

Recebido em: 28/12/2022

Aprovado em: 05/09/2023

NÃO RECEPÇÃO DAS ALÍNEAS “A” E “B” DO INCISO II DO ARTIGO 47 DO CTN PELA CF/88 E SEUS EFEITOS NA SEGURANÇA JURÍDICA E NA DEMOCRACIA FISCAL

NON-RECEPTION OF PARAGRAPHS “A” AND “B” OF SUBPARAGRAPH II OF SECTION 47 OF THE BRAZILIAN TAX CODE BY THE BRAZILIAN FEDERAL CONSTITUTION OF 1988 AND ITS EFFECTS ON LEGAL SECURITY AND TAX DEMOCRACY

Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita¹

Felipe Chiarello de Souza²

- ¹ Professora do Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico (Mestrado e Doutorado) e Coordenadora de Educação Continuada da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie-UPM - São Paulo/SP; Doutora e Mestre pela PUC/SP; DEA - Diploma de Estudios Avanzados pela Universidad de Barcelona - España; Posgrado en Derecho Tributario Internacional - Universidad de Barcelona - España; MILE - *Master in International Law and Economics - World Trade Institut - Bern Universität - Switzerland*; Advogada.
- ² Mestrado e Doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pró-Reitor de Pesquisa e Pós-Graduação e Professor Titular da Faculdade de Direito e do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Professor colaborador do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade de Passo Fundo (UPF). Advogado.

SUMARIO: Introdução. 1. A materialidade do imposto sobre produtos industrializados. 2. A necessária correlação entre base de cálculo e a materialidade dos tributos. 3. Não recepção no direito constitucional brasileiro; 4. Não recepção das alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 47 do CTN pela CF/88 e seus efeitos no princípio da segurança jurídica e na democracia fiscal. Conclusão. Referências

RESUMO: o presente artigo tem por objeto a análise sobre a não recepção das alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Para tanto, apresentou-se, no primeiro tópico, um breve introito histórico do IPI e as principais características constitucionais deste tributo, com fins a evidenciar a sua materialidade delineada no texto constitucional. No segundo tópico, viu-se como é fundamental que a base de cálculo dos tributos, no sistema tributário brasileiro, deve guardar relação lógica com o critério material da regra-matriz de incidência, sob pena de desvirtuar-se a higidez do direito tributário pátrio. No terceiro tópico, escrutinou-se acerca do fenômeno principiológico da não recepção, oportunidade na qual apresentou-se como a doutrina nacional encara tal instituto e qual o tratamento adotado pelo STF em casos afeitos ao tema. Por fim, no quarto tópico, realizou-se uma análise sobre a não recepção das alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com fundamento, sobretudo, na necessária correlação entre materialidade do IPI e a base de cálculo. Conclui-se que a manutenção destes dispositivos no texto constitucional implica grave violação ao sobreprincípio da segurança jurídica e, em última instância, à democracia-fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: IPI. Materialidade-tributária. Limites-Jurídicos. Princípio da Não-recepção. Princípio da Segurança-Jurídica. Democracia-Fiscal.

ABSTRACT: the object of this article is to analyze the non-receipt of lines “a” and “b” of item II of Article 47 of the National Tax Code by the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988. To this end, in the first topic, a brief historical introduction of the IPI and the main constitutional characteristics of this tax were presented, in order to highlight its materiality outlined in the constitutional text. In the second topic, we saw how fundamental it is that the tax calculation basis, in the Brazilian tax system, must keep a logical relationship with the material

criterion of the tax base rule, under penalty of distorting the hygiene of the Brazilian tax law. In the third topic, it was scrutinized about the principle phenomenon of non-reception, an opportunity in which it was presented how the national doctrine views such institute and what is the treatment adopted by the STF in cases related to the theme. Finally, in the fourth topic, we analyzed the non-receipt of lines “a” and “b” of subsections II of article 47 of the National Tax Code by the 1988 Brazilian Constitution, based especially on the necessary correlation between the IPI’s materiality and the tax base. We conclude that the maintenance of these provisions in the constitutional text implies a serious violation of the over-principle of legal security and, ultimately, of tax democracy.

KEYWORDS: IPI. Tax materiality. Legal Limits. Non-receipt Principle. Principle of Juridical- Security. Fiscal-Democracy.

INTRODUÇÃO

O tema da não recepção de dispositivos pretéritos à promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) já foi bastante discutido em sede de direito constitucional, razão pela qual a doutrina constitucionalista já dedicou especial atenção sobre a temática. Entretanto, o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a natureza da não recepção e os seus efeitos já foi pacificado, ensejando a aparente consolidação do tema no imaginário jurídico nacional.

Ora, em que pese o aspecto puramente constitucional do fenômeno da não recepção já tenha se sedimentado de certa forma, é imprescindível o questionamento, por parte da academia, sobre quais dispositivos do direito pretérito foram ou não recepcionados pelo texto constitucional.

Em relação especificamente ao direito tributário, verifica-se que o § 5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) foi expresso em assegurar a aplicação da legislação tributária anterior à promulgação da CF/88, desde que compatível com o novo sistema tributário nacional erigido no texto constitucional.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre alguns aspectos do CTN que foram ou não recepcionados pela CF/88. A título de exemplo: Recurso Extraordinário 460.320/PR, cujo teor discutia a recepção ou não dos artigos 97 e 98 do CTN (BRASIL, 2020). Entretanto, a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ainda não foi analisada pelo STF de forma específica – apenas de forma incidental, como no caso do RE 602.917/RS.

Veja-se que a discussão sobre a recepção ou não de dispositivos do CTN pela CF/88 é tema que merece profunda discussão acadêmica e reflexão

teórica, porquanto assume importante papel na delimitação do poder-dever de tributar do Estado, bem como delinea os limites jurídicos do poder econômico.

O presente artigo, portanto, tem exatamente a finalidade de analisar se as alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 47 do CTN, que tratam exatamente da base de cálculo do IPI, foram recepcionadas pela CF/88. Para tanto, no primeiro tópico, fez-se um breve apanhado histórico e normativo da materialidade do IPI, com vistas a indicar quais elementos previstos no texto constitucional constroem a regra-matriz de incidência do IPI.

No segundo tópico analisa-se a necessária correlação entre a materialidade dos tributos e a respectiva base de cálculo, oportunidade na qual demonstra-se como a legislação infraconstitucional deve ser ater aos ditames específicos da CF/88.

No terceiro tópico aborda-se o fenômeno da não recepção de legislação pretérita pelo texto constitucional, à luz da doutrina constitucionalista e de decisões do STF. Aqui, a referência à discussão constitucional é fundamental para verificar quais os efeitos da não recepção e quais os critérios para tanto.

Por fim, no quarto capítulo, verifica-se se as alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 47 do CTN foram recepcionadas pela CF/88, considerando as noções delineadas nos tópicos anteriores.

1. A MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O presente tópico busca identificar os principais aspectos relevantes da materialidade do IPI. Para tanto, realizou-se uma breve introdução histórica, demonstrando que a origem deste tributo está diretamente relacionada com o Imposto de Consumo. Ainda, trouxe-se as disposições constitucionais específicas do IPI na CF/88 e apontou-se a sua regra-matriz de incidência.

A origem do IPI remonta ao antigo Imposto de Consumo, previsto no artigo 15, inciso II, da Constituição de 1946. A Lei nº 4.502/1964 veio a regulamentar o referido tributo, trazendo os principais aspectos da sua regra-matriz de incidência. Logo no primeiro artigo do diploma normativo, verifica-se que a incidência do Imposto de Consumo somente ocorreria nas operações envolvendo produtos industrializados, desde que constantes em tabela anexa à legislação, aspecto a demonstrar a nítida relação entre a origem do IPI e o Imposto de Consumo.

A Emenda Constitucional nº 18/1965 à Constituição de 1946 reformulou o texto constitucional sobre matéria tributária, de forma a fazer constar na Carta previsão sobre o “sistema tributário nacional” e criando diversos dispositivos, dentre os quais o artigo 11, cujo teor determinava que “Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados”. Ora, a relação entre ambos os tributos é relevante na medida em que diversas

disposições normativas aplicáveis ao IPI estão previstas na legislação que delineava os contornos materiais do Imposto de Consumo. A título de exemplo, as disposições da citada Lei nº 4.502/1964, quando compatíveis com o CTN e a CF/88, são aplicáveis ao IPI.

Neste espírito de modernizar o arcabouço tributário brasileiro, o CTN foi editado para dirimir questões técnicas sobre os tributos criados pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965. Com a edição da Constituição de 1967, com alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969, a tributação sobre produtos industrializados se consolidou no texto constitucional, conforme determinação expressa do inciso V do artigo 22.

Feito este breve introito histórico, cumpre destacar que o IPI está previsto no artigo 153, inciso IV, CF/88. De acordo com o texto constitucional, se trata de um imposto de competência da União, e deverá, nos termos do § 3º do artigo 153 da CF/88, (i) ser seletivo, em função da essencialidade dos produtos; (ii) ser não-cumulativo, de forma a se compensar o que for devido nas operações com o imposto recolhido nas operações anteriores da cadeia, não incidirá sobre; (iii) não incidir sobre os produtos industrializados exportados; e (iv) ter seu impacto reduzido sobre a compra de bens de capital pelos contribuintes do mesmo imposto.

Conforme ressalta Regina Helena Costa (2021, p. 120), o IPI atualmente tem nítido caráter extrafiscal, porquanto possui regime jurídico específico para os princípios da anterioridade e da legalidade. Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 714) corrobora a noção extrafiscal do IPI ao afirmar que “este imposto adquiriu papel peculiar na implementação de um Sistema Tributário Nacional eficaz junto a uma política comercial favorável”, isto é, o IPI assumiu importante função indutora na economia brasileira, mormente a possibilidade de alteração das suas alíquotas por meio de decreto e inaplicabilidade da anterioridade anual ao referido tributo (§ 1º do artigo 150 da CF/88).

O texto constitucional fixou a materialidade do IPI de forma bastante ampla, outorgando à legislação infraconstitucional o dever de estabelecer os critérios materiais da sua regra-matriz de incidência, desde que respeitados os limites impostos pela CF/88 (CARVALHO, 2018, p. 708-709). Segundo Regina Helena Costa (2021, p. 121), o CTN trouxe três materialidades do IPI, a saber: (i) desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira, (ii) realizar operação com produto industrializado, e (iii) arrematar produto industrializado apreendido ou abandonado. Especificamente sobre a segunda hipótese de materialidade (operação com produto industrializado), a autora ressalta que

Tal hipótese de incidência aponta a materialidade típica do IPI. Saliente-se que o conceito de industrialização, nesse contexto, é meramente acessório, visto que o importante é o conceito *de produto industrializado*, objeto da operação (art. 46, parágrafo único, CTN). Não é a industrialização

que se sujeita à tributação, mas *o resultado desse processo*. Confirma esse entendimento a dicção do art. 153,

§ 3.º, II (“compensando-se o que for devido em cada operação...”). Portanto, o conceito determinante para a identificação do aspecto material do IPI é o *de produto industrializado*. Embora a incidência em foco seja diversa da pertinente à importação de produto industrializado estrangeiro, o STJ concluiu que os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil (...)” (COSTA, 2021, p. 121).

Paulo de Barros Carvalho (2018, pp. 708-709) milita no mesmo sentido: “O legislador da União, ao fazer uso da competência que lhe foi adjudicada, toma o ponto de referência – produto industrializado – construindo, em seu derredor, três faixas de incidência”.

Observa-se que o ponto central da incidência do IPI gira em torno da noção de “produto industrializado”. Conforme previsão expressa do artigo 46 do CTN, a acepção deste conceito deve ser entendida como “o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

Em síntese, o IPI incidirá sempre nas saídas de produto industrializado, na importação de produto industrializado e nas arrematações de produtos industrializados. Importante destacar, em relação especificamente à primeira materialidade do tributo, que a saída do produto industrializado deve ser precedida por uma etapa de industrialização. Assim, quando um mero revendedor adquire e revende um produto industrializado, sem ter procedido a qualquer alteração “que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”, não incidirá na hipótese do IPI, porquanto ausente o elemento central da materialidade: a industrialização.

Naturalmente, o IPI possui enorme regulamentação administrativa no âmbito do Poder Executivo (Decreto nº 7.212/2010 – RIPI), o que torna a sua compreensão assaz complexa. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 721) afirma que a Tabela de Incidência do IPI (TIPI) assume papel de destaque na regra-matriz de incidência do imposto, fato a evidenciar a sua natureza *sui generis*.

Assim, de acordo com Paulo de Barros Carvalho (2018, pp. 708-710), no antecedente da regra-matriz de incidência, temos que o critério material da regra-matriz de incidência do IPI consiste na aquisição interna, importação ou arrematação de produto industrializado, o critério temporal é o momento da aquisição, importação ou arrematação, e o critério espacial é o local em que se deu uma das materialidades acima descritas.

No conseqüente da regra-matriz de incidência, verifica-se que o sujeito ativo é a União e o sujeito passivo é o contribuinte que deu saída ao produto industrializado. Por fim, o critério quantitativo é composto pela alíquota, que varia de acordo com o produto, conforme disposição da TIPI, e pela base de cálculo que, nos termos do inciso II do artigo 47 do CTN, será o valor da operação ou o valor da mercadoria no mercado atacadista da praça (CARVALHO, 2018, pp. 711-713).

2. A NECESSÁRIA CORRELAÇÃO ENTRE BASE DE CÁLCULO E A MATERIALIDADE DOS TRIBUTOS

A CF/88, ao repartir as competências entre os entes federados, elencou as materialidades de cada tributo, impondo limites à legislação infraconstitucional. Os ditames constitucionais, neste contexto, devem seguir de base fundamental para a criação das regras que suportarão a incidência tributária. É dizer, nas palavras de Roque Antônio Carrazza (2001, p. 781), “que a Lei Fundamental Tributária não é o Código Tributário Nacional. A Lei Fundamental Tributária é a própria Constituição da República”.

Nesse ponto, a doutrina é bastante sedimentada ao afirmar que a base de cálculo do tributo deve representar a quantificação matemática do aspecto material da hipótese de incidência tributária, sendo imprescindível uma necessária relação lógica entre o *quantum* calculado do tributo e a efetiva ocorrência do fato imponible na realidade fenomênica. Ora, não poderia a legislação infraconstitucional esgarçar soberbamente a materialidade do imposto prevista constitucionalmente, para incluir valores estranhos à hipótese de incidência na base de cálculo dos tributos. Não fosse assim, os tributos perderiam sua natureza ontológica e o legislador infraconstitucional poderia, ao arremedo da CF/88, instituir bases de cálculo que não guardam qualquer relação com o núcleo material da hipótese de incidência.

Conforme ressalta Geraldo Ataliba (2018, pp. 111-112), a base imponible (base de cálculo) deve representar o aspecto quantitativo do aspecto material da hipótese de incidência, sob pena de, caso contrário, desnaturar a incidência tributária. O autor da como exemplo a impossibilidade de um tributo sobre o patrimônio ter como base de cálculo a renda do titular do bem, porquanto tal situação representaria uma tributação sobre a renda, e não sobre o patrimônio.

É importante ressaltar que, da leitura da CF/88, percebe-se que o constituinte, ao tratar da repartição de competências tributárias, traçou os elementos basilares dos fatos geradores de tributação. No texto constitucional, há uma clara distinção entre os núcleos materiais das hipóteses de incidências dos tributos previstos: tributa-se o acréscimo patrimonial, a prestação de serviço, as operações com mercadorias, a receita/faturamento, produto industrializado e demais fatos signos presuntivos de riqueza, de maneira que

o constituinte definiu, objetivamente, os limites semânticos da atuação do legislador infraconstitucional, para a instituição de tributos e a determinação das respectivas bases de cálculo.

Diante deste cenário, não pode a legislação determinar como base de cálculo de um tributo fato econômico que não guarda relação com o aspecto material da hipótese de incidência prevista no texto constitucional. Isto porque o ordenamento jurídico é, na lição kelseniana, hierarquizado (KELSEN, 2015, pp. 246-247). As normas constitucionais estabelecem mandamentos normativos que devem ser observados pelas normas infraconstitucionais. Neste contexto, é natural que a interpretação das normas infraconstitucionais seja pautada pelo texto constitucional, e não o contrário. É dizer, a Constituição é o guia hermenêutico do ordenamento jurídico. Esta hermenêutica encontra respaldo na citação acima de Roque Antônio Carrazza: a lei fundamental tributária é, naturalmente, a CF/88.

Kelsen estabelece que o ordenamento jurídico é escalonado e, no maior escalão, encontra-se a Constituição. É através dela que as demais normas jurídicas ganham validade e, portanto, é por meio da Constituição que devemos interpretar as normas infraconstitucionais. Vale dizer, a validade das leis repousa no respeito ao procedimento legislativo, que está previsto em outra norma hierarquicamente superior. Assim, “A relação entre a norma que regula a produção de uma outra e a norma assim regularmente produzida pode ser figurada pela imagem espacial da supra-infra-ordenação” (KELSEN, 2015, pp. 246-247). Neste sistema normativo, a norma que detém os procedimentos para a produção legislativa é superior à norma produzida, razão pela qual o ordenamento jurídico é um sistema de normas ordenadas em planos diferentes, situadas em posição hierárquica, e não uma construção planificada, na qual as normas se encontrariam todas no mesmo nível. Portanto, a validade de uma norma sempre estará na norma hierarquicamente superior, até chegarmos ao nível máximo, onde estará repousada a Constituição. Segundo Kelsen:

Se começarmos levando em conta apenas a ordem jurídica estadual, a Constituição representa o escalão do Direito positivo mais elevado. A Constituição é aqui entendida num sentido material, quer dizer: com esta palavra significa-se a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas jurídicas gerais (KELSEN, 2015, pp. 246-247).

Por esta razão, não pode o legislador infraconstitucional incluir certos signos na base de cálculo que não estão previstos constitucionalmente, sob pena de desnaturar o aspecto material da hipótese de incidência do referido tributo.

No direito tributário, Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 562) reforça esta noção, asseverando que há uma “relação de inerência” entre base de cálculo e materialidade dos tributos. O autor ressalta a necessária correlação entre ambos os critérios da regra-matriz de incidência, na medida em que o critério material deve representar, essencialmente, o critério material. Segundo o autor, “Não é exagerada, daí, a afirmação de que a base de cálculo quantifica a própria hipótese tributária”. Ou seja, constituída a materialidade do tributo, a base de cálculo deverá servir como representação quantitativa do critério material.

Para evidenciar a questão, traz-se exemplo extraído da obra de Roque Antônio Carrazza (2020, pp. 98-99), que, ao falar sobre a base de cálculo do ICMS, afirma que a garantia do contribuinte de um sistema tributário racional reside na necessária correlação entre o valor submetido à tributação e o aspecto material da hipótese de incidência. Ora, o respeito à CF/88 passa necessariamente pela observância da semântica constitucional, de tal sorte que é exigida uma natural relação “lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo”. Afinal, conforme exaustivamente demonstrado, a base de cálculo é o critério efetivo para evidenciar “a identificação do aspecto material da hipótese de incidência”. O autor ressalta que a utilização de base de cálculo não relacionada ao critério material sabota a estrutura rígida da repartição de competências tributárias entre os entes federados, uma vez que “transforma o tributo numa entidade difusa, desajustada de seu arquétipo constitucional”. É dizer, o desrespeito da relação lógica entre base de cálculo e critério material, além de violar a razoabilidade a proporcionalidade, faz com que o contribuinte tenha sua garantia, concedida pela CF/88, de somente ser submetido a incidências tributárias que guardem relação com fenômenos econômicos por ele levados a efeito. Roque Antônio Carrazza encerra sua exposição afirmando:

Incumbe, pois, à base de cálculo especificar, em termos matemáticos, a hipótese de incidência do tributo. Assim, se a hipótese de incidência do tributo for “vender mercadoria”, sua base de cálculo somente poderá ser o “valor da venda realizada”. Tudo o que fugir disso (v.g. o custo do dinheiro necessário à obtenção deste valor) não estará medindo de modo adequado o fato tributário, e no momento da apuração do *quantum* debeatur fará com que o contribuinte pague além da conta – circunstância que lhe vulnera o direito de propriedade.” (CARRAZZA, 2020, pp. 98-99)

Viu-se, neste tópico, que o sistema tributário nacional impõe a necessidade de correlação entre base de cálculo de critério material da hipótese de incidência dos tributos. Sem essa necessária correlação, a incidência tributária se fragilizaria e violaria os direitos fundamentais dos contribuintes,

porquanto impor restrições patrimoniais não relacionadas ao cometimento de fatos geradores.

Por estas razões, a base de cálculo deve representar matematicamente o aspecto material tributário previsto no texto constitucional.

3. NÃO RECEPÇÃO NO DIREITO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

O aparecimento de uma Constituição cria um novo ordenamento jurídico, que terá, no texto constitucional, seu fundamento positivo de validade (KELSEN, 2015, pp. 245-247). O sistema normativo anterior à consagração da nova Constituição deixa de existir e passa a vigorar um novo ordenamento jurídico. Naturalmente, considerando a complexidade das sociedades contemporâneas, o constituinte se vale de textos normativos pretéritos para formar o novo arcabouço jurídico, de forma que, à luz da nova Constituição, refunda aqueles textos antigos sob a égide do novo ordenamento (TAVARES, 2015, p. 276).

A CF/88 se valeu deste expediente para compor o atual sistema tributário brasileiro, quando, no § 5º do artigo 34 do ADCT, determinou que “fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele (sistema tributário nacional)”.

Noutro giro, quando o texto normativo pretérito não é compatível com a Constituição, ocorre o fenômeno da não recepção, isto é, aquele texto antigo deixa de existir dentro do ordenamento jurídico. A doutrina de direito constitucional muito se questionou acerca da natureza da não recepção, de forma que, resumidamente, existem três linhas de pensamento, a saber: (i) a não recepção trata-se de uma questão de constitucionalidade das normas pretéritas;

(ii) a não recepção trata-se de uma questão de que lei posterior revoga lei anterior; e (iii) a não recepção trata-se de uma questão de que a norma pretérita deixa de existir no novo ordenamento. Como atesta a redação deste capítulo, o presente texto parte da terceira linha doutrinária.

Ora, não se trata de uma discussão sobre constitucionalidade da legislação pretérita porquanto é absolutamente irracional se realizar um controle de constitucionalidade sobre uma legislação que não foi editada sob a égide do texto constitucional. Era outro ordenamento, outro momento histórico, outra perspectiva jurídica, o que afasta a possibilidade de, dentro dos parâmetros constitucional, realizar uma mensuração de se o novo texto respeita ou não a Constituição.

Também não se trata de uma discussão sobre a revogabilidade de lei anterior por lei posterior, na medida em que não há continuidade no

ordenamento jurídico pretérito à nova Constituição. É dizer, não se trata de duas normas inseridas num mesmo ordenamento, pois a norma não recepcionada sequer chegou a existir após a promulgação do novo texto constitucional.

André Ramos Tavares (2015, p. 280) reforça essa noção ao afirmar que, por um lado, aceitar a noção de que leis pré-constitucionais possam ser submetidas ao controle de constitucionalidade implica a aceitação da existência de “dois regimes distintos de inconstitucionalidade, um para as normas anteriores e outro para as normas posteriores à Constituição-parâmetro”. Por outro lado, ressalta que não existe um conflito de leis no tempo a ser solucionada pelos princípios do direito intertemporal (lei posterior revoga lei anterior), eis que a lei pretérita ao texto constitucional não existe à luz do novo ordenamento jurídico erigido pela Constituição (TAVARES, 2015, p. 276).

André Ramos Tavares (2015, pp. 280-281) caminha justamente pela teoria existencial das normas, considerando que no momento da promulgação de uma nova Constituição ocorre o fenômeno da novação da legislação pretérita, desde que compatível com o texto constitucional. A problemática é solucionada pela regra da conformidade: as leis anteriores compatíveis com a nova Constituição passam a existir dentro do ordenamento jurídico; já as leis anteriores incompatíveis com a nova Constituição não existem dentro daquele novo ordenamento jurídico. De acordo com André Ramos Tavares:

Ou, em outros termos, há uma avaliação das normas anteriores de acordo com os requisitos de validade da nova Constituição. Se desconformes, simplesmente se desconsidera sua existência. São reputadas, para todos os efeitos, como não normas. Vale, no caso, em toda a sua intensidade, o princípio de que a Constituição inaugura uma nova ordem jurídica e a anterior simplesmente desaparece, como tal, ou seja, é desconstituída como fenômeno jurídico (remanescendo apenas como acontecimento histórico) (TAVARES, 2015, pp. 280-281).

Entretanto, conforme apontam Paulo Branco e Gilmar Mendes (2018, p. 1173), o STF adota a teoria de que se trata de direito intertemporal. Segundo afirmam Branco e Mendes, o STF, ao analisar a não recepção de norma pré-constitucional à Constituição de 1967/1969, adotou o entendimento de que o novo texto constitucional revogou as normas pretéritas com ele incompatíveis. No mesmo sentido, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2, o STF manteve a postura tradicional, ainda que ressalvada a incorreção da tese pelo Ministro Sepúlveda Pertence. André Ramos Tavares (2015, pp. 281) também destaca a posição do STF, ressaltando, no entanto, o equívoco técnico cometido pela Corte Constitucional.

Sobre os traços gerais da teoria da recepção, Alexandre de Moraes aduz que “consiste no acolhimento que uma nova constituição posta em vigor dá às leis e atos normativos editados sob a égide da Carta anterior, desde que compatíveis consigo” (2022, p. 740).

A questão assume contornos práticos quando posta em contraponto ao controle de constitucionalidade: se a não recepção das normas pretéritas ao texto constitucional não é tema de inconstitucionalidade, como o presente texto defende e como o próprio STF, ainda que em outros termos, também defende, sua solução não será levada a efeito em controle concentrado de constitucionalidade.

Neste diapasão, pela jurisprudência brasileira e pela doutrina ora defendida, a análise do fenômeno da não recepção é questão não atinente à justiça constitucional tradicional, ou seja, não é afeita ao controle de constitucionalidade concentrado, razão pela qual o STF não pode se manifestar sobre o tema em sede de controle. Nestes termos, a Corte Constitucional ressaltou, na já mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2, que “A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as”.

É dizer, a não recepção é tema sedimentado na jurisprudência do STF, em que pese existam divergências doutrinárias bem delineadas e que, atualmente, repousam em uma discordância estática.

4. NÃO RECEPÇÃO DAS ALÍNEAS “A” E “B” DO INCISO II DO ARTIGO 47 DO CTN PELA CF/88 E SEUS EFEITOS NA SEGURANÇA JURÍDICA E NA DEMOCRACIA FISCAL

Apresentados os conceitos fundamentais em torno do IPI, da necessária correlação entre base de cálculo e do fenômeno da não recepção, o presente texto aborda especificamente o tema da não recepção das alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 47 do CTN pela CF/88.

Em que pese o CTN traga como base de cálculo do IPI nas operações internas com mercadorias industrializadas o “valor da operação”, nos termos da alínea “a” do inciso II do seu artigo 47, ou, na falta deste, o preço da mercadoria na praça do remetente, estes trechos não foram recepcionados pela CF/88, porquanto não guardam qualquer relação com o aspecto material da hipótese de incidência tributária do referido imposto prevista no texto constitucional.

Com efeito, conforme supramencionado, a dicção do texto constitucional determina que o IPI será devido sobre “produtos industrializados”, de maneira que o aspecto material do referido tributo consiste nos fenômenos envolvendo produtos industrializados. Ora, “valor da operação” ou “preço da mercadoria na praça do remetente” possuem um sentido mais abrangente do que aquele

previsto constitucionalmente em relação à industrialização, porquanto ambas as alcunhas são compostas por montantes não industrializados. Isto porque, no primeiro caso (“valor da operação”), o ICMS está embutido neste *quantum* e, como se sabe, não se industrializa ICMS. Vale dizer, em operações entre contribuintes do tributo estadual, o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS, mas a recíproca não é verdadeira de acordo com a atual jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (BRASIL, 2022). Ou seja, pela redação do CTN, que coloca o “valor da operação” como base imponible do IPI, referido tributo incidirá sobre valores representativos de objetos que jamais foram ou poderiam ser industrializados. No mesmo sentido, o “preço da mercadoria na praça do remetente” também abrange valores que não são passíveis de industrialização. A título de exemplo traz-se novamente o ICMS, que naturalmente compõe o preço das mercadorias.

Vale lembrar que a CF/88 não prevê que o IPI incidirá sobre “operações relativas à circulação” de produtos industrializados, mas sim, sobre “produtos industrializados”, de maneira que não há o emprego do vernáculo “operações”, para designar o aspecto material da hipótese de incidência do IPI, diferentemente do que ocorre com o ICMS, em que o texto constitucional, no inciso II do art. 155, prevê expressamente que se trata de imposto que incidirá sobre “operações relativas à circulação de mercadorias (...)”. Considerando a necessária correlação entre o critério material da hipótese de incidência e a base de cálculo, verifica-se a não compatibilização das alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 47 do CTN, porquanto valores representativos de fenômenos não industrializáveis não podem ser considerados como base tributável de um imposto cuja materialidade consiste, justamente, na ocorrência de fenômenos envolvendo produtos industrializados. É dizer, os dispositivos não respeitaram este limite semântico imposto pela CF/88, definindo a base de cálculo do IPI em completa dissonância com o texto constitucional.

Toma-se como exemplo, além do já citado ICMS, os valores de frete e seguro: ambos não guardam qualquer relação com o fenômeno da industrialização, de forma que são completamente estranhos ao aspecto material da hipótese de incidência do IPI. Embora a jurisprudência do STF³ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)⁴ tenha excluído os montantes relativos ao frete e ao seguro por uma questão de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que foi uma lei ordinária (Lei nº 7.798/1989) que incluiu tais exações na base tributável do IPI, fato é que na hipótese de superada a referida inconstitucionalidade, a não recepção material seria evidente, na exata medida em que não se pode tributar

3 Vide Recurso Extraordinário nº 567.935/SC, julgado em 04 de novembro de 2014 e Recurso Extraordinário nº 926.064, julgado em 02 de março de 2016.

4 Vide acórdão nº 9303-009.690 (processo nº 13629.721048/2014-23, julgado 27 de setembro de 2017, pela 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF.

frete ou seguro. Mais especificamente, no Recurso Extraordinário nº 567.935/SC, o STF discutiu exclusivamente a possibilidade de a legislação ordinária estabelecer a base de cálculo do IPI, indo além da base tributável insculpida no CTN. Após realizar um longo arrazoado sobre a função da lei complementar, nos termos do artigo 146 da CF/88, o Ministro Relator firmou entendimento no sentido de que a lei ordinária que incluiu os descontos incondicionados na base de cálculo do IPI invadiu a competência de lei complementar, razão pela qual reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 15 da Lei nº 7.798/1989. Já o Recurso Extraordinário nº 926.064 apenas replicou a tese firmada no precedente supramencionado para, sob o fundamento de inconstitucionalidade formal, retirar o valor do frete e do seguro da base de cálculo do IPI.

Nos valendo de lição de Carlos Maximiliano (2017, p. 228), “*verba cum effectu, sunt accipienda*”, isto é, não se presumem, na lei, palavras inúteis, de modo que não se pode ignorar as palavras utilizadas pelo constituinte. Vale dizer, se o texto constitucional criou uma diferença entre o aspecto material do IPI e do ICMS, o fez por alguma razão, razão pela qual é atentatório à racionalidade do sistema tributário nacional a conclusão de que ambos os tributos podem ter a mesma base de cálculo.

A não recepção relativa a dispositivos do CTN que disciplinam o IPI já foi objeto, inclusive, de outras provocações científicas, como por exemplo o artigo “A materialidade do IPI elencada na Constituição Federal: a não recepção do artigo 46 do Código Tributário Nacional pela Carta Magna” de Michelle Cristina Bispo e Bruno Romano (2021, pp. 137-151), bem como o artigo “A não incidência do IPI-importação sobre o imposto de importação (II), taxas e encargos cambiais : não recepção das alíneas a, b e c, do inciso I, do art. 47 do CTN”, de Ricardo Nussrala Haddad (2020, pp. 197-215), os quais debatem exatamente a ausência de compatibilidade entre a materialidade do IPI e os valores elígidos como base de cálculo pelo CTN.

Vê-se, portanto, que a temática está longe de ser pacífica na doutrina e na jurisprudência. Para além da questão técnica, a discussão sobre a não recepção de dispositivos do CTN incompatíveis com o texto constitucional representa problemática bastante importante no debate sobre os limites constitucionais do poder de tributar e como a academia pode auxiliar na modelação e modernização do sistema tributário nacional. Ora, o reconhecimento de que parte do CTN está em descompasso com a CF/88 é fundamental para assegurar os direitos fundamentais dos contribuintes.

A manutenção de dispositivo do CTN incompatível com a CF/88 gera efeitos perversos na confiança dos contribuintes e afeta diretamente a segurança que os contribuintes sentem no sistema tributário. Segundo César García Novoa (2000, p. 42), a seguridade jurídica consiste na própria expressão de normatividade do direito. É dizer, há violação à segurança

jurídica quando se nega disposição expressa de texto normativo. Sobre este aspecto,

El derecho a la seguridad jurídica, en tanto es un derecho que deriva de un principio constitucional, recae sobre el Derecho mismo; es el derecho a un Derecho seguro, cuyo objeto es, por tanto, la propia normatividad. Objeto que constituye una realidad cuyo perfil jurídico es más patente que el que puede tener cualquier otro derecho. Esta diferencia del derecho a la seguridad jurídica respecto a los derechos fundamentales atendiendo a su contenido esencial supone que, siendo en ambos casos tal contenido esencial un límite a la potestad normativa, tal límite operará en la seguridad jurídica de forma diferente a los demás derechos (NOVOA, 2000, p. 42).

Mutatis mutandis, a manutenção da eficácia de dispositivo não recepcionado pela CF/88 ataca, exatamente, o princípio da segurança jurídica, porquanto nega vigência à determinação constitucional de que as normas com ela não compatíveis não foram recepcionadas. Isto porque a segurança jurídica não se limita aos dispositivos constitucionais que asseguram o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, consistindo, na verdade, num sobreprincípio, que, devido ao seu alto grau de carga valorativa, permeia todo o ordenamento jurídico (MATSUSHITA, 2018, pp. 26-27).

Os efeitos desta manutenção influenciam diretamente os direitos fundamentais dos contribuintes, porquanto há manifesta violação aos preceitos tributários que limitam o poder de tributar.

Considerando que a democracia fiscal consiste na possibilidade de controle, por parte da população, dos atos da administração tributária, a ocorrência destas formas de violação violam, em última instância, a ideia mesmo de democracia fiscal. Nesta ordem de ideias, o interesse fiscal deve ser um interesse coletivo a serviço da comunidade, e não o interesse público secundário, que visa a arrecadar tributos (MATSUSHITA, 2013, pp. 187-202). É neste contexto que devemos repensar a forma de atuação das autoridades fiscais na interpretação de regras tributárias.

Afinal, a própria ideia de justiça no direito tributário está atrelada intrinsecamente com a segurança, como forma de propiciar uma tributação que respeite os ditames do Estado Democrático de Direito (RIBEIRO, 2012, p. 618).

Em que pese a noção de democracia fiscal tenha sido atrelada, nos últimos tempos, à ideia de publicidade das informações de gastos públicos e destinação dos recursos obtidos por meio da arrecadação tributária, é fundamental resgatar que “democracia” não deve ser somente acesso às informações, mas deve implicar uma garantia de uma tributação

eficiente e não contraditória, isto é, que respeite os limites constitucionais. Naturalmente, as autoridades fiscais pouco têm a oferecer se não forem provocadas pela população para a correção de entendimentos equivocados. A discussão, ainda, não foi objeto de grandes debates jurídicos no âmbito do Poder Judiciário, motivo pelo qual a efetiva “democracia fiscal” deverá levar a juízo esta discussão para que haja uma maturação do sistema tributário nacional e um necessário debate sobre os limites da recepção do CTN pela CF/88.

CONCLUSÃO

Em síntese, o presente texto buscou evidenciar como a materialidade constitucional dos tributos é elemento fundamental para mensurar os limites semânticos impostos à legislação infraconstitucional no momento da delimitação da base impositiva tributária. Neste contexto, em relação especificamente ao tema do artigo, verificou-se que as alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 47 do CTN não foram recepcionadas pela CF/88.

Ora, conforme apresentado no primeiro tópico, a materialidade do IPI gira em torno da noção de “produtos industrializados”, conforme determinado pelo inciso IV do artigo 153 da CF/88. Viu-se que os critérios da regra-matriz de incidência, à exceção do disposto nos dispositivos não recepcionados do CTN, orbitam essa ideia essencial de “produtos industrializados” .

No segundo tópico, abordou-se exatamente a necessidade de relação entre a materialidade dos tributos e a sua base de cálculo. Demonstrou-se, com base na doutrina escrutinada, como o estabelecimento de uma base impositiva que não guarde relação lógica com o aspecto material do tributo implica uma desvirtuação do sistema tributário e mina as garantias constitucionais dos contribuintes.

No terceiro tópico, buscou-se apresentar os principais aspectos do fenômeno da não recepção, apontando as importantes características deste instituto de direito constitucional. Apresentou-se as diferentes formas de interpretação da não recepção e a consequência da adoção de cada uma. Por fim, apontou-se que o STF possui entendimento firme de que a não recepção deve ser resolvida por meio do direito intertemporal, isto é, com base na noção de que lei posterior revoga lei anterior.

Por fim, no quarto tópico, observou-se que a materialidade do IPI prevista no texto constitucional não permite que as alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 47 do CTN sejam recepcionadas. Isto porque, à luz da CF/88, o IPI incidirá sobre produtos industrializados a incidência deste tributo sobre exações que não representem objetos passíveis de industrialização consiste numa deformação do sistema tributário nacional e, conforme apontado no tópico dois, solapa garantias fundamentais dos contribuintes.

Na oportunidade, viu-se também as graves violações à democracia fiscal e ao princípio da segurança jurídica.

Neste contexto, a tese inicial do artigo (não recepção das alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 47 do CTN pela CF/88) restou devidamente comprovada, à luz do entendimento jurisprudencial e doutrinário sobre a materialidade do IPI e a necessária correlação entre a base de cálculo prevista na legislação infraconstitucional e o arquétipo constitucional dos tributos.

Ora, a manutenção da produção de efeitos de um dispositivo que afronta diretamente um mandamento constitucional promove uma série de distorções nas relações jurídico-tributárias, em especial na segurança jurídica, levando a sociedade a não ter certeza sobre quais são os efetivos limites ao poder de tributar. Vale dizer, considerando que o IPI tem como nervo central de sua materialidade a aceção de “produto industrializado”, o imposto não pode incidir em elementos econômicos que não sejam produtos ou não tenham sido industrializados, sob pena de franca violação ao texto constitucional.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 209.

BISPO, Michelle Cristina; ROMANO, Bruno. A materialidade do IPI elencada na Constituição Federal: a não recepção do artigo 46 do Código Tributário Nacional pela Carta Magna. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 19, n. 114, p. 137- 151, nov./dez. 2021.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 1638.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3ª Turma). *Recurso Especial nº 13629.721048/2014-23*. [...] É firme a jurisprudência do STF (aplicando o mesmo entendimento do RE nº 567.935/SC, julgado com repercussão geral, para os descontos incondicionais) no sentido de que o frete não poderia compor a base de cálculo do IPI, o que levou inclusive à edição da Nota PGFN/CRJ/Nº 623/2017, propondo a dispensa de recorrer também no caso das contestações quanto à inclusão desta parcela pela mesma Lei nº 7.798/89, por ser matéria reservada à lei complementar, conforme art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, estabelecendo o CTN, em seu art. 47, II, “a”, que a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. Relator: Rodrigo da Costa Possas. Data de julgamento: 17 de outubro de 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 05 set. 2022.

BRASIL. *Lei 5.172, 25 out. 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 27 out. 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 05 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). *Recurso Extraordinário nº 926.064*. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. IPI. Base de cálculo. Inclusão do valor do frete do produto. Artigo 15 da lei nº 7.798/1989. Inconstitucionalidade formal. Reserva de lei complementar. Controvérsia abarcada pelo tema nº 84 da Repercussão Geral. RE 567.935. Agravo regimental desprovido. Relator: Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento: 02 de março de 2016. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur340964/false>>. Acesso em: 05 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário nº 567.935/SC*. Imposto sobre produtos industrializados – valores de descontos incondicionais – base de cálculo – inclusão – artigo 15 da lei nº 7.798/89 – inconstitucionalidade formal – lei complementar – exigibilidade. Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio. Data de Julgamento: 04 de novembro de 2014. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur283065/false>>. Acesso em: 05 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário nº 602.917/RJ*. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 324. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. CÁLCULO. ESTABELECIMENTO DE VALORES PRÉ-FIXADOS (“PAUTAS FISCAIS”). RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. INEXISTÊNCIA. CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 3º DA LEI ORDINÁRIA 7.798/1989 [...] Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20602917%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 11 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário nº 460.320/PR*. Recursos extraordinários. Direito Tributário. Convenção entre o

Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76). Imposto de renda retido na fonte. Isenção. Dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente naquele país. Empate no julgamento do apelo extremo interposto pela União. Proclamação de solução contrária à pretendida pela recorrente (art. 146 do RISTF [...]) Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20460320%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 11 abr. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (3ª Turma). *Apelação Cível nº 5002530- 91.2019.4.03.6114*. Tributário. ICMS. Legitimidade da inclusão na base de cálculo do IPI. 1. A base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI devido na saída de mercadorias é o valor da operação, ou, à falta deste, o seu preço corrente (art. 47, II, do CTN). 2. De acordo com o art. 190, § 1º, do Decreto 7.212/2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. 3. Tendo em vista que o ICMS é um imposto indireto, calculado “por dentro”, a parcela relativa a esse tributo está incluída nesse montante e, por conseguinte, deve integrar a base de cálculo do IPI, inexistindo fundamento legal ou constitucional que permita qualquer conclusão em sentido diverso. [...]. Relator: Desembargador Federal Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshita. Data de Julgamento: 15 de setembro de 2022. Disponível em: <<https://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>>. Acesso em: 05. Set. 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 888.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 712.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 1025.

COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2021. p. 488.

HADDAD, Ricardo Nussrala. A não incidência do IPI-importação sobre o imposto de importação (II), taxas e encargos cambiais: não recepção das alíneas

a, b e c, do inciso I, do art. 47 do CTN. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, n.27, p. 197-215, nov./dez. 2020.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2015. p. 448.

MATSUSHITA, Mariana Barboza Baeta Neves. *(In) segurança jurídica tributária sob o prisma da teoria dos jogos: uma análise com base nos ensinamentos de John Nash e Gregório Robles*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018. 189 p. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.

MATSUSHITA, Mariana Barboza Baeta Neves. *Das medidas para Legalização da Transação Tributária como Solução Amistosa de Conflitos entre o Fisco e o Contribuinte*. Pensamento jurídico, São Paulo, ano 2, n. 3, p. 187-201, jan./jun. 2013.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 21. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017. p. 392.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 38. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E- book. ISBN 9786559771868. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559771868/>. Acesso em: 31 ago. 2023.

NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria*. 1. ed. Barcelona: Marcial Pons, 2000. p. 304.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A tributação no Estado Social e Democrático de Direito*, in LUCCA, Newton de; MEYER-PLFUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta (Coord.). *Direito Constitucional Contemporâneo – homenagem ao Professor Michel Temer*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 615-625.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 958.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1151.