermédio de ato administrativo, ainda que normativo (portaria ou instrução normativa), extrapolar os limites**

<sup>14</sup> AP nº 5000171-91.2016.4.03.6109/SP, TRF-3, 2ª Seção, Relator(a): Des. Federal Luis Antonio Johnson Di Salvo, julgamento em 10/07/2018, publicação em 18/07/2018.

<sup>15</sup> Apelação/Remessa Necessária nº 5036435-26.2016.4.04.7000/PR, TRF-4, 1ª Turma, Relator(a) Des. Federal Jorge Antonio Maurique, julgamento em 21/06/2017, juntada aos Autos em 12/05/2017.



**claramente estabelecidos em lei, pois está vinculada ao princípio da legalidade.**

**Não havendo no Decreto-Lei restrição relativa à condição de pessoa física do remetente, tal exigência não poderia ter sido introduzida por ato administrativo, afastando-se do princípio da legalidade.**

Assim, considerando que o impetrante é pessoa física e busca a isenção do imposto de importação incidente sobre mercadorias com valor inferior a US\$ 100,00 (cem dólares norte-americanos), tal postulação encontra amparo na legislação em análise, especialmente porque a Portaria na qual se fundamenta a exigência do tributo está em clara contraposição quanto ao que determina a legislação de regência da matéria, violando o princípio da legalidade.

Assim, verifica-se que o Tribunal de origem decidiu a controvérsia à luz de fundamentos eminentemente constitucionais, matéria insuscetível de ser examinada na via especial.

Na mesma linha: REsp 1.639.739/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 25.10.2017.

Diante do exposto, nego seguimento ao Recurso Especial. [...] <sup>16</sup>  
(Realizamos destaques no texto)

Por todo o exposto ao longo deste estudo, não há como sustentar a aplicabilidade do artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 156/99, nem tampouco do revogado artigo 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF 96/99, devendo-se respeitar o teor do artigo 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.804/80, e, por conseguinte, a necessidade de observância da *isenção tributária* atinente ao imposto sobre importação, nas hipóteses de remessa de produto(s) estrangeiro(s) destinado(s) a pessoa(s) física(s), desde que o montante remetido ao destinatário não exceda cem dólares norte-americanos.

---

*Guilherme Molina é advogado e sócio do escritório Molina & Reis Sociedade de Advogados, especialista em Direito Tributário pela Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da PUC-SP (COGEAE), com extensão em Tributação das Estruturas e dos Negócios Societários, Tributação dos Negócios da Economia Digital e Estratégias Societárias, Planejamento Tributário e Sucessório, todas pela Fundação Getúlio*

---

<sup>16</sup> REsp nº 1710431/RS, STJ, Decisão Monocrática, Relator(a): Min. Herman Benjamin, julgamento em 29/11/2017, publicação em 11/12/2017.



*Vargas (FGVlaw), graduado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), e membro associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).*