

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

ROSALDO TREVISAN

**ATUAÇÃO ESTATAL NO COMÉRCIO EXTERIOR,
EM SEUS ASPECTOS TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO**

**CURITIBA
2008**

ROSALDO TREVISAN

**ATUAÇÃO ESTATAL NO COMÉRCIO EXTERIOR,
EM SEUS ASPECTOS TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO**

Dissertação apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em
Direito da Pontifícia Universidade
Católica do Paraná, como requisito
parcial para obtenção do título de
Mestre em Direito.

Orientador: Dr. Dalton Luiz Dallazem

CURITIBA
2008

TERMO DE APROVAÇÃO

ROSALDO TREVISAN

ATUAÇÃO ESTATAL NO COMÉRCIO EXTERIOR, EM SEUS ASPECTOS TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO

A dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, foi aprovada pela seguinte banca examinadora:

Dr. Dalton Luiz Dallazem
(orientador)

Dr. José Roberto Vieira
(convidado)

Dr. Roberto Ferraz
(membro)

Dr. James Marins
(suplente)

Curitiba, 15 de fevereiro de 2008.

Dedico este trabalho a Felipe, que durante sua breve permanência entre nós trouxe alegria e união.

A atividade econômica, em particular a da economia de mercado, não se pode realizar num vazio institucional, jurídico e político.

*João Paulo II, na Encíclica
Centesimus Annus*

Agradeço à Dra. Katya Kozicki, ao Dr. Vladimir Passos de Freitas, ao Dr. Marcelo Bertoldi e ao Dr. Luiz Alberto Blanchet, professores com quem tive a oportunidade de aprender e conviver nas produtivas aulas do curso de mestrado da PUC/PR.

Agradeço ao Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz, que sempre brilhou com suas perspicazes observações tanto as aulas quanto os encontros do grupo de pesquisa “justiça tributária e atividade econômica”.

Agradeço especialmente ao Dr. Dalton Luiz Dallazem, meu orientador nessa jornada, professor competente e motivador, que, de forma sempre acolhedora, privou-se de horas de trabalho ou lazer para conversas que seguramente enriqueceram o presente estudo.

Agradeço, por fim, com amor, a Andréia e Rafael, que pacientemente suportaram minhas ausências durante a elaboração desta dissertação.

RESUMO

O presente estudo objetiva identificar e analisar a fundamentação jurídica de uma das principais atividades econômicas da atualidade: o comércio exterior. Avaliando as formas e a função da atuação estatal no comércio exterior, verifica-se a presença de um caráter regulatório e indutor, tanto no aspecto tributário quanto no que tange ao controle aduaneiro. Na análise desses dois aspectos, propõe-se uma delimitação objetiva do campo de estudo dos ramos do Direito denominados de Direito Tributário e de Direito Aduaneiro. Busca-se ainda destacar as áreas de intersecção entre tais ramos, indicando e explorando as matérias passíveis de enquadramento em um Direito Aduaneiro Tributário (os tributos aduaneiros) e em um Direito Tributário Aduaneiro (os tributos niveladores, vinculados a operações de comércio exterior, e os tributos devidos em função de operação interna necessária à importação). Exploram-se por fim os mais evidentes frutos do caráter regulatório e indutor da atuação estatal no comércio exterior: os regimes aduaneiros especiais e aplicados em áreas especiais (diferenciando-os do regime comum de importação e exportação) e as simplificações procedimentais aduaneiras.

Palavras-chave: Atuação estatal. Ordem econômica. Regulação. Indução. Comércio exterior. Direito Aduaneiro. Direito Tributário Aduaneiro. Regimes aduaneiros especiais. Procedimentos aduaneiros simplificados.

ABSTRACT

The present study aims to identify and analyze the legal basis of one of the main economic activities nowadays: foreign trade. By evaluating the forms and the function of the State activity on foreign trade, it could be verified the presence of a regulatory and inducer nature, on the tax aspect as well as regarding to the customs control. In the analysis of these two aspects, it is suggested an objective delimitation of research fields of the Law subjects named Tax Law and Customs Law. It is also aimed to highlight the intersection areas between these subjects, by indicating and exploring matters that can be classified on a Customs Tax Law (customs duties) and on a Tax Customs Law (leveling taxes and duties, connected to foreign trade operations, and duties and taxes owed on the basis of internal operation, necessary to the importation). Finally, it is explored the most evident results of the regulatory and inducer nature of the State activity on the foreign trade: the special customs procedures and the customs procedures applied in special areas (differentiating them from the common procedure of importation and exportation) and the simplified customs procedures.

Keywords: State activity. Economic order. Regulation. Induction. Foreign trade. Customs Law. Tax Customs Law. Special customs procedures. Simplified customs procedures.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Escopo e motivação.....	3
1.2 Considerações metodológicas	4
1.2.1 O problema da polissemia: de que 'direito' estamos falando?	4
1.2.2 Entre a pobreza vocabular e a unidade terminológica	6
1.2.3 Entre a omissão e o excesso	7
2 O ESTADO E A ORDEM ECONÔMICA	8
2.1 Estado e 'intervenção'	8
2.1.1 Definição de intervenção a partir da Constituição Federal de 1988	8
2.1.2 A utilização genérica do termo 'intervenção'	10
2.2 Atuação do Estado na ordem econômica	12
2.2.1 Atuação direta	15
2.2.2 Atuação regulatória por direção	18
2.2.3 Atuação regulatória por indução.....	19
3 A TRIBUTAÇÃO E O CONTROLE DO COMÉRCIO EXTERIOR COMO MANIFESTAÇÕES DA ATUAÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA	21
3.1 A atuação do Estado como ente tributante.....	21
3.2 A atuação do Estado como ente controlador do comércio exterior	24
4 O CARÁTER REGULATÓRIO DA TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO EXTERIOR.....	26
4.1 Caráter regulatório e indutor: uma crítica formal à 'extrafiscalidade'	26
4.2 Formas de manifestação do caráter regulatório	33
4.3 Dirigismo 'fiscal': uma crítica material à 'extrafiscalidade'	36
5 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO ADUANEIRO	41
5.1 A unidade do Direito	41
5.2 Direito Tributário - aspectos históricos e autonomia.....	42
5.3 Direito Aduaneiro - aspectos históricos e autonomia.....	51
5.4 Distinções básicas entre o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário	62
5.4.1 Administração tributária e administração aduaneira.....	64
5.4.2 Legislação tributária e legislação aduaneira.....	67
5.4.3 Direito Aduaneiro Tributário e Direito Tributário Aduaneiro	68
6 DIREITO ADUANEIRO TRIBUTÁRIO	71
6.1 Imposto de importação	73
6.1.1 Critério material	74
6.1.2 Critério espacial.....	82
6.1.3 Critério temporal.....	91
6.1.4 Critério pessoal	104
6.1.5 Critério quantitativo.....	107
6.2 Imposto de exportação	118
6.2.1 Critério material	120
6.2.2 Critério espacial.....	122
6.2.3 Critério temporal.....	124
6.2.4 Critério pessoal	126

6.2.5 Critério quantitativo.....	127
7 DIREITO TRIBUTÁRIO ADUANEIRO	130
7.1 Imposto sobre produtos industrializados	132
7.1.1 Hipótese de Incidência	133
7.1.2 Conseqüente	137
7.2 ICMS	139
7.2.1 Hipótese de Incidência	140
7.2.2 Conseqüente	146
7.3 Cide-combustíveis	150
7.3.1 Hipótese de Incidência	151
7.3.2 Conseqüente	152
7.4 Contribuição para o PIS/Pasep-importação e Cofins-importação	153
7.4.1 Hipótese de Incidência	156
7.4.2 Conseqüente	158
7.5 AFRMM	162
7.5.1 Hipótese de Incidência	164
7.5.2 Conseqüente	165
7.6 Taxas	167
7.6.1 Taxa de utilização do SISCOMEX.....	169
7.6.2 Taxa de utilização do sistema MERCANTE	172
8 REGIMES ADUANEIROS.....	174
8.1 Considerações preliminares	174
8.1.1 Definição de regime aduaneiro.....	174
8.1.2 Histórico dos regimes aduaneiros no Brasil	177
8.1.3 Classificação dos regimes aduaneiros no Brasil	179
8.2 Regimes aduaneiros comuns.....	180
8.2.1 Importação definitiva	182
8.2.2 Exportação definitiva	189
8.3 Regimes aduaneiros especiais	194
8.3.1 Características básicas	195
8.3.2 Trânsito aduaneiro	205
8.3.3 Importação e exportação temporárias <i>stricto sensu</i>	207
8.3.4 Depósitos aduaneiros.....	216
8.3.5 Aperfeiçoamento	232
8.4 Regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais (áreas de livre comércio)	247
8.4.1 Zona Franca de Manaus	247
8.4.2 Áreas de livre comércio <i>stricto sensu</i>	252
8.4.3 Zonas de processamento de exportação	254
9 PROCEDIMENTOS ADUANEIROS SIMPLIFICADOS.....	257
9.1 Linha azul.....	259
9.2 Redex.....	261
9.3 Outros procedimentos aduaneiros simplificados	262
10 CONCLUSÕES	265
Referências Bibliográficas	272

1 INTRODUÇÃO

É inegável a influência que aspectos econômicos exercem na produção legislativa, assim como é inquestionável o impacto que as normas e sua aplicação ocasionam na economia.

Incumbe ao economista estudar as formas de maximização da produção de bens e serviços a partir dos recursos escassos disponíveis em cada sociedade¹. Como resultado de tal estudo, várias propostas concretas são apontadas com o propósito de gerar desenvolvimento e riqueza, algumas delas demandando exteriorização sob a forma de textos de direito positivo. As normas que se obtêm da leitura de tais textos são o objeto de estudo da ciência jurídica (Direito).

É preciso destacar que a manifestação jurídica dos aspectos econômicos não se resume à mera produção legislativa, mas se estende à aplicação das normas dela decorrentes. Ao cientista do Direito, assim, incumbe analisar o comando normativo extraído do texto de direito positivo, que, por sua vez, deriva da versão, em linguagem prescritiva, que o político deu à proposta do economista. Como resultado de tal análise, obtém-se a aplicação da norma, o que, por sua vez, indubitavelmente produz consequências econômicas.

Na área de comércio exterior, torna-se ainda mais forte o vínculo entre a Economia e o Direito. Após a segunda grande guerra, possibilitou-se a efetiva estruturação do comércio internacional², fundando-se uma nova ordem econômica, calcada em três instituições: o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco

¹ RIZZIERI, Juarez Alexandre Baldini. Introdução à Economia. In: MONTORO FILHO, André Franco [et al.]. **Manual de economia**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 12. A chamada 'lei da escassez', originalmente constante na definição proposta em 1932, por Lionel Robbins, em estudo intitulado '*An essay of Nature and Significance of Economic Science*', está presente na maioria das definições contemporâneas de ciência econômica, como, v.g., as externadas por Paul A. Samuleson, Raymond Barre, Alfred Stonier e Douglas Hague (ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à economia**. 16. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 1994, p. 55-58).

² Pode-se afirmar que a estruturação efetiva do comércio internacional deriva da famosa conferência de Bretton Woods, realizada nas montanhas de New Hampshire, de 1^ª a 22/7/1944, com a participação de 44 países e com o objetivo de montar a arquitetura de cooperação econômica e financeira do pós-guerra. Na conferência estavam em confronto duas propostas de reconhecidos economistas. A sugestão de constituição de um banco central internacional, que emitiria uma moeda chamada Bancor (teoria encabeçada pelo inglês John Maynard Keynes), a ser adotada em substituição ao padrão-ouro, foi derrotada pelo '*dollar exchange standard*', sustentado pelo americano Harry D. White. A delegação brasileira, conforme narra um de seus membros, o então terceiro-secretário de embaixada Roberto Campos, contava com eminentes figuras como Eugênio Gudin e Octávio Gouvêa de Bulhões (CAMPOS, Roberto de Oliveira. **A lanterna na popa: memórias**. Rio de Janeiro: Topbooks, 1994, p. 62-65).

Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD) e a 'Organização Internacional de Comércio' (OIC)³.

A nova ordem econômica estava associada à construção de uma nova ordem jurídica, para que as medidas recomendadas pelos economistas em Bretton Woods pudessem ser garantidas pela tutela jurisdicional de tribunais nacionais e internacionais. No bojo de tal ordem jurídica, havia textos de acordos internacionais, como o GATT, que buscavam disciplinar o comércio internacional, tanto em seus aspectos tributários (restrições tarifárias) quanto no que tange a restrições não-tarifárias.

Com o passar das décadas, a maturidade, que expurgou o qualificativo 'nova' da ordem econômica concebida no final da década de 40, revelou que o comércio internacional pode ser uma das principais fontes de desenvolvimento e riqueza. A Organização Mundial de Comércio, verdadeira personificação do GATT, conta, hoje, com 151 membros⁴.

A transposição desse contexto internacional focado no comércio para o âmbito brasileiro teve uma dose de tempero: os comandos (normalmente genéricos) dos acordos internacionais, ao invés de sobreporem a legislação nacional, acabaram com ela convivendo (nem sempre harmoniosamente), dando origem a um tratamento peculiar da matéria no campo jurídico. Destaque-se, a título ilustrativo, que o regime protecionista presente no regime militar não era perfeitamente compatível com as diretrizes internacionalmente estabelecidas para o comércio (embora o Brasil já estivesse juridicamente vinculado ao GATT-1947⁵).

³ De 21/11/1947 a 24/3/1948, em Havana, realizou-se a Conferência das Nações Unidas para o Comércio e o Emprego, onde se discutiu a Carta da Organização Internacional de Comércio (Carta de Havana), com apoio do Secretário de Estado norte-americano George Marshall. Paradoxalmente (na verdade, por motivos políticos e econômicos), o governo dos Estados Unidos decidiu retirar seu apoio à Carta de Havana, em dezembro de 1950 (DAL RI JÚNIOR, Arno. **História do Direito Internacional. Comércio e moeda. Cidadania e nacionalidade**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004, p. 123-126). Em 1^o/1/1948, após a conferência preparatória de Genebra, e com a assinatura de 23 países, entra em vigor o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (*General Agreement of Tariffs and Trade* - GATT), que representa tão-somente a parte VI da Carta de Havana, que estruturava a OIC. O sonho da OIC concretiza-se somente em 1996, ao término da rodada Uruguai do GATT, com a constituição de uma Organização Mundial do Comércio (OMC).

⁴ Dados referentes a 27/7/2007, data de ingresso do 151^o membro: Tonga (Disponível em: <<http://www.wto.org>>. Acesso em 23 jan. 2008). O Brasil ingressou na OMC em 1^o/1/1995 (a ata final que incorpora os resultados da Rodada Uruguai do GATT, nos quais se inclui a criação da OMC, foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15/12/1994, e promulgada pelo Decreto nº 1.355, de 30/12/1994).

⁵ Conforme Decreto nº 313, de 30/7/1948.

A presença de aspectos econômicos na nossa legislação de comércio exterior, seja no que se refere à tributação ou no que tange ao controle aduaneiro, intensifica-se a cada dia, e não pode ser ignorada pelo cientista do Direito. A ele cabe analisar o ordenamento jurídico, extraindo o conteúdo dos textos de direito positivo, dentro de um contexto, analisando a conformidade da norma a outra(s) de hierarquia superior e apurando a verdade ou falsidade das proposições descritivas de tais normas, buscando a formação de uma fundamentação jurídica que norteie a atividade econômica.

1.1 Escopo e motivação

O presente estudo é desenvolvido com o objetivo de identificar e analisar a fundamentação jurídica da atividade econômica de comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro. Para tanto, faz-se necessário analisar preliminarmente as formas de atuação estatal na ordem econômica, delimitando-se especificamente as formas pelas quais tal atuação se manifesta juridicamente nas áreas tributária e aduaneira.

Apesar de a Economia estar presente em momentos pré-jurídicos (seja na forma de estudos técnicos econômicos que se convertem em textos de direito positivo, seja na ação - nem sempre técnica - de grupos econômicos de pressão que interferem nas etapas de confecção e aprovação de tais textos) e pós-jurídicos (pois cada norma gera conseqüências - nem sempre previsíveis - no comportamento dos agentes econômicos), o presente estudo tem por objeto tão-somente a fundamentação jurídica da atividade econômica, sem deter-se pormenorizadamente em questões que antecedem ou sucedem a temática jurídica.

A força que nos move em direção a essa empreitada resulta de nossa agradável convivência com temas relacionados à regulação do comércio exterior há cerca de quinze anos, aliada à escassez de estudos jurídicos sobre o tema, no Brasil. Assim, buscamos, na linha de pesquisa à qual nos vinculamos, realizar uma análise dos fundamentos jurídicos identificados naquela que consideramos uma das principais atividades econômicas da atualidade: o comércio exterior.

Desejamos ainda, no presente estudo, contribuir para a sistematização da matéria aduaneira e tributária no comércio exterior, possibilitando a visualização das formas de atuação estatal que melhor convivem com o desenvolvimento sustentável da economia.

1.2 Considerações metodológicas

A forma de expressão do direito é a linguagem. Apesar de não se ter por objeto, no presente estudo, explorar a influência da linguagem na interpretação da legislação ou na aplicação das normas, buscar-se-á estabelecer algumas considerações preliminares sobre a terminologia empregada na análise de questões jurídicas, tanto em gênero quanto especificamente nas atividades de comércio exterior.

1.2.1 O problema da polissemia: de que 'direito' estamos falando?

A falta de definição (ou o excesso de definições conflitantes) para o direito é um dos grandes desafios ao estudo de uma Ciência Jurídica. Como assevera HERBERT L. A. HART, as definições para o direito obtidas como resultado dos trabalhos intensos de renomados juristas, nos últimos 150 anos, são, ao mesmo tempo, esclarecedoras e causadoras de perplexidade, pois “[...] projetam uma luz que nos faz ver muito do que estava escondido no direito; mas a luz é tão brilhante que nos cega para o restante e assim ainda nos deixa sem uma visão clara do todo”.⁶

Para agravar o problema, a polissemia é mal que atinge os principais institutos relacionados ao direito. Como constata MICHEL VILLEY, “termos tais como direito natural, positivo, positivismo, norma, justiça, evocam de fato na cabeça de cada participante as mais diversas noções”⁷. O próprio termo ‘direito’ é polissêmico, sendo comum o seu uso, entre outros, para designar um conjunto de normas ou a disciplina encarregada do estudo de tal conjunto.

A forma como determinado autor (ou ‘escola’) conceitua o direito vincula o objeto de estudo de uma Ciência Jurídica. Tal afirmação, por si só, não deve, no entanto, significar que existem vários ‘direitos’ como ciência (ou que, em verdade, não existe nenhum). Ela apenas nos mostra o forte vínculo que o direito possui com a linguagem.

Não ousaríamos afirmar aqui que as definições expostas pelos grandes mestres para o direito são incorretas ou incompletas. Esclarecemos, porém, que cada uma dessas definições encaminha para uma diferente forma de análise do

⁶ **O Conceito de direito.** Trad. A. Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 6.

⁷ **Filosofia do direito: definições e fins do direito: os meios do direito.** Trad. Márcia Valéria Martinez de Aguiar. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 9.

objeto de estudo do Direito, o que, paradoxalmente, enriquece (pela multidisciplinariedade) e empobrece (pela falta de método) o direito.

Buscando classificar os possíveis enfoques diante da investigação do fenômeno jurídico, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, utilizando a classificação de THEODOR VIEHWEG, seu professor na Universidade de Mainz, nos traz as perspectivas zetética e dogmática.

No enfoque zetético (do grego *zetein* - perquirir), acentua-se o aspecto 'pergunta', pondo-se em dúvida as opiniões (partindo de evidências, podendo ser dispensadas as premissas, se seus enunciados não forem verificáveis ou comprováveis), sendo as questões infinitas e com função especulativa explícita, configurando-se o problema como um 'ser' (que é algo?), com predomínio da função informativa da linguagem⁸. Já o enfoque dogmático (do grego *dokein* - ensinar, doutrinar), por sua vez, acentua o aspecto 'resposta', partindo de premissas não questionáveis (dogmas), sendo as questões finitas, com função diretiva explícita, configurando-se o problema como um 'dever-ser' (como deve-ser algo?), com predomínio da função diretiva da linguagem, buscando possibilitar uma decisão e orientar a ação⁹.

Assim, o estudo do direito sob a perspectiva dogmática (que podemos denominar de Dogmática Jurídica) tem por objeto o ordenamento jurídico, devendo situar-se a solução dos problemas dentro dos limites de tal ordenamento.

Para distinguir a ciência jurídica (que opera com juízos hipotéticos descritivos) dos textos de direito positivo (que operam com comandos prescritivos), utiliza-se uma metalinguagem, estabelecendo que as proposições normativas formuladas pela ciência jurídica, que descrevem o direito, podem ser verdadeiras ou falsas, enquanto que as normas de dever-ser, que prescrevem comportamentos, podem ser válidas ou inválidas¹⁰.

Adota-se, no presente trabalho, no que se refere aos aspectos jurídicos, uma perspectiva dogmática (o que não impede a presença de posicionamentos críticos

⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 40-43 *passim*.

⁹ Idem.

¹⁰ Na linha de uma teoria pura do Direito (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 82; **Teoria geral do direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 161; **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986, p. 214-215).

em relação ao ordenamento jurídico vigente). Assim, quando aqui se fala em Direito (com inicial maiúscula), faz-se referência à Ciência Jurídica (conhecida ainda como Ciência do Direito ou Dogmática Jurídica), que tem por objeto o estudo do direito (com minúsculas, também designado comumente como direito positivo).

Como a análise a ser aqui efetuada é multidisciplinar, utilizaremos ainda conceitos afetos à área econômica. Tais conceitos são necessários ao entendimento da conjuntura econômica de um país, que é influenciada pela formulação de políticas econômicas consubstanciadas em normas. A sistematização de tais normas (o que se pode efetuar em uma perspectiva dogmática) nos fornece elementos para evidenciação do modelo econômico adotado pelo país.

1.2.2 Entre a pobreza vocabular e a unidade terminológica

Inseridos no universo jurídico e no mundo da linguagem, que também é nosso instrumento de expressão, optamos por não apelar em demasia à sinonímia, em nome da preservação da unidade terminológica ao longo do trabalho.

Ainda com o objetivo de manter a unidade terminológica, mas agora no caminho da riqueza vocabular, efetuamos ao longo deste trabalho distinções entre expressões comumente utilizadas como sinônimas (v.g. ‘comércio exterior’ e ‘comércio internacional’) e críticas a termos frequentemente utilizados em obras jurídicas (v.g. ‘intervenção’ na ordem econômica e ‘extrafiscalidade’) ou na legislação (v.g. ‘verificação física’).

Em relação à temática aduaneira, pouco tratada em nossas obras jurídicas e pouco sistematizada em nossa legislação, há ainda muitas distorções na nomenclatura empregada para designar alguns institutos e documentos (v.g. o conhecimento de carga)¹¹. Buscar-se-á, à medida que forem mencionados alguns

¹¹ O Decreto nº 19.473, de 10/12/1930, que, conforme sua ementa, regulava os “**conhecimentos de transporte**” de mercadorias por terra, água ou ar, já iniciava o texto de seu art. 1º mencionando os “**conhecimentos de frete**”. A Lei Aduaneira (Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966), em seu art. 41, o Código Comercial, em seu art. 466, e o Código Brasileiro de Aeronáutica, em seu art. 226, utilizam a expressão “**conhecimento de carga**”. A Lei nº 9.611, de 19/2/1998, que dispõe sobre o transporte multimodal de cargas, utiliza em seu texto a designação “**conhecimento de transporte**”. A Lei nº 10.893, de 13/7/2004 (Lei do AFRMM), uniformemente, e o Código Civil, em seu art. 752, utilizam a nomenclatura “**conhecimento de embarque**”. O Regulamento Aduaneiro antigo, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5/3/1985, trazia a expressão “**conhecimento de transporte**” em seu art. 230 e a expressão “**conhecimento de embarque**” em seu art. 528, mas, na maioria das vezes, utilizava a denominação “**conhecimento de carga**” (arts. 67, 106, 261, 262, 422 a 424 e 478). Como todos os diplomas se referem a um mesmo documento, parece sensato que se tente buscar uma nomenclatura uniforme. O Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543, de 26/12/2002) contribuiu para tal feito, ao utilizar em seu texto apenas a expressão “**conhecimento de carga**”.

destes institutos e documentos no presente estudo, efetuar justificadamente opções terminológicas para eliminar as distorções existentes.

1.2.3 Entre a omissão e o excesso

No intuito de não nos desviarmos de nossa trajetória, focada em identificar e analisar a fundamentação jurídica da atividade econômica de comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro, optamos, muitas vezes, por abdicar de nos aprofundarmos em questões extremamente interessantes e relacionadas com o tema, mas cuja envergadura demandaria estudo que, por si só, constituiria uma nova dissertação.

Em outros momentos, tomamos de empréstimo integralmente a explicação de grandes mestres para fundamentar nosso estudo (como a referente à regra-matriz de incidência e sua estrutura lógica, de Paulo de Barros Carvalho). Em tais situações, julgamos desnecessário constituir tópico específico meramente para reproduzir de forma detalhada o conteúdo das explicações, optando por resumi-las nos tópicos em que serão utilizadas.

Por fim, decidimos ainda que seria conveniente, em prol da cientificidade e da neutralidade do trabalho, expurgar deste qualquer consideração que fosse impregnada com ideais de modelo econômico ou de Estado. Assim, explicitamos desde já que eventuais excertos do presente estudo que possam revelar preferências econômicas ou políticas, direta ou indiretamente, não são intencionais e, se como tal resultarem interpretados, foram imperceptíveis aos olhos do autor.

2 O ESTADO E A ORDEM ECONÔMICA

A ordem jurídica e a ordem econômica, como já exposto, mantêm estreita relação. Contudo, a afirmação deve ser aclarada, pois a expressão 'ordem econômica' é polissêmica. Há que se diferenciar a 'ordem econômica' do mundo do ser da 'ordem econômica' do mundo do dever ser. Enquanto esta representa um subconjunto da ordem jurídica, aquela se mostra como reflexo da realidade.

Como delimitamos nosso trabalho ao campo de uma ciência jurídica, em regra nos referiremos à ordem econômica no campo do dever ser, utilizando a expressão 'realidade econômica' para nos referirmos à 'ordem econômica' do reino do ser.

Dito isso, passaremos a analisar a relação do Estado com a ordem econômica, sob o enfoque jurídico. Tal temática é comumente designada por 'intervenção do Estado na ordem econômica', denominação que, em nosso entender, merece aparas, como se buscará demonstrar a seguir.

2.1 Estado e 'intervenção'

Antes de tecer qualquer consideração sobre a intervenção do Estado, propriamente dita, faz-se necessário analisar detidamente o termo 'intervenção'. Enquanto etimologicamente (do latim *interventum*, significando ação ou efeito de intervir, que por sua vez significa meter-se de permeio, sobrevir) e politicamente (traduzindo ação excepcional tomada quando se faz necessária a presença de autoridade para restabelecer ordem instituída) a intervenção tem significado definido, juridicamente o termo se apresenta de forma diferenciada, de acordo como os instrumentos legais que a autorizem¹².

2.1.1 Definição de intervenção a partir da Constituição Federal de 1988

Em nossa Constituição Federal, o termo 'intervenção', somado a suas variantes (não-intervenção, intervirá, interventor, intervindo), aparece 21 vezes no texto original de 1988. Em 15 ocorrências¹³, o termo é utilizado para designar a intervenção da União no Distrito Federal ou nos Estados federados, e destes nos

¹² SOUSA, Washington Peluso Albino de. **Direito econômico**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 398.

¹³ No art. 21, V; no título do Capítulo VI do Título III; no art. 34, *caput*; no art. 35, *caput*; no art. 36, *caput* e §§ 1º (duas vezes) e 4º; no art. 49, IV; no art. 57, § 6º, I; no art. 60, § 1º, no art. 84, X; no art. 90, I; no art. 91, § 1º, II; e no art. 129, IV.

Municípios¹⁴. Assume-se, assim, juridicamente, de forma majoritária, definição semelhante à politicamente concebida.

Em outras três ocasiões, o termo aparece na Constituição Federal com o sentido de tomada de direção, ou assunção do controle: no inciso I do art. 8º; no inciso VI do art. 139¹⁵, e no *caput* do art. 46 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias¹⁶. A primeira referência (inciso I do art. 8º)¹⁷ pode ser utilizada para refutar o argumento de que a palavra intervenção tenha, no texto constitucional, o mesmo significado de interferência, pois não soaria lógico o legislador utilizar de forma distinta e seqüencial termos sinônimos¹⁸.

¹⁴ A Constituição Federal destaca a excepcionalidade das medidas de intervenção, que se resumirão às hipóteses relacionadas em seus artigos 34 e 35:

“Art. 34. A União não **intervirá** nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: I - manter a integridade nacional; II - repelir invasão estrangeira ou de uma unidade da Federação em outra; III - pôr termo a grave comprometimento da ordem pública; IV - garantir o livre exercício de qualquer dos Poderes nas unidades da Federação; V - reorganizar as finanças da unidade da Federação que: a) suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior; b) deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei; VI - prover a execução de lei federal, ordem ou decisão judicial; VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: a) forma republicana, sistema representativo e regime democrático; b) direitos da pessoa humana; c) autonomia municipal; d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta; e e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde (alínea ‘e’ com redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)”.

“Art. 35. O Estado não **intervirá** em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando: I - deixar de ser paga, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, a dívida fundada; II - não forem prestadas contas devidas, na forma da lei; III - não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde (inciso III com redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000); e IV - o Tribunal de Justiça der provimento a representação para assegurar a observância de princípios indicados na Constituição Estadual, ou para prover a execução de lei, de ordem ou de decisão judicial.”

¹⁵ “Art. 139. Na vigência do estado de sítio decretado com fundamento no art. 137, I, só poderão ser tomadas contra as pessoas as seguintes medidas: (...) VI - **intervenção** nas empresas de serviços públicos; (...)”.

¹⁶ “Art. 46. São sujeitos à correção monetária desde o vencimento, até seu efetivo pagamento, sem interrupção ou suspensão, os créditos junto a entidades submetidas aos regimes de **intervenção** ou liquidação extrajudicial, mesmo quando esses regimes sejam convertidos em falência. (...)”.

¹⁷ “Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: (...) I - a lei não poderá exigir autorização do Estado para a fundação de sindicato, ressalvado o registro no órgão competente, vedadas ao Poder Público a **interferência** e a **intervenção** na organização sindical; (...)”.

¹⁸ Cabe aqui, entretanto, ponderar que tal situação aparentemente anômala se manifesta no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal (“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os **meios e recursos** a ela inerentes”). Veja-se que os termos ‘meios’ e ‘recursos’ são sinônimos, a menos que se compreenda que a palavra recurso foi utilizada em sua acepção jurídica de acesso a instância revisora, entendimento diverso ao que tem sido externado pelo Supremo Tribunal Federal: “Com efeito, esta Corte, por ambas as suas Turmas, tem entendido que a exigência do depósito prévio de

O termo aparece ainda no inciso IV do art. 4º, referindo-se à intromissão do Estado em assuntos ou negócios de outro¹⁹; e no art. 232, que reflete a acepção de participação (intervenção de terceiro)²⁰.

Dar-se-á destaque, porém, à utilização do termo no contexto do *caput* do art. 149²¹: “contribuição de **intervenção** no domínio econômico - CIDE”. O termo vem sendo mantido nas alterações²² do texto da Constituição Federal, consolidando que a incidência do referido tributo - CIDE materializa verdadeira ‘intervenção’ do Estado na economia.

Assim, são encontradas, no texto da Constituição Federal brasileira, diferentes designações para a intervenção, o que acaba por dificultar a construção jurídica de um tratamento para o tema.

2.1.2 A utilização genérica do termo ‘intervenção’

É freqüente a utilização do termo intervenção, de forma genérica, para designar qualquer atuação do Estado no domínio econômico, seja mediante uma ação para restabelecer a ordem ou, *v.g.*, preservar o sistema federativo, seja para regular o mercado, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico.

O alargamento do conteúdo do termo ‘intervenção’ é facilmente percebido na jurisprudência de nosso Supremo Tribunal Federal, que utiliza tanto o conceito

valor relativo à multa para a admissão de recurso administrativo não ofende o disposto nos incisos XXXV, LIV e LV do artigo 5º da Constituição, porquanto não há, nesta, a garantia ao duplo grau de jurisdição administrativa (assim, nos RRE 169.077 - onde se citam como precedentes a ADI 1.049 e o RE 210.246 -, 210.135 e 246.271).” (**Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.922/DF**, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, maioria, DJ de 24 nov. 2000). No mesmo sentido, o **Recurso Extraordinário nº 286.513/SP** (Segunda Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 24 set. 2004).

¹⁹ “Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: (...) IV - não-**intervenção**; (...)”.

²⁰ “Art. 232. Os índios, suas comunidades e organizações são partes legítimas para ingressar em juízo em defesa de seus direitos e interesses, **intervindo** o Ministério Público em todos os atos do processo.”

²¹ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de **intervenção** no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, (...)”.

²² As contribuições de intervenção no domínio econômico são referidas no § 2º do art. 149 (incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001); no inciso III do art. 159 (com a redação dada, inicialmente, pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, e, posteriormente, pela nº 44, de 2004); no § 4º do art. 177 (incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001); e no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003). Temos, então, atualizando-se o número inicialmente informado, 25 ocorrências do termo ‘intervenção’ (ou de suas variantes) na Constituição Federal vigente.

estrito²³ como o conceito amplo²⁴ de intervenção, e nas referências bibliográficas sobre o tema.

CELSON ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO utiliza indiscriminadamente as expressões “**intervenção** do Estado no **domínio** econômico” e “**interferência** do Estado na **ordem** econômica”²⁵. MARÇAL JUSTEN FILHO relaciona a regulação econômico social entre as “**atividades** do Estado”, destacando que esta “consiste na opção preferencial do Estado pela **intervenção** indireta, puramente normativa”²⁶. JOÃO BOSCO LEOPOLDINO DA FONSECA usa a expressão “**intervenção** no **setor** econômico” como sinônima de “**atuação** no **domínio** econômico”²⁷.

JOSÉ AFONSO DA SILVA faz interessante distinção, tratando a “**atuação** do Estado na economia” como gênero subdividido em duas espécies: a “**participação**” (exploração direta de atividade econômica pelo Estado) e a “**intervenção**” (atuação do Estado como agente normativo e regulador da ordem econômica)²⁸.

HELY LOPES MEIRELLES sustenta que “a Constituição de 1988 restringiu a possibilidade de interferência do Estado na ordem econômica, não mais falando de **intervenção**, mas de **atuação**”, entendida como a **interferência** do Estado na iniciativa privada²⁹.

²³ Veja-se, v.g., excerto da ementa do julgamento do **Mandado de Segurança nº 21.041/RO** (Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, unânime, DJ de 13 mar. 1992): “O instituto da intervenção federal, consagrado por todas as constituições republicanas, representa um elemento fundamental na própria formulação da doutrina do Federalismo, que dele não pode prescindir - inobstante a excepcionalidade de sua aplicação -, para efeito de preservação da intangibilidade do vínculo federativo, da unidade do Estado Federal e da integridade territorial das unidades federadas (*sic*).”.

²⁴ Cite-se, v.g., trecho da ementa do julgamento do **Recurso Extraordinário nº 422.941/DF** (Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, maioria, DJ de 24 mar. 2006): “A intervenção estatal na economia, mediante regulamentação e regulação de setores econômicos, faz-se com respeito aos princípios e fundamentos da Ordem Econômica. CF, art. 170”.

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22. ed. rev. e atu. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 764 e 765.

²⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 447 e 449.

²⁷ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 244 a 247.

²⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. rev. e atu. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 770.

²⁹ A oração se encontra tanto na versão alterada pelos atualizadores (MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. atu. por Eurico de Andrade Azevedo, Dêlcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 615-616) quanto na originalmente escrita por Hely Lopes Meirelles (**Direito Administrativo Brasileiro**. 16. ed. atual. pela Constituição de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 536).

Para EROS ROBERTO GRAU, a discussão a respeito da inconveniência ou incorreção no uso dos vocábulos **intervenção** ou **atuação** é inócua: quando o Estado atua no domínio econômico, em área de titularidade do setor privado, ocorre a intervenção³⁰. Assim, o jurista afirma que, quando se refere à atuação do Estado na esfera do privado, pouco importa se se está utilizando o vocábulo ‘atuação’ (ou ‘ação’) do Estado, ou intervenção³¹. Entretanto, o termo ‘intervenção’ não pode ser utilizado quando o Estado está a prestar serviço público ou a regular sua prestação, pois, na hipótese, a atuação ocorre em área de sua titularidade³². A **intervenção**, assim, conota atuação estatal no campo da atividade econômica em **sentido estrito** e a **atuação** estatal, ação no campo da atividade econômica em **sentido amplo**³³.

Tendo em vista o exposto, que denota substancial conflito na utilização do termo ‘intervenção’, optamos por não fornecer a tal termo o conteúdo alargado que constantemente lhe é atribuído em várias obras jurídicas, mantendo a intervenção como espécie do gênero atuação do Estado na ordem econômica. Ademais, a utilização do vocábulo intervenção acaba por externar o preconceito liberal de repúdio a qualquer interferência do Estado no domínio econômico³⁴.

Utilizaremos, assim, neste trabalho, a terminologia ‘atuação do Estado na ordem econômica’, não só pela melhor adequação do termo ao conteúdo que descreve, mas pela possibilidade de sua aplicação a qualquer sistema econômico (não importando a intensidade com a qual o Estado desenvolve, regula ou planeja a atividade econômica).

2.2 Atuação do Estado na ordem econômica

A sucessão de eventos em que direito e economia se confrontaram historicamente em uma perspectiva integracionista leva à indagação a respeito da razão jurídica que imperou em cada período histórico³⁵.

Assim, a exacerbada atuação estatal do período mercantilista, em que a preocupação era com a prosperidade do Estado, sem ter em conta a relação entre

³⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 10 ed. rev. e atu. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 74 e 93.

³¹ *Ibidem*, p. 93.

³² *Idem*.

³³ *Ibidem*, p. 147.

³⁴ SOUSA, Washington Peluso Albino de. **Direito...**, *op. cit.*, p. 399.

³⁵ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito...**, *op. cit.*, p. 215-216.

ela e o bem estar dos indivíduos, gerou movimento contrário com a mesma intensidade: o exagerado liberalismo puro, que pregava a não interferência do Estado na ordem econômica³⁶. Não tarda, porém, seja a partir das crises do capitalismo liberal no início do século XX, seja por meio de estudos teóricos, como o referente à chamada lei da concentração³⁷, a descoberta de que o mercado, por si só, não garante a manutenção da ordem econômica.

No pós-guerra, então, surge, no âmbito internacional, a tentativa de regramento da economia, com a citada 'Nova Ordem Econômica Internacional (NOEI)'. Reconhecendo ou não as diretrizes internacionais dessa nova ordem econômica, o Estado passa, então, a atuar na economia para corrigir distorções, propiciar o equilíbrio de mercado e evitar os efeitos nocivos da lei da concentração. No novo sistema econômico, alcunhado de neoliberalismo, o Estado assume, em regra, papel subsidiário, de regulação e estímulo. Contudo, em determinadas ocasiões, constitucionalmente previstas, pode o Estado atuar diretamente na economia. A proibição de interferência estatal na economia pregada pelo liberalismo dá lugar à excepcionalidade de atuação defendida pelo neoliberalismo.

Uma das publicações que melhor resume a função do Estado face à atividade econômica, em contexto atual e histórico, é a encíclica papal *Centesimus Annus*, promulgada em 1º/5/1991, por João Paulo II. No texto, o sumo pontífice afirma:

A atividade econômica, em particular a da economia de mercado, não se pode realizar num vazio institucional, jurídico e político. Pelo contrário, supõe segurança no referente às garantias da liberdade individual e da propriedade, além de uma moeda estável e serviços públicos eficientes. A principal tarefa do Estado é, portanto, a de garantir esta segurança, de modo que quem trabalha e produz possa gozar dos frutos do próprio trabalho e, conseqüentemente, se sinta estimulado a cumpri-lo com eficiência e honestidade. A falta de segurança, acompanhada pela corrupção dos poderes públicos e pela difusão de fontes impróprias de enriquecimento e de lucros fáceis fundados em atividades ilegais ou puramente especulativas, é

³⁶ PEREIRA, Affonso Insuela. **O direito econômico na ordem jurídica**. São Paulo: José Bushatsky, 1974, p. 138-139.

³⁷ Na economia capitalista liberal, baseada na concorrência, as empresas buscam o crescimento, visto que as que não se revelarem como dominadoras, certamente serão dominadas. Esse crescimento indefinido e fatal explica a chamada lei da concentração. Empresa concentrada, nesse contexto, é a que assume dimensionamento avultado em relação às suas concorrentes e acaba por destruí-las ou impedir-lhes a ação livre sob pena de levá-las ao fracasso (SOUSA, Washington Peluso Albino de. **Direito...**, *op. cit.*, p. 424-425).

um dos obstáculos principais ao desenvolvimento e à ordem econômica.³⁸

Abstraindo-se do sistema econômico e político, e das questões geográficas e históricas, mas reconhecendo a essencialidade da eficaz atuação do Estado na ordem econômica, buscamos estabelecer de que formas pode se dar tal atuação. Nessa busca, recorremos a alguns juristas brasileiros, que, com fundamento nas incumbências estatais para a manutenção do equilíbrio na economia e para o desenvolvimento econômico e social, adotam classificações no que tange aos **modos de atuação do Estado na ordem econômica**.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO afirma que “a intervenção do Estado na ordem econômica” se dá de três modos: por meio do **poder de polícia** (como agente normativo e regulador da ordem econômica); mediante **incentivos** à iniciativa privada (benefícios fiscais a segmentos específicos); e pela própria **atuação direta** do Estado, em casos excepcionais³⁹. Bastante semelhante é a classificação de MARÇAL JUSTEN FILHO, que subdivide a atividade administrativa estatal em quatro tipos: a limitadora da autonomia privada (**poder de polícia**, com natureza essencialmente preventiva e repressiva); a **reguladora** econômico-social (sendo a regulação o instrumento para promover os fins essenciais do Estado); a prestadora de **serviço público**; e a que explora diretamente a **atividade econômica**⁴⁰.

JOSÉ AFONSO DA SILVA, como já ressaltado aqui, fala em atuação do Estado por **participação** (exploração direta de atividade econômica) e **intervenção** (como agente normativo e regulador)⁴¹.

EROS ROBERTO GRAU identifica três modalidades de atuação (empregando também a palavra ‘intervenção’) do Estado: por **absorção ou participação** (assumindo o Estado, respectivamente, a integralidade dos meios de produção em determinado setor, mediante monopólio, ou o controle de parcela dos meios de

³⁸ A Encíclica *Centesimus Annus* foi promulgada em comemoração ao centenário da Encíclica *Rerum Novarum*, do Papa Leão XIII. O texto integral, em português, da *Centesimus Annus* está disponível em: <<http://www.vatican.va/edocs/POR0067>>. Acesso em 23 jan. 2008.

³⁹ **Curso de...**, *op. cit.*, p. 765.

⁴⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de...**, *op. cit.*, p. 385, 447, 478 e 556.

⁴¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de...**, *op. cit.*, p. 770. De modo semelhante, Maria Sylvia Zanella di Pietro dispõe que a ‘intervenção’ compreende a regulamentação e fiscalização da atividade econômica de natureza privada, bem como a atuação direta do Estado no domínio econômico (**Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 60).

produção, em regime de competição com o setor privado), por **direção** (exercendo o Estado pressão sobre a economia por meio de mecanismos e normas de comportamento compulsórios) e por **indução** (manipulando o Estado os instrumentos de 'intervenção', em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados)⁴².

Partindo das classificações aqui apresentadas, entendemos que a adotada pelo Ministro EROS ROBERTO GRAU melhor esquematiza a realidade encontrada no sistema jurídico. Chegamos, assim, à conclusão de que a **atuação estatal** pode ser subdividida em **direta** (em regime monopolístico ou não) ou **indireta** (que denominamos **regulatória**), podendo esta ser efetuada **por direção** (que abarca, além de medidas normativas que determinam comportamentos, o exercício do poder de polícia) ou **por indução** (que envolve as medidas normativas que estimulam ou desestimulam comportamentos).

A seguir, serão tratados mais detidamente alguns aspectos referentes a cada uma das subdivisões resultantes da classificação adotada.

2.2.1 Atuação direta

Convém inicialmente distinguir a atuação direta do Estado na atividade econômica da atuação do Estado no que se refere aos serviços públicos.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 consagrou, na ordem econômica, um regime fundado nos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, inaplicáveis aos serviços públicos, que representam a satisfação concreta de necessidades, ligadas aos direitos fundamentais⁴³. Assim, há que se diferenciar dos serviços públicos os serviços governamentais ligados à exploração de atividade econômica subtraída da ou compartilhada com a livre iniciativa.

Como ensina CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, serviço público é

[...] toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público - portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais -, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.

⁴² GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 148-149.

⁴³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de...**, *op. cit.*, p. 479 e 558.

[...] os serviços correspondentes à exploração de atividade econômica são serviços privados, atividades privadas, e não serviços públicos (excetuado o caso dos serviços de educação e saúde, que, [...] embora também assistam no campo da atividade econômica, serão serviços públicos quando prestados pelo Estado.⁴⁴

A Constituição Federal de 1988 adota ainda o princípio da subsidiariedade, admitindo a atuação direta do Estado somente em casos excepcionais, em que tal alternativa se apresente como adequada e necessária (atributos relacionados ao chamado princípio da proporcionalidade) para a satisfação de necessidades determinadas⁴⁵.

Na Constituição Federal estabelece-se que constituem **monopólio da União**: a **pesquisa e a lavra** das jazidas de **petróleo e gás natural** e outros hidrocarbonetos fluidos (art. 177, I); a **refinação do petróleo** nacional ou estrangeiro (art. 177, II); a **importação e exportação dos produtos e derivados** básicos resultantes de tais atividades de pesquisa, lavra e refinação (art. 177, III); o **transporte marítimo do petróleo** bruto de origem nacional ou de **derivados** básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de **conduto**, de **petróleo** bruto, seus **derivados** e **gás natural** de qualquer origem (art. 177, IV); e a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de **minérios e minerais nucleares e seus derivados**, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão (art. 177, V, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006). Podem-se identificar também como atividades econômicas monopolísticas (e não como serviços públicos) as descritas no § 2º do art. 26, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1995 (competência para os Estados explorarem diretamente, ou mediante concessão, os **serviços locais de gás canalizado**, na forma da lei)⁴⁶, e nos incisos X (competência para manter o serviço postal e o correio aéreo nacional)⁴⁷, VII, XI e XII (competências para emitir moeda; para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações; e para

⁴⁴ **Curso de...**, *op. cit.*, p. 650 e 672.

⁴⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de...**, *op. cit.*, p. 559.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 561.

⁴⁷ FERRAZ, Sérgio. Intervenção do Estado no Domínio Econômico Geral: Anotações. In: BACELLAR FILHO, Roberto Felipe (coord.). **Direito administrativo contemporâneo: estudos em memória do Professor Manoel de Oliveira Franco Sobrinho**. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 329.

explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens, os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária; os serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território; os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros; e os portos marítimos, fluviais e lacustres) do art. 21 da Constituição Federal⁴⁸.

Estabelece ainda o texto do art. 173 da Constituição Federal que a exploração direta da atividade econômica pelo Estado brasileiro só será permitida quando necessária aos imperativos da **segurança nacional** ou a **relevante interesse coletivo**, conforme definido em lei⁴⁹.

Os conceitos de segurança nacional e relevante interesse coletivo enquadram-se na categoria que se costuma denominar de “conceitos jurídicos indeterminados”⁵⁰. Embora não seja objetivamente determinável seu conteúdo, por ser demasiadamente complexo delimitar o que é necessário aos imperativos da segurança nacional ou de relevante interesse coletivo, em casos controversos (faixas de incerteza), pode-se identificar o que definitivamente se enquadra ou não em tais conceitos (faixas de certeza)⁵¹.

No que se refere à atuação do Estado em regime não monopolista (por empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias), limitar-nos-emos a afirmar que tais empresas, em que pese sua instituição e seu estatuto figurarem em lei, possuem regime híbrido (enquanto os direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários estão sujeitos ao regime jurídico próprio das empresas privadas, a licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, devem observância aos princípios da administração pública) e não

⁴⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. ..., *op. cit.*, p. 618; MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 16. ed. ..., *op. cit.*, p. 538-539.

⁴⁹ Celso Antônio Bandeira de Mello defende que a menção deve ser entendida como feita à lei complementar, pois, se bastasse lei ordinária, qualquer lei expedida para criar ente estatal, *ipso facto*, estaria qualificando-o como de relevante interesse coletivo ou necessário aos imperativos da segurança nacional (**Curso de...**, *op. cit.*, p. 764-765).

⁵⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de...**, *op. cit.*, p. 559; e MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de...**, *op. cit.*, p. 672.

⁵¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de...**, *op. cit.*, p. 672.

poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado, por força do disposto no § 2º do art. 173 da Constituição Federal.

O fenômeno das privatizações revela a diminuição da atuação estatal direta em determinadas atividades econômicas, passando o Estado a atuar de forma indireta, essencialmente como agente regulador. Nesse contexto, percebe-se a ampliação das atividades de fiscalização e controle sobre o comportamento do particular responsável pela atividade econômica.

2.2.2 Atuação regulatória por direção

A atuação do Estado para regular a atividade econômica por direção manifesta-se na disciplina normativa legal e regulamentar e no exercício do poder de polícia. Podem ser ainda mencionadas, nesse contexto, medidas específicas como a repressão ao abuso do poder econômico (enquadrável, *v.g.*, no exercício do poder de polícia) e o tabelamento de preços (que pode ser classificado, *v.g.*, como disciplina normativa)⁵².

Como afirma EROS ROBERTO GRAU, na atuação indireta (regulatória) por direção “o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito”⁵³.

A positivação da atuação regulatória do Estado em nossa Constituição Federal se encontra no *caput* do art. 174 (que incumbe ao **Estado**, na forma da lei, como **agente normativo e regulador da atividade econômica**, as funções de fiscalização, incentivo⁵⁴ e planejamento⁵⁵, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado).

Também os §§ 4º (dispondo que “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”) e 5º (que dispõe sobre a responsabilidade da pessoa jurídica por atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia

⁵² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. ..., *op. cit.*, p. 618-622; MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 16. ed. ..., *op. cit.*, p. 539-543.

⁵³ **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 148.

⁵⁴ O incentivo será tratado na próxima subseção (2.2.3), referente à intervenção regulatória por indução.

⁵⁵ O planejamento não constitui modalidade de atuação indireta por regulação. Em verdade, concluir-se-á, ao final deste tópico, que este sequer constitui modalidade de atuação do Estado na ordem econômica, em sentido estrito. Já o incentivo pode ser enquadrado na modalidade de atuação indireta por indução.

popular) do art. 173 da Constituição Federal versam sobre regulação, em que pese estarem posicionados indevidamente como parágrafos de um artigo que trata de tema diverso⁵⁶.

Desse modo, poderá o Estado, para a realização de direitos fundamentais, exercer seu poder de polícia, limitando o exercício da autonomia privada, desde que respeitados os princípios democrático, da legalidade e da proporcionalidade⁵⁷. Poderá ainda editar normas, dentro das políticas de governo, tendentes a implementar medidas para garantir o equilíbrio na atividade econômica e a correção de eventuais distorções.

Pela diversidade de áreas a serem objeto de fiscalização e controle estatal no domínio econômico, e pela complexidade das atividades econômicas em determinados setores, o Estado tem adotado ainda mecanismos de fiscalização que vão além da simples disposição genérica em leis esparsas sobre a matéria, como a criação de Agências Reguladoras⁵⁸.

Percebe-se, pela análise das Emendas Constitucionais nº 5 a 9, 12 e 19, que não só a atuação direta, mas a regulatória por direção encontram-se em progressiva retração (fenômeno que se costuma designar como desregulamentação em marcha, em favor da eficiência)⁵⁹.

2.2.3 Atuação regulatória por indução

Tratada mais pelas obras de Direito Tributário do que pelas referentes ao Direito Administrativo, a atuação regulatória do Estado na atividade econômica por indução de comportamento opera mediante fomento (concedendo-se incentivos, *v.g.* benefícios fiscais) ou dissuasão (impondo-se situações desfavoráveis, como cargas tributárias em patamares mais elevados)⁶⁰.

⁵⁶ Concordamos aqui com o Juiz Federal aposentado e conselheiro do CADE João Bosco Leopoldino da Fonseca, quando este afirma que a matéria tratada nos referidos parágrafos “deveria ter sido colocada como um artigo, como ocorreu na Constituição de 1946, [...] porque o assunto ali versado não se inclui como dependente do *caput*” (**Direito...**, *op. cit.*, p. 236). O *caput* e o § 4º do art. 173 da Constituição Federal de 1988 equivalem aos arts. 146 e 148 da Constituição Federal de 1946, respectivamente.

⁵⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de...**, *op. cit.*, p. 385 a 387.

⁵⁸ SUNFELD, Carlos Ari. Serviços Públicos e regulação estatal: introdução às Agências Reguladoras. *In*: SUNFELD, Carlos Ari (coord.). **Direito Administrativo Econômico**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 29 a 32.

⁵⁹ FERRAZ, Sérgio. *Intervenção...*, *op. cit.*, p. 331.

⁶⁰ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito...**, *op. cit.*, p. 242.

Nas palavras de EROS ROBERTO GRAU, na atuação indireta (regulatória) por indução “o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”, cabendo ao agente econômico em sentido estrito a opção de se deixar ou não seduzir pela norma indutora⁶¹.

A Constituição Federal de 1988, que positiva a atuação regulatória no *caput* do seu art. 174 (como exposto na subseção 2.2.2 deste estudo), traz exemplos de tal modalidade de atuação estatal no estímulo ao cooperativismo e outras formas de associativismo (§ 2º do art. 173), no favorecimento da organização da atividade garimpeira em cooperativas (§ 3º do art. 173), no incentivo às microempresas e às empresas de pequeno porte (art. 179) e na manutenção da Zona Franca de Manaus (arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) até 2023. Ainda como exemplo da atuação regulatória por indução, mas agora no sentido de imposição de situação desfavorável, para desestimular determinadas atividades econômicas, cabe mencionar as contribuições de intervenção no domínio econômico, já referidas no início da subseção 2.1.1 deste estudo.

A atuação estatal regulatória por indução será analisada em maiores detalhes, no presente estudo, no capítulo 4, referente ao caráter regulatório da tributação no comércio exterior. A utilização dos tributos com efeitos que extrapolam a mera finalidade de arrecadação busca contribuir para o desenvolvimento econômico e para a correção de distorções como a acumulação de capital, o desemprego e a concentração de renda⁶².

Por derradeiro, destaque-se que, embora pareça enquadrar-se na atuação estatal regulatória por indução, o planejamento econômico não se constitui propriamente em uma modalidade de atuação na ordem econômica, mas em um importante e moderno instrumento para a atuação econômica, que só opera quando externados (em normas ou em ações concretas) seus efeitos⁶³.

⁶¹ **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 149-150.

⁶² GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 88-101 *passim*.

⁶³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 151.

3 A TRIBUTAÇÃO E O CONTROLE DO COMÉRCIO EXTERIOR COMO MANIFESTAÇÕES DA ATUAÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA

Expostas nossas considerações sobre a atuação do Estado na ordem econômica, reduziremos nosso universo de análise às atividades tributárias e de comércio exterior, no intuito de identificar semelhanças e diferenças na atuação do Estado como ente tributante e como ente controlador do comércio exterior.

3.1 A atuação do Estado como ente tributante

Ao perguntarmos por que o Estado atua como ente tributante, parece imediata a resposta de que ele assim o faz para arrecadar recursos para os cofres públicos. De fato, é inegável que a tributação é uma incumbência do Estado, que não sobrevive sem recursos suficientes para fazer frente às necessidades que este se propõe a atender, de acordo com o modelo político-econômico adotado⁶⁴.

Já ensinava GERALDO ATALIBA que as normas tributárias “atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos”⁶⁵.

Parafraseando o professor da Faculdade de Direito de Lisboa J. L. SALDANHA SANCHES, em artigo escrito em conjunto com JOÃO TABORDA DA GAMA, não há Estado sem direitos, nem direitos sem tributos⁶⁶. Contudo, como destaca seu conterrâneo JOSÉ CASALTA NABAIS, houve e há algumas exceções (que o próprio autor considera pouco significativas) a esse Estado dito ‘Fiscal’:

[...] o **estado absoluto** do iluminismo - que foi predominantemente um estado não fiscal, uma vez que o seu suporte financeiro foram

⁶⁴ A metodologia adotada nos afasta da discussão de aspectos ideológicos sobre os modelos político-econômicos adotados pelos Estados. Contudo, é certo que quanto mais assistencialista o modelo adotado pelo Estado, maiores serão os recursos demandados para sua manutenção. Adicione-se que a eficiência na arrecadação e no manejo financeiro dos recursos arrecadados também constitui fator decisivo na determinação do montante a ser exigido a título de tributos pelo Estado.

⁶⁵ **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 30.

⁶⁶ Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra de (coordenadores). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 91.

fundamentalmente, de um lado e em continuação das instituições medievais que o precederam, as receitas do seu patrimônio ou propriedade e, de outro, os rendimentos da actividade comercial e industrial por ele próprio assumida e desenvolvida em tributo ao ideário iluminista. Também os **estados “socialistas”** são (quanto aos que ainda subsistem) estados não fiscais, pois, que enquanto *productive states*, a sua base financeira assenta essencialmente nos rendimentos da actividade económica produtiva por eles monopolizada ou hegemónizada, e não em impostos lançados sobre os seus cidadãos, impostos estes a que assim falta o próprio pressuposto económico. Finalmente, há certos **estados** que, em virtude do grande montante de receitas provenientes, por exemplo, da **exploração de matérias-primas** (petróleo, gás natural, ouro etc.) **ou até da concessão do jogo** (como o Mónaco ou Macau), podem dispensar os respectivos cidadãos de constituírem com os seus rendimentos e patrimónios o seu principal suporte financeiro.⁶⁷ (*grifos nossos*)

Admitindo, assim, a necessidade de tributação para a manutenção das actividades estatais, como regra, passa-se a analisar o processo histórico de legitimação do Estado como ente tributante.

RUY BARBOSA NOGUEIRA sintetiza a evolução da relação tributária observando que

[...] nos primórdios a prestação tributária ficava ao arbítrio dos particulares, como um **favor ou auxílio** destes à comunidade; numa nova fase essa requisição foi passando para o arbítrio do soberano que ia exigindo sem critérios, apenas dentro da relação de **força ou poder** e, finalmente, dentro da evolução do Estado de Direito, foi passando a ser exigida por meio da **relação jurídica**, que significa em virtude de lei, na medida por esta prevista e fixada, com a possibilidade de a lei ser interpretada e aplicada, conclusivamente, pelo Poder Judiciário.⁶⁸ (*grifos nossos*)

FRITZ NEUMARK constata que a tributação converteu-se progressivamente de recurso público extraordinário e secundário em recurso ordinário, até chegar a ser o mais importante instrumento de financiamento do Estado⁶⁹.

RICARDO LOBO TORRES, relacionando o processo histórico de legitimação da tributação à ideia de liberdade, fala de um **Estado Patrimonial** (que se desenvolve do colapso do feudalismo até o advento do absolutismo esclarecido e da política de bem-estar, representando um Estado no qual o tributo ainda não

⁶⁷ **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** Coimbra: Almedina, 1998, p. 193.

⁶⁸ **Curso de direito tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 6.

⁶⁹ **Principios de la imposición.** Trad. José Zamit Ferrer. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 32-33.

ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada), sucedido por um **Estado de Polícia** (modernizador, intervencionista, centralizar e paternalista, representado politicamente pelo absolutismo esclarecido e economicamente pelo mercantilismo), que culmina em um **Estado Fiscal** (como figuração do Estado de Direito, com economia capitalista e liberalismo político e financeiro, publicizando-se a tributação)⁷⁰.

Temos, então, que a atividade estatal de tributação (que em princípio não era exatamente estatal) desvencilha-se das justificações na força e no poder do soberano para ceder lugar, em um Estado de Direito, à relação jurídica subordinada aos ditames constitucionais. Assim, a atuação do Estado como ente tributante passa a dever obediência aos limites estabelecidos no texto da Constituição Federal.

Como afirma DALTON LUIZ DALLAZEM, a tributação “é o ingresso autorizado, ou seja, dentro de certos limites, no direito de liberdade e propriedade dos cidadãos, respeitados o mínimo vital, as imunidades, a isonomia, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade etc.”⁷¹.

Essa interferência na liberdade e no patrimônio dos cidadãos, por meio da atuação do Estado como ente tributante, tem sido cada vez mais marcada pela busca direta do atingimento de ideais abstratos definidos como objetivos do Estado (v.g. construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantia do desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e promoção do bem de todos, indiscriminadamente⁷²).

A atuação do Estado como ente tributante, assim, tem assumido feições ‘extrafiscais’⁷³, caracterizando não só um aspecto **regulatório** por **direção**, mas também por **indução**.

No Brasil, a Administração Tributária federal⁷⁴ está a cargo da Secretaria da

⁷⁰ **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 13, 14, 51, 52 e 97.

⁷¹ O princípio constitucional tributário do não-confisco e as multas tributárias. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22.

⁷² Optamos por exemplificar com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, constantes do art. 3º da Constituição Federal de 1988.

⁷³ Em tópico específico deste trabalho serão efetuadas considerações formais e materiais à ‘extrafiscalidade’.

⁷⁴ A Administração Tributária será analisada mais detalhadamente em subseção específica deste trabalho (5.4.1), com o propósito de diferenciá-la da Administração Aduaneira.

Receita Federal do Brasil - RFB, órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda.

3.2 A atuação do Estado como ente controlador do comércio exterior

A dificuldade que os países possuem em produzir alguns bens em quantidade e qualidade compatíveis com a demanda de suas populações e a aptidão que cada país (por suas condições geográficas, econômicas, técnicas ou culturais) possui para produzir determinados bens, inclusive em escala superior a seu consumo interno, são apontadas pelas teorias econômicas como fatores responsáveis pelo nascimento e pelo desenvolvimento do comércio internacional⁷⁵.

Contudo, quando o discurso passa do **comércio internacional** - que abrange os intercâmbios de bens entre todos os países ou blocos econômicos, em geral -, para o **comércio exterior** - que designamos como o intercâmbio de bens que um Estado ou bloco efetua com outro(s)⁷⁶, as teorias nem sempre se mostram aplicáveis. Isso se deve a fatores como limitação na especialização (vejam-se nossas frustrantes experiências com monoculturas, brilhantemente narradas por CELSO FURTADO em sua mais célebre obra⁷⁷), segurança nacional (em que pesem condições adversas, os países costumam buscar a manutenção da produção

⁷⁵ O economista BRUNO RATTI destaca algumas teorias econômicas justificativas do comércio internacional, da **teoria das vantagens absolutas** (derivada dos estudos de Adam Smith, especialmente em sua 'Riqueza das Nações', na qual se pregava que cada país deve concentrar-se naquilo que pode produzir a custo mais baixo e trocar parte dessa produção por artigos que custem menos em outros países) até a teoria mais aceita atualmente, conhecida como **teoria de Heckscher-Ohlin** (elaborada pelo economista sueco Bertil Ohlin, em 1933, com base em estudos realizados por seu compatriota Eli Heckscher) ou da dotação relativa dos fatores de produção (que afirma ser a causa das diferenças dos custos de produção que determinam o comércio internacional a desigualdade na distribuição dos recursos-fatores entre os países) (**Comércio internacional e câmbio**. 8. ed. São Paulo: Aduaneiras, 1994, p. 321-332 *passim*).

⁷⁶ Roosevelt Baldomir Sosa define comércio exterior como a atividade do Estado com relação a seu comércio externo e comércio internacional como área específica percebida nas trocas comerciais havidas entre as diversas nações que compõem a comunidade mundial (**A Aduana e o Comércio Exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 32-33). Para Sâmia Nagib Maluf, comércio exterior é a relação direta de comércio entre dois países ou blocos, enquanto comércio internacional designa o intercâmbio de bens e serviços entre países, resultante das especializações na divisão internacional do trabalho e das vantagens comparativas dos países (**Administrando o comércio exterior do Brasil**. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 23). Pragmatizando a distinção, observe-se a impropriedade na referência a um 'comércio internacional brasileiro'. A expressão correta para se referir ao intercâmbio comercial do Brasil com outros países ou com blocos regionais é 'comércio exterior brasileiro'. É certo, entretanto, que o 'comércio exterior brasileiro' se insere no contexto de um 'comércio internacional' (expressão que congrega todas as transações comerciais bilaterais e multilaterais do globo).

⁷⁷ Na parte final da obra, em que trata de uma perspectiva econômica para as décadas seguintes à de 50, Celso Furtado afirma que "o sistema de monocultura é, por natureza, antagônico a todo processo de industrialização" (**Formação econômica do Brasil**. 25. ed. São Paulo: Editora Nacional, 1995, p. 241).

de bens estratégicos como alimentos, energia elétrica etc.), grupos de pressão (às vezes, práticas restritivas ao comércio exterior decorrem simplesmente de proteção a segmentos industriais com influência nas decisões do Estado) e o desejo de industrialização (tendo em vista que o rendimento *per capita* no setor industrial é normalmente maior que no setor primário)⁷⁸.

A atuação do Estado nas atividades de comércio exterior normalmente se manifesta nas modalidades regulatórias de **direção** e de **indução**. Conforme a política de comércio exterior adotada pelo país, do livre-cambismo ao protecionismo (extremos raros ladeados pela regra da temperança), menor ou maior será a participação do Estado como agente regulador.

O papel do Estado de controlar o fluxo de comércio exterior, atendendo às diretrizes estabelecidas pela política de comércio exterior e externadas nas normas que disciplinam a matéria, centra-se na adoção de medidas tarifárias e não-tarifárias nas operações de importação e exportação.

As **medidas não-tarifárias** externam a **atuação estatal regulatória por direção**, mediante o estabelecimento de **restrições** (v.g. proibição de importação ou exportação de determinados bens, submissão de importação a licenças e estabelecimento de cotas de importação) ou a atuação estatal **regulatória por indução**, por meio da concessão de **incentivos** (v.g. procedimentos aduaneiros simplificados) sem caráter tributário, na importação e na exportação.

As **medidas tarifárias**, por sua vez, caracterizam essencialmente a **atuação estatal regulatória por indução**, mediante o estabelecimento de **incentivos** (v.g. regimes aduaneiros especiais e aplicados em áreas especiais) ou **desincentivos** (v.g. majoração de impostos de importação e de exportação) com reflexos tributários, na importação e na exportação.

No Brasil, o controle do comércio exterior, por disposição constitucional (art. 237 da Constituição Federal de 1988), é exercido pelo Ministério da Fazenda, mais precisamente pela Administração Aduaneira, vinculada à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB⁷⁹.

⁷⁸ RATTI, Bruno. **Comércio internacional...**, *op. cit.*, p. 333-335.

⁷⁹ A Administração Aduaneira será analisada mais detalhadamente em subseção específica deste trabalho (5.4.1), com o propósito de diferenciá-la da Administração Tributária.

4 O CARÁTER REGULATÓRIO DA TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO EXTERIOR

Como exposto, a atuação do Estado no comércio exterior tem caráter regulatório, tanto no que se refere à tributação (onde assume elevado potencial indutor) quanto em aspectos não-tributários (nos quais representa papel diretor e indutor). No presente capítulo serão analisadas as formas de atuação regulatória externadas em tributos.

Porém, antes de se discorrer especificamente sobre a tributação no comércio exterior e seu caráter regulatório (e, mais especificamente, indutor), estabelecer-se-á uma crítica à utilização do termo ‘extrafiscalidade’. Buscando-se uma expressão que possa melhor revelar o conteúdo que o termo se propõe a abarcar, são apresentadas as principais formas de manifestação de um caráter regulatório da tributação e algumas críticas à utilização regulatória dos tributos, em geral e no comércio exterior.

4.1 Caráter regulatório e indutor: uma crítica formal à ‘extrafiscalidade’

HUGO DE BRITO MACHADO, ao discorrer sobre a denominação ‘Direito Fiscal’⁸⁰, assevera que esta é utilizada como sinônimo de Direito Tributário, talvez por influência do francês *Droit Fiscal* e do inglês *Fiscal Law*, mas etimologicamente, parece designar algo mais amplo, abrangendo não apenas os tributos, mas todo o Erário, aproximando-se do Direito Financeiro⁸¹. Para PAULO DE BARROS CARVALHO, o ‘Direito Tributário’ (que abre a possibilidade de vermos, com amplitude, toda a fenomenologia impositiva) é que é mais abrangente do que o ‘Direito Fiscal’ (que polariza no sujeito ativo o foco principal das investigações)⁸².

O termo ‘fiscal’, como revela UBALDO CESAR BALTHAZAR, tem origem no latim *fiscus*,

⁸⁰ Limitar-nos-emos aqui a discutir o uso do termo ‘fiscal’ e de seu derivado ‘extrafiscal’. Em tópico específico deste trabalho, trataremos mais detidamente da cada vez mais freqüente (hoje beirando a unanimidade) substituição da expressão ‘Direito Fiscal’ por ‘Direito Tributário’ no Brasil, assim como do paulatino abandono do termo ‘alfandegário’ em prol do uso de ‘aduaneiro’. O que pretendemos verificar, neste momento, é em que contexto foram e vêm sendo utilizados os termos ‘fiscal’ e ‘extrafiscal’.

⁸¹ **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 52.

⁸² **Curso de Direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 18.

[...] que designava um cesto de vime ou junco que os romanos utilizavam para guardar dinheiro. Em sua evolução semântica, o mesmo termo passou a ser usado para referenciar a caixa, ou local, onde se depositava o dinheiro. Mais tarde, o vocábulo passou a representar o “tesouro do príncipe romano”⁸³, ou seja, caixa em que eram depositadas receitas provinciais do império. Estas se diferenciavam do “tesouro público ou *aerarium*”, receitas vindas das províncias senatoriais e fiscos realizados, guardados em uma caixa de confiança do Senado Romano.

Com o passar dos tempos, o *fiscus* ganhou maior relevância do que o *aerarium*, sendo considerado na república romana o Tesouro Público (conjunto de bens do Estado), também chamado de Erário Público ou Fazenda Pública. Tal expressão, hodiernamente, tem um **sentido restrito**, transmitindo a idéia apenas de **arrecadação e fiscalização das receitas tributárias**, omitindo a obrigação tributária, o tributo como relação jurídica e, simultaneamente, **amplo** ao referir-se também a **ingressos não-tributários** (preços e doações).⁸⁴ (nota de rodapé e grifos nossos)

LUCIANO AMARO endossa que está superada a denominação ‘Direito Fiscal’, no Brasil, “não obstante o adjetivo ‘fiscal’ continue sendo empregado, com freqüência, para qualificar **assuntos relacionados com tributos**: débitos fiscais, aspectos fiscais etc.”⁸⁵. (grifos nossos)

De fato, há algum tempo era muito comum nos depararmos com o adjetivo ‘fiscal’ com a acepção equivalente a ‘tributário’ (veja-se, v.g., a ementa do Decreto nº 70.235, de 6/3/1972)⁸⁶, talvez por influência de traduções imprecisas⁸⁷. Também era comum encontrarmos textos de direito em que houvesse confusão na utilização dos termos ‘fiscal’ e ‘tributário’ (v.g., o Decreto nº 63.659, de 20/11/1968, que dispõe sobre a criação da Secretaria da Receita Federal⁸⁸).

⁸³ *Fiscus Caesaris*, na lição de Luigi Vittorio Berlieri (**El impuesto justo**. Versão espanhola do original ‘La giusta imposta’. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1986, p. 40.

⁸⁴ **Historia do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 25-26.

⁸⁵ **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 4.

⁸⁶ Enquanto a ementa afirma que o decreto “dispõe sobre o **processo administrativo fiscal** e dá outras providências”, seu art. 1º, afirma que o “decreto rege o **processo administrativo** de determinação e exigência dos **créditos tributários** da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal” (grifos nossos).

⁸⁷ O termo ‘fiscal’ é muito utilizado em diversos países, como França, Espanha, Portugal e Argentina. Como recorda Eduardo Marcial Ferreira Jardim, “o termo ‘fiscal’ compõe a denominação adotada pela entidade internacional atrelada ao estudo da matéria, intitulada IFA - *International Fiscal Association*” (**Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 10).

⁸⁸ Tal decreto parecia sugerir uma distinção entre os termos ‘fiscal’ e ‘tributário’, quando estabelecia, em seu art. 3º, ‘b’, que compete à Secretaria da Receita Federal “propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação do Código Tributário Nacional, e outras de **política fiscal e tributária** que devam ser submetidas à consideração superior”. Contudo, é de se concluir que tal distinção resulta de mera falta de rigor terminológico, tendo em vista que o mesmo art. 3º não distinguia os dois termos em

Porém, um exame atento da legislação emitida pelo Poder Legislativo e pela própria instituição encarregada da administração tributária federal revela o quanto o termo ‘fiscal’ está caminhando em direção ao desuso. Nas competências estabelecidas por lei ao Ministério da Fazenda não mais se utilizaram expressões como ‘política fiscal’, ‘legislação fiscal’ ou ‘matéria fiscal’⁸⁹. Atualmente, a Administração Tributária (e não Fiscal), a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, raramente utiliza, na legislação, expressões adjetivadas por ‘fiscal’⁹⁰.

outras competências estabelecidas à Secretaria (v.g., alíneas ‘d’ e ‘f’, relativas às competências “para interpretar a **legislação fiscal** relacionada com suas atribuições, baixando atos normativos”, e “estudar os efeitos da **política tributária** no complexo industrial e no comércio interno e externo do País”).

⁸⁹ Já na vigência da Constituição Federal de 1988, o Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento (MEFP) recebeu, entre outras, a incumbência de atuar nas seguintes áreas: **administração tributária**, administração orçamentária e financeira, **comércio exterior** e **desenvolvimento industrial e comercial** (Lei nº 8.028, de 12/4/1990, art. 19, V, ‘b’, ‘c’, ‘e’ e ‘g’). Em 1992, o Ministério da Fazenda (MF), resultante do desmembramento do antigo MEFP, passa a responder pelas áreas de “**política e administração tributária e aduaneira; fiscalização e arrecadação**”; e de “**fiscalização e controle do comércio exterior**” (Lei nº 8.490, de 19/11, art. 16, III, ‘b’ e ‘f’), passando a área de “**comércio exterior**” (obviamente excetuadas a fiscalização e o controle) para o âmbito de competência do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo (art. 16, XI, ‘d’). As competências referidas foram todas mantidas na reforma de 1994, promovida pela Medida Provisória nº 886, de 30/1/1995, reeditada (sob diversas numerações) até 5/5/1998 (data da Medida Provisória nº 1.651-43, convertida na Lei nº 9.649, de 27/5/1998). Em 1999, promoveu-se nova alteração na estrutura ministerial por medida provisória (a de nº 1.799-1, de 21/1/1999), criando-se um Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (que manteve a competência para atuar nas áreas de **comércio exterior**, exceto no que tange a fiscalização e controle). A Medida Provisória nº 1.799-1 também foi reeditada por diversas vezes, até 31/8/2001 (data da Medida Provisória nº 2.216-37), tendo adquirido ‘perenemente o caráter provisório’ (caso o Congresso Nacional jamais viesse a apreciá-la) em 11/9/2001, conforme dispôs a Emenda Constitucional nº 32, da mesma histórica data (art. 2º). Na reedição de 29/7/1999, efetuada pela Medida Provisória nº 1.911-8, o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio passou a denominar-se Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) - nome que mantém até hoje. O caráter provisório, entretanto, não se perenizou. Em 1º/1/2003 foi editada nova Medida Provisória reestruturando os Ministérios. A medida, de nº 103 (que mantém inalteradas as competências aqui relacionadas, tanto no âmbito do MF, quanto do MDIC), acabou sendo convertida na Lei nº 10.683, de 28/5/2003, vigente até os dias atuais.

⁹⁰ Veja-se, v.g., que o termo ‘fiscais’ aparece apenas duas vezes no art. 8º do Anexo I (Estrutura regimental do Ministério da Fazenda) do Decreto nº 6.102, de 30/4/2007, que relaciona as competências da RFB: “I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de **administração tributária** federal [...]; II - propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação e a consolidação da **legislação tributária** federal; III - interpretar e aplicar a **legislação tributária** [...], editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução; [...] V - preparar e julgar, em primeira instância, **processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários** da União, relativos aos tributos e contribuições por ela administrados; VI - acompanhar a execução das **políticas tributária e aduaneira** e estudar seus efeitos na economia do País; [...] X - estimar e quantificar a renúncia de receitas administradas e avaliar os efeitos das reduções de alíquotas, das **isenções tributárias** e dos **incentivos ou estímulos fiscais**, ressalvada a competência de outros órgãos que também tratam desses assuntos; XI - promover atividades de integração [...] e de **educação tributária**, bem assim preparar, orientar e divulgar **informações tributárias**; XII - formular e estabelecer política de **informações econômico-fiscais** e implementar sistemática de coleta, tratamento e divulgação dessas informações; [...] XV - negociar e participar de implementação de acordos, tratados e convênios internacionais pertinentes à **matéria tributária** e aduaneira; [...] XXI - articular-se com entidades e organismos internacionais e

No meio jurídico também se percebe uma diminuição acentuada da utilização do adjetivo ‘fiscal’, mesmo nas situações em que o próprio texto legal ainda o mantém⁹¹.

Pelo exposto, ao utilizarmos o termo ‘fiscal’, geramos no ouvinte/leitor/intérprete/aplicador a dúvida se estamos nos referindo a um gênero (do qual ‘tributário’ é espécie), a uma espécie (da qual ‘tributário’ é gênero), ou a um sinônimo de ‘tributário’. Podemos ainda, aumentando a abrangência da confusão, argumentar que a atividade fiscal não é restrita à administração tributária ou financeira (vejam-se, *v.g.*, as atividades fiscais executadas na área aduaneira, ambiental e sanitária).

Se temos problemas com a utilização da designação ‘fiscal’, maiores eles são com o termo derivado ‘extrafiscal’. Registre-se que mesmo em alguns países nos quais é comum utilizar-se a expressão ‘Direito Fiscal’ (já citamos aqui a França e os Estados Unidos) não existe uma designação específica para o que se convencionou chamar de ‘extrafiscalidade’⁹².

No Brasil, a denominação ‘extrafiscalidade’ é de largo emprego nas obras jurídicas, que, em sua maioria, exploram o tema de forma pontual, limitando-se a afirmar que a ‘extrafiscalidade’ corresponde ao caráter não-arrecadatório, presente nas diversas modalidades tributárias.

PAULO DE BARROS CARVALHO destaca que a ‘extrafiscalidade’ é termo de construção puramente doutrinária, usualmente empregado no Direito para

estrangeiros com atuação no **campo econômico-tributário** [...]” (destaques nossos). Não nos parece, pela análise do texto, que a reduzida aparição diferenciada do termo ‘fiscais’ tenha sido proposital.

⁹¹ O ‘processo administrativo fiscal’ do Decreto nº 70.235, de 1972, é majoritariamente designado no meio jurídico por ‘processo administrativo tributário’ (utilizando-se apenas dos títulos das obras, para exemplificar, vejam-se: MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003; MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006; RIBAS, Lopes Rodrigues; MARIA, Lídia. **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003; BOTALLO, Eduardo Domingues. **Curso de processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006; WATANABE, Ippo; PIGATTI JR., Luiz. **Manual de processo administrativo tributário**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999; BONILHA, Paulo Celso B. **Da prova no processo administrativo tributário**. São Paulo: Dialética, 2001; MUSSOLINI Júnior, Luiz Fernando. **Processo administrativo tributário - Das decisões terminativas contrárias à Fazenda Nacional**. São Paulo: Manole, 2003; KOCK, Deonísio. **Processo administrativo tributário**. Curitiba: Momento Atual, 2003; DABUL, Alessandra. **Da prova no processo administrativo tributário**. Curitiba: Juruá, 2004; JANCZESKI, Célio Armando. **Processo tributário administrativo e judicial**. Florianópolis: OAB/SC, 2004).

⁹² Marcus de Freitas Gouvêa destaca que na França e nos Estados Unidos, a ‘extrafiscalidade’ é tratada, respectivamente, com os nomes de ‘*interventionnisme fiscal/politique fiscal*’ e ‘*tax policy*’. (**A extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 3-4).

representar valores finalísticos, definindo-a como “a forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios”⁹³.

Poderíamos, ao invés de empregar o termo ‘extrafiscalidade’, utilizar, a princípio, expressões como ‘política tributária’, ‘caráter regulatório’, ou ‘caráter indutor’. Não nos parece adequada a designação ‘política tributária’ pelo fato de o manejo jurídico do tributo para a finalidade diversa da arrecadatória poder ser efetuado apenas a partir dos comandos constantes do ordenamento jurídico. Nesse sentido, o que se costuma designar por ‘extrafiscalidade’ não seria a ‘política tributária’, mas o ‘instrumento jurídico de atendimento à política tributária’⁹⁴. Na classificação que adotamos em relação à atuação do Estado na ordem econômica, podemos inserir a ‘extrafiscalidade’ no contexto da atuação **regulatória** (em regra, por **indução**).

Dessa forma, por meio do manejo de elementos jurídicos utilizados na configuração de um tributo, podemos induzir (estimulando ou desestimulando) o sujeito passivo da obrigação tributária à realização de determinados comportamentos, para obtenção de resultados econômicos (ou sociais, culturais, ambientais etc.) adequados ao sistema político, externado na ordem jurídica.

Embora este caráter indutor, atrelado a uma dimensão finalística do tributo, manifeste-se, em diferentes graus, nas várias espécies tributárias, é nos chamados tributos aduaneiros (imposto de importação e imposto de exportação) que ele assume sua forma mais intensa.

PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que “os chamados tributos aduaneiros - impostos de importação e de exportação - têm apresentado relevantíssimas utilidades na tomada de iniciativas diretoras da política econômica”⁹⁵.

⁹³ **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 234-235. Na mesma linha: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 68; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito...**, *op. cit.*, p. 260; e NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito...**, *op. cit.*, p. 184-185.

⁹⁴ Eduardo Marcial Ferreira Jardim afirma que a ‘extrafiscalidade’ não representa uma figura jurídica, pois é instituto pertencente ao campo da ciência das finanças (**Manual de Direito...**, *op. cit.*, p. 260).

⁹⁵ **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 235.

GERALDO ATALIBA, ao se referir ao imposto de importação, assevera que “não há mesmo estudo sobre a extrafiscalidade [...] que possa deixar de considerar esse imposto”⁹⁶.

RICARDO LOBO TORRES, ao se referir ao estudo da ‘extrafiscalidade’ na Alemanha, narra que os impostos aduaneiros (por ele denominados de ‘alfandegários’, denominação muito utilizada na época de publicação da obra), que “exercem precipuamente a função extrafiscal de regular o comércio internacional, passaram pelo crivo da doutrina, que indagava sobre sua natureza de ingresso extrafiscal, sem função tributária; prevaleceu, entretanto, a opinião de que os impostos sobre exportação e importação (*Zölle*) constituem autênticos tributos, sem embargo da função extrafiscal que os informa”⁹⁷.

Não hesitamos em afirmar que a função das medidas tarifárias (essencialmente os impostos de importação e de exportação) não é de carrear recursos para o Estado. Veja-se que não seria absurdo nem maléfico ao Brasil cogitarmos a inexistência de impostos aduaneiros, em um futuro próximo ou distante (de acordo com o grau de industrialização que viermos a atingir). Nos países desenvolvidos, *v.g.*, são raras as mercadorias tributadas com o imposto de importação (embora ainda haja, nesses países, várias restrições não-tarifárias às importações).

De fato, os impostos aduaneiros não possuem, hoje⁹⁸, no Brasil, a finalidade de financiar o Estado. Manejar as alíquotas de tais impostos com fins arrecadatórios é medida que não guarda muita coerência. Seria absolutamente incoerente aumentar, *v.g.*, a alíquota do imposto de importação de determinada mercadoria com o propósito de aumentar a arrecadação tributária, pois a provável consequência do

⁹⁶ Em prefácio à obra que resulta da tese de doutorado de seu orientando Américo Masset Lacombe (**Imposto de importação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979).

⁹⁷ **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 638.

⁹⁸ No passado, a realidade era bem diferente. Em 1941, a Divisão da Receita da Comissão de Orçamento do Ministério da Fazenda elaborou estudo sobre o comportamento do Imposto de Importação desde 1823, constatando que até 1913 o imposto sempre respondeu por mais de 48% (em 1853, chegando a representar 68,16%) de nossa receita geral. Para uma visualização do quadro evolutivo do imposto, por década, de 1823 a 1963 (que tem por base o referido relatório e um estudo elaborado pela Fundação Getúlio Vargas), ver: CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 58. A realidade não era muito diferente em outros países. Nos Estados Unidos, a Aduana já representou a principal fonte de recursos do governo, e a arrecadação de tributos aduaneiros foi responsável pela construção de ferrovias, portos e canais, e até pela fundação da capital, em Washington D.C. (HORTON, Michael J. **Import and Customs Law Handbook**. New York: Quorum Books, 1992, p. 3).

aumento da alíquota seria a redução do volume de importações da mercadoria. O manejo das alíquotas dos impostos aduaneiros é medida que tem puramente a função de estimular e desestimular a importação ou exportação de determinados bens, sendo a arrecadação mero reflexo de tal medida.

Endossando e enriquecendo nossas observações sobre o manejo das alíquotas do imposto de importação, JOAQUIM FERREIRA MÂNGIA nos traz excerto de uma exposição de motivos do Conselho de Política Aduaneira, de 1966, endereçada ao Ministro da Fazenda, documento no qual se busca caracterizar a política aduaneira e definir o caráter econômico da tarifa aduaneira (expressão utilizada para designar a tabela que contém as alíquotas do imposto de importação, por mercadoria):

A **Tarifa Aduaneira** é entendida como meio de ação auxiliar na condução do comércio exterior. Sob esse aspecto, a estrutura da atual Tarifa brasileira é **manifestamente** informada em **critérios de natureza econômica**. Evidentemente, a Tarifa se exercita através do instituto do imposto, mas sua **figura fiscal, secundária e contingente, é simples decorrência** legal do tipo de instrumento escolhido. No caso da Tarifa alfandegária em vigor, os níveis das alíquotas foram quantificados segundo o princípio dominante de conferir-lhes, simultaneamente, a função seletiva da importação, função promocional e protetora da atividade interna. [...]. Dessa maneira, as alíquotas do imposto não foram fixadas com o escopo fiscal de acrescer a arrecadação, senão com o objetivo de melhor selecionar a importação e dotar o Governo de instrumental que pudesse ser exercitado de modo eficiente na consecução de sua política. Semelhante caráter da Tarifa brasileira possibilita sua aplicação de maneira eficiente em favor do desenvolvimento econômico do país. Nesse sentido, pois, é que deve ser compreendida a finalidade do aumento, da redução ou isenção do “imposto de importação”.

Com efeito, segundo as premissas mencionadas, a elevação de uma alíquota pressupõe criar obstáculos à importação, com dois objetivos: primeiro, erigir uma proteção adequada à produção interna; segundo, selecionar - inclusive com propósito de impedir a entrada de bens de uso conspícuo - as importações com vistas a cuidar de problemas de balanço de pagamento ou de reorientar recursos escassos de divisas. Em qualquer dessas hipóteses, portanto, **do aumento de alíquota não deve resultar, em princípio, aumento de receita.**⁹⁹ *(grifos nossos)*

Outro documento oficial que deixa clara a função regulatória do imposto de importação é a Exposição de Motivos nº 867, de 18/11/1966, que acompanha o

⁹⁹ **O imposto de importação e a política aduaneira.** Brasília: ESAF, 1983, p. 93-94.

Decreto-lei nº 37 (Lei Aduaneira¹⁰⁰): “[...] 10. Assim, a diretriz básica do trabalho foi [...] a de uma sistemática que utilize o imposto de importação como elemento atuante da política comercial orientada para o desenvolvimento econômico”.

No que tange ao imposto de exportação, veja-se o texto da Exposição de Motivos nº 910, de 25/10/1966, que acompanha o Código Tributário Nacional: “[...] 7. [...] O imposto de exportação e o [...] são condenáveis se exigidos com a finalidade de suprir recursos de tesouraria, [...]. Por outro lado, são excelentes meios de formação de reservas”.

Embora de forma mais acentuada, o caráter regulatório e indutor dos tributos aduaneiros manifesta-se juridicamente de forma semelhante à evidenciada nas demais espécies tributárias: em um dos critérios tomados em consideração na regra-matriz de incidência, como se buscará demonstrar a seguir.

4.2 Formas de manifestação do caráter regulatório

PAULO DE BARROS CARVALHO constrói, alicerçado nos ensinamentos de GERALDO ATALIBA e ALFREDO AUGUSTO BECKER, uma estrutura lógica (por ele denominada regra-matriz de incidência e qualificada como norma de conduta) utilizável na evidenciação da relação jurídica tributária, calcada no enunciado de que a hipótese tributária (construção de linguagem prescritiva geral e abstrata) está para o fato jurídico tributário (sua projeção factual) assim como a consequência tributária está para a relação jurídica tributária¹⁰¹. Assim, a descrição normativa de um evento concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente da norma individual e concreta fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência¹⁰².

A **regra-matriz de incidência** permite a identificação, na relação jurídica tributária, da **hipótese** (antecedente, suposto normativo ou descritor) e seus **critérios material** (núcleo da descrição fática), **espacial** (condicionante de lugar) e **temporal** (condicionante de tempo), e do **conseqüente** (ou prescritor) e seus **critérios pessoal** (sujeitos da relação jurídica obrigacional) e **quantitativo** (fórmula

¹⁰⁰ Em que pesem as diferenças entre o autoritário instrumento do Decreto-lei e a Lei, *stricto sensu*, optamos por simplificar (tendo em vista tão-somente a identidade de *status* hierárquico) abreviar o Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966, sob a denominação ‘Lei Aduaneira’. A mesma postura adotamos, v.g., em relação ao Decreto-lei nº 1.518, de 11/10/1977 (que denominamos, no item 6.2 deste trabalho, de ‘Lei do Imposto de Exportação’).

¹⁰¹ **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 247 e 252.

¹⁰² *Ibidem*, p. 248.

de determinação do objeto da prestação), sendo aquela ligada a este por uma relação de dever-ser (ocorrida a hipótese, deve ser o conseqüente) qualificada como interproposicional (neutra, não modalizada)¹⁰³.

O caráter regulatório dos tributos não implica, em princípio, a necessidade de se extrapolar a regra-matriz de incidência apresentada. A manifestação jurídica do caráter regulatório pode ser evidenciada dentro dos critérios da hipótese e do conseqüente.

O exemplo que primeiro nos vem à mente é o manejo das alíquotas do imposto de importação (enquadrado no critério **quantitativo** da regra-matriz de incidência): quando se busca, por motivos regulatórios, reduzir a importação de determinado bem, uma das alternativas mais eficazes é o aumento da alíquota do imposto de importação que sobre ele incide. Tal medida, que tem origem extra-jurídica (econômica), reflete-se no campo jurídico quando se examina sua validade no ordenamento.

Poderíamos mencionar ainda casos de atuação estatal regulatória no comércio exterior que afetam os critérios **material** (v.g. adoção de conceito alargado para 'mercadoria'), **espacial** (v.g. concessão de 'enclaves' e admissão de exportações sem saída do território nacional) e **temporal** (v.g. permissão de registro da declaração de importação antes da efetiva chegada do bem ao País) da hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Em relação a casos que acarretem conseqüências no critério **pessoal** do conseqüente, poderíamos citar a criação de alguns permissivos como a importação por conta e ordem e a importação por encomenda.

Merece referência ainda como exemplo de atuação regulatória do Estado no comércio exterior a concessão de **isenções**, que, como assevera PAULO DE BARROS CARVALHO, pode inibir a funcionalidade da regra-matriz de incidência tributária, comprometendo-a para certos casos, em cada um dos critérios do antecedente e do conseqüente (e em suas subdivisões)¹⁰⁴.

Outra classificação que se pode adotar, afora a calcada na regra-matriz de incidência, é a associada ao caráter positivo (incentivo) ou negativo (desincentivo)

¹⁰³ *Ibidem*, p. 345-349.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 492. O autor subdivide o critério material da hipótese em verbo e complemento, o critério pessoal do conseqüente em sujeito ativo e passivo, e o critério quantitativo do conseqüente em base de cálculo e alíquota.

das medidas regulatórias e indutoras estabelecidas na tributação do comércio exterior. EROS ROBERTO GRAU fala em indução **positiva** e **negativa**, exemplificando esta com caso de norma que onera a importação de determinado bem de tal sorte que ela se torna economicamente proibitiva¹⁰⁵.

MARCUS DE FREITAS GOUVÊA identifica o que denominamos de ‘caráter regulatório do tributo’ nas isenções, nas imunidades, nas reduções de alíquota (incluindo a alíquotas-zero) e de base de cálculo, nos créditos presumidos, nas formas de suspensão, nos parcelamentos e nas moratórias¹⁰⁶ (em relação aos tributos aduaneiros, acrescentaríamos ainda os regimes aduaneiros especiais e aplicados em áreas especiais, que, como veremos no capítulo 8 deste estudo, envolvem uma variedade de institutos como a isenção e a suspensão da exigibilidade do crédito).

Cabe mencionar, por fim, a atuação regulatória do Estado na destinação do produto arrecadado com o tributo, diferenciando-a da característica regulatória da qual estamos até o presente momento tratando: caráter regulatório do tributo difere substancialmente de caráter regulatório da destinação do montante com ele arrecadado.

A possibilidade de atuação estatal regulatória na destinação do produto arrecadado, inexistente na modalidade tributária de impostos, manifesta-se de forma contundente nas contribuições.

ROQUE ANTONIO CARRAZA afirma que “por meio das contribuições de intervenção no domínio econômico a União usa de institutos tributários para direcionar os contribuintes a certos comportamentos, comissivos ou omissivos, úteis ao interesse coletivo [...] como instrumento de extrafiscalidade”¹⁰⁷.

MARCUS DE FREITAS GOUVÊA, utilizando-se de estudo efetuado por WERTHER BOTELHO SPAGNOL (que apresenta além dos critérios identificados na regra-matriz, um aspecto finalístico no conseqüente da norma tributária¹⁰⁸), insere na regra-matriz de incidência também o caráter regulatório relativo à destinação do produto arrecadado, afirmando que

¹⁰⁵ **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 150.

¹⁰⁶ **A extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 201.

¹⁰⁷ **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. rev., ampl. e atu. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 575.

¹⁰⁸ **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

O sistema tributário pátrio é baseado em dois elementos, que permitem identificar os tributos e que fazem variar seus efeitos extrafiscais. São eles o fato gerador e a destinação específica do produto arrecadado. Tais elementos têm correspondência na norma tributária. O **fato gerador** corresponde ao **aspecto material da hipótese** e a **destinação** corresponde ao **aspecto finalístico da consequência** normativa. Nos tributos em que a destinação dos recursos é irrelevante - notadamente nos impostos - o fato gerador será o elemento único a delimitar efeitos extrafiscais.¹⁰⁹ (*grifos nossos*)

Também analisando a (não-)destinação do produto da arrecadação tributária, ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ, ao discorrer sobre as contribuições de intervenção no domínio econômico, sustenta que

[...] o elemento essencial que caracteriza a categoria em que se encontram os empréstimos compulsórios e as contribuições no direito brasileiro, a dos tributos com arrecadação constitucionalmente afetada, é o da *validação finalística*, como foi chamada por Marco Aurélio Greco. Essa característica coloca os tributos que venham a ser criados no exercício da competência tributária assim estabelecida pela Constituição, sob exame da existência de seus pressupostos de imposição, que consistem em verificação de aspectos formais, materiais e fáticos.¹¹⁰

Visualizamos, assim, nas contribuições, uma dupla manifestação do caráter regulatório: em um dos critérios da regra-matriz de incidência (não necessariamente o material) e em uma dimensão finalística atrelada não ao tributo, mas à destinação do produto de sua arrecadação.

No comércio exterior, as contribuições (que, como se exporá na subseção 5.4.3 deste estudo, não são tributos aduaneiros, mas, em regra, tributos niveladores vinculados a operações de comércio exterior) têm um único papel: igualar a tributação da mercadoria estrangeira à da mercadoria nacional. No que tange à destinação do montante arrecadado, o comportamento de tais contribuições é idêntico ao das exigidas em operações internas.

4.3 Dirigismo ‘fiscal’: uma crítica material à ‘extrafiscalidade’

Como exposto na seção 3.1 deste estudo, referente à atuação estatal na tributação, o Estado, ao invés de tributar de forma igual todos os cidadãos, carreando os recursos arrecadados para uma distribuição que busque o atingimento

¹⁰⁹ **A extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 189.

¹¹⁰ Inconstitucionalidade dinâmica das CIDES - O direito fundamental à destinação constitucionalmente prevista do tributo. *In*: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 274.

de seus fins, promove, ainda na etapa de tributação, discriminações entendidas como positivas, objetivando alcançar estes mesmos fins. Tais discriminações são normalmente inseridas no que se convencionou designar como atividade ‘extrafiscal’ do Estado.

Em uma perspectiva nobre, o Estado ‘economiza uma etapa’, pois em vez de, v.g., retirar recursos de um cidadão necessitado para depois a ele devolvê-los, abstém-se desde o princípio de sacá-los. Contudo, nem sempre a nobreza da atitude é perceptível, ou mesmo justificável.

Uma atividade estatal de interferência na liberdade e no patrimônio compreensivelmente gera desconforto na população. Contudo, quando tal atividade não é feita de forma igualitária, concedendo-se privilégios odiosos¹¹¹, o desconforto tende a verter-se em revolta¹¹².

A atuação regulatória do Estado na tributação foi, em nossa história, bastante pautada pelo chamado ‘dirigismo fiscal’. ALCIDES JORGE COSTA nos brinda com uma irônica análise da criação dos ‘incentivos fiscais’ no Brasil, destacando que, à época que sucedeu a nosso ‘descobrimento’, éramos todos iguais, mas já havia alguns mais iguais:

O Brasil, curiosamente, começou com o incentivo fiscal, controle de preços, e burocracia e até hoje, aparentemente, não conseguiu curar-se. Se lermos o Regimento que Tomé de Souza trouxe para o Brasil, em 1549 [...], vamos ver que já havia estes três elementos [...]. “Hei por bem que daqui em diante pessoa alguma não faça nas ditas terras do Brasil navio nem caravelão algum sem licença [...]. E sendo de quinze bancos ou daí para cima os navios e que tenham de banco a banco três palmos de goa, hei por bem que não paguem direitos nas minhas alfândegas do Reino de todas as munições e aparelhos que para os ditos navios forem necessários e, fazendo-os de dezoito bancos e daí para cima, haja mais quarenta cruzados de mercê à custa da minha fazenda e para ajuda de o fazerem.” Parece que estes dispositivos foram inspiradores da BEFLEX. Podia fazer navio,

¹¹¹ Ricardo Lobo Torres, citando os escolásticos, aponta uma definição de privilégio odioso, como “a permissão para fazer ou deixar de fazer alguma coisa contrária ao direito comum”, afirmando que, no ‘Estado Fiscal’, “odioso é o privilégio que consiste em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-lo (isenção) ou obter subvenções e incentivos, tudo em razão de discriminações pessoais, como sejam as circunstâncias de o beneficiário ser membro do clero ou da nobreza” (**A idéia de liberdade...**, *op. cit.*, p. 129).

¹¹² Ruy Barbosa Nogueira sustenta a influência do descontentamento dos contribuintes com a tributação baseada na vontade do rei no advento da Magna Carta inglesa (**Curso de direito...**, *op. cit.*, p. 5). Adicione-se que as revoluções americana e francesa têm seu berço na revolta contra a tributação desigual, com privilégios fiscais (cf. UCKMAR, Victor. La giusta imposta. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 4).

podia importar o necessário sem pagar imposto e ainda ganhava quarenta cruzados de prêmio [...].¹¹³

O Estado, com a preocupação regulatória, atua concedendo benefícios que vão alterando a estrutura concorrencial, gerando a necessidade de concessão de mais e mais benefícios (para atender a todos os segmentos e interesses econômicos, políticos e sociais). De tempos em tempos, tamanha é a atrofia que os ‘privilégios odiosos’ ocasionam à economia que se tem que revogá-los todos.

Nossa primeira Constituição Federal já estabelecia, em seu art. 179, XVI, que “ficam abolidos todos os privilégios que não forem essencial e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica”. Também nossa atual Constituição Federal traz, no art. 41 de suas disposições transitórias, preocupação semelhante: “os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis”. Da combinação do texto do *caput* do art. 41 com seu § 1º (“considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei”), concluímos que: a) provavelmente havia abusos na concessão de incentivos fiscais; e b) que alguns destes incentivos não eram (mais) justificáveis¹¹⁴.

Esclareça-se que não se está aqui defendendo a abolição do uso de medidas tributárias de caráter regulatório, mas a abolição dos abusos perpetrados em nome de tal caráter. Como destaca ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ,

Grupos de influência e pressão têm conseguido aproveitar-se da ingenuidade dos que vêm em todas as finalidades louváveis necessidades de ‘incentivo do governo’, para proteger seus interesses. Conseqüentemente, há sobrecarga fiscal nos demais setores. O legislativo serve de instrumento de apoio a tais interesses

¹¹³ História da tributação no Brasil. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 43-45.

¹¹⁴ Pelo disposto na Lei nº 8.032, de 12/4/1990, que, atendendo ao comando constitucional aqui referido, disciplina as isenções vigentes em relação ao imposto de importação, especialmente em seus arts. 1º (“ficam revogadas as isenções e reduções do Imposto de Importação [...], de caráter geral ou especial, que beneficiam bens de procedência estrangeira, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 2º a 6º desta lei”) e 13 (revogam-se o Decreto-lei [...] e demais disposições em contrário”), pode-se extrair uma terceira conclusão: de que sequer se tinha idéia precisa de quantos eram os benefícios concedidos em relação a tal imposto. Ao invés de revogar individualmente as leis concessórias (a Lei Complementar nº 95, de 26/2/1998 veio depois a determinar, em seu art. 9º, que a cláusula de revogação deveria indicar expressamente as leis ou disposições legais revogadas), que eram tantas que se corria o risco de esquecer alguma na relação, o legislador se limitou a informar quais disposições ainda deveriam ser consideradas vigentes (em uma verdadeira operação de assepsia, ordenada pela Constituição Federal). As isenções do imposto de importação previstas na lei restritiva de 1990 já se acrescentam outras sete.

e o judiciário tem sua parcela de culpa na aceitação de tais manobras. [...] Não é possível ter uma tributação razoável, com economicidade e eficiência, buscando diferenciar continuamente atividades e grupos.¹¹⁵

Na tributação do comércio exterior, área em que, como exposto, predomina o caráter regulatório e indutivo, é de se esperar que seja também acentuada essa pressão de segmentos específicos. Basta análise perfunctória da produção normativa recente, essencialmente no que se refere aos chamados regimes aduaneiros especiais, para percebermos a acentuada influência, v.g., das indústrias automotiva e petrolífera¹¹⁶.

Na perspectiva dogmática que nos propusemos a adotar, não podemos nos deter a analisar a motivação do legislador, ou os grupos de pressão que o influenciam. Podemos, e é exatamente o que faremos, verificar se as distinções efetuadas pela norma que concede os benefícios se inserem nos limites presentes nos fundamentos políticos, econômicos e sociais estabelecidos na Constituição Federal.

Para JOSÉ CASALTA NABAIS,

[...] seja numa visão mais radical ou mais moderada, há que fazer uma distinção dos impostos consoante os seus objetivos e/ou os seus efeitos, já que os **impostos extrafiscais** hão de ter por **parâmetro constitucional** material essencialmente os **direitos fundamentais**, e os impostos fiscais essencialmente o princípio da capacidade contributiva.¹¹⁷ (*grifos nossos*)

Embora não concordemos com uma classificação dos impostos meramente em ‘fiscais’ e ‘extrafiscais’, entendemos ser possível identificar tributos com características predominantemente arrecadatórias e com características predominantemente regulatórias (como os tributos aduaneiros), e que estes tributos de caráter regulatório terão por parâmetro os direitos fundamentais (incluídos os fundamentos constitucionais da ordem econômica e social).

¹¹⁵ Igualdade na tributação - qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 510.

¹¹⁶ No tópico específico referente aos regimes aduaneiros especiais trataremos de benefícios (que, em alguns casos - não se constituem materialmente em regimes aduaneiros, destaque-se desde já) criados para desenvolver tais segmentos, como o Recof, o Repetro, o Repex, o Recom e o Entreponto Aduaneiro para construção de plataformas petrolíferas.

¹¹⁷ **O dever fundamental...**, *op. cit.*, p. 251.

MARCUS DE FREITAS GOUVÊA sintetiza que “a extrafiscalidade é limitada pelo emaranhado principiológico constitucional, formado pelas diretrizes tributárias, econômicas, políticas e sociais”, e que “a solução de conflitos de princípios que envolvam a extrafiscalidade passa pela ponderação de interesses e valores em jogo em cada caso especificamente considerado”¹¹⁸.

Como todo benefício fiscal se constitui em procedimento discriminatório, tem-se, sobretudo, que verificar sua adequação ao mais importante dos princípios constitucionais: o da igualdade (especialmente em seu aspecto material)¹¹⁹.

Assim, tanto no Direito Tributário quanto no chamado ‘Direito Aduaneiro’, ramos dogmáticos aos quais nos dedicaremos a seguir, a atuação estatal regulatória, diretiva ou indutiva, deve assentar-se na idéia de igualdade, especialmente na igualdade material, que não conflita com ações afirmativas, desde que plenamente justificáveis.

¹¹⁸ **A extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 257.

¹¹⁹ Ernesto Lejeune Valcárcel afirma que “entre los valores básicos que la Constitución proclama, realza la obligación que incumbe a los poderes públicos de procurar la igualdad de hecho como valor superior que es del ordenamiento jurídico” (El principio de igualdad. *In*: AMATUCCI, Andréa (dir.). **Tratado de Derecho Tributário**. T. I. Bogotá: Temis, 2001, p. 236). Para Roberto Catalano Botelho Ferraz, “o incentivo que promove a igualdade material, configurando ação afirmativa, é tipicamente igualitário”, e “a igualdade é um princípio, e, portanto, é universal e não comporta exceções” (Princípios são universais e não comportam exceções. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões do Direito Tributário atual**. Vol. 10. e 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 47). José Souto Maior Borges ensina que não assiste razão aos que vislumbram nas isenções tributárias casos de desobediência ao princípio da igualdade perante o fisco (**Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 47).

5 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO ADUANEIRO

Os textos de direito positivo versam sobre variados temas, dando origem a denominações como direito constitucional, direito administrativo e direito do trabalho. Para que não incorramos em polissemia, recorde-se que, na perspectiva dogmática que adotamos, ao falarmos de Direito do Trabalho, por exemplo, estamos nos referindo ao ramo da Ciência Jurídica que tem por objeto o estudo das normas que regulam o trabalho, e não diretamente às normas derivadas dos textos de direito positivo sobre a matéria, que poderíamos denominar de direito (positivo) do trabalho.

No presente capítulo, procuramos estabelecer distinções básicas entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro, a partir da identificação de suas origens e de discussões sobre sua possível autonomia, e disciplinar as zonas de intersecção entre eles (o Direito Aduaneiro Tributário e o Direito Tributário Aduaneiro).

5.1 A unidade do Direito

É preciso destacar, logo de início, que não se buscará, nesta seção, defender a autonomia científica dessa ou daquela disciplina jurídica. O Direito, como ciência, é uno. Contudo, a exemplo de outras ciências, para ser bem estudado, necessita ser dividido e ter as suas partes objetivamente discriminadas¹²⁰.

A preocupação em tentar classificar os diferentes ramos dogmáticos tem finalidade prática importante para a decidibilidade de conflitos: imprimir certeza e segurança na aplicação do direito¹²¹. Identificando-se a natureza jurídica de cada instituto envolvido em uma situação específica, pode-se chegar com maior precisão a uma solução adequada a eventuais contenciosos dela originados.

Entretanto, por mais que possamos razoavelmente estabelecer uma distinção entre um ramo¹²² dogmático e outro, é possível que reste uma área de intersecção entre tais ramos, ou mesmo ou uma área de incerteza sobre o enquadramento de determinado conteúdo em um ou outro ramo.

Nesse contexto, buscar-se-á aqui tão-somente a identificação de distinções básicas (e eventuais pontos de intersecção) entre o ramo da Ciência Jurídica

¹²⁰ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 335.

¹²¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo...**, *op. cit.*, p. 141-142.

¹²² O termo 'ramo', para designar as divisões do Direito, é utilizado, dentre outros, em: REALE, Miguel. **Lições preliminares...**, *op. cit.*, p. 338; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo...**, *op. cit.*, p. 146; e SILVA, José Afonso da. **Curso de...**, *op. cit.*, p. 35.

denominado de Direito Tributário e o designado por Direito Aduaneiro, sem perder de vista a unidade do Direito.

5.2 Direito Tributário - aspectos históricos e autonomia

A legislação brasileira não foi fruto da evolução linear e gradual de uma experiência comunitária; resultou de imposição no bojo de um processo colonizador, instalando em uma região habitada por populações indígenas toda uma tradição jurídica européia¹²³. A legislação ‘brasileira’, até 1822, em verdade era portuguesa.

Assim, apesar de já existirem tributos no Brasil à época da independência (o primeiro deles foi o quinto do “pau-brasil”, resultante da extensão da tradicional tributação portuguesa sob a forma de quinto ao produto explorado em terras brasileiras¹²⁴), é a partir de tal evento que se constitui uma legislação propriamente nacional.

Em 1824, era outorgada a Constituição mais duradoura de nossa história, caracterizada pela centralização de poderes, buscando coibir os particularismos locais criados a partir da administração colonial¹²⁵. Nesse contexto, havia poucas referências a aspectos tributários (em sua grande maioria utilizando a expressão “contribuição direta”¹²⁶).

A mais concisa de nossas Constituições, promulgada em 1891, discriminou os impostos federais e estaduais pelo *nomen juris* e declarou que quaisquer impostos não discriminados no texto¹²⁷ seriam de competência concorrente entre a União e os

¹²³ WOLKMER, Antonio Carlos. **Historia do direito no Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 45.

¹²⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Historia do tributo...**, *op. cit.*, p. 35.

¹²⁵ NOGUEIRA, Octaciano. **Constituições brasileiras: 1824**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001, p. 28.

¹²⁶ O art. 15, IX dispunha, *v.g.*, que era da atribuição da Assembléia Geral fixar anualmente as despesas publicas e repartir a contribuição direta. O art. 36, I, estabelecia que era “privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre Impostos”. Interessante, tendo em vista a pouca evolução do tema à época, destacar ainda a disposição do art. 179 (o último artigo da Constituição, que se referia a direitos civis e políticos), em seu inciso XV: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”.

¹²⁷ O texto da Constituição de 1891 discriminou os impostos de competência da União (*v.g.* imposto sobre a importação de procedência estrangeira - art. 7º, 1º) e dos Estados (*v.g.* imposto sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção, imposto sobre imóveis rurais e urbanos, imposto sobre transmissão de propriedade e imposto sobre indústrias e profissões - art. 9º, 1º a 4º). A União criaria depois, sucessivamente, o imposto de consumo (ampliando o universo de mercadorias tributáveis em relação ao imposto já existente), o imposto de renda e o imposto de vendas mercantis (BALEEIRO, Aliomar. **Constituições brasileiras: 1891**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001, p. 39). A criação do imposto de renda já era defendida em 1891 por Rui Barbosa e Rodrigues Alves, mas, por ser impopular, a tese foi deixada lado por alguns anos. Em 1922, pelo art. 31 da Lei de Orçamento nº 4.625, de 31/12/1922, instituiu-se

Estados. Na primeira Constituição republicana do Brasil já figuravam elementos como a ‘legalidade estrita em matéria tributária’ (art. 72, § 30) e ‘a imunidade recíproca’ (art. 10). O texto da Constituição de 1891 endossa ainda a subdivisão do direito em ramos à qual nos referimos na seção 5.1, sem fazer, contudo, referência a um direito tributário¹²⁸.

Com o fim da Velha República, a Constituição brasileira de 1934, caracterizada pelo fortalecimento da União¹²⁹, golpeia de morte os impostos interestaduais e intermunicipais (art. 17, IX) e amplia o rol de tributos da União (art. 6º), embora conceda competência tributária própria aos Municípios (art. 13, § 2º). A Constituição de 1934 traz diversas limitações constitucionais ao poder de tributar, começando a esboçar um sistema tributário¹³⁰, e mantém, em seu texto, a segmentação do direito em ramos, ainda sem menção a um direito tributário¹³¹.

o imposto de renda, que passou a ser cobrado em 1924 (BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo...**, *op. cit.*, p. 113). Sobre a história do imposto de renda (pessoa física) no Brasil, ver ainda: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>.

¹²⁸ O art. 34, 23 da Constituição de 1891 dispunha que “compete privativamente ao Congresso Nacional legislar sobre o **direito civil, comercial e criminal** da República e o **processual** da Justiça Federal”. O art. 60, em suas alíneas ‘g’ e ‘h’, estabelecia que compete aos Juízes ou Tribunais Federais processar e julgar “as questões de **direito marítimo...**” e “as questões de **direito criminal ou civil internacional**”. Em que pese a utilização, v.g., da expressão “direito civil” ser comum tanto para designar o conjunto de normas sobre a matéria (o que admitimos) quanto a ciência que tem por objeto o estudo de tal conjunto (que aqui designamos por Direito Civil, em maiúsculas), parece inadequada a terminologia “legislar sobre direito civil” para qualquer das acepções que “direito civil” possa ter. Contudo, como se verá ao longo do presente texto, a terminologia vem se mantendo até os dias atuais.

¹²⁹ POLETTI, Ronaldo. **Constituições brasileiras: 1934**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001, p. 27.

¹³⁰ Veja-se a expressa vedação à ‘bitributação’ (art. 11) e a garantia de ‘uniformidade geográfica’ para impostos federais (art. 18). Há ainda alguns dispositivos sobre matéria tributária (em sua maioria limitadores) que merecem destaque, como os constantes nos arts. 113, 36 (“nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor”), 126 (“serão reduzidos de cinquenta por cento os impostos que recaiam sobre imóvel rural, de área não superior a cinquenta hectares e de valor até dez contos de réis, instituído em bem de família”), 128 (“ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado”), 184, parágrafo único (“as multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito”) e 185 (“nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”).

¹³¹ O art. 5º, XIX, ‘a’ da Constituição de 1934 dispunha que “compete privativamente à União legislar sobre **direito penal, comercial, civil, aéreo e processual...**”. O art. 79, parágrafo único, 1º, estabelecia que “os recursos de atos e decisões definitivas do Poder Executivo, e das sentenças dos Juízes federais nos litígios em que a União for parte, contanto que uns e outros digam respeito ao funcionamento de serviços públicos, ou se rejam, no todo ou em parte, pelo **direito administrativo**”. O art. 81, em suas alíneas ‘g’ e ‘h’, estabelecia que compete aos Juízes federais processar e julgar, em primeira instância, “as questões de **direito marítimo...**” e “as questões de **direito internacional privado ou penal**”. Repare-se que a inserção da expressão “direito internacional privado”, v.g., é fruto do desenvolvimento que tal ramo do direito teve à época: além de já haver estudos acadêmicos sobre o tema, no País, como o de Eduardo Espinola, jurista baiano que viria depois a ser Ministro do STF (veja-se ESPINOLA, Eduardo. **Elementos de Direito Internacional Privado**. Rio de Janeiro:

Apesar de a Constituição outorgada em 1937, fruto do golpe militar promovido por Getúlio Vargas, promover a concentração de competências no Poder Executivo, seguindo o modelo polonês de 1935¹³², pouca coisa foi modificada na área tributária¹³³.

A preocupação com a sistematização da ‘legislação tributária’ (e a utilização dessa expressão no direito positivo), no Brasil, quaisquer que fossem suas motivações, já brotava no texto do Decreto nº 5.797, de 11/6/1940, em pleno Estado Novo. O referido decreto convoca a Conferência Nacional de Legislação Tributária dos Estados e Municípios, “considerando que a legislação tributária do País, notadamente a dos Estados e dos Municípios, se ressentia da necessidade de uma revisão que a sistematize, impondo-lhe ordem e imprimindo-lhe a possível uniformidade”.

Com o restabelecimento da ordem democrática, e a promulgação da Constituição brasileira de 1946, inova-se na discriminação das rendas entre a União, Estados e Municípios (arts. 15 a 21), desaparecendo as referências à bitributação constantes nas Constituições anteriores, não porque esta passasse a ser permitida, mas por se considerar evidente sua inconstitucionalidade¹³⁴. As limitações constitucionais ao poder de tributar são ampliadas, surgindo a imunidade de impostos para templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins (art. 31, V, ‘b’); e para

Jacinto Ribeiro dos Santos, 1925), o Brasil havia participado (a comitiva brasileira era composta pelo próprio Eduardo Espinola e por Raul Fernandes, Lindolfo Collor, Alarico da Silveira e Sampaio Corrêa) anos antes (em 1928) da 6ª Conferência Internacional Americana, em Havana, na qual foi estabelecida uma “Convenção de Direito Internacional Privado” (alcançada de Código Bustamante, por partir do anteprojeto do cubano Antonio Sanchez de Bustamante e y Sirven), que veio a ser promulgada, em nosso ordenamento, pelo Decreto nº 18.871, de 13/8/1929.

¹³² COSTA PORTO, Walter. **Constituições brasileiras: 1937**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001, p. 25.

¹³³ BALHAZAR, Ubaldo Cesar. **Historia do tributo...**, *op. cit.*, p. 121. Em relação à menção expressa a ramos do direito na Constituição de 1937 (que também não incluiu a expressão “direito tributário”), destaque-se o teor do art. 4º (“o território federal compreende os territórios dos Estados e os diretamente administrados pela União, podendo acrescer com novos territórios que a ele venham a incorporar-se por aquisição, conforme as regras do **direito internacional**”) e do art. 16, XVI (“compete privativamente à União o poder de legislar sobre as seguintes matérias: o **direito civil**, o **direito comercial**, o **direito aéreo**, o **direito operário**, o **direito penal** e o **direito processual**”).

¹³⁴ BALEIRO, Aliomar. A Constituição de 1946. In: BALEIRO, Aliomar; SOBRINHO, Barbosa Lima. **Constituições brasileiras: 1946**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001, p. 17.

papel¹³⁵ destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, V, 'c').

A Constituição de 1946, embora contivesse um número maior de disposições tributárias que suas antecessoras e tratasse expressamente de um direito financeiro, ainda não utilizava, em seu texto, a expressão “direito tributário”¹³⁶. Merece destaque, nos debates que motivaram a inserção da expressão “direito financeiro” no texto constitucional, a sustentação da autonomia do Direito Financeiro, externada na Emenda nº 938, proposta em plenário na Assembléia de 1946: “Embora o direito seja um só, admitem-se divisões e subdivisões por vários motivos práticos, tornando-se o desmembramento tanto mais freqüente quanto mais complexas se apresentam as relações sociais na civilização contemporânea”¹³⁷. Prossegue ainda a Emenda, na busca da emancipação do direito financeiro em relação ao direito administrativo, definindo o primeiro como “o conjunto de regras jurídicas que regulam as obrigações tributárias e orçamentárias em geral, desde o momento em que se formam até aquele em que se extinguem”¹³⁸.

Aceita a Emenda nº 938, e positivada, no Brasil, no texto constitucional de 1946, a consagração da autonomia do Direito Financeiro¹³⁹, possibilitam-se o desenvolvimento e a sistematização das duas vertentes que o Direito Financeiro abarcava: a tributária (que já começava a ser apresentada, por diversos juristas

¹³⁵ A imunidade para o papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros foi defendida por Jorge Amado, na Assembléia Nacional Constituinte de 1946, pelos valores culturais que alberga (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 339). Lamentavelmente, narra Ubaldo Cesar Balthazar, a instituição da imunidade não reduziu o preço dos livros, servindo apenas para ampliar a margem de lucro dos editores (**Historia do tributo...**, *op. cit.*, p. 131-132). A Constituição de 1946 trazia ainda outro artigo com a preocupação de contribuir para a formação educacional do povo brasileiro: o art. 203, que dispunha que “nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas”.

¹³⁶ O art. 5º, XV, ‘a’ e ‘b’ da Constituição de 1946 dispunha que compete à União legislar sobre “**direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, aeronáutico e do trabalho**”, e sobre “normas gerais de **direito financeiro**”.

¹³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 10-11.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 11. O Direito Financeiro, como ensina Celso Antonio Bandeira de Mello, é um capítulo do Direito Administrativo excluído de sua órbita e tratado em apartado, embora constitua unidade temática sujeita ao regime jurídico administrativo como quaisquer outras (**Curso de...**, *op. cit.*, p. 37). A referência feita ao Direito Financeiro é estendida, na citada obra de Direito Administrativo, ao Direito Tributário e ao Direito Previdenciário.

¹³⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 5.

brasileiros, com o nome de Direito Fiscal¹⁴⁰ ou Direito Tributário¹⁴¹) e a orçamentária (Direito Financeiro em sentido estrito). Fundamentando-se no art. 5º, XV, 'b' da Constituição de 1946 (competência da União para legislar sobre direito financeiro) é que são publicados, em 1964, a Lei nº 4.320¹⁴², que “estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, e, em 1966, a Lei nº 5.172¹⁴³, que “dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”.

Assim, ainda na vigência da Constituição de 1946 iniciou-se o processo de sistematização da legislação tributária nacional que culminaria na edição do Código Tributário Nacional¹⁴⁴. Antes da codificação, porém, já eram acentuados os gritos pela autonomia do Direito Tributário¹⁴⁵. ALIOMAR BALEEIRO, em seu parecer ao

¹⁴⁰ Veja-se, a título ilustrativo: SÁ FILHO, Francisco. **Estudos de Direito Fiscal**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1942.

¹⁴¹ Veja-se, a título ilustrativo: SOUSA, Rubens Gomes de. **Curso de Introdução ao Direito Tributário**. São Paulo: Rev. Estudos Fiscais, 1949.

¹⁴² Assim dispõe o art. 1º da referida Lei: “Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no **art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal**” (de 1946).

¹⁴³ Assim dispõe o art. 1º do Código Tributário Nacional (a Lei nº 5.172, com suas alterações posteriores, passou a ser denominada de ‘Código Tributário Nacional’ pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13/3/1967): “Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º/12/1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no **artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal** (de 1946), as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar” (parênteses e grifos nossos).

¹⁴⁴ Em 1953, o Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, solicitou ao jurista Rubens Gomes de Souza a redação de um anteprojeto de Código Tributário Nacional. Depois da conclusão do trabalho pelo tributarista e da abertura de prazo para críticas e sugestões (muitas delas acatadas por uma comissão presidida pelo próprio Oswaldo Aranha), o anteprojeto foi submetido ao Congresso Nacional (Projeto nº 4.834, de 1954), tendo sido aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados a partir de parecer relatado por Aliomar Baleeiro, então deputado federal pela Bahia (**Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 13-14). Em 1965, a Constituição de 1946 é emendada (em verdade, o texto da Emenda Constitucional nº 18 mais parece uma norma constitucional autônoma voltada a estruturar um sistema tributário nacional do que uma simples Emenda, pois sequer expressa nova redação a dispositivo constitucional), afetando o projeto de Rubens Gomes de Souza-Oswaldo Aranha, que foi adaptado pelo próprio Rubens Gomes de Souza e por Gilberto Uhlôa Canto e Gérson Augusto da Silva, transformando-se em nosso Código Tributário Nacional.

¹⁴⁵ Definimos o Direito Tributário como o ramo do Direito Público integrado por um conjunto de proposições jurídico-normativas que disciplinam as relações entre a Administração Tributária e as pessoas sujeitas a imposições tributárias. Nossa definição parte de duas obras atuais, tidas como referência para o estudo do Direito Tributário. Tomamos de Paulo de Barros Carvalho as expressões ‘ramo (didaticamente autônomo) do direito’, e ‘conjunto das proposições jurídico-normativas’, para assegurar que a disciplina é integrada somente por prescrições ditadas pela ordem jurídica em vigor, nas suas variadas formas de expressão (**Curso de...**, *op. cit.*, p. 15-17). A parte final, bem assim a menção ao fato de que se trata de um ramo do Direito Público, qualquer que seja o critério de

anteprojeto de Código Tributário Nacional, recorda que, em 1956, diversos expoentes do Direito Financeiro/Tributário latino-americano, reunidos em Montevideu, já haviam aprovado recomendações pela autonomia do Direito Tributário¹⁴⁶.

Em matéria tributária, a Constituição ‘promulgada’ de 1967 (em seu Título I, Capítulo V - Do Sistema Tributário) praticamente repete o teor da Emenda Constitucional nº 18, de 1965. A novidade é a positivação da expressão “direito tributário”, no § 1º do art. 19¹⁴⁷, que viria a ser mantida na Emenda Constitucional nº 1, de 1969¹⁴⁸, e na Constituição Federal de 1988¹⁴⁹.

Destacamos que o desenvolvimento histórico do Direito Tributário, no Brasil, foi acentuado no período que sucede a Segunda Guerra Mundial, e é causa, e não consequência da codificação das normas ou da inserção em textos de direito positivo, primordialmente o constitucional¹⁵⁰, ou ainda da criação de cadeiras especí-

distinção utilizado, herdamos de Hugo de Brito Machado, que se manifesta pela adoção, na definição do Direito Tributário, da relação jurídica entre o Fisco (que preferimos denominar de Administração Tributária) e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, ao invés de enumerar os atos decorrentes de tal relação (**Curso de...**, *op. cit.*, p. 52-53).

¹⁴⁶ Dentre as recomendações, destaca-se: “[1º *El derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, concepto y objeto también propios.*]...[5º *Las normas jurídicas tributarias - sustanciales, formales y procesales - deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos.*]...[7º *En los centros de estudios jurídicos deben existir cursos de derecho tributario donde se imparta exclusivamente la enseñanza de las normas concernientes a esta disciplina.*]...” (**Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 23).

¹⁴⁷ O § 1º do art. 19 dispôs: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de **direito tributário**, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário”. A Constituição de 1967 faz ainda menção a outros ramos do direito em seu art. 8º, XVII, ‘b’ e ‘c’, que estabeleciam a competência da União para legislar sobre: “**direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, aéreo, marítimo e do trabalho**”, e sobre “normas gerais de **direito financeiro**”.

¹⁴⁸ A Emenda Constitucional nº 1, de 1969 manteve, no § 1º de seu art. 18, as disposições constantes no § 1º do art. 19 da Constituição de 1967, e promoveu leves modificações no art. 8º, XVII, ‘b’ e ‘c’, estabelecendo a competência da União para legislar sobre: “**direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho**”, e sobre “normas gerais de **direito financeiro**”.

¹⁴⁹ A Constituição Federal de 1988, que traz o Sistema Tributário Nacional no capítulo I de seu Título VI, dispõe, em seu art. 24, que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: **direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico**. Em relação aos demais ramos do direito, no art. 22 estabelece-se como competência privativa da União legislar sobre **direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho**; e, no art. 62, § 1º, ‘b’, é vedada a edição de Medidas Provisórias sobre matéria de **direito penal, processual penal e processual civil**.

¹⁵⁰ Se a menção expressa de determinado ramo do direito no texto constitucional tivesse o condão de assegurar sua autonomia, excluindo tal atributo dos demais ramos, chegaríamos a conclusões que não guardam a mínima correspondência com a realidade (o que pode ser evidenciado nas notas de rodapé que integram o presente trabalho: veja-se que o direito administrativo, *v.g.*, só consta expressamente na Constituição de 1934).

ficas em cursos superiores¹⁵¹.

A autonomia do Direito Tributário, antes e depois da promulgação do texto constitucional de 1988, mereceu ponderações de eminentes tributaristas, que, em regra, a reconhecem (de forma absoluta ou relativa, sob o aspecto científico ou didático).

ALIOMAR BALEEIRO, como já exposto aqui, propugnava pela autonomia do Direito Tributário, ressaltando que “a autonomia não é um conceito hostil, ciumento e exclusivista” e que “da própria unidade fundamental do Direito resultam vinculações entre seus ramos mais distanciados”, havendo interdependência sensível naqueles ramos mais convizinhos¹⁵².

RUY BARBOSA NOGUEIRA defende o Direito Tributário (em suas palavras, a parte mais desenvolvida e destacada do Direito Financeiro) como ramo cientificamente autônomo, sem esquecer de sua posição, integrado na unidade do Direito¹⁵³. Afirmar ainda que a separação por motivo didático (utilizando como exemplo a separação do Direito Civil em Direito das coisas, das obrigações etc.) não pode ser considerada verdadeira autonomia, porque não é feita em razão de princípios específicos, aplicáveis exclusivamente dentro do ramo¹⁵⁴. O tributarista conclui magistralmente que “a separação do Direito em ramos não corresponde à distinção entre ciências, mas à de ramos de uma mesma Ciência”, a Ciência do Direito¹⁵⁵.

PAULO DE BARROS CARVALHO propõe o banimento da pretensa autonomia ‘científica’ que chegam alguns autores a conferir ao Direito Tributário,

¹⁵¹ De acordo com José Nabantino Ramos, Walter Barbosa Corrêa e Alcides Jorge Costa (em documento intitulado ‘Sesquicentenário Onze de Agosto’), o primeiro curso curricular de Direito Tributário em Faculdade de Direito no Brasil foi ministrado por Ruy Barbosa Nogueira, na PUC/SP, em 1954. Os estudantes do Largo São Francisco procuraram Nogueira em 1957, para ministrar-lhes também o curso, de forma extracurricular, tamanha era a importância que se atribuía ao assunto, não incluído nos programas oficiais. O curso materializou-se, ainda em 1957, com a presença de centenas de alunos, tendo o Centro Acadêmico XI de Agosto publicado em edição mimeografada o material intitulado ‘Curso de Direito Tributário: Ensaio de uma sistemática para facilitar didaticamente a apreensão e a compreensão do Direito Tributário Brasileiro’. As aulas de Ruy Barbosa Nogueira certamente influenciaram a criação, na USP, das cadeiras de “Direito Tributário”, “Direito Tributário Aplicado” e “Direito Tributário Comparado”, em 1963, e levaram-no, no mesmo ano, à livre docência de “Direito Tributário” na instituição, local em que alcançaria a cátedra da mesma disciplina em 1965, e a diretoria da Faculdade, de 1974 a 1978 (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito...**, *op. cit.*, p. XI-XV).

¹⁵² **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 25.

¹⁵³ **Curso de direito...**, *op. cit.*, p. 32.

¹⁵⁴ *Ibidem*, p. 33.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 34.

tendo em conta o que arrola como o mais transcendental dos princípios fundamentais do direito: o da unidade do sistema jurídico¹⁵⁶. Acrescenta ainda o eminente professor da USP e da PUC/SP que “tão absurda é a pretensa autonomia do Direito Tributário quanto descabida é a discussão a respeito de ser esse ou aquele instituto privativo desse ou daquele ramo do Direito”¹⁵⁷ e que “mesmo em obséquio a finalidades didáticas, não deixa de ser a cisão do incindível, a seção do insectionável”¹⁵⁸. Apesar das observações, o autor de “Curso de Direito Tributário” utiliza em sua obra a expressão ‘Ciência do Direito Tributário’, cuja definição decorre do ‘direito tributário positivo’¹⁵⁹.

HUGO DE BRITO MACHADO, na mesma linha, afirma que “do ponto de vista científico, não se deve falar em autonomia de nenhum ramo do Direito, que é uno”, mas que didaticamente é não apenas conveniente, mas necessária a divisão do Direito, para facilitar o estudo¹⁶⁰. Em sua obra “Curso de Direito Tributário”, o autor também utiliza a expressão ‘Ciência do Direito Tributário’ para definir o conhecimento que se tem do direito tributário (conjunto de normas)¹⁶¹.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO também propugna pela inexistência de autonomia do Direito Tributário, observando que as classificações dos ramos dogmáticos do Direito têm caráter apenas utilitário, e que “o estudo, a compreensão e a aplicação do Direito Tributário não podem ser realizados de forma unilateral e isolada das inúmeras regras integrantes dos demais segmentos jurídicos”¹⁶².

EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM endossa o entendimento de que a autonomia do Direito Tributário é tão-somente didática ou relativa, aludindo, a título

¹⁵⁶ **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 15.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 17.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 13.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 15. O que o autor define como ‘Ciência do Direito Tributário’ denominamos aqui de ‘Direito Tributário’ (com iniciais maiúsculas, entendido este como um ramo da Ciência Jurídica), e o que o autor designa por ‘direito tributário positivo’, conceituamos como ‘direito tributário’ (que também grafamos em minúsculas, mas sem a necessidade de utilização do termo ‘positivo’, pela opção terminológica destacada de início).

¹⁶⁰ **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 54.

¹⁶¹ *Ibidem*, p. 55. Reitere-se aqui a consideração feita à terminologia utilizada por Paulo de Barros Carvalho.

¹⁶² **Curso de direito tributário**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007, p. 13-14.

de comparação, ao sistema neurológico ou ósseo do ser humano, que não são dotados de vida própria ou de autonomia absoluta fora do ser como um todo¹⁶³.

Por fim, LUCIANO AMARO defende que a autonomia do Direito Tributário é sempre relativa, seja sob o aspecto científico, didático ou legislativo, afirmando que não é possível o estudo do Direito Tributário com abstração de suas conexões com preceitos integrantes de outros ramos do Direito, e que “a segmentação setorial do direito tributário insere-se no fenômeno da especialização das disciplinas jurídicas”, reflexo da “necessidade de compartimentar a realidade cada vez mais complexa dos fenômenos jurídicos, a fim de que o legislador e os destinatários das normas possam assimilá-los mais facilmente”¹⁶⁴.

Estabelecendo-se alguns filtros, podemos sustentar que não há contrariedade entre o que os autores afirmam (mesmo diante de aparentes antagonismos). Há que se admitir que o Direito é uno, e sua divisão em ramos não corresponde à distinção entre ciências, mas ao tratamento de ramos de uma mesma ciência, em decorrência do fenômeno da especialização das disciplinas jurídicas. Do mesmo modo, não se pode negar que, diante da unidade do Direito, a autonomia de um ramo será sempre relativa.

No que tange ao caráter didático ou científico da autonomia, alinhamo-nos com os que defendem a autonomia meramente didática, diante da unidade do Direito, como ciência. As conclusões externadas nesta seção é que nos levaram a alterar a terminologia ‘Ciência do Direito Tributário’ (definida como ciência que estuda o direito positivo tributário) para ‘Direito Tributário’, entendido como o ramo da Ciência do Direito que estuda o direito (positivo) tributário.

¹⁶³ **Manual de...**, *op. cit.*, p. 9-10.

¹⁶⁴ **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 8-9.

5.3 Direito Aduaneiro - aspectos históricos e autonomia

Pode-se destacar como marco inicial da Aduana¹⁶⁵, no Brasil, a vinda da segunda expedição repressiva de Cristovan Jacques, em 1526, para combater o contrabando¹⁶⁶. No mesmo século, duas grandes alterações ocorreram no sistema aduaneiro, no Brasil: a criação da Alfândega do Rio de Janeiro, em 1566, que viria a ser a mais importante do País¹⁶⁷, e a outorga do Foral da Alfândega Grande de Lisboa, em 15/10/1587, modelo de toda a regulamentação aduaneira posterior, que vigorou como legislação básica para as Alfândegas brasileiras até 1832¹⁶⁸.

Contudo, reiteramos que é a partir da independência que se constitui uma legislação propriamente brasileira. Por meio do Decreto nº 63, de 2/5/1828, é nomeada comissão para organizar o projeto de Foral e Regulamento Geral das Alfândegas do Império. Em 31/12/1832 era publicado o Decreto nº 160, de 16 de julho do mesmo ano, “mandando por em execução” o Regulamento das Alfândegas de 25/4/1832, o primeiro Regulamento Aduaneiro “realmente brasileiro”. Seguem-se

¹⁶⁵ Os termos Alfândega e Aduana são, no Brasil, empregados como sinônimos, embora se possa perceber que geralmente o primeiro é utilizado para designar um local, v.g., Alfândega do Porto de Santos, e o segundo, um órgão, v.g., Aduana brasileira. O termo Alfândega é hoje pouco usado na legislação, sendo encontrado normalmente em atos legais anteriores a 1966. Ultimamente, os textos normativos têm sido redigidos com o termo ‘Aduana’, de grafia idêntica ao equivalente espanhol, e semelhante ao francês ‘*Douane*’ e ao italiano ‘*Dogana*’. Da mesma forma, prefere-se o termo ‘aduaneiro’ a ‘alfandegário’. Derivado de ‘Alfândega’, sobrevive ainda em nosso idioma o verbo ‘alfandegar’, para designar o ato da autoridade competente, tendente a autorizar, em determinado local, a entrada, a saída e o despacho aduaneiro de mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas, bem assim o embarque e desembarque de passageiros em viagem internacional e a entrada de veículos no território aduaneiro ou sua saída deste. Estudo profundo sobre a etimologia da palavra ‘aduana’ pode ser encontrado em: BASALDUA, Ricardo Xavier. **Introducción al Derecho Aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988, p. 19-23.

¹⁶⁶ Já havia disposições sobre contrabando nas Ordenações Afonsinas, no Título XLVII (Dos que levam para fora do Reino ouro, ou prata, dinheiros, bestas, ou outras coisas que são defesas), mantidas tanto nas Ordenações Manuelinas quanto nas Filipinas (JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O contrabando: uma revisão de seus fundamentos teóricos**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2000, p. 27).

¹⁶⁷ A Alfândega do Rio de Janeiro, criada em 1566, foi chefiada, nos primeiros séculos de existência, pelos Provedores da Fazenda Real da Capitania do Rio de Janeiro, que acumulavam os cargos de Juiz e Ouvidor da Alfândega. Um de seus primeiros dirigentes foi Antônio de Mariz, celebrado por José de Alencar, em seu romance “O Guarani”, como o pai de Ceci. Durante um século a chefia da Alfândega foi disputada pelos descendentes de Mariz e pela família de Salvador Correia de Sá, primo de Estácio de Sá, fundador da cidade. Incendiada pelos franceses, em 1710, tornou-se a mais importante do Brasil a partir do ciclo do ouro. Tão importante era a importância da Alfândega que, em 1834, com a substituição dos “Juizes da Alfândega” pelos “Inspetores da Alfândega”, houve forte confronto entre o Inspetor Saturnino de Sousa e Oliveira Coutinho e o Ministro da Fazenda, que acabou resultando na queda do Ministro (GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Alfândega do Rio de Janeiro**. Brasília: ESAF, 2002, p. 11-12).

¹⁶⁸ CARRERA, Liberato de Castro, *Apud* GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Evolução do Sistema Aduaneiro**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/evolucao>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

o Regulamento das Alfândegas de 1836 e o de 1860¹⁶⁹ (este posto em vigência pelo Decreto nº 2.647, de 19/9/1860). Em 1876, são reorganizadas a estrutura e as competências das Alfândegas e Mesas de Renda¹⁷⁰, por meio do Decreto nº 6.272, de 2 de agosto.

A Constituição Republicana de 1891, em seu art. 7º, § 1º, II, dispôs que competia privativamente à União a criação e manutenção de Alfândegas¹⁷¹. Tal dispositivo manifestava a preocupação que se tinha com o controle sob a maior fonte arrecadadora do império. Pode-se afirmar que, à época, a manutenção do Estado brasileiro era dependente do imposto de importação, e que este, por consequência, tinha acentuada finalidade arrecadatória.

A exemplo do que veio a ocorrer décadas depois com a legislação tributária, a legislação aduaneira existente no final do império era extremamente complexa e volátil. O universo normativo abundante e excessivamente dinâmico gerava insegurança jurídica e prejudicava não só aqueles que desejavam realizar operações de comércio exterior como os próprios servidores da Aduana.

JOSÉ EDUARDO PIMENTEL DE GODOY narra que, diante do emaranhado de textos normativos aduaneiros, um funcionário aduaneiro efetuou consolidação da legislação aduaneira, para uso pessoal, e o resultado (denominado Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas) ficou tão bom que foi mandado executar por uma circular datada de 24/4/1885¹⁷². Já na República, após algumas atualizações da consolidação, é publicada, por ato do Ministro dos Negócios e da Fazenda Felisbelo Freire, datado de 13/4/1894, a 'Nova Consolidação das

¹⁶⁹ O Regulamento nº 413, de 19/9/1860, foi aprovado pelo Inspetor da Alfândega da Corte em 1848, e depois Ministro da Fazenda Ângelo Moniz da Silva Ferraz. A influência de Ferraz junto ao Imperador era tanta que, ao término da Guerra com o Paraguai, ele foi agraciado com o título de Barão de Uruguaiana (CAMPOS, Antonio. **Regulamento aduaneiro: teoria e prática**. Niterói/RJ: Muiraquitã, 1996, p. 17).

¹⁷⁰ As Mesas de Renda, em 1960, haviam sido classificadas em quatro tipos: as Alfandegadas, verdadeiras Aduanas em miniatura, as de 3ª Ordem, que não realizavam atividades aduaneiras, limitando-se a fiscalizar e arrecadar impostos internos; as de 2ª Ordem, habilitadas para algumas atividades aduaneiras; e as de 1ª Ordem, com atribuições mais amplas. (GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Mesas de Rendas (Alfandegadas e Outras)**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/unidades/mesasrendas>>. Acesso em: 23 jan. 2008).

¹⁷¹ A Constituição de 1891 estabelecia ainda, em seu art. 7º, I, que competia exclusivamente à União decretar impostos sobre a **importação** de bens de procedência estrangeira (o imposto sobre a **exportação** de mercadorias produzidas no País era de competência exclusiva dos Estados - art. 9º, 1º), e em seu art. 34, 5º, que competia ao Congresso Nacional **regular o comércio internacional**, alfandegar portos e criar ou suprimir entrepostos.

¹⁷² **Evolução do Sistema....** Acesso em: 23 jan. 2008.

Alfândegas e Mesas de Renda' (NCLAMR), o diploma aduaneiro mais importante da história brasileira, que permaneceu vigente até 1966¹⁷³.

Na década de 20, são incorporados a nosso ordenamento jurídico tratados internacionais (ainda pouco expressivos) sobre temas aduaneiros, como as Convenções sobre a publicidade de Leis, Decretos e Regulamentos Aduaneiros¹⁷⁴, e sobre a Uniformidade de Nomenclatura para a Classificação de Mercadorias¹⁷⁵, assinadas em Santiago, em 3/5/1923, e a Convenção Internacional para a Simplificação das Formalidades Aduaneiras, com seu Protocolo, assinada em Genebra, em 3/11/1923¹⁷⁶.

Além de estar codificada, e ter assento nas esferas internacionais, a temática aduaneira já era tratada no meio acadêmico: ALIOMAR BALEEIRO, a quem GERALDO ATALIBA proclama o maior de nossos tributaristas¹⁷⁷, exerceu, na década de 30, o cargo de professor de Regime Aduaneiro Comparado e Política Comercial, interinamente, na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade da Bahia, academia na qual viria a ocupar, em 1942, o cargo de professor catedrático de Ciência das Finanças¹⁷⁸.

A Constituição de 1934, em seu art. 5º, X, estabeleceu a competência privativa da União para a criação e manutenção de Alfândegas e entrepostos. Além

¹⁷³ Em verdade, o Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966 (que dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências), em seus arts. 176 e 177, dispunha, respectivamente, que o Poder Executivo regulamentaria suas disposições em 180 dias de sua publicação (que ocorreu em 21/11/1966) e que ficaria revogada, a partir de 30 dias da regulamentação, a NCLAMR. Contudo, várias disposições do Decreto-lei, que não demandavam regulamentação para aplicação, acabaram por tirar a substância da NCLAMR. A regulamentação geral do Decreto-lei nº 37, de 1966, só aconteceu com o Decreto nº 91.030, de 5/3 (publicado 11/3/1985, com entrada em vigor em 11/4 do mesmo ano), que aprovava o Regulamento Aduaneiro brasileiro. Contudo, ainda é possível sustentar a aplicação da NCLAMR em alguns casos, tendo em vista o disposto na Portaria SRF nº 222, de 1985, que "estabelece que, enquanto não forem baixados os atos complementares ao Regulamento Aduaneiro (Dec. 91.030/85), continuarão a ser aplicados os atos anteriores vigentes à data de entrada em vigor do citado regulamento, que com ele não forem incompatíveis". Nas palavras de Antonio Campos, que organizou e publicou na década de 50 o texto atualizado da NCLAMR (a última edição, publicada pela Imprensa Nacional, datava de 1938, e estava esgotada), a consolidação, "organizada para a época dos barcos a vela, atravessa a era dos aviões a jato" (**Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendias**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1958, p. 7).

¹⁷⁴ Incorporada pelo Decreto nº 4.808, de 12/1/1924.

¹⁷⁵ Incorporada pelo Decreto nº 4.842-A, de 31/7/1924.

¹⁷⁶ Promulgada pelo Decreto nº 18.850, de 16/7/1929.

¹⁷⁷ Ao lado de Rubens Gomes de Souza (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. XIII).

¹⁷⁸ Disponível em: <http://www.stf.gov.br/institucional/presidentes/Presidentes.asp?cod_min=113>. Acesso em 23 jan. 2008.

de manter a competência privativa da União para decretar impostos sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira (art. 6º, I, 'a'), a Constituição de 1934 dispunha ainda que competia privativamente à União legislar sobre comércio exterior (art. 5º, XIX, 'i'). As competências privativas estabelecidas em 1934 foram todas mantidas na Constituição de 1937¹⁷⁹, restando na Constituição de 1946 as competências da União para decretar impostos sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira (art. 15, I) e para legislar sobre comércio exterior (art. 5º, XV, 'k').

Após a Segunda Guerra Mundial, como já expusemos, ocorre a efetiva estruturação do comércio internacional, sobre os pilares levantados em Bretton Woods. A disciplina de assuntos aduaneiros passa a ganhar, assim, caráter internacional¹⁸⁰, e não tarda a consolidar-se uma Organização Mundial das Aduanas¹⁸¹. O comércio exterior começa a mostrar-se como um fator primordial para o desenvolvimento dos países, delineando-se uma nova conjuntura: a dos blocos econômicos (inicialmente na Europa, na década de 50).

Na década de 60, ocorre a substituição do principal diploma normativo aduaneiro brasileiro: a já referida NCLAMR dá lugar à Lei Aduaneira (denominação que sugerimos para o Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966, principal norma legal ainda vigente no Brasil sobre matéria aduaneira). Contudo, o destaque dado à temática

¹⁷⁹ A competência para a criação e manutenção de Alfândegas e entrepostos foi mantida no art. 15, VIII da Constituição de 1937; a competência para decretar impostos sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira, no art. 20, I, 'a'; e a competência para legislar sobre comércio exterior, no art. 16, VII.

¹⁸⁰ Em 1947, 13 países europeus acordam em instituir um grupo de estudo buscando estabelecer uma ou mais uniões aduaneiras européias, baseadas nos princípios do GATT. A partir de um comitê de tal grupo, concretiza-se, em 15/12/1950, a conclusão de uma convenção para criação de um Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), seguramente o tratado mais importante para a estruturação do Direito Aduaneiro no âmbito internacional, pois é a partir da existência do CCA que são aprofundados estudos temáticos que resultaram em diversas outras convenções específicas, como as referentes a regimes e procedimentos aduaneiros, classificação de mercadorias, origem e valoração aduaneira. Para um estudo mais detido de tais convenções, ver: TREVISAN, Rosaldo. A influência e a aplicação dos tratados internacionais sobre temas aduaneiros. In: MENEZES, Wagner (coord.). **Estudos de Direito Internacional**. v. 8. Curitiba: Juruá, 2006, p. 318-329.

¹⁸¹ Organização Mundial das Aduanas (*World Customs Organization* - WCO, ou *Organisation Mondiale des Douanes* - OMD, respectivamente, em inglês e em francês, idiomas oficiais da organização) é o nome de trabalho adotado em 1984 para o Conselho de Cooperação Aduaneira. Realmente, a abrangência da organização justifica o nome: a Convenção para criação do CCA (à qual o Brasil aderiu em 19/1/1981, tendo o texto sido aprovado pelo Decreto Legislativo nº 129, de 2/12/1980, e promulgado pelo Decreto nº 85.801, de 10/3/1981) tem hoje 171 participantes, que representam mais de 98% do comércio mundial (Número de participantes e representatividade disponíveis em: <<http://www.wcoomd.org>>. Acesso em 23 jan. 2008).

aduaneira em nosso país já não era o mesmo, provavelmente pelo decréscimo de arrecadação do principal tributo aduaneiro, o imposto de importação¹⁸².

A Lei Aduaneira, que entrou em vigor na mesma data em que o Código Tributário Nacional (1º/1/1967), buscou consolidar as normas legais aduaneiras existentes à época, embora, em sua ementa, restringisse seu escopo ao imposto de importação (de forma mais detalhada que no Código Tributário) e à reorganização dos serviços aduaneiros¹⁸³.

A timidez na ementa não esconde, porém, uma das intenções reveladas pelo Ministro da Fazenda Octávio Gouvêa de Bulhões, na Exposição de Motivos nº 867, de 18/11/1966, que acompanha o Decreto-lei nº 37: “[...] 15. A exemplo de **Códigos Aduaneiros modernos**, o projeto dispõe sobre matéria de natureza substantiva, deixando-se aos regulamentos toda a matéria de procedimento” (grifo nosso). Parece que o nome Código Aduaneiro não prosperou, de certa forma, porque se pregava (e ainda se prega, embora em menor proporção) a redução do universo aduaneiro à temática tributária¹⁸⁴.

No ano em que entram em vigor a Lei Aduaneira e o Código Tributário Nacional, nosso País passa a ser regido por uma nova Constituição, que incumbiu à União a competência para instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros e sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 21, I e II), e para legislar sobre comércio exterior (art. 8º, XVII, ‘I’). A Constituição de 1967 criou ainda a possibilidade de aplicação da pena de perdimento de bens por danos causados ao Erário (artigo 153, § 11).

Com a publicação de novas normas aduaneiras, como o Decreto-lei nº 288, de 1967 (que dispõe sobre a Zona Franca de Manaus), o Decreto-lei nº 1.455, de 1976 (que dispõe sobre bagagem, isenções, entreposto aduaneiro, aplicação da pena de perdimento e destinação de bens apreendidos pela Aduana) e o Decreto-lei

¹⁸² Em 1894, ano de publicação da NCLAMR, a arrecadação do imposto de importação representava aproximadamente 50% da arrecadação total da União, enquanto que no ano de 1966, quando foi publicada a Lei Aduaneira, tal imposto respondia por apenas 5% da arrecadação tributária federal (cf. CARLUCI, José Lence. **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 58 e 66).

¹⁸³ A ementa traz ainda a condenável expressão “e dá outras providências”. É ao abrigo de tal expressão que se encontram diversos dispositivos especificamente inseridos na temática aduaneira, como o despacho aduaneiro e o controle aduaneiro de veículos.

¹⁸⁴ Veja-se que a Lei Aduaneira cria, em seu art. 142, um Departamento de **Rendas** Aduaneiras, e não propriamente uma Administração Aduaneira.

nº 1.578, de 1977 (que dispõe sobre o imposto de exportação), o Decreto-lei nº 37, de 1966, fica cada vez mais distante do que seria um verdadeiro Código Aduaneiro.

O movimento de efetiva codificação da legislação aduaneira na América do Sul ganhou força somente na década de 80. Nesse cenário, a Argentina foi a pioneira, com seu Código Aduaneiro de 1981¹⁸⁵. O Uruguai e o Paraguai publicaram seus códigos em 1984¹⁸⁶ e 1985¹⁸⁷, respectivamente. No Brasil, não se viabilizou a elaboração de um código, mas tão-somente uma regulamentação consolidada da Lei Aduaneira e dos demais dispositivos legais que versavam sobre matéria aduaneira¹⁸⁸.

Nessa época, já começavam a aparecer no Brasil obras voltadas ao estudo de temas relacionados ao Direito Aduaneiro, embora com preocupações predominantemente tributárias¹⁸⁹. O grande mestre GERALDO ATALIBA já

¹⁸⁵ O Código Aduaneiro argentino (Lei nº 22.415, de 2/3/1981) resulta de um lento trabalho de aprimoramento, tendo por base um anteprojeto elaborado por uma equipe criada pela Resolução nº 3.436, de 1969, formada por Ricardo Xavier Basaldúa, Juan Patricio Cotter Moine, Julio Tadeo Rubens y Rojo e Juan José Alberto Sortheix (os dois primeiros vieram a integrar a comissão responsável pela redação final do Código, já na década de 80, ladeados por Mario A. Alsina, Enrique C. Barreira, Rodolfo H. Cambra, Laureano Fernández, Francisco M. Garcia e Héctor G. Vidal Albarracín), e diversas normas aduaneiras nacionais e internacionais (com destaque para a Convenção de Kyoto - Convenção Internacional para a Simplificação e Harmonização de Regimes Aduaneiros - versão de 1973), constituindo um marco na codificação aduaneira latino-americana, embora já houvesse experiências de codificação aduaneira em alguns outros países, como o Paraguai, o Peru e a Bolívia (ALSINA, Mario A.; BARREIRA, Enrique C.; BASALDUA, Ricardo Xavier; COTTER MOINE, Juan Patricio; ALBARRACIN, Hector G. Vidal. **Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias**. T. I. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984, p. 9 e 14). O Código Aduaneiro argentino é regulamentado pelo Decreto nº 1.001, de 21/5/1982.

¹⁸⁶ Lei nº 15.691, de 7/12/1984.

¹⁸⁷ Lei nº 1.173, de 17/12/1985. O Código Aduaneiro Paraguaio foi modernizado recentemente, com base em um estudo elaborado com a colaboração do argentino Enrique Barreira e do francês Ives Soler, e atualmente corresponde à Lei nº 2.422, de 5/7/2004 (que derogou a Lei nº 1.173, de 1985), regulamentada pelo Decreto nº 4.672, de 6/1/2005 (GONZÁLEZ, Adrian Ojeda; ROJAS, Juan Carlos Amarilla. **Concordancias. Código Aduanero y Decreto Reglamentario**. Asunción: J.C.A.R. Producciones, 2006, p. 5).

¹⁸⁸ O Regulamento Aduaneiro brasileiro de 1985, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5/3/1985, vigeu por cerca de dezessete anos, até a publicação do Decreto nº 4.543, de 26/12/2002 (novo Regulamento Aduaneiro). A comissão encarregada da redação do novo regulamento, presidida por Cleusa Magalhães, e formada por Cícero Pereira Peres Martins, João Alberto de Azevedo Bezerra, Rosaldo Trevisan e José Luiz Novo Rossari (este membro também da comissão redatora do regulamento anterior) manteve a base estrutural do regulamento de 1985, buscando a simetria no tratamento dos dispositivos referentes a importação e exportação, a uniformização terminológica e a inserção de atos pactuados no âmbito internacional (inclusive os emitidos por órgãos do MERCOSUL).

¹⁸⁹ Em 1970, Ruy de Melo e Raul Reis publicaram estudo pioneiro sobre o imposto de importação, abrangendo a análise do despacho aduaneiro de importação dos regimes aduaneiros especiais. Logo no início da obra, Ruy de Melo condenava “a orientação ainda exclusivamente fiscalista das autoridades incumbidas da planificação e da execução da política fiscal do comércio exterior do País” (**Manual do imposto de importação e regime cambial correlato**. São Paulo: Revista dos Tribunais,

ensinava, em 1982, que “a Aduana é instituto fiscal, sim, mas não necessariamente tributário”¹⁹⁰. Na Argentina, RICARDO XAVIER BASALDÚA, em sua tese de doutorado, defendida na Universidade Católica Argentina em 1986, já traçava as características de um Direito Aduaneiro, destacando-o da questão tributária:

La función de la Aduana consistente en el controle del tráfico internacional de mercaderías nos parece, en cambio, una función primordial, que preexiste o posibilita el ejercicio de las funciones de percibir tributos aduaneros y aplicar prohibiciones a la importación y a la exportación.

*[...] el Derecho Aduanero tiene por objeto principal posibilitar y asegurar el adecuado ejercicio de la función de control de las importaciones y de las exportaciones.*¹⁹¹

Com o advento da Constituição Federal brasileira de 1988, reforça-se o papel da Aduana de fiscalização e controle do comércio exterior¹⁹². A mesma Constituição

1970, p. 9). Em 1976, José Lence Carluci e José Floriano de Barros publicam obra técnica dedicada ao estudo dos regimes aduaneiros especiais (**Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Companhia editorial paulista, 1976). Em 1979, Américo Masset Lacombe publica a tese de doutorado apresentada na PUC/SP, sob a orientação do prof. Geraldo Ataliba, sobre o imposto de importação, trabalho jurídico pioneiro necessário ao desenvolvimento de qualquer estudo aprofundado sobre a matéria. Como assevera o próprio autor, a obra “tem o mérito de ser a primeira tentativa de teorizar o imposto de importação” (**Imposto de importação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 3). Pouco tempo depois da obra de Lacombe, Hamilton Dias de Souza publica nova obra jurídica dedicada exclusivamente ao estudo do imposto de importação: **Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980). Ainda na década de 80, foram publicadas no país mais duas obras importantes sobre a temática aduaneira: uma com enfoque econômico, encomendada ao eminente economista Joaquim Ferreira Mângia, pela Escola de Administração Fazendária - ESAF, para servir de base a ‘Curso de Aperfeiçoamento em Matéria Aduaneira’ (**O imposto de importação e a política aduaneira**. Brasília: ESAF, 1983), e outra com enfoque jurídico, resultado da dissertação de mestrado de Osiris de Azevedo Lopes Filho na UnB (**Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983).

¹⁹⁰ Em prefácio redigido em janeiro de 1982 para a obra do ex-Secretário da Receita Federal Osiris Lopes Filho (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 8). Tanto Ataliba quanto Lopes Filho já destacavam que a obra ia além do enfoque eminentemente tributário. Contudo, talvez por razões práticas, o livro acabou publicado como o vol. 2 da Coleção ‘textos de direito tributário’.

¹⁹¹ **Introducción al Derecho Aduanero...**, *op. cit.*, p. 211 e 214. Para Basaldúa, a Aduana, aparentemente, teria três funções: cobrar os tributos incidentes sobre o comércio exterior (restrições tarifárias), aplicar proibições à importação e à exportação (restrições não-tarifárias), e **controlar o fluxo internacional de mercadorias**. Porém, seria possível existir Aduana sem tributos incidentes sobre o comércio exterior, assim como seria cabível conceber uma Aduana sem proibições à importação e à exportação. O que não seria imaginável, em hipótese alguma, é uma Aduana sem controle, sem regulação do fluxo de mercadorias comercializadas com o exterior (*Ibidem*, p. 206-213 *passim*).

¹⁹² Veja-se o que dispõe o art. 237 da Constituição Federal de 1988: “A **fiscalização** e o **controle** sobre o **comércio exterior**, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda” (grifos nossos). Basta uma análise mais detida do texto para que concluamos que a redação não quis limitar a fiscalização e o controle exercidos pelo Ministério da Fazenda somente às situações essenciais à defesa dos interesses fazendários brasileiros. Para que não se fira o idioma pátrio, deve-se ler no texto que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais e serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

destaca a competência privativa da União para legislar sobre comércio exterior (art. 22, VIII), e para instituir o imposto de importação sobre produtos estrangeiros e o de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, I e II), excetuando ambos os tributos do princípio da anterioridade. No Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (art. 40, c/c art. 92, este inserido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003) mantém-se até 2023 a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre de comércio, de exportação e de importação, e de incentivos fiscais.

Percebe-se, nas últimas décadas, no Brasil, um crescente interesse pelo estudo da legislação referente à disciplina estatal sobre o comércio exterior¹⁹³. Há um processo em curso muito semelhante ao inicialmente referido na seção 5.2 deste estudo (consolidação do Direito Tributário), em que a doutrina já está a apontar os delineamentos de uma nova disciplina jurídica: o Direito Aduaneiro¹⁹⁴.

¹⁹³ Desde a edição do Regulamento Aduaneiro de 1985, que teve o grande mérito de consolidar as disposições legais sobre matéria aduaneira (efetivamente regulamentando algumas), tornaram-se mais presentes as pesquisas sobre a existência e a autonomia de um Direito Aduaneiro. É, contudo, com o início do processo de integração regional, no MERCOSUL, que se passa a dar uma maior importância ao estudo do Direito Aduaneiro no Brasil. No campo técnico, merecem destaque os estudos de Roosevelt Baldomir Sosa, externados em suas obras **Comentários à Lei Aduaneira** (São Paulo: Aduaneiras, 1995), **A Aduana e o Comércio Exterior** (São Paulo: Aduaneiras, 1996) e **Temas aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos** (São Paulo: Aduaneiras, 1999) e de José Lence Carluci, com suas obras **Uma introdução ao sistema aduaneiro** (São Paulo: Aduaneiras, 1996) e **Uma introdução ao Direito Aduaneiro** (São Paulo: Aduaneiras, 1997). No meio acadêmico, merece destaque a publicação, em 2002, da dissertação de mestrado (PUC/SP) de Liziane Angelotti Meira, sob a orientação do prof. Paulo de Barros Carvalho. Em tal obra, são tratados diversos temas relacionados ao Direito Aduaneiro (inclusive ao campo que aqui se designa por Direito Aduaneiro Tributário) e ao Direito Tributário Aduaneiro (**Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: IOB, 2002). Em 2003, foram publicados mais dois trabalhos provenientes da tradicional escola tributária paulista sobre o tema. Um se refere a nova dissertação de mestrado, versando especificamente sobre tributos aduaneiros (HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003), e outro, de autoria do prof. José Eduardo Soares de Melo, dispõe sobre os tributos (aduaneiros ou não) incidentes na importação (**A Importação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003). No campo jurisprudencial, o prof. Vladimir Passos de Freitas, presidente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, coordenou, em 2004, obra em que diversos juízes federais e desembargadores manifestaram-se sobre temas aduaneiros (FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004). De volta ao universo acadêmico, agora em 2005, o prof. André Parmo Folloni publicou sua dissertação de mestrado (PUC/PR), tratando sobre aspectos concernentes ao Direito Aduaneiro (inclusive ao aqui designado como Direito Aduaneiro Tributário) e ao Direito Tributário Aduaneiro (**Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005).

¹⁹⁴ Temos que as poucas resistências à autonomia do Direito Aduaneiro são, hoje, em sua maior parte, reflexos de preocupações desprovidas de caráter científico. A situação ironicamente nos faz recordar os dizeres do grande jurista Aliomar Baleeiro, que afirmava que o principal combate à iniciativa pela autonomia do Direito Financeiro, nos idos de 1943, “partiu do deputado Mario Masagão, que defendia a subordinação do Direito Financeiro ao Direito Administrativo, disciplina de que aquele constituinte era catedrático na Faculdade de Direito de São Paulo” (**Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 11).

Assim como destacamos que o desenvolvimento histórico do Direito Tributário não é consequência, mas causa da codificação das normas ou da inserção em textos de direito positivo, ou ainda da criação de cadeiras específicas em cursos superiores, podemos sustentar que também o Direito Aduaneiro não o é¹⁹⁵.

Ainda de forma semelhante ao Direito Tributário, a autonomia do Direito Aduaneiro merece ponderações de vários autores brasileiros que, em regra, a reconhecem (de forma absoluta ou relativa, sob o aspecto científico ou didático).

ROOSEVELT BALDOMIR SOSA, um dos pioneiros no estudo técnico de temas aduaneiros, e na defesa da autonomia do Direito Aduaneiro, argumenta que não há como reduzir o fenômeno aduaneiro ao aspecto tributário, e que há de se reconhecer “a existência de normas legais, de caráter específico, voltadas ao disciplinamento da matéria aduaneira, o que define uma verdadeira especialização, de modo que não é desproposital falar-se em Direito Aduaneiro”¹⁹⁶. O mesmo autor afirma que as especificidades e a fenomenologia aduaneiras “indicam existir um direito próprio, cujo objeto é, exatamente, o de regular os fluxos de trocas comerciais externas”¹⁹⁷.

JOSÉ LENCE CARLUCI, que, como SOSA, foi auditor-fiscal encarregado de atividades aduaneiras por muitos anos, considera o Direito Aduaneiro um ramo autônomo do Direito, por possuir objeto [o complexo de relações jurídicas surgidas na prática do comércio internacional, quando bens, pessoas e veículos entram ou saem da jurisdição do território aduaneiro (*sic*)], princípios (como a universalidade do controle aduaneiro) e institutos (como o alandegamento) próprios¹⁹⁸. CARLUCI constata ainda que a autonomia do Direito Aduaneiro é reconhecida internacionalmente, fazendo referência a autores italianos, espanhóis e

¹⁹⁵ Veja-se que, apesar disso, a expressão ‘legislação aduaneira’ já é comum em textos de direito positivo. Também a codificação de normas aduaneiras já é uma realidade: encontra-se em elaboração um Código Aduaneiro para o MERCOSUL, com previsão de implementação em 2008 (a redação está sendo confeccionada por grupo *Ad Hoc*, que conta com representantes de todos os Estados-Partes). Por último, é de se destacar que o Direito Aduaneiro também já se faz presente como disciplina em cursos superiores e de pós-graduação (v.g. o curso de pós-graduação *latu sensu* em Direito Aduaneiro e Comércio Exterior, que forma sua sétima turma em 2007, em Santa Catarina, sob a coordenação da prof.^a Joana Stelzer).

¹⁹⁶ **A Aduana e o comércio...**, *op. cit.*, p. 59. É preciso destacar que Sosa define o direito aduaneiro (positivo), e não o Direito Aduaneiro (ramo da Ciência do Direito).

¹⁹⁷ **Temas aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos**. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 57.

¹⁹⁸ **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 25.

portugueses¹⁹⁹, aos quais poderíamos acrescentar os argentinos Ricardo Xavier Basaldúa e Enrique C. Barreira, o mexicano Máximo Carvajal Contreras e os franceses Claude Berr e Henri Tremeau.

REGINA HELENA COSTA sustenta que o Direito Aduaneiro traduz-se numa especialização do Direito Administrativo, que ainda não desfruta de autonomia científica, devendo ser enquadrado como “uma disciplina de síntese ou ramo multidisciplinar do direito”²⁰⁰. Contudo, entende a desembargadora que “a homogeneidade das normas que perfazem o objeto do Direito Aduaneiro, qual seja, a disciplina do tráfego de pessoas e bens no território aduaneiro, assim como do comércio exterior, ensejam sua autonomia para fins didáticos”²⁰¹.

ANDRÉ PARMO FOLLONI foi um dos primeiros autores brasileiros sem vínculo empregatício com a Aduana²⁰² ou o Poder Público a manifestar-se sobre a autonomia do Direito Aduaneiro, e um dos precursores da análise de um direito aduaneiro (positivo - conjunto de normas reguladoras das atividades exercidas na Aduana) distinto do Direito Aduaneiro (ou Ciência do Direito Aduaneiro, como designa o autor, entendida como o conjunto de proposições explicativas do direito aduaneiro positivo)²⁰³. Em seu estudo sobre a tributação no comércio exterior, FOLLONI toma de empréstimo argumentação de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (a quem dedica a obra) para asseverar: “desde que se admita que há um Direito Tributário, um Direito Administrativo, [...] enquanto ciências que descrevem as

¹⁹⁹ *Ibidem*, p. 25-26.

²⁰⁰ Notas sobre a existência de um Direito Aduaneiro. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 36.

²⁰¹ *Ibidem*, p. 20. Na mesma linha, André Ferreira de Barros (**O novo Direito Aduaneiro**. v. 1. Rio de Janeiro: Letra legal, 2005, p. 164; e **Um intróito ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 22).

²⁰² O elevado número de livros e artigos relacionados ao Direito Aduaneiro escritos por funcionários da Aduana não é uma característica essencialmente brasileira, embora pareça ser mais acentuada em nossa terra (v.g. Antonio Campos, Delfim Bouças Coimbra, Roosevelt Baldomir Sosa, José Lence Carlucci, Liziane Angelotti Meira, Roberto Caparroz de Almeida, Leonardo Correia Lima Macedo, Cesar Olivier Dalston, Marcelo Pimentel de Carvalho, Haroldo Gueiros, Rodrigo Luz, Juraci Ferreira, Paulo César Alves Rocha, André Ferreira de Barros, Paulino Manfrinato e Paulo Werneck, além do subscritor do presente estudo e de outros autores-auditores-aduaneiros que ele lamentavelmente desconhece ou esqueceu de mencionar). Também na Argentina (v.g. Ricardo Xavier Basaldúa) e nos Estados Unidos (v.g. Michael Horton) é comum que servidores aduaneiros ativos e aposentados escrevam sobre este apaixonante ramo do Direito.

²⁰³ **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 58-59.

normas específicas reguladoras daqueles segmentos da vida social, impõe-se que se admita também um Direito Aduaneiro”²⁰⁴.

Percebe-se que, à semelhança do exposto em relação ao Direito Tributário, predomina entre os que se dedicaram ao estudo do Direito Aduaneiro o entendimento de que este constitui um ramo didaticamente (ou relativamente) autônomo do Direito.

Reiteramos aqui que, em nosso entender, a divisão do Direito em ramos não corresponde à distinção entre ciências, mas ao tratamento de ramos de uma mesma ciência (Ciência do Direito ou Ciência Jurídica), em decorrência do fenômeno da especialização das disciplinas jurídicas. Assim, temos que o Direito Aduaneiro, que tem por objeto o estudo do direito aduaneiro (positivo) não constitui uma ciência, mas um ramo da ciência do Direito.

Acrescente-se ainda que se pode atribuir uma imperfeição à denominação Direito Aduaneiro, de forma semelhante à que se costuma imputar à expressão Direito Fiscal, como sinônima de Direito Tributário²⁰⁵. Contudo, entendemos que as nomenclaturas alternativas são ainda mais imprecisas²⁰⁶, e que a objeção à designação Direito Aduaneiro pelo fato de ser a Aduana um dos pólos da relação jurídica, apesar de compreensível, não deve obstar a utilização de expressão internacionalmente consagrada²⁰⁷.

²⁰⁴ *Ibidem*, p. 59.

²⁰⁵ Paulo de Barros Carvalho defende que a denominação Direito Fiscal, utilizada por portugueses e franceses, acentua demasiadamente a participação do sujeito ativo da relação jurídica (**Curso de...**, *op. cit.*, p. 18). Na mesma linha, Eduardo Marcial Ferreira Jardim afirma que a expressão ‘Direito Fiscal’, ainda utilizável especialmente na França, na Espanha, em Portugal e na Argentina, bem como na organização internacional atrelada ao estudo da matéria (*International Fiscal Association* - IFA), confere relevo apenas ao Fisco, reduzindo sobremaneira o universo fenomênico da incidência tributária (**Manual de...**, *op. cit.*, p. 14). A crítica de Hugo de Brito Machado é outra: que a expressão ‘Direito Fiscal’, influenciada pelo francês *Droit Fiscal* e pelo inglês *Fiscal Law*, é mais ampla que Direito Tributário, abarcando não apenas os tributos, mas o Erário, aproximando-se do Direito Financeiro (**Curso de...**, *op. cit.*, p. 52).

²⁰⁶ A expressão ‘**Direito Alfandegário**’, utilizada em Portugal, não goza de boa receptividade no Brasil (como já exposto neste trabalho, apesar de serem comumente empregados como sinônimos, o termo ‘Alfândega’ é usado preferencialmente para designar um local, enquanto ‘Aduana’ refere-se a um órgão). As denominações **Direito do Comércio Exterior** e **Direito do Comércio Internacional** são condenáveis para designar o estudo da relação entre a Aduana e os intervenientes em operações de comércio exterior, e designam precisamente subdivisões do direito comercial, relativas a relações que não têm como pressuposto a participação do Poder Público. Assim, acolhe-se a nomenclatura internacionalmente consagrada (v.g. *derecho aduanero*, do espanhol; *diritto doganale*, do italiano; *droit douanier*, do francês).

²⁰⁷ Acrescente-se, sem qualquer pretensão justificativa, mas apenas a cunho de ilustração, que o raciocínio empreendido para rejeitar expressões como Direito Fiscal e Direito Aduaneiro levar-nos-ia a recusar também a denominação Direito Administrativo, por exemplo.

5.4 Distinções básicas entre o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário

Como exposto na seção 5.3, não mais merece prosperar a argumentação de que o Direito Aduaneiro é mero subconjunto do Direito Tributário, regulamentando os tributos incidentes sobre o comércio exterior. O Direito Aduaneiro vai além do viés tributário, abarcando as atividades de controle e fiscalização do comércio exterior (haja ou não tributos a recolher), inclusive no que se refere às restrições não-tarifárias e a direitos *antidumping*²⁰⁸.

Como afirma ROBERTO LEMOS DOS SANTOS FILHO,

[...] o Direito Aduaneiro é ramo da ciência do direito que não se esgota no ramo do Direito Tributário, servindo como instrumento de proteção do equilíbrio da balança comercial, tratando-se de importante meio de salvaguarda da produção nacional em face da concorrência externa. Defende a economia do país, o trabalho, enfim, a sociedade.²⁰⁹

Apesar de a Administração Aduaneira e a Administração Tributária, no Brasil, estarem a cargo de um mesmo órgão (Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB), pode-se evidenciar a existência de um conjunto de regras jurídicas a respeito de assuntos de natureza aduaneira (legislação aduaneira) distintas daquelas atinentes ao campo tributário (legislação tributária). Incumbe ao Direito Aduaneiro descrever esse objeto.

Com um grau maior de especificidade, podemos definir o Direito Aduaneiro como o ramo autônomo do Direito integrado por um conjunto de proposições jurídico-normativas que disciplinam as relações entre a Aduana²¹⁰ e os

²⁰⁸ Para combater o *dumping* (introdução de um bem no mercado doméstico a preço de exportação inferior ao preço efetivamente praticado para o produto similar nas operações mercantis normais, que o destinem a consumo interno no país exportador), criou-se um mecanismo a ser utilizado pelos países: o Direito antidumping, que consiste no montante em dinheiro, igual ou inferior à margem de *dumping* apurada, com o fim exclusivo de neutralizar os efeitos danosos das importações objeto de *dumping*, calculado mediante a aplicação de alíquotas *ad valorem* ou específicas, ou pela conjugação de ambas (Acordo sobre Implementação do Artigo VI do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, Artigo 9, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Decreto nº 1.602, de 1995, art. 45). Roberto Caparroz de Almeida defende que os direitos *antidumping* têm natureza jurídica de Direito Aduaneiro [Da Natureza Aduaneira dos Direitos *Antidumping* no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 271].

²⁰⁹ Desembaraço aduaneiro. Recintos alfandegados. Regimes aduaneiros. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 110-111.

²¹⁰ Embora haja uma Coordenação-Geral de Administração Aduaneira - Coana na estrutura da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB (Aduana em sentido estrito), é preciso reconhecer que há outros órgãos que exercem controle sobre atividades relacionadas ao comércio exterior, internos e externos ao Ministério da Fazenda (apesar da disposição restritiva constante do art. 237 da

intervenientes²¹¹ nas operações de comércio exterior, estabelecendo os direitos e as obrigações de cada um, e as restrições tarifárias e não-tarifárias nas importações e exportações²¹².

Constituição Federal). Aliás, no modelo de estrutura traçado no último Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 95, de 30/4/2007, há, na própria RFB, órgãos tipicamente aduaneiros fora da Coana, como as Divisões de Segurança e Controle Aduaneiro - Disec e de Repressão ao Contrabando e Descaminho - Direp, que fazem parte de uma Coordenação Especial de Vigilância e Repressão - Corep. Nesse contexto, é bom esclarecermos que estamos aqui tratando da Aduana (órgão de Estado encarregado da fiscalização e do controle sobre o comércio exterior) em sentido amplo, sem nos preocuparmos se algumas das funções inerentes a tal órgão estão atribuídas a um Ministério/Secretaria/Departamento/Coordenação ou a outro. Acrescente-se que a Convenção Internacional para a Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Kyoto), em sua versão revisada (em 1999), define Aduana como “serviço administrativo responsável pela aplicação da legislação aduaneira e pela cobrança de direitos e imposições, bem como pela aplicação da legislação e da regulamentação relacionadas com a importação, a exportação, a movimentação e a armazenagem de mercadorias”. Para um estudo mais detido sobre a Convenção de Kyoto e seus reflexos nos regimes aduaneiros brasileiros, ver: TREVISAN, Rosaldo. Os regimes aduaneiros brasileiros e a Convenção de Kyoto Revisada. In: MENEZES, Wagner (coord.). **Estudos de Direito Internacional**. v. 11. Curitiba: Juruá, 2007, p. 362-377.

²¹¹ A Lei nº 10.833, de 2003, no § 2º de seu artigo 76, traz, para efeitos de aplicação de sanções administrativas, relação não-exaustiva de intervenientes nas operações de comércio exterior, que pode ser utilizada como parâmetro para a definição da figura do interveniente. Tal relação inclui “o importador, o exportador, o beneficiário de regime aduaneiro ou de procedimento simplificado, o despachante aduaneiro e seus ajudantes, o transportador, o agente de carga, o operador de transporte multimodal, o operador portuário, o depositário, o administrador de recinto alfandegado, o perito, o assistente técnico, ou qualquer outra pessoa que tenha relação, direta ou indireta, com a operação de comércio exterior”.

²¹² Adaptamos às considerações aqui desenvolvidas definição por nós formulada em artigo no qual se perscrutaram o objeto de estudo e os princípios relativos ao Direito Aduaneiro (Direito Aduaneiro da Integração no Mercosul. In: MENEZES, Wagner (coord.). **Estudos de Direito Internacional**. v. 5. Curitiba: Juruá, 2005, p. 383). Por ser relativamente recente o estudo da disciplina, convém destacar outras definições que têm sido utilizadas para o Direito Aduaneiro. Na doutrina estrangeira, merecem menção as trazidas pelo argentino Ricardo Xavier Basaldúa (fundada na definição de legislação aduaneira estabelecida em Bruxelas, pelo Conselho de Cooperação Aduaneira, em 1983), para quem o Direito Aduaneiro é um “conjunto de normas atinentes a la importación y exportación de mercadería, cuya aplicación se encomienda a la aduana, para lo cual se regula su estructura y sus funciones; se determinan los regímenes a los cuales debe someterse la mercadería que se importa o exporta y se establecen diversas normas referidas a los tributos aduaneros, a los ilícitos aduaneros y a los procedimientos y recursos ante las Aduanas” (**Introducción al Derecho Aduanero...**, op. cit., p. 166), e pelo mexicano Máximo Carvajal Contreras, que considera o Direito Aduaneiro como “el conjunto de normas jurídicas que regulan por medio de un ente administrativo, las actividades y funciones del Estado en relación con el Comercio Exterior de mercancías, que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como de los medios y tráficós en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas” (**Derecho Aduanero**. 7. ed. Cidade do México: Porrúa, 1998). Para Roosevelt Baldomir Sosa, o Direito Aduaneiro é o ramo especializado, de caráter administrativo, que regula a conduta dos agentes privados (agentes econômicos) e públicos (nos limites de sua competência jurisdicional) que interagem no comércio exterior (**A Aduana e o comércio...**, op. cit., p. 66-67). José Lence Carluci, por sua vez, dispôs que Direito Aduaneiro “é o conjunto de normas e princípios que disciplinam juridicamente a política aduaneira, entendida esta como a intervenção pública no intercâmbio internacional de mercadorias e que constitui um sistema de controle e de limitações com fins públicos” (**Uma introdução ao Direito...**, op. cit., p. 24). Para Regina Helena Costa, o Direito Aduaneiro é “o conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações decorrentes da atividade estatal destinada ao controle do tráfego de pessoas e bens pelo território aduaneiro, bem como à fiscalização do cumprimento das disposições pertinentes ao comércio exterior” (Notas sobre a

5.4.1 Administração tributária e administração aduaneira

Como assevera ROOSEVELT BALDOMIR SOSA, a disseminação, em nosso país, de que a temática aduaneira está compreendida no âmbito tributário se dá “em razão de estar a organização aduaneira nacional voltada, quase que exclusivamente, aos aspectos de tributação porque inserida no macro-contexto da Receita Federal, órgão de tributação/arrecadação”²¹³. JOSÉ LENCE CARLUCI acrescenta que “vários estudos e relatórios internacionais atribuem à subordinação da Aduana à estrutura geral da SRF a principal causa de sua ineficiência e de sua decadência”²¹⁴.

Veja-se que tais autores não propugnam pela retirada da Aduana do âmbito do Ministério da Fazenda²¹⁵, mas tão-somente pela bipolarização, nesse Ministério (a exemplo do que ocorre no cenário internacional²¹⁶), entre atividades aduaneiras e tributárias.

Essa polarização existia, no Brasil (diga-se, com algumas imperfeições), até a criação da Secretaria da Receita Federal - SRF, em 1968. A Direção-Geral da Fazenda Nacional, criada em 1934, possuía um Departamento do Tesouro Nacional subdividido essencialmente em Diretoria de Rendas Internas e Diretoria de Rendas

existência..., *op. cit.*, p. 19). André Parmo Folloni define Direito Aduaneiro (na acepção científica) como o ramo do Direito que tem por objeto “o conjunto de normas jurídicas reguladoras das atividades exercidas na Aduana” (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 60).

²¹³ **A Aduana e o comércio...**, *op. cit.*, p. 61.

²¹⁴ Carluci se refere especialmente a relatórios do FMI (*Brazil Trade Policy Reform I - Review of the Customs Administration* - missão chefiada pelo Dr. Adrian Goorman), do Banco Mundial (Projeto BIRD 2721 - BR - Diagnóstico do Sistema Aduaneiro) e a diagnósticos do FMI e do Banco mundial sobre as deficiências da Aduana brasileira. Tais relatórios recomendam a autonomia administrativa da Aduana e a recuperação de sua identidade corporativa como únicos meios de devolver-lhe a plena capacidade (**Uma introdução ao sistema aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 202).

²¹⁵ Aliás, o próprio texto constitucional brasileiro, em seu artigo 237, dispõe que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

²¹⁶ A título exemplificativo, veja-se a estrutura da Aduana nos demais países do Mercosul, e em outros, nos quais é reconhecida por possuir significativo grau de desempenho. A *Dirección General de Aduanas - DGA* da **Argentina** está subordinada à *Administración Federal de Ingresos Públicos - AFIP*. A *Dirección General de Aduanas* do **Paraguai** está subordinada ao *Ministério de Hacienda*. A *Dirección Nacional de Aduanas* do **Uruguai** está subordinada ao *Ministério de Economía y Finanzas*. O *Servicio Nacional de Aduanas* do **Chile** está subordinado ao *Ministério de Hacienda*. A *Administración General de Aduanas* do **México** está subordinada ao *Servicio de Administración Tributaria - SAT*, vinculada à *Secretaría de Hacienda y Crédito Público - SHCP*. O *Departamento de Aduanas y Impuestos Especiales* da **Espanha** está subordinado à *Agencia Estatal de Administración Tributaria*, vinculada ao *Ministério de Economía y Hacienda*. A *Direction Générale des Douanes et Droits Indirects* da **França** está subordinada ao *Ministère De l'Économie, des Finances et de l'Industrie*. A *Agenzia delle Dogane* da **Itália** está subordinada ao *Ministero dell'Economia e delle Finanze*.

Aduaneiras²¹⁷. Na norma criadora da SRF (que veio a substituir a Direção-Geral da Fazenda Nacional), o Decreto nº 63.659, de 20/11/1968, não mais aparecia projeção aduaneira. A SRF considerou a Aduana uma subdivisão da fiscalização tributária até 1985, quando foi criada a Coordenação-Geral do Sistema de Controle Aduaneiro (Coana)²¹⁸.

Em 1998, apesar de mantida a sigla Coana, a coordenação passou a se chamar Coordenação-Geral de Administração Aduaneira²¹⁹, denominação mantida até os dias atuais. Na última década, a Administração Aduaneira, no âmbito da Secretaria da Receita Federal (hoje RFB) passou por diversas alterações estruturais²²⁰, e constata-se que está conseguindo, aos poucos, distanciar-se da visão essencialmente tributária.

²¹⁷ Cf. art. 22 do Decreto nº 24.036, de 26/3/1934. O art. 90 da mesma norma dispunha: “As Rendas Públicas são arrecadadas pelas repartições fiscais competentes, sob a fiscalização mediata: a) da Diretoria das Rendas Internas; b) da Diretoria das Rendas Aduaneiras”. Veja-se que, à época, além das medidas eminentemente arrecadatórias, incumbia (cf. art. 97 do Decreto), v.g., à Diretoria de Rendas Aduaneiras a uniformização de procedimentos, a repressão ao contrabando e o provimento das facilidades necessárias às operações de carga e descarga nos portos nacionais e ao aperfeiçoamento da fiscalização de mercadorias em trânsito ou cabotagem. O art. 142 da Lei Aduaneira transforma a Diretoria das Rendas Aduaneiras em Departamento de Rendas Aduaneiras, determinando que a este compete, v.g., “dirigir, superintender, controlar, orientar e executar, em todo o território aduaneiro, os serviços de aplicação das leis fiscais relativas aos tributos federais que incidem sobre importação e exportação de mercadoria” (art. 143, I do Decreto-lei nº 37, de 1966).

²¹⁸ Sob a batuta de Ângelo Osvaldo Melhorança, profissional que merece nossa admiração não só pelos trabalhos pioneiros efetuados à frente da Administração Aduaneira, mas pela coordenação da equipe de elaboração do Regulamento Aduaneiro de 1985. Melhorança demonstra o conhecimento da amplitude do universo aduaneiro ao destacar que são múltiplos os interesses presentes na importação e na exportação de bens (político-econômicos, tributários, sanitários, culturais, de saúde e segurança públicas, etc.) (MARTINS, Cícero Pereira Peres [et al]. **Novo Regulamento Aduaneiro Anotado**. Brasília: Lux, 2003, p. V).

²¹⁹ Cf. Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 227, de 3/9/1998.

²²⁰ Desde 1998, a estrutura da Coana vem sendo substancialmente modificada a cada Regimento Interno da SRF publicado. Em 2001 (cf. Regimento Interno aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 259, de 24/8), a Coordenação foi dotada, v.g., de uma **Divisão de Controles Aduaneiros Informatizados** (face à necessidade de especialização diante da significativa utilização de sistemas informatizados em atividades aduaneiras). Em 2005 (cf. Regimento Interno aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 30, de 25/2), a Coordenação não mais possuía **Divisão de Valoração Aduaneira** (pois a ênfase dada à valoração aduaneira no Brasil, desde 1998, ocasionada pela preocupação internacional com a matéria, acabou por produzir resultados insignificantes em termos tributários e de controle aduaneiro), nem referente a sistemas informatizados aduaneiros (cabendo a cada divisão aduaneira acompanhar os sistemas relacionados a suas atividades), mas incluíam-se na estrutura divisões referentes a novos temas que brotavam em foros internacionais: **Gerenciamento de Risco e Facilitação Comercial**, e voltavam a existir, depois de quase uma década, divisões específicas referentes a **Despacho Aduaneiro** e a **Repressão ao Contrabando e Descaminho**. No Regimento Interno atual (aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 95, de 30/4/2007), a Coana foi reduzida à metade (passando de doze a seis divisões), tendo sido extintas divisões como a referente a **Infra-estrutura Aduaneira**, e tendo sido criada uma nova coordenação relativa a assuntos exclusivamente aduaneiros: a Coordenação Especial de **Vigilância e Repressão**,

É nítido o esforço da Receita Federal para contemplar o universo aduaneiro, distinguindo-o do tributário²²¹. Contudo, ainda há muita confusão entre os temas nos atos normativos emitidos pela instituição²²², e as alterações estruturais não parecem estar apontando para a formação de uma Administração Aduaneira especializada e distinta da Administração Tributária, mas para uma mescla entre ambas as atividades, o que, a nosso ver, dificulta a formação de uma identidade aduaneira, e dá azo à principal crítica feita à Aduana, de preocupar-se excessivamente com questões tributárias.

Creemos que a confusão entre o aduaneiro e o tributário tende a persistir até que se adote uma estrutura polarizada semelhante à mundialmente utilizada, o que, reiterar-se, não implica expurgar a Aduana do Ministério da Fazenda (nem,

formada pela Divisão de Segurança e Controle Aduaneiro e pela Divisão de Repressão ao Contrabando e Descaminho.

²²¹ A própria missão institucional da Receita Federal foi recentemente alterada para dar maior ênfase à temática aduaneira. O texto da missão, que anteriormente dispunha que “a SRF deve promover a **arrecadação de tributos** e realizar o **controle aduaneiro**, cumprindo e fazendo cumprir a legislação aplicável de forma justa, contribuindo para o aprimoramento da política tributária e aduaneira, oferecendo à sociedade um serviço de excelência e estimulando o cumprimento voluntário das **obrigações tributárias**”, agora traz a tríplice missão de “**prover o Estado de recursos** para garantir o bem-estar social (*missão tributária*); **prover segurança, confiança e facilitação** para o comércio internacional (*missão aduaneira*); e **prestar serviços de excelência** à sociedade (*missão/dever de qualquer órgão governamental*) (itálico e negrito nossos).

²²² Os atos emitidos na área de tributos internos, muitas vezes, ignoram os emitidos na área aduaneira, ou são com estes conflitantes (e vice-versa). Normas gerais como as referentes a consulta, compensação e restituição, comumente redigidas na área de tributos internos, acabam necessitando de alterações por não terem sido observados os impactos aduaneiros. Veja-se, v.g., a questão das consultas. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 48, dispôs que “no âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única”. A regulamentação emitida pela SRF (Instrução Normativa nº 2, de 9/1/1997), que deveria abarcar tanto as atividades tributárias quanto as aduaneiras, disciplinou somente aquelas (excetuada a questão da classificação fiscal de mercadorias, contemplada no art. 4º). A Instrução Normativa nº 230, de 25/10/2002 (que revoga a de nº 2, de 1997), além de não corrigir a imperfeição, agrava a situação, dispondo que se aplica apenas à “consulta acerca da interpretação da **legislação tributária** e da **classificação de mercadorias**” (grifos nossos), sem fazer menção à legislação aduaneira (em época que a Administração já distinguia legislação tributária e aduaneira - cf. se demonstra no tópico seguinte deste estudo). As normas que vieram a posteriormente disciplinar a matéria (Instruções Normativas nº 569, de 19/9/2005, e nº 573, de 23/11/2005) persistiram na incorreção, que só veio a ser (parcialmente) sanada em 2007 (com a Instrução Normativa nº 740, de 2/5/2007, que dispõe sobre “o processo de consulta relativo à interpretação da **legislação tributária e aduaneira** e à **classificação de mercadorias** no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil”). O termo ‘parcialmente’ deve-se ao fato de que a norma recordou da área aduaneira apenas na ementa, mantendo em seu interior disposições restritas à consulta sobre interpretação da legislação tributária e classificação de mercadorias. A primeira vez em que se legislou sobre a solução de consultas relativas à legislação aduaneira foi no Regimento Interno da SRF de 2005 (art. 120,II), que atribui à Divisão de Legislação e Regimes Aduaneiros Especiais, da Coana, competência para “coordenar a solução de consultas sobre legislação aduaneira”. Hoje, a decisão em processos referentes a **consultas sobre a legislação aduaneira** (excetos as referentes a classificação de mercadorias) não são de competência da Administração Aduaneira, mas da **Coordenação-Geral de Tributação** (cf. estabelece o art. 65, III do Regimento Interno de 2007).

necessariamente, da Receita Federal). O que se pode fazer até lá (e acredita-se que já se vem fazendo) é preparar os servidores e as estruturas da Administração Tributária e da Administração Aduaneira (subordinadas à RFB) para que se possa exercer com eficiência (pressuposto constitucional da Administração Pública) ambas as atividades, cada qual norteadas por uma finalidade específica, seja angariar recursos para o Estado (Administração Tributária), seja controlar o fluxo de comércio exterior (Administração Aduaneira).

5.4.2 Legislação tributária e legislação aduaneira

Mais fácil do que diferenciar a Administração Tributária da Aduaneira, no Brasil, é distinguir a legislação tributária da aduaneira. Os próprios textos de direito positivo já vêm fazendo a distinção: veja-se a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que denomina seu Capítulo II de “...outras disposições relativas à **Legislação Tributária**” (artigos 17 a 58), e seu Capítulo III de “...disposições relativas à **Legislação Aduaneira**” (artigos 59 a 81)²²³.

Nas normas editadas no âmbito da RFB, tem-se buscado cada vez mais distinguir a legislação tributária da aduaneira. No Regimento Interno da instituição, *v.g.*, são freqüentes as menções à “legislação tributária e aduaneira”²²⁴. Na página da instituição na rede mundial, o ícone anteriormente referente à legislação tributária hoje traz como título “legislação tributária e aduaneira”²²⁵.

²²³ Perceba-se que, dentro do que o legislador classificou como ‘legislação aduaneira’ encontram-se dispositivos referentes a regimes e procedimentos aduaneiros (arts. 59 a 65, 71, 74 e 77), a tributos incidentes em operações de comércio exterior, principalmente o imposto de importação (arts. 66 a 68, 77 e 80), a direitos *antidumping* e compensatórios (art. 79), e a penalidades pelo cometimento de infrações aduaneiras (arts. 69, 70, 72, 73, 75 a 78 e 81).

²²⁴ A título exemplificativo: “Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade: (...) III - interpretar e aplicar a **legislação tributária, aduaneira** (...)”; “Art. 65. À Coordenação-Geral de Tributação - Cosit compete: I - gerenciar a elaboração, o aperfeiçoamento, a modificação, a regulamentação, a consolidação, a simplificação e a disseminação da **legislação tributária, aduaneira** e correlata; II - interpretar a **legislação tributária, aduaneira** e correlata, as propostas de acordos e convênios internacionais e as normas complementares necessárias à sua execução e elaborar atos normativos de orientação e uniformização de procedimento; III - decidir processos de consultas de interpretação da **legislação tributária, aduaneira** e correlata”; “Art. 108. À Coordenação-Geral de Administração Aduaneira - Coana compete gerenciar: (...) VI - a execução de processos e rotinas relativos à aplicação da **legislação tributária, aduaneira** e de defesa comercial no Siscomex, de eliminação da dupla cobrança da Tarifa Externa Comum e de distribuição da renda aduaneira no Mercosul” (grifos nossos).

²²⁵ Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao>. Acesso em 23 jan. 2008.

Também nas decisões judiciais têm-se feito referência à legislação aduaneira²²⁶ (e até ao Direito Aduaneiro)²²⁷.

Arremate-se que já há definições positivadas de legislação aduaneira, no Brasil (embora restrita a acordos internacionais específicos), como a constante do Decreto nº 2.734, de 11/8/1988, que dispõe sobre a execução do 21º Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18, entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai²²⁸; a presente no Decreto nº 5.237, de 8/10/2004, que promulga acordo entre Brasil e Rússia para Prevenção, Investigação e Combate a Infrações Aduaneiras²²⁹; e a inserida no Decreto nº 5.866, de 3/8/2006, que promulga a Convenção entre o Brasil e os Países Baixos relativa à Assistência Administrativa Mútua para Aplicação Apropriada da Legislação Aduaneira e para a Prevenção, Investigação e Combate às Infrações Aduaneiras²³⁰.

5.4.3 Direito Aduaneiro Tributário e Direito Tributário Aduaneiro

Por tudo o que expusemos, entendemos que a relação entre o Direito Tributário-

²²⁶ A título exemplificativo: **Recurso Especial nº 414403/SC**, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, unânime, DJ de 13 mai. 2002; e **Recurso Especial nº 643185/SC**, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, unânime, DJ de 29 mar. 2007.

²²⁷ Cite-se como exemplo, excerto de ementa de julgado no Tribunal Regional Federal da 4ª Região: “O **Direito Aduaneiro** não se resume a um conjunto de disposições pertinentes ao controle de exigências fiscais. Possui normas próprias, que merecem interpretação específica e que não se exaurem nas disposições tributárias típicas (previstas na CF e no CTN)” (TRF4, **Apelação em Mandado de Segurança nº 2003.70.08.000033-5/PR**, Segunda Turma, Rel. Des. Dirceu de Almeida Soares, unânime, DJU de 16 fev. 2005).

²²⁸ No art. 1º, ‘a’ do Protocolo, estabelece-se que a legislação aduaneira corresponde a “toda disposição legal ou regular adotada no território dos Estados Parte do Mercosul e que regulamente a importação, a exportação, o trânsito das mercadorias e sua inclusão em qualquer outro regime aduaneiro, bem como as medidas de proibição, restrição e controle adotadas pelos mencionados Estados Parte”.

²²⁹ No art. 1º do Acordo, define-se legislação aduaneira como “conjunto de disposições legais, regulamentares e administrativas que as administrações aduaneiras estão encarregadas de fazer aplicar à exportação, à importação e ao trânsito de mercadorias, ou à colocação de mercadorias sob regimes aduaneiros, à percepção de direitos aduaneiros ou de outros direitos ou taxas cobrados pelas administrações aduaneiras, bem como as medidas de proibição, de restrição ou de controle à exportação ou à importação de mercadorias”.

²³⁰ No art. 1º, 2 da Convenção, afirma-se que a expressão ‘legislação aduaneira’ corresponde a “quaisquer disposições legais e administrativas aplicáveis ou executáveis por parte das administrações aduaneiras relativamente à importação e exportação, ambas as atividades compreendendo regimes especiais, transbordo, tráfego, armazenamento e circulação de mercadorias, inclusive as disposições legais e administrativas relacionadas com medidas de proibição, restrição e controle”.

rio e o Direito Aduaneiro não é de continência²³¹, mas de intersecção²³². A área de intersecção corresponde exatamente aos tributos incidentes sobre o comércio exterior, que dividimos em três grupos: os **tributos aduaneiros** (exigidos exclusivamente nas atividades de comércio exterior, como o imposto de importação e o imposto de exportação), os **tributos niveladores, vinculados a operações de comércio exterior** (que promovem um equilíbrio na tributação, ponderando o teor da cláusula do tratamento nacional²³³ e os princípios tributários decorrentes da ordem econômica brasileira²³⁴ - exigidos para eliminar tratamentos diferenciados entre as mercadorias nacionais e as estrangeiras, como o imposto sobre produtos industrializados vinculado à importação, a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/Pasep-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - Cofins-Importação) e os **tributos devidos em função de operação interna necessária à importação**.

²³¹ Como afirmava Alberto Xavier, que sustentava a autonomia relativa do Direito Aduaneiro, como “desdobre do direito fiscal” (*Apud* JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de...**, *op. cit.*, p. 10).

²³² Na mesma linha, Ana Carla Bliacheriene, defendendo haver intersecção entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro. Contudo, a autora entende haver ‘certa dose de razão’ a quem estuda os tributos aduaneiros no campo do Direito Tributário (Sistemas GATT/OMC e Mercosul: implicações aduaneiras. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 322), posição que não será aqui adotada.

²³³ A cláusula do tratamento nacional, como ficou conhecida a disposição constante no Artigo III do GATT-1947, celebrado em 30/10/1947, e autorizado a ser aplicado (provisoriamente), no Brasil, por meio da Lei nº 313, de 30/7/1948, dispõe: “1. As partes contratantes reconhecem que os impostos ou outros encargos internos [...] não deveriam aplicar-se aos produtos importados ou nacionais de maneira que se proteja a produção nacional. 2. Os produtos do território de toda parte contratante importados por qualquer outra parte contratante não estarão sujeitos, nem direta nem indiretamente, a impostos ou outros encargos internos, de qualquer classe que sejam, superiores aos aplicados, direta ou indiretamente, aos produtos nacionais similares. [...]”.

²³⁴ Repare-se que o princípio expresso na cláusula do tratamento nacional assegura ao produto estrangeiro o tratamento dado ao nacional, caso este seja mais benéfico. Assim, um desequilíbrio na tributação em favor do produto estrangeiro não violaria a cláusula. Entretanto, hão de ser respeitados também os princípios enunciados pela nossa Constituição Federal, dentre os quais o do incentivo à atividade econômica (enunciado no artigo 174), que, conforme assevera Luciano Amaro, pode instrumentalizar-se por intermédio de normas tributárias (**Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 5). O privilégio estabelecido ao produto estrangeiro, em detrimento da economia nacional, violaria, então, o princípio constitucional do incentivo à atividade econômica, pois implicaria tratamento tributário mais gravoso ao produto aqui fabricado do que ao importado. Para respeitar simultaneamente o acordo internacional firmado (GATT-1947) e nossa Lei Maior, resta-nos concluir que o tratamento tributário (no que se refere a tributos internos) aplicado aos produtos nacionais e estrangeiros similares deve ser nivelado, de forma a não prejudicar a economia nacional, nem o cumprimento dos acordos firmados no âmbito internacional.

Designamos, pelo critério de especialidade, o **Direito Aduaneiro Tributário**²³⁵ como o segmento do Direito Aduaneiro que estuda os tributos aduaneiros, e como **Direito Tributário Aduaneiro**²³⁶ o segmento do Direito Tributário que estuda os tributos niveladores, vinculados a operações de comércio exterior, e os tributos devidos em função de operação interna necessária à importação. Sobre ambas as searas, já se pode encontrar, no País, um razoável número de obras acadêmicas²³⁷.

Assim como o Direito Aduaneiro possui pontos de intersecção com o Direito Tributário, também os possui com outros ramos do Direito. A título meramente ilustrativo (tendo em vista a delimitação da presente subseção às distinções entre o Direito Tributário e o Aduaneiro), podemos fazer menção a um Direito Aduaneiro Penal (ou a um Direito Penal Aduaneiro²³⁸) e a um Direito Internacional Aduaneiro²³⁹.

²³⁵ Ricardo Xavier Basaldúa, sobre o assunto, assinala que a regulação da “*función de percibir los tributos que gravan la importación y la exportación [...] ha dado lugar al importante sector del Derecho Aduanero denominado Derecho Aduanero Tributario*” (**Introducción al Derecho Aduanero...**, op. cit., p. 206).

²³⁶ Jorge Witker, de quem discordamos, por reduzir o Direito Aduaneiro, em geral, a mero subconjunto do Direito Tributário, define o Direito Tributário Aduaneiro como “*aquel ramo del Derecho Tributario que estudia las normas legales y reglamentarias que regulan el paso de mercancías a través de las fronteras aduaneras; la relación jurídica tributaria generada por dicho paso y, en general, todas las materias que se relacionan con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados*” (**Derecho Tributario Aduanero**. 2. ed. Cidade do México: U.N.A.M., 1999, p. 29).

²³⁷ Grande parte delas aqui relacionadas em notas ao tópico referente ao histórico e à autonomia do Direito Aduaneiro.

²³⁸ Da mesma forma em que Zelmo Denari (COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 15-17), em premiada obra, distingue um Direito Tributário Penal (como segmento disciplinar preocupado com o estudo das infrações tributárias e respectivas sanções) de um Direito Penal Tributário (que se ocupa dos tipos penais tributários, também designados crimes contra a ordem tributária), apontamos a distinção entre um Direito Aduaneiro Penal (segmento disciplinar que tem por objeto o estudo das infrações aduaneiras e das penalidades a elas aplicáveis) e um Direito Penal Aduaneiro (preocupado com os delitos aduaneiros, como o contrabando e o descaminho). Héctor G. Vidal Albarracín revela que na Argentina se mantém tradicionalmente o critério de disciplinar os delitos aduaneiros no Código Aduaneiro, e não no Código Penal, falando em um *Derecho Penal Aduanero*, como um Direito Penal especial, alimentado dos princípios gerais do Direito Penal comum, aplicável supletivamente na falta de previsão expressa do Código Aduaneiro (ALBARRACIN, Hector G. Vidal. **Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias**. T. VII-A. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992, p. 18).

²³⁹ Em trabalho anterior, já tivemos a oportunidade de expor considerações sobre o nascimento e o desenvolvimento do Direito Internacional Aduaneiro, bastante atrelado à criação e ao desenvolvimento de organismos internacionais voltados a questões aduaneiras, principalmente o Conselho de Cooperação Aduaneira, conhecido como Organização Mundial das Aduanas (A influência e a aplicação dos tratados internacionais sobre temas aduaneiros. In: MENEZES, Wagner (coord.). **Estudos de Direito Internacional**. v. 8. Curitiba: Juruá, 2006, p. 319-320).

6 DIREITO ADUANEIRO TRIBUTÁRIO

Como exposto no capítulo 5, entende-se por Direito Aduaneiro Tributário o segmento do Direito Aduaneiro que tem por objeto os tributos aduaneiros (imposto de importação e imposto de exportação).

Optamos aqui pela denominação **tributos aduaneiros**²⁴⁰ (existente nos arts. 105, IX, XI, XIII e XIV, e 143, VIII da Lei Aduaneira - Decreto-lei nº 37, de 1966), ao invés da adotada por nosso Código Tributário Nacional no Capítulo II (arts. 19 a 28) do Título III de seu Livro Primeiro (**impostos sobre o comércio exterior**²⁴¹).

O Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543) limitou-se a reproduzir a nomenclatura utilizada pelas normas legais²⁴². Assim, embora haja o emprego dos termos do Código Tributário Nacional, no título de seu Livro II (Dos impostos sobre o comércio exterior), utiliza-se a expressão 'tributos aduaneiros' por quatro vezes no art. 618 de tal regulamento, que tem por base o art. 105 da Lei Aduaneira.

²⁴⁰ A expressão 'tributos aduaneiros' é de emprego comum em nossa legislação. A título exemplificativo, citem-se o Decreto nº 41.853, de 15/7/1957 ("Art. 2º. Aos oficiais administrativos e, na sua falta, aos escriturários, incumbe: [...] IV - exame, fiscalização e conferência da documentação apresentada para arrecadação dos **tributos aduaneiros** e dos demais impostos e taxas arrecadados pelas estações aduaneiras"); o Decreto nº 55.870, de 26/3/1965 (Anexo - Art. 273. Além das pequenas encomendas, serão removidos para as repartições permutantes diretas os objetos de correspondência: [...] b) sujeitos ao pagamento de **tributos aduaneiros**"); e a Lei do Imposto de Consumo - atual IPI -, de nº 4.502, de 30/11/1964 ("Art. 14. Salvo disposição especial, constitui valor tributável: I - quanto aos produtos de procedência estrangeira, para o cálculo efetuado na ocasião do despacho; [...] b) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fosse para o cálculo dos **tributos aduaneiros**, acrescido de valor deste e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador"), e seu Regulamento (Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, em seu art. 131, I, 'a').

²⁴¹ O Código Tributário Nacional manteve a terminologia estabelecida nos arts. 7º a 17 da Emenda Constitucional nº 18, de 1º/12/1965, distinguindo os impostos: a) sobre o comércio exterior, b) sobre o patrimônio e a renda, c) sobre a produção e a circulação, e e) especiais. Contudo, é preciso destacar que o texto da Constituição Federal de 1988 não adotou estritamente a nomenclatura do Código. A título ilustrativo, cite-se observação efetuada ao art. 150, VI, 'a' da Constituição Federal de 1988 (que trata da imunidade recíproca para impostos sobre **patrimônio, renda ou serviços**) por Roque Antonio Carrazza, que defende ter o constituinte utilizado linguagem econômica, e não jurídica, para designar os tipos de impostos, devendo o texto da alínea abarcar todo e qualquer imposto (**Curso de direito...**, *op. cit.*, p. 711). A própria Administração Tributária e Aduaneira reconheceu em ato normativo que o dispositivo em comento abarca o **imposto de importação**, no Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal nº 20, de 5/11/2002, que declara que a "vedação de instituir impostos de que trata a alínea 'a' do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal (CF) aplica-se às importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não sendo exigível o imposto de importação [...]".

²⁴² Contudo, em seu art. 239, que regulamenta o citado art. 14, I, 'b' da Lei do Imposto de Consumo (IPI), o Regulamento Aduaneiro interpreta que a expressão 'tributos aduaneiros' abarca, na importação, tão-somente o imposto de importação. Tal interpretação nos fornece a convicção de que o regulamento dá à expressão 'tributos aduaneiros' amplitude coincidente com a que estamos propondo no presente trabalho.

Não nos opomos à utilização das expressões ‘tributos aduaneiros’, ‘tributos sobre o comércio exterior’ e ‘impostos sobre o comércio exterior’ como sinônimas. Temos restrições, contudo, à interpretação de que tais expressões abarcam outros tributos (v.g. os niveladores) devidos na importação.

O Regulamento Aduaneiro de 2002 pautou-se por um método tal qual o que estamos propondo ao inovar na estrutura aduaneiro-tributária/tributário-aduaneira, separando os tributos aduaneiros (em seu Livro II - Dos impostos sobre o comércio exterior) dos demais tributos devidos na importação (Livro III - Dos demais impostos, e das taxas e contribuições, devidos na importação), como os niveladores. Pode-se, assim, afirmar que a distinção entre os campos aduaneiro-tributário e tributário-aduaneiro já se encontra positivada no direito brasileiro.

Por fim, manifestamos restrições ainda à utilização da designação ‘direitos aduaneiros’ (do francês *Droits de Douane*²⁴³) para os tributos aduaneiros, por entendermos que o termo ‘direitos’, no Brasil, abarca também os direitos *antidumping* e compensatórios, de natureza declaradamente não-tributária²⁴⁴.

As considerações a seguir restringem-se aos tributos aduaneiros, entendidos como o imposto de importação e o imposto de exportação.

²⁴³ Veja-se que a expressão ***Droits de Douane*** é utilizada no Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e no Anexo Geral, Capítulos 2 e 4, da Convenção de Kyoto Revisada com o significado de “*droits inscrits au tarif des douanes et dont sont passibles les marchandises qui entrent sur le territoire douanier ou qui en sortent*”. Também no Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da ALADI, a expressão ‘**direitos aduaneiros**’, ‘**direitos de Alfândega**’, ou ‘**derechos aduaneros**’, significa “direitos estabelecidos nas tarifas de Alfândega, aos quais estão submetidas as mercadorias, tanto na entrada como na saída do território aduaneiro” (Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008). Assim, tais denominações poderiam ser utilizadas no Brasil como sinônimas de ‘tributos aduaneiros’, se ressalvados os direitos *antidumping* e compensatórios. Denominações mais genéricas como ‘**gravames**’ (definidos no Glossário da ALADI como “direitos aduaneiros e quaisquer outros encargos de efeitos equivalentes, sejam de caráter fiscal, monetário, cambial, que incidem sobre as importações, excetuadas as taxas e encargos análogos quando respondem ao custo aproximado dos serviços prestados”) e ‘**direitos e taxas**’ (do francês ‘*droits e taxes*’, definido no glossário da OMA como “*les droits de douane et tous autres droits, taxes ou impositions diverses [...]*”) também, por óbvio, são inadequadas para designar especificamente os impostos de importação e de exportação (**tributos aduaneiros**).

²⁴⁴ Cf. Lei nº 9.015, de 30/3/1995, art. 1º, parágrafo único: “Os direitos **antidumping** e os direitos compensatórios serão cobrados independentemente de quaisquer obrigações de natureza tributária relativas à importação dos produtos afetados”.

6.1 Imposto de importação

Uma das primeiras formas de tributo existentes na história²⁴⁵, o imposto de importação foi, no Brasil, cobrado ainda nos tempos em que nem independentes de Portugal éramos. ALCIDES JORGE COSTA registra disposições sobre o imposto de importação (direitos de Alfândega) ainda no Regimento que Tomé de Souza trouxe para o Brasil²⁴⁶.

Com a abertura dos portos, em 1808, institui-se a primeira tarifa aduaneira **no** Brasil, cobrando-se 24% *ad valorem* sobre as importações, em geral²⁴⁷. Em 1844, elabora-se a primeira tarifa aduaneira **do** Brasil (conhecida como tarifa Alves Branco, em referência a seu inspirador, o ministro da Fazenda Manuel Alves Branco) independente, com alíquotas variáveis (de 2 a 60% *ad valorem*)²⁴⁸. Seguem-se outras tarifas, como a Rio Branco (de 1874) até chegarmos à fase republicana. Da velha à nova - e à novíssima (se podemos assim designar a república que sucede aos regimes militares) - repúblicas, acompanhando o vertiginoso decréscimo de arrecadação do imposto de importação, seguem-se diversas tarifas, como as instituídas pelo Decreto nº 24.343, de 5/6/1934 (tarifa Oswaldo Aranha); pela Lei nº 3.244, de 14/8/1957; e pelo Decreto-lei nº 63, de 21/11/1966.

Em nossa Constituição Federal de 1988, o imposto de importação é referido no art. 153, I, que o insere no âmbito de competência da União. Com o advento do Mercosul, na década de 90, e com a possibilidade de cobrança unificada do imposto de importação nos países que formam o bloco, procedimento que já se encontra em gestação, a disciplina jurídica do imposto de importação tende a aumentar em complexidade, envolvendo cada vez mais questões de direito internacional (que hoje já se manifestam em tratados internacionais que versam sobre a base de cálculo e sobre a classificação de mercadorias para fins de incidência do imposto).

Buscaremos, a seguir, detalhar cada um dos critérios da hipótese e do conseqüente da regra-matriz de incidência, em relação ao imposto de importação.

²⁴⁵ Ricardo Xavier Basaldúa efetua uma investigação histórica sobre as atividades aduaneiras (dentre as quais destaca a cobrança do imposto de importação) em diversos locais e épocas, como no Egito dos faraós, na Grécia antiga, nos primórdios de Roma, na Idade Média e na América pré-colonial (**Introducción al Derecho Aduanero...**, *op. cit.*, p. 25-124).

²⁴⁶ História da tributação..., *op. cit.*, p. 45-46.

²⁴⁷ Cf. MELO, Ruy; REIS, Raul. **Manual do imposto de ...**, *op. cit.*, p. 11; e LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 21.

²⁴⁸ Cf. MELO, Ruy; REIS, Raul. **Manual do imposto de ...**, *op. cit.*, p. 12; e LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 22.

6.1.1 Critério material

Observando-se a competência outorgada à União (instituir imposto sobre a **importação de produtos estrangeiros**) pela Constituição de 1988, parece-nos de fácil compreensão que seja a importação de produtos estrangeiros o critério material da hipótese de incidência do imposto de importação. O constituinte (seja o de 1988 ou o de 1967) utilizou-se da terminologia do Código Tributário Nacional (art. 19 - importação de produtos estrangeiros), ao invés da constante na Lei Aduaneira (art. 1º - importação de mercadoria estrangeira).

Com o objetivo de decifrarmos eventuais divergências entre os comandos normativos que versam sobre a matéria, analisaremos cada um dos termos que compõem o critério material.

6.1.1.1 Verbo

O verbo do critério material é indiscutivelmente **importar**, verbo originado do latim *importare*, que significa portar para dentro, trazer para dentro, introduzir²⁴⁹.

No âmbito aduaneiro, importar significa trazer para dentro do território aduaneiro. Vê-se, assim que o critério material tem intrínseca ligação com o espacial. O vocábulo 'importação' pressupõe não apenas uma introdução, mas uma **introdução em um território aduaneiro**.

Nesse sentido a definição de importação do Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais da Organização Mundial das Aduanas (ação de introduzir em um território aduaneiro uma mercadoria qualquer²⁵⁰) e do Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da ALADI (entrada de qualquer mercadoria em

²⁴⁹ Nesse aspecto, unanimemente, as obras que dispõem sobre a matéria: LACOMBE, Américo Masset, **Imposto de...**, *op. cit.*, p. 12; SOUZA, Hamilton Dias de. **Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980, p. 19; LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 57; MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: IOB, 2002, p. 113; MANFRINATO, Paulino. **Imposto de importação: uma análise do lançamento e fundamentos**. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 37; HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 65-66; MELO, José Eduardo Soares de. **A Importação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 46; e FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 114.

²⁵⁰ (World Customs Organization. **Glossary of international customs terms**. Permanent Technical Committee. 174rd Session, march. 2003 / Organisation Mondiale des Douanes. **Glossaire des termes douaniers internationaux**. Comité Technique Permanent. 174^{ème} Session. mars. 2003). Tradução livre da versão em francês ("*importation - action d'introduire dans un territoire douanier une marchandise quelconque*"). A versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA, parece um pouco mais ampla, abarcando não só a introdução, em si, mas o ato de causar a introdução ("*importation - the act of bringing or causing any goods to be brought into a Customs territory*").

um território aduaneiro²⁵¹). O Código Aduaneiro Argentino, em seu art. 9º, 1, segue a mesma linha, ao definir importação como “*la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero*”.

6.1.1.2 Complemento

A comunhão de pensamentos em relação ao verbo do critério material da hipótese de incidência do imposto de importação dá lugar, quando o tema é o complemento verbal, a controvérsias essencialmente derivadas da terminologia utilizada na legislação.

6.1.1.2.1 Produto e mercadoria

A primeira controvérsia diz respeito à utilização das palavras ‘produto’ (na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional) e ‘mercadoria’ (na Lei Aduaneira) como complemento do verbo importar. Sobre o assunto, há basicamente duas correntes: uma que entende incidir o imposto de importação somente sobre produtos que sejam importados com destinação comercial e outra que sustenta que o termo ‘mercadoria’ empregado na Lei Aduaneira abarca bens que não sejam destinados ao comércio.

Representante da primeira corrente, AMÉRICO MASSET LACOMBE entende que, na Constituição de 1967²⁵², o termo ‘produto’ foi usado em sua acepção vulgar (bem móvel e corpóreo), enquanto que a palavra ‘mercadoria’ foi tecnicamente usada (bem móvel e corpóreo destinado ao comércio), e que a disposição do art. 19 do Código Tributário Nacional (artigo que disciplina matéria reservada à lei ordinária) foi revogada pelo art. 1º da Lei Aduaneira (que, apesar de entrar em vigor na mesma data do Código, foi publicada posteriormente a este)²⁵³, concluindo que está fora do universo de incidência do imposto de importação a introdução de produtos não destinados ao comércio²⁵⁴.

²⁵¹ Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

²⁵² Os termos referidos foram mantidos na Constituição Federal de 1988.

²⁵³ O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966) foi publicado em 27/10/1966, e, por força do disposto em seu art. 218, entrou em vigor em 1º/1/1967. A Lei Aduaneira (Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966) foi publicada em 21/11/1966, e, por força do disposto em seu art. 178, entrou em vigor também em 1º/1/1967.

²⁵⁴ **Imposto de...**, *op. cit.*, p. 14, 18 e 21. José Eduardo Soares de Melo, apesar de discordar de Américo Masset Lacombe na justificativa (entendendo que a Lei Aduaneira não revogou o art. 19 do Código Tributário Nacional, mas apenas externou opção pelo não-exercício pleno da competência tributária), chega à mesma conclusão de que a incidência do imposto de importação está restrita a mercadorias, ou seja, a “bens que sejam objeto de atividade mercantil” (**A importação...**, *op. cit.*, p. 46-48).

Em posição oposta, HAMILTON DIAS DE SOUZA afirma que o termo ‘mercadoria’ empregado pela Lei Aduaneira não teve o escopo de restringir a incidência do imposto de importação aos bens destinados ao comércio, pois a própria lei assinala que são tributados “bens que certamente não são mercadorias, como roupas e objetos pessoais de passageiros e bens de capital para uso de quem realiza a importação”²⁵⁵.

Entendemos, em apoio à orientação majoritária, que o termo ‘mercadoria’, na Lei Aduaneira, buscou alcançar significado idêntico ao de ‘produto’, e não teve a intenção de distanciar-se do comando constitucional, nem do preceito estabelecido no Código Tributário Nacional. Endossando nosso entendimento, veja-se o segundo parágrafo da Exposição de Motivos nº 867, de 18/11/1966, que acompanha o Decreto-lei nº 37 (Lei Aduaneira): “2. Cumpre esclarecer, desde logo, que **o projeto adapta os conceitos de fato gerador**, base de cálculo e definição de contribuinte do imposto de importação **às normas do Código Tributário Nacional**, além de complementar e atualizar toda a legislação do país” (grifos nossos).

Em que pese a Lei Aduaneira (e, em geral, toda a legislação aduaneira brasileira) não ter adotado exclusivamente o termo ‘mercadorias’, às vezes apresentando como sinônimos a ele os termos ‘bens’ (v.g. art. 106) e ‘produtos’²⁵⁶,

²⁵⁵ **Estrutura do...**, *op. cit.*, p. 29-30. O autor se refere aos arts. 13 e 14 da Lei Aduaneira. No mesmo sentido, Osiris de Azevedo Lopes Filho, embora reconheça que o termo ‘mercadoria’ (bem móvel e corpóreo destinado ao comércio) seja uma espécie do gênero ‘produto’, sustenta que podem ser tratados como sinônimos no caso em análise (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 57-59). Paulino Manfrinato também reconhece que “a incidência do imposto de importação (II) atinge igualmente produtos não enquadrados como mercadoria”, em sentido estrito (**Imposto de...**, *op. cit.*, p. 37). Liziane Angelotti Meira toma em consideração o caráter restritivo que apresenta o termo ‘mercadoria’ (coisas que servem como objeto de uma operação comercial), mas o releva, na Lei Aduaneira, por entender, com base em interpretação sistêmica, que a palavra foi utilizada como sinônima de ‘bens’, termo também presente na Lei Aduaneira (v.g., arts. 12, 14, 26, 75 e 106) e que a autora aponta como mais adequado ao complemento do critério material da hipótese de incidência do imposto de importação (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 114-115). Ainda na mesma linha, Miguel Hilú Neto entende, como Sebastião de Oliveira Lima (**O fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 45-46), mediante interpretação sistêmica, que o legislador aplicou o vocábulo mercadoria com acepção incorreta e, “a despeito de haver utilizado o vocábulo ‘mercadoria’, [...], onde se lê ‘mercadorias’, leia-se ‘produtos’ (**Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 80). André Parmo Folloni segue o mesmo caminho, indicando como critério material da hipótese de incidência do imposto a importação de bens ou produtos estrangeiros (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 115).

²⁵⁶ A título ilustrativo, transcreva-se o art. 17 da Lei Aduaneira, e seu correspondente no Regulamento Aduaneiro (art. 117). “Art. 17. a isenção do imposto de importação somente beneficia **produto** sem similar nacional, em condições de substituir o importado” (grifo nosso). “Art. 117. Observadas as exceções previstas em lei ou neste Decreto, a isenção ou a redução do imposto somente beneficiará **mercadoria** sem similar nacional [...] (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 17, [...])” (grifo nosso).

são diversos os artigos de tal lei em que seria incoerente ou incompreensível que ‘mercadorias’ se referisse restritivamente a bens destinados à atividade comercial²⁵⁷.

Ademais, o termo ‘mercadoria’ é de emprego internacional no Direito Aduaneiro para designar inclusive bens que, embora suscetíveis de comércio, não se destinem, em uma operação específica, à comercialização. As definições de importação constantes nos glossários da OMA e da ALADI, por nós trazidas no item 6.1.1.1 deste estudo, empregam a palavra mercadorias, sem que isso implique estar excluída do conceito de importação a introdução de bens destinados, v.g., a consumo próprio ou ao ativo fixo. Os principais tratados internacionais em matéria aduaneira (v.g. Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, Acordo de Valoração Aduaneira - AVA/GATT, Convenção e Kyoto revisada) e a maioria dos códigos aduaneiros (v.g. Código Aduaneiro Europeu, Código Aduaneiro Uniforme Centro-Americano, Código Aduaneiro do Mercosul²⁵⁸, Código Aduaneiro Argentino²⁵⁹, Código Aduaneiro Paraguai e Código Aduaneiro Uruguai) também utilizam o termo ‘mercadorias’ com conteúdo desvinculado da finalidade da importação.

Também nosso Regulamento Aduaneiro adota definição de mercadoria que abarca, v.g., bagagem de viajante e bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito²⁶⁰.

Concluimos, assim, que o emprego não uniforme dos termos ‘mercadorias’, ‘bens’ e ‘produtos’ na Lei Aduaneira (alastrando-se por toda a legislação aduaneira), embora traga certo prejuízo à interpretação, por si só não obstaculiza a incidência do imposto de importação sobre produtos importados com finalidades não comerciais.

²⁵⁷ Vejam-se, por exemplo, os arts. 43 (“o disposto neste Capítulo se aplica igualmente aos veículos militares utilizados no transporte de **mercadoria**”); 70, § 1º (no caso de **mercadoria** em unidade ou em diminuta quantidade, **sem destinação comercial**, poderão [...]); 106, II, ‘c’ (“pela importação, como bagagem de **mercadoria** que, por sua quantidade e características, revele finalidade comercial”); 106, III, ‘b’ (“pela chegada ao país de bagagem e bens de passageiro [...], quando se tratar de **mercadoria** sujeita a tributação”); e 171 (“a **mercadoria** estrangeira importada a título de bagagem, e que, por suas características e quantidades, não mereça tal conceito, fica sujeita ao regime da importação comum”). Em todas as reproduções, os grifos são nossos.

²⁵⁸ O Código Aduaneiro do Mercosul, ainda não incorporado a nosso ordenamento jurídico, define, em seu art. 3º, 8, mercadoria como “qualquer bem suscetível de uma operação aduaneira”.

²⁵⁹ O Código Aduaneiro Argentino chega a definir mercadoria, em seu art. 10.1, como “*todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado*”.

²⁶⁰ Em seu art. 69, parágrafo único, derivado do art. 62 do Decreto nº 1789, de 12/1/1996 (indicado como supedâneo normativo, embora verse exclusivamente sobre remessas postais internacionais).

Destacamos, por fim, que a energia elétrica também se encontra no universo de incidência do imposto de importação, por disposição expressa da Constituição Federal de 1988 (art. 155, § 3º)²⁶¹, já tendo sido a matéria disciplinada no art. 8º, parágrafo único do Regulamento Aduaneiro, no Decreto nº 5.668, de 10/1/2006, e na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 649, de 28/4/2006.

6.1.1.2.2 *Estrangeira e desnacionalizada*

A segunda controvérsia não se apresenta pela divergência na utilização de termos, mas pela ausência de uma designação: tanto a Constituição Federal quanto o Código Tributário Nacional e a Lei Aduaneira se referem a mercadoria estrangeira. Cabe, assim, indagar se o texto se refere à mercadoria de **origem** estrangeira ou de **procedência** estrangeira. A resposta a tal indagação tem como consequência a incidência ou não do imposto na reimportação de mercadorias nacionais ou **nacionalizadas**²⁶², exportadas a título temporário, e na importação de mercadorias desnacionalizadas exportadas a título definitivo.

É preciso destacar preliminarmente uma relevante distinção existente na designação das operações de comércio exterior: só se pode **importar** mercadoria **estrangeira ou desnacionalizada**, da mesma forma que só se pode **exportar** mercadoria **nacional ou nacionalizada**. Quando se envia ao exterior mercadoria não nacionalizada, a operação recebe o nome de **reexportação**²⁶³. Na mesma linha, quando aqui se introduz mercadoria nacional ou nacionalizada procedente do exterior, a operação é denominada de **reimportação**.

²⁶¹ José Eduardo Soares de Melo não restringe a definição de 'produto', nem a de 'mercadoria', a bens corpóreos, referindo-se expressamente à possibilidade de enquadramento da energia elétrica como mercadoria e como produto (**A importação...**, *op. cit.*, p. 47). No mesmo sentido, Leandro Paulsen (**Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 4. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 490).

²⁶² Mercadorias nacionalizadas são as mercadorias produzidas no exterior, mas incorporadas à economia brasileira (WERNECK, Paulo. **Comércio exterior e despacho aduaneiro**. Curitiba: Juruá, 2001, p. 13). Tal definição brota da esclarecedora, mas revogada Portaria do Ministro da Fazenda nº 300, de 31/8/88 (publicada em 2/9/88), que, em seu item 2, dispunha que a nacionalização de mercadoria compreende a "seqüência de atos que transferem a mercadoria de economia estrangeira para economia nacional". O Regulamento Aduaneiro, em seu art. 212, § 1º, que reproduz o art. 221, § 1º do regulamento anterior, dispõe que se considera "nacionalizada a mercadoria estrangeira importada a título definitivo".

²⁶³ A definição de reexportação também provém da revogada Portaria nº 300, e é utilizada em toda a legislação aduaneira nacional, por não ter a norma revogadora (Portaria MF nº 267, de 30/8/2001) redefinido o instituto.

Apesar de as definições internacionalmente adotadas serem sensivelmente diferentes²⁶⁴, a Lei Aduaneira brasileira²⁶⁵ e seu regulamento²⁶⁶ sempre associam a reimportação a uma exportação não definitiva, e a reexportação a uma importação não definitiva.

Nesse contexto, não se pode interpretar que a expressão ‘produto estrangeiro’, utilizada na Constituição Federal (art. 153, I) e no Código Tributário Nacional (art. 19), e sua variante (‘mercadoria estrangeira’) utilizada no art. 1º da Lei Aduaneira (com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988) abarquem produtos/mercadorias ‘desnacionalizados/as’. Se há uma distinção entre a mercadoria nacional e a nacionalizada, também existe uma diferença entre a mercadoria estrangeira e a desnacionalizada (a diferença, em ambos os casos, é a **origem**²⁶⁷ da mercadoria). Seguindo-se o raciocínio, se a Constituição Federal dispões que o imposto de exportação incide sobre produtos **nacionais ou nacionalizados** (art. 153, II) e que o imposto de importação incide sobre produtos **estrangeiros** (art. 153, I), é de se concluir que ficaram fora do universo de incidência

²⁶⁴ O Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais da **OMA** define **reimportação** (*‘reimportation’/‘re-importation’*) como a importação em um território aduaneiro de mercadorias previamente exportadas deste território (*“importation dans un territoire douanier de marchandises préalablement exportées de ce territoire”/“importation into a Customs territory of goods previously exported from that territory”*) e **reexportação** (*‘reexportation’/‘re-exportation’*) como *“exportation hors du territoire douanier de marchandises qui y ont été importées antérieurement” / “exportation from a Customs territory of goods previously imported into that territory”*). O Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da **ALADI** segue a mesma linha.

²⁶⁵ No que se refere à **reimportação** de mercadoria nacional ou nacionalizada anteriormente exportada a título não definitivo: art. 92 (tanto na redação original quanto na alterada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º/9/1988) e art. 93 (na redação original). No que se refere à **reexportação** de mercadoria estrangeira (a Lei Aduaneira não utiliza o termo ‘desnacionalizada’) anteriormente importada a título não definitivo: arts. 47; 52; 106, IV, ‘c’; 143, XII; e 71, § 6º (este com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988).

²⁶⁶ No que se refere à **reimportação** de mercadoria nacional ou nacionalizada anteriormente exportada a título não definitivo: arts. 385; 390, § 2º; 396 a 399; 402; 407 e 409. No que se refere à **reexportação** de mercadoria estrangeira ou desnacionalizada (o regulamento utiliza o termo ‘desnacionalizada’ apenas uma vez, no art. 332: “o regime aduaneiro especial de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo é o que permite o ingresso [...] de mercadorias estrangeiras ou desnacionalizadas, destinadas a operações de aperfeiçoamento ativo e posterior reexportação”) anteriormente importada a título não definitivo: arts. 318 a 321; 332; 342; 362; 372; 433; 453; 520; 524 e 531.

²⁶⁷ A origem se refere ao país em que a mercadoria tenha sido fabricada, ou no qual tenha recebido transformação substancial, observadas as regras de origem aplicáveis à transação comercial. Há regras de origem pactuadas, v.g., no âmbito da OMC, da ALADI e do MERCOSUL. Para aprofundamento na questão da origem, veja-se: CARLUCI, José Lence. **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 273-296; IZAM, Miguel. **Normas de Origen y Procedimientos para su Administración en América Latina**. Santiago de Chile: CEPAL, 2003; ESTEVADEORDAL, Antoni; SUOMINEN, Kati. **Rules of origin in FTAs in Europe and in the Americas: issues and implication for the EU-Mercosur Inter-Regional Association Agreement**. Buenos Aires: Intal, 2004; e AGUIAR, Maruska (org.). **Discussões sobre regras de origem**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

deste imposto os produtos **desnacionalizados** (ou seja, aqueles que, apesar de procedentes do exterior, foram efetivamente fabricados no Brasil, segundo as regras de origem aplicáveis).

Recorde-se que no texto original da Constituição Federal de 1946 (art. 15, I: “competete à União decretar impostos sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira”), bastava que a mercadoria fosse procedente do exterior para que houvesse a incidência. Contudo, na alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965 (art. 7º, I), e nas Constituições Federais de 1967 (art. 22, I) e 1988 (art. 153, I), o critério adotado foi o da origem.

A Lei Aduaneira, assim, ao dispor em seu art. 93 que seria considerada estrangeira, para efeito de incidência do imposto de importação, a mercadoria nacional ou nacionalizada reimportada, quando houvesse sido exportada sem observância das condições relativas ao regime de exportação temporária²⁶⁸, revelava-se inconstitucional. A inconstitucionalidade foi declarada incidentalmente no julgamento do RE nº 104.306-7/SP, cuja ementa se transcreve a seguir.

Ao considerar estrangeira, para efeito de incidência do tributo, a mercadoria nacional reimportada, o art. 93 do Decreto-lei nº 37-66 criou ficção incompatível com Constituição de 1946 (Emenda nº 18, art. 7º, I), no dispositivo correspondente ao art. 21, I, da Carta em vigor. Recurso Extraordinário provido, para concessão da segurança e para a declaração de inconstitucionalidade do citado art. 93 do Decreto-lei nº 37-66.²⁶⁹

Após a declaração de inconstitucionalidade, o presidente do Senado Federal publicou a Resolução nº 436, de 5/12/1987 (publicada no Diário Oficial da União de 18/12/1987), suspendendo a execução do art. 93 da Lei Aduaneira.

Entretanto, alguns meses após a suspensão da execução por inconstitucionalidade, foi publicado o Decreto-lei nº 2.472, de 1988, que, ao inserir

²⁶⁸ O art. 93 da Lei Aduaneira era regulamentado pelo art. 84 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985. O texto do comando regulamentar era ainda mais explícito na incidência do imposto sobre mercadoria nacional exportada definitivamente que retorne ao país. Veja-se, que mediante silogismo, a partir do inciso II do *caput* (“considera-se estrangeira, para efeito de incidência do imposto a mercadoria desnacionalizada, que vier a ser importada”) e do § 1º (“considera-se desnacionalizada a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada a título definitivo”) do art. 84, chega-se à conclusão que o legislador afirmava que a **mercadoria nacional** exportada definitivamente **é considerada estrangeira** quando retorna ao Brasil.

²⁶⁹ **Recurso Extraordinário nº 104.306-7/SP**, Pleno, Rel. Min. Octavio Galloti, unânime, DJ de 18 abr. 1986.

um § 1º ao art. 1º da Lei Aduaneira²⁷⁰, novamente alargou a definição de ‘estrangeira’, afirmando que: “para fins de incidência do imposto, considerar-se-á também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retornar ao País, salvo se [...] por [...] fatores alheios à vontade do exportador”. Tal dispositivo, que parece fazer uma interpretação a *contrario sensu* das disposições do art. 11 do Decreto-lei nº 491, de 5/3/1969 (“não constitui fato gerador do imposto de importação [...] a reimportação de produtos nacionais que retornem ao País [...] por [...] fatores alheios à vontade do exportador”), possui um teor muito assemelhado ao art. 93 declarado inconstitucional.

Tendo em vista que o texto do art. 22, I da Constituição Federal de 1967 não foi modificado na Constituição Federal de 1988 (art. 153, I), padece de inconstitucionalidade qualquer norma que venha a designar mercadoria nacional como ‘estrangeira’. Nos dizeres do Ministro Luiz Galotti, em seu voto (vencido) no RE nº 71.758/Guanabara: “se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”²⁷¹.

Entendemos, assim, que não incide o imposto de importação no retorno, no mesmo estado, ao Brasil, de mercadoria nacional ou nacionalizada exportada a título definitivo. Como o critério adotado na Constituição Federal de 1988 é a origem (e não a procedência), concluímos que também na reimportação de mercadoria exportada a título temporário que descumpra os prazos de concessão do regime não incide o imposto de importação²⁷².

²⁷⁰ Hoje reproduzido no art. 70 do Regulamento Aduaneiro de 2002. O mesmo art. 70 traz, em seu parágrafo único, outro comando legal (art. 2º do Decreto-lei nº 1.418, de 3/9/1975) que alarga a definição de ‘estrangeira’.

²⁷¹ **Recurso Extraordinário nº 71.758/GB**, Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, maioria, DJ de 31 ago. 1973.

²⁷² Admitir a incidência de imposto de importação à mercadoria exportada temporariamente que retorne ao Brasil fora do prazo de concessão seria desvirtuar o próprio conceito de tributo previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional (“prestação pecuniária [...] **que não constitua sanção de ato ilícito**, [...]”): seria aplicar penalidade por meio de tributo. O Regulamento Aduaneiro de 2002, ao disciplinar o comando do § 4º do art. 92 da Lei Aduaneira (inserido pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988), deixa clara a não incidência do imposto de importação a mercadoria **à qual tenha sido aplicado** o regime de exportação temporária (esteja ou não a mercadoria ainda ao amparo do regime). A quem descumpra os prazos do regime, hoje não mais se pune ‘com imposto’, mas com a multa prevista no art. 72, II da Lei nº 10.833, de 26/12/2002.

Na companhia abalizada de diversos juristas²⁷³ que se dedicaram ao tema, afirmamos, então, que **o imposto de importação incide sobre mercadoria de origem estrangeira.**

6.1.2 Critério espacial

Como afirmamos no item 6.1.1.1 deste estudo, o verbo do critério material, importar (trazer para dentro), possui intrínseca ligação com o critério espacial, pois é impossível efetivar-se uma importação sem ingresso de mercadoria. Contudo, cabe indagar: ingresso em que local? Em resposta, no mesmo item 6.1.1.1, indicamos que, no âmbito internacional, consolidou-se que importação consiste na **introdução de mercadorias em um território aduaneiro.**

No Brasil, o Código Tributário Nacional (art. 19) e a Lei Aduaneira (art. 1º) estabelecem que o fato gerador do imposto de importação é a **entrada da mercadoria no território nacional.** O Regulamento Aduaneiro dispõe que o “território aduaneiro compreende todo o território nacional” (art. 2º, que reproduz o art. 1º do regulamento de 1985) e que “o fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro” (art. 72).

6.1.2.1 Território nacional e território aduaneiro

Um dos elementos dos Estados, o território é o local onde estes exercem sua jurisdição geral (legislativa, administrativa e jurisdicional) e exclusiva (sem concorrência, detendo o monopólio do uso legítimo da força pública)²⁷⁴. A noção de território é, assim, jurídica e não geográfica²⁷⁵.

Nosso território nacional, v.g., em sua porção marítima (mar territorial), estende-se até doze milhas náuticas do litoral, de acordo com o art. 1º da Lei nº 8.617, de 4/1/1993, que reflete o acordado pelo Brasil em âmbito internacional (por meio da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar²⁷⁶).

²⁷³ V.g.: Hamilton Dias de Souza (**Estrutura do...**, *op. cit.*, p. 31-32); Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 116-117) e André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 116). Em sentido contrário, entendendo que o imposto de importação incide sobre mercadoria nacional ou nacionalizada exportada definitivamente que retorne ao Brasil: Osiris de Azevedo Lopes Filho (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 61) e Miguel Hilú Neto (**Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 84-86).

²⁷⁴ REZEK, J. Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 161-162.

²⁷⁵ MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 15. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 1113.

²⁷⁶ Tal convenção também é conhecida como Convenção de Montego Bay, local da Jamaica onde foi concluída em 10/12/1992. No Brasil, a convenção foi aprovada por meio do Decreto Legislativo nº 5,

O texto da Lei Aduaneira leva ao entendimento de que território nacional e território aduaneiro são exatamente a mesma coisa. Veja-se, v.g., o art. 33, que afirma que “a jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o **território aduaneiro**, e abrange: I - zona primária [...]; e II - zona secundária, compreendendo a parte **restante do território nacional**” (grifo nosso)²⁷⁷. Tal excerto nos revela ainda que o Brasil adota a definição de território aduaneiro (território no qual se aplica plenamente a legislação aduaneira²⁷⁸) constante do Anexo Geral da Convenção de Kyoto revisada (embora não seja, ainda, signatário de tal convenção).

Se a jurisdição aduaneira realmente se estende por todo o território aduaneiro, como afirma o art. 33 da Lei Aduaneira, ter-se-ia que reconhecer que o território aduaneiro é maior que o território nacional, porque a Aduana brasileira possui jurisdição, v.g., sobre as áreas de controle integrado sediadas em território estrangeiro, na região fronteira do Brasil com outro Estado Parte do Mercosul²⁷⁹, cf. o Acordo de Alcance Parcial para a Facilitação do Comércio nº 5, conhecido como Acordo de Recife²⁸⁰. Pode-se citar ainda como exemplo de ação aduaneira extraterritorial a fiscalização preventiva prevista no art. 33 da Convenção de

de 9/11/1987, ratificada em 22/12/1988 e promulgada por meio do Decreto nº 1.530, de 22/6/1995. O art. 1º de tal decreto, de acordo com o art. 308, 1 da convenção, estabeleceu 16/11/1994 como data de entrada em vigor, “internacional e para o Brasil”, da Convenção de Montego Bay.

²⁷⁷ Os arts. 34, II; 73; 74, § 2º; 105, XVII; e 143, I, também endossam a identidade entre território nacional e território aduaneiro na Lei Aduaneira.

²⁷⁸ Tradução livre das versões redigidas nos idiomas oficiais da OMA - inglês (*‘customs territory’*) e francês (*‘territoire douanier’*): *“the territory in which the Customs law applies in full”* / *“territoire dans lequel les dispositions de la législation douanière sont pleinement applicables”*. Como conceito alternativo de território aduaneiro, veja-se, v.g., o adotado pela Argentina, derivado do Artigo XXV.2 da Parte III do GATT, constante do artigo 2º do código aduaneiro (Ley nº 22.415, de 2/3/1981): *“territorio aduanero es la parte del ámbito mencionado en el artículo 1º en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones”*. Esclareça-se que o art. 1º do Código Aduaneiro Argentino trata do território nacional daquele país.

²⁷⁹ A título ilustrativo, cite-se a área de controle integrado (de cargas e turismo) de Santo Tomé (Argentina) / São Borja (Brasil), com sede (cabecera) no território nacional argentino.

²⁸⁰ O Acordo de Recife foi aprovado, no Brasil, pelo Decreto Legislativo nº 66, de 16/11/1991, e promulgado pelo Decreto nº 1.280, de 14/10/1994. O art. 3º do referido acordo, na versão dada pelo seu 2º protocolo adicional, incorporado a nosso ordenamento jurídico pelo Decreto nº 3.761, de 5/3/2001, dispõe que “os funcionários competentes de cada país exercerão, na **Área de Controle Integrado**, seus respectivos controles aduaneiros, [...] Para esse fim ter-se-á que: a) a **jurisdição** e a competência dos órgãos e dos funcionários do País Limítrofe **considerar-se-ão estendidas à referida Área**” (grifo nosso).

Montego Bay e no art. 5º da Lei nº 8.617, de 1993, em zona contígua ao mar territorial (de doze a vinte e quatro milhas náuticas do litoral)²⁸¹.

Por outro lado, nas áreas de controle integrado sediadas no Brasil²⁸², as autoridades estrangeiras estão autorizadas a aplicar a legislação aduaneira de seu país em nosso território nacional. Assim, deveríamos, em tese, reconhecer que há porções de território nacional que não constituem território aduaneiro.

Do exposto, conclui-se que a criação de **enclaves** (locais, no exterior, nos quais se permita a aplicação da legislação aduaneira brasileira) ou **exclaves** (locais, no Brasil, onde não se aplique a legislação aduaneira brasileira, ou se aplique a legislação aduaneira de algum outro país), ambas efetivadas somente por meio de **tratados internacionais**, gera **distinções entre o território nacional e o território aduaneiro**.

Entenda-se, assim, que o texto da Lei Aduaneira, no que iguala o território nacional ao território aduaneiro, está sendo mitigado a cada tratado internacional que o Brasil celebra sobre extensão de sua jurisdição aduaneira a território estrangeiro ou permissão do exercício de jurisdição aduaneira estrangeira em território nacional. Por consequência, a fórmula adotada pelo art. 2º do Regulamento Aduaneiro, de que o território aduaneiro ‘compreende’ o território nacional não pode ser tida como correta.

Assim, entendemos ser o **território aduaneiro** (e não o território nacional) o **critério espacial da hipótese de incidência do imposto de importação**, pois uma mercadoria ingressada em uma área de controle integrado, *v.g.*, ainda não está em solo nacional, embora já haja ocorrência do fato gerador do imposto de

²⁸¹ Fiscalização “**necessária para evitar as infrações às leis e regulamentos aduaneiros**, fiscais, de imigração ou sanitários no seu território ou no seu mar territorial” (grifo nosso). A lei brasileira simplesmente copia o texto da Convenção.

²⁸² A título ilustrativo, cite-se a área de controle integrado (de cargas e turismo) de Santa Helena (Brasil) / Puerto Índio (Paraguai), com sede (cabecera) no território nacional brasileiro.

importação²⁸³, conforme pactuado no Acordo de Recife e em seus protocolos adicionais²⁸⁴.

A adoção do critério **entrada no território aduaneiro** não conflita com a legislação pátria (pois tanto o Código Tributário Nacional quanto a Lei Aduaneira podem ser alterados por tratados internacionais regularmente incorporados a nosso ordenamento jurídico), e mostra-se em consonância com a construção jurídica de uma união aduaneira em gestação²⁸⁵.

Estabelecidas as distinções entre as expressões ‘território nacional’ e ‘território aduaneiro’²⁸⁶, e revelada nossa inclinação pela utilização desta, passemos

²⁸³ Por mais que se relativize a existência dos enclaves e exclaves existentes (afirmando-se, *v.g.*, que nas áreas de controle integrado cada Estado Parte aplica sua legislação e, por conseqüência, não há extensão do território aduaneiro brasileiro, porque em tais áreas a legislação aduaneira brasileira não se aplica **plenamente** - para utilizar o termo da definição constante da Convenção de Kyoto revisada -, mas convive com a estrangeira), ainda assim procede a afirmação de que o território aduaneiro (que, não havendo exclaves ou enclaves, coincidiria com o território nacional) constitui o aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto de importação.

²⁸⁴ O Acordo de Recife já possui três protocolos adicionais, incorporados a nosso ordenamento jurídico pelos Decretos nº 1.418, de 13/3/1995, nº 3.761, de 5/3/2001, e nº 3.853, de 29/6/2001, respectivamente. Cite-se, a título ilustrativo, os arts. 1º e 2º do Anexo ao referido acordo, na versão dada pelo seu 3º protocolo adicional: “Art. 1º Os controles aduaneiros a serem realizados pelos funcionários na Área de Controle Integrado se referem: a) aos diferentes regimes aduaneiros dos Estados Partes que regulam a saída e a entrada de mercadorias; [...] c) à saída e à entrada de veículos particulares ou privados e de transporte de passageiros e de mercadorias, incluído o trânsito vicinal; e d) à bagagem acompanhada dos passageiros. Art. 2º Nos **direitos de importação sob regime geral de mercadorias**, cujas solicitações se documentem e tramitem perante algum dos escritórios aduaneiros fronteiriços dos Estados Partes, estabelece-se a seguinte distinção: a) Despacho de mercadoria que não ingresse a depósito. Neste caso, poderá ser documentado o despacho, efetuado o controle documental e autorizado seu trâmite e, se for o caso, efetuado o pagamento dos tributos na repartição aduaneira interveniente, previamente à chegada da mercadoria à Área de Controle Integrado, de acordo com a legislação vigente. Os **funcionários do país de entrada**, por ocasião de sua intervenção, verificarão a mercadoria e a documentação de despacho previamente examinada e autorizada e, não havendo impedimentos, darão por cumprida sua intervenção e procederão, portanto, a sua **liberação**”. (grifo nosso).

²⁸⁵ Para que se consolide, no Mercosul, uma união aduaneira, além da unificação da tarifa externa, deve haver um **território aduaneiro único** e um sistema de repartição de receitas tributárias (DROMI, Roberto; EKMEKDJIAN, Miguel A.; RIVERA, Julio C. **Derecho Comunitario**. 2. ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1996, p. 115; BASALDÚA, Ricardo Xavier. **Mercosur y derecho de la integración**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999, p. 42). Assim, a declaração de importação referente a uma mercadoria alemã adquirida por uma empresa brasileira poderá ser efetuada no Porto de Montevideú, *v.g.*, recolhendo-se no Uruguai o imposto de importação correspondente à mercadoria na Tarifa Externa Comum do bloco regional. Repartidas as receitas, quando a mercadoria entrasse no território brasileiro, não mais se cogitaria a incidência do imposto de importação, visto que esta já se encontrava no território aduaneiro do Mercosul.

²⁸⁶ Em que pese o posicionamento recorrente de que território nacional e território aduaneiro, no Brasil, são a mesma coisa (em LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 63; MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 118). Cumpre ainda destacar a distinção entre ‘território aduaneiro tributário’ e ‘território nacional’ (da qual divergimos) efetuada por Miguel Hilú Neto. Tal autor afirma que o território aduaneiro tributário corresponde ao território nacional, subtraída a área correspondente à Zona Franca de Manaus (**Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 140-142). Nossa oposição reside no fato de a Zona Franca de Manaus não ser propriamente uma

a uma questão mais debatida no meio acadêmico e judicial: a especificação do critério espacial da hipótese de incidência do imposto de importação, tendo em vista a impossibilidade de a entrada no território aduaneiro ser identificada a contento com um critério temporal.

Como alerta PAULO DE BARROS CARVALHO,

Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É uma opção do legislador. Aquilo que de real encontramos, no plano do direito positivo brasileiro, é uma dose maior ou menor de esmero na composição dos critérios espaciais, de tal modo que alguns são elaborados com mais cuidado que outros. [...]. Como efeito, temos impostos, como o de **importação**, em que o acontecimento apenas se produz em pontos predeterminados, chamados de **repartições alfandegárias**, e de número reduzido, levando-se em conta as dimensões do território nacional. Demora-se aqui o legislador, especificando as **localidades habilitadas a receber os bens importados**, ocasião em que procede com mais empenho no preparo do **critério espacial** da hipótese tributária. (grifos nossos)²⁸⁷

De fato, a Lei Aduaneira estabelece, no já citado art. 33, que o território aduaneiro se divide em **zona primária** (as áreas demarcadas pela autoridade aduaneira nos portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados) e **zona secundária** (o restante do território). Com base no art. 34 da Lei Aduaneira, o Regulamento Aduaneiro estabeleceu, em seu art. 8º, que “somente nos portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados poderá efetuar-se a entrada [...] de mercadorias procedentes do exterior [...]”.

Contudo, em que pese a posição do eminente elaborador da regra-matriz de incidência tributária, temos que não se afigura como necessária a introdução de mercadoria na zona primária para a incidência do imposto de importação. Há duas previsões legais e uma regulamentar para incidência do imposto de importação no caso de mercadorias que ingressem no território nacional por local diverso da zona primária.

‘zona franca’, mas uma área aduaneira especial (como reconhece a Decisão do Conselho do Mercado Comum nº 8, de 1994 - art. 6º), e no tratamento de regime (e não de exclave) dado pelo Brasil a tal área. Contudo, adiantamos que o aprofundamento da discussão sobre a natureza da Zona Franca de Manaus ocorrerá na subseção 8.4.1 do presente estudo.

²⁸⁷ **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 260-261. Américo Masset Lacombe fala em uma coordenada espacial genérica (o território nacional) e uma específica (as repartições aduaneiras) (**Imposto de...**, *op. cit.*, p. 26).

A previsão regulamentar (com fulcro na competência outorgada pelo art. 34) encontra-se no parágrafo único do citado art. 8º do Regulamento Aduaneiro, que estabelece que a obrigatoriedade de entrada de mercadorias por zona primária não se aplica “à importação e à exportação de mercadorias conduzidas por linhas de transmissão ou por dutos, ligados ao exterior, observadas as regras de controle estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal”²⁸⁸ (hoje RFB). As previsões legais são detalhadas a seguir, nos itens 6.1.2.2. e 6.1.2.3.

6.1.2.2 *Entrada presumida*

O parágrafo único do art. 1º da Lei Aduaneira, em sua versão original, já estabelecia: “considerar-se-á entrada no território nacional, para efeito da ocorrência do fato gerador, a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira”. Tal disposição foi mantida no § 2º do mesmo artigo com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988. A nova redação inseriu ainda um § 3º, autorizando o regulamento a estabelecer percentuais de tolerância para a falta apurada na importação de granéis que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, estejam sujeitos à quebra ou decréscimo de quantidade ou peso. O legislador criou, assim, **presunção relativa de entrada de mercadoria no território aduaneiro, no caso de mercadoria que conste como tendo sido importada**²⁸⁹.

Como afirma a própria Lei Aduaneira, em seu art. 39, “a mercadoria procedente do exterior e transportada por qualquer via será registrada em manifesto ou outras declarações de efeito equivalente [...]”. O manifesto deve ser entregue à autoridade aduaneira com cópia dos conhecimentos de carga correspondentes (art. 40 do Regulamento Aduaneiro).

²⁸⁸ A importação de gás natural por meio de duto foi disciplinada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 116, de 31/12/2001. A importação de energia elétrica, como já destacado no presente estudo, foi disciplinada na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 649, de 28/4/2006.

²⁸⁹ Para Liziane Angelotti Meira, o dispositivo legal que estabelece a presunção (§ 2º do art. 1º da Lei Aduaneira, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988) não se coaduna com a competência concedida pela Constituição Federal de 1988 para a União instituir imposto sobre a importação, pois o ente federal não pode, sem afrontar as disposições constitucionais, presumir a operação de importação e carece de aptidão jurídica para cobrar o tributo quando não for possível comprovar a ocorrência do evento (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 113). Hamilton Dias de Souza, contudo, não identifica inconstitucionalidade em dispositivo idêntico de lei (a redação original do parágrafo único do art. 1º da Lei Aduaneira) em face de texto idêntico da Constituição Federal de 1967 (art. 22, I, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969) sobre a competência da União para instituir o imposto (**Estrutura do...**, *op. cit.*, p. 31).

Assim, *v.g.*, uma mercadoria que conste como embarcada em Amsterdam com destino ao porto de Paranaguá, figurando em conhecimento de carga²⁹⁰, mas que não chegue a este porto, é presumida como importada. Caberá diretamente ao importador, e indiretamente aos dois intervenientes envolvidos com a custódia da mercadoria (o transportador, que responde pela mercadoria de seu embarque, no exterior, até sua descarga, no Brasil, e o depositário, que responde da descarga à saída do depósito) provar que a entrada da mercadoria no território aduaneiro não ocorreu (tendo em vista a constatação de erro ou de acidente, *v.g.*).

Provado que a mercadoria não ingressou no território aduaneiro, a presunção cai por terra, e não há incidência do imposto de importação sobre a operação, face à não concretização do critério espacial da hipótese de incidência. Na ausência de comprovação, opera a presunção, culminando na incidência do imposto de importação.

6.1.2.3 *Introdução clandestina*

Se no item anterior tratávamos de uma hipótese em que a mercadoria saiu do exterior e não chegou a seu destino, no Brasil, agora nos referimos a uma mercadoria que comprovadamente ingressou no território nacional, em afronta ao comando normativo que obriga que tal ingresso ocorra por zona primária.

A introdução clandestina enseja, em regra, a aplicação da pena de perdimento das mercadorias, seja pelo disposto no art. 87, I da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, ou por uma das situações previstas no art. 105 da Lei Aduaneira.

Contudo, às vezes, quando a fiscalização aduaneira reúne elementos probatórios da introdução clandestina, já não resta mais vestígio da mercadoria clandestinamente ingressada para que seja possível a aplicação da pena de perdimento. Para tais hipóteses, a mesma Lei nº 4.502, de 1964, em seu art. 83, I (transportado, com adaptações, para o art. 631 do Regulamento Aduaneiro), previu que incorre o infrator em multa igual a 100% do valor comercial da mercadoria. Como restou, na situação, comprovada a introdução da mercadoria no território aduaneiro, cabível se torna a incidência do imposto de importação.

²⁹⁰ Documento que, como afirmamos na subseção 1.2.2, é designado por diversas denominações, e que comprova a contratação do transporte, operando como prova de posse ou propriedade da mercadoria (art. 494 do Regulamento Aduaneiro), prevalecendo sobre o manifesto de carga, em caso de divergências ou omissões.

Aplicada a pena de perdimento das mercadorias, não mais se falava em incidência do imposto de importação, segundo o art. 85, III do Regulamento Aduaneiro de 1985, reproduzido no art. 71, III do Regulamento Aduaneiro de 2002.

Porém, restava uma anomalia no tratamento da situação em que a pena de perdimento havia sido aplicada e, por força de decisão judicial ou administrativa precária (e posteriormente revista), a mercadoria era entregue ao importador. Com a revisão da decisão, a fiscalização aduaneira se dirigia ao estabelecimento do importador, para efetuar novamente a apreensão, mas era por este informada de que não se sabia mais onde estava a mercadoria, ou que esta havia sido consumida. Diante da pena de perdimento já aplicada, não era cabível, de acordo com o Regulamento Aduaneiro, como aqui exposto, a incidência do imposto de importação. O tratamento para a hipótese em comento só se completaria ao final de 2003.

A Lei nº 10.637, de 30/12/2002, criou a possibilidade de conversão da pena de perdimento aplicada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. O Regulamento Aduaneiro, no parágrafo único de seu art. 631, evitou o conflito entre a multa resultante da conversão e aquela constante do art. 83, I da Lei nº 4.502, de 1964.

Posteriormente, a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, em seu art. 77, acrescentando um § 4º, III ao art. 1º da Lei Aduaneira, dispôs que o imposto de importação “não incide sobre mercadoria estrangeira que tenha sido objeto de pena de perdimento, **exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida**²⁹¹” (grifo nosso).

Pelo exposto, conclui-se que é possível a incidência do imposto de importação sobre mercadorias que ingressaram no território nacional por zona secundária. Assim, refuta-se a existência de uma coordenada espacial específica que seriam as repartições aduaneiras, ou a zona primária, mantendo-se como **critério espacial** da hipótese de incidência do imposto de importação o **território aduaneiro**.

²⁹¹ Perceba-se que a mercadoria revendida pelo importador após a aplicação da pena de perdimento (v.g., seguida de liberação judicial posteriormente revista), embora esteja sujeita a incidência do imposto de importação, não mais pode ser objeto da multa resultante da conversão da pena de perdimento, visto que a expressão ‘transferida a terceiro’, originalmente constante do art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29/8/2002, foi retirada na conversão desta na Lei nº 10.637, de 2002.

6.1.2.4 Relação com o critério temporal

A questão da determinação do critério espacial muitas vezes se mistura com a discussão do critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, principalmente pelo fato de o legislador ter diferenciado o critério temporal de acordo com o tipo de operação (data do registro da declaração de importação, no caso de despacho para consumo, ou data da entrada da mercadoria no território aduaneiro, nos demais casos). Assim, dependendo do critério temporal sobre o qual se esteja falando, pode-se chegar a diferentes critérios espaciais.

ANDRÉ PARMO FOLLONI, *v.g.*, adota como critério espacial da hipótese de incidência do imposto de importação o ambiente virtual do Siscomex²⁹², fazendo referência ao critério temporal vinculado ao despacho para consumo (registro da declaração de importação)²⁹³. É de se destacar, contudo, que nem toda declaração de importação é registrada no Siscomex²⁹⁴, e que há casos (como a entrada presumida e a introdução clandestina) em que o registro da declaração de importação não se revela como critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação.

Ademais, apontem-se as considerações de LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, ao discutir a chamada ‘coordenada específica’ do critério espacial, às quais acrescentamos as nossas:

Quanto à necessidade de que o veículo estrangeiro vá até uma repartição aduaneira da zona primária (*ou de que o importador registre uma declaração*) para, então, registrar-se o momento em que se deu a entrada no território nacional, ressalte-se que os critérios para determinar o instante em que se considera realizado o fato jurídico tributário compõem o elemento temporal da norma de incidência tributária, [...] e não o elemento espacial. (acréscimo em itálico nosso)²⁹⁵.

²⁹² Sistema Integrado de Comércio Exterior, utilizado desde 1997 para o registro de declarações de importação brasileiras.

²⁹³ **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 119-122.

²⁹⁴ A declaração de importação registrada no Siscomex (**DI**) convive com outros modelos de declaração de importação, como a declaração simplificada de importação (**DSI**), que pode ser registrada no **Siscomex** ou em **formulário** (cf. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 611, de 18/1/2006), a declaração de **bagagem acompanhada** (DBA, cf. as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nº 117, de 6/10/1998 e nº 120, de 15/10/1998; e a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 818, de 8/2/2008) e a declaração de **remessas expressas** (DRE-I, cf. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 560, de 19/8/2005).

²⁹⁵ **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 120.

Mesmo assim, o critério espacial que adotamos (**território aduaneiro**) presta-se à harmonização com todas as configurações do critério temporal, o que não logram fazer as coordenadas referentes à repartição aduaneira ou **zona primária** (pois há hipóteses legais de incidência para mercadoria ingressada por zona secundária), a **território nacional** (pois uma declaração simplificada de importação em formulário, registrada em área de controle integrado localizada em território argentino, enseja, conforme acordado internacionalmente, a incidência do imposto de importação), e ao **ambiente virtual do Siscomex**²⁹⁶ (pois há vários tipos de declaração de importação que sequer utilizam tal sistema para registro).

6.1.3 Critério temporal

O critério da regra-matriz de incidência do imposto de importação mais discutido nas obras jurídicas e nos tribunais é indubitavelmente o temporal. O possível conflito entre os textos que apontam como **fato gerador do imposto de importação** a ‘**entrada da mercadoria/do produto no território nacional**’ (art. 19 do Código Tributário Nacional e art. 1º da Lei Aduaneira) e o texto que afirma que se **considera ocorrido o fato gerador do imposto de importação**, quando se tratar de **mercadoria despachada para consumo**, na **data do registro da declaração de importação** (art. 23 da Lei Aduaneira).

AMÉRICO MASSET LACOMBE afirma que

O registro da declaração não tem [...] vinculação lógica com o núcleo, nem com a coordenada de espaço, não podendo desta forma constituir a coordenada de tempo. [...] Não definindo a coordenada de tempo, nem o momento do pagamento, a regra do art. 23 do Decreto-lei 37 é inválida por antinomia. [...] Está neutralizada pela regra do art. 1º, logicamente articulado com o sistema, isto é, com o núcleo e a coordenada de espaço do antecedente normativo. [...] **Não se diga [...] que as disposições são compatíveis** em virtude de referir-se o art. 23 a mercadoria despachada para consumo. **Toda mercadoria é despachada para consumo.** O que pode mudar é a maneira de cada uma ser consumida.²⁹⁷

²⁹⁶ Acrescente-se que o *hardware* que armazena os dados inseridos no Siscomex está todo em território nacional (em locais também enquadrados como território aduaneiro). Assim, por mais que se possa enviar do estrangeiro, via *web*, os dados referentes a uma declaração de importação, o registro sempre ocorrerá em território aduaneiro.

²⁹⁷ **Imposto de...**, *op. cit.*, p. 27-28. Também Hamilton Dias de Souza manifesta-se pela incompatibilidade entre o comando do art. 23 da Lei Aduaneira e o do art. 19 do Código Tributário Nacional, reproduzido no art. 1º da própria Lei Aduaneira (**Estrutura do...**, *op. cit.*, p. 25). Na mesma linha, embora por motivos diversos (afirmando que o art. 23 da Lei Aduaneira “descola-se do fato tributável”) Miguel Hilú Neto (**Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 129).

À época em que AMÉRICO MASSET LACOMBE publicava sua obra, o extinto Tribunal Federal de Recursos, a partir do incidente de uniformização de jurisprudência na AMS nº 79.570/SP (tendo em vista a adoção de posicionamentos diversos na 2ª e na 3ª turmas daquela corte), definia a questão (em sua Súmula nº 4) da seguinte forma: “**é compatível com o artigo 19 do Código Tributário Nacional a disposição do artigo 23 do Decreto-lei nº 37, de 18.XI.1966**”²⁹⁸.

Nos debates sobre a questão, o Ministro CARLOS MÁRIO VELOSO (relator), em seu voto, afirma que a validade do art. 23 da Lei Aduaneira decorre dos arts. 114 e 116 do Código Tributário Nacional, que permitem à lei ordinária definir as situações fáticas ou jurídicas caracterizadoras da hipótese de incidência tributária²⁹⁹, sendo seguido pelos Ministros JUSTINO RIBEIRO³⁰⁰, AMARÍLIO BENJAMIM³⁰¹, ARMANDO ROLLEMBERG, PAULO TÁVORA³⁰², ALDIR G. PASSARINHO, JOSÉ DANTAS, LAURO LEITÃO³⁰³, CARLOS MADEIRA, WASHINGTON BOLÍVAR DE

²⁹⁸ O entendimento vem sendo mantido tanto no Supremo Tribunal Federal (v.g. **Recurso Extraordinário nº 222.330-7/CE**, Primeira Turma, Rel. Min. Moreira Alves, unânime, DJ de 11 jun. 1999; **Recurso Extraordinário nº 225.602-8/CE**, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, DJ de 6 abr. 2001; e **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 420.993-6/PR**, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, DJ de 1 jul. 2005) quanto no Superior Tribunal de Justiça (v.g. **Recurso Especial nº 313.117/PE**, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, unânime, DJ de 17 nov. 2003; **Recurso Especial nº 328.835/SC**, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, unânime, DJ de 3 nov. 2005; **Recurso Especial nº 724.658/PR**, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, unânime, DJ de 14 nov. 2005; **Recurso Especial nº 686.670/MG**, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, unânime, DJ de 19 dez. 2005; **Recurso Especial nº 670.658/RN**, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, unânime, DJ de 14 set. 2006; e **Recurso Especial nº 656.408/GO**, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, unânime, DJ de 2 ago. 2007).

²⁹⁹ **Incidente de Uniformização de Jurisprudência na Apelação em Mandado de Segurança nº 79.570/SP**, Pleno, Rel. Min. Carlos Mário Velloso, maioria, DJ de 29 mar. 1979.

³⁰⁰ Que, embora discordasse do relator quanto à possibilidade de alteração do Código Tributário Nacional (em artigos que não contivessem normas gerais de direito tributário, como o art. 19) por lei ordinária, entendeu que o art. 23 da Lei Aduaneira, com autorização do art. 114 do Código Tributário Nacional, apenas **precisou o momento** de ocorrência do fato gerador do imposto de importação.

³⁰¹ Que entendeu que o art. 23 da Lei Aduaneira necessariamente **completa e explica** a disposição do art. 19 do Código Tributário Nacional, sendo uma “fórmula prática que, na verdade, põe a lei de acordo com os fatos”.

³⁰² Que afirmou, em visão que remete à estrutura da regra-matriz de incidência, que “o fato físico da entrada não é, de ordinário, suficiente para gerar a obrigação tributária”, pois “os elementos objetivos, a condição estrangeira da coisa e sua presença no espaço nacional, associados ao ato de vontade da declaração, compõem a situação jurídica da entrada”, de acordo com o inciso II do art. 116 do Código Tributário Nacional.

³⁰³ Que discordou do relator no ponto em que este admitiu a possibilidade de alteração do Código Tributário Nacional por lei ordinária.

BRITO e ANTONIO TORREÃO BRAZ, vencidos os Ministros JOSÉ NERI DA SILVEIRA³⁰⁴, JARBAS NOBRE³⁰⁵ e EVANDRO GUEIROS LEITE.

Entendemos que a afirmação de AMÉRICO MASSET LACOMBE de que “toda mercadoria é despachada para consumo”³⁰⁶, também presente no citado voto do Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO³⁰⁷ (embora este chegue a conclusão diversa daquele) merece aparas.

A própria Lei Aduaneira revela que o despacho para consumo corresponde tão-somente a uma das destinações que pode receber a mercadoria importada. O teor dos arts. 44 (“toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada **a consumo ou a outro regime**, [...] deverá ser submetida a **despacho aduaneiro**, que será processado com base em **declaração** [...]”), 74, § 3º (“é facultado à autoridade aduaneira exigir que o **despacho de trânsito** seja efetuado **com os requisitos** exigidos no **despacho de importação para consumo**”) e 77 (“os bens importados sob o regime de **admissão temporária** poderão ser **despachados, posteriormente, para consumo**, mediante cumprimento prévio das exigências legais e regulamentares”) da Lei Aduaneira nos leva à convicção de que **despacho para consumo** é expressão sinônima de **despacho de importação definitiva**, ou **introdução em livre prática** (denominação mais comum na Europa).

Quando uma mercadoria (mesmo que seja um ‘bem de consumo’³⁰⁸, como um veículo) ingresse no país a **título temporário** (v.g., para exposição em uma feira), **não há que se falar em despacho para consumo, a menos que** alguém resolva adquirir tal mercadoria, incorporando-a definitivamente à economia nacional (**nacionalizando-a**), medida que ensejará um despacho para consumo. Nesse

³⁰⁴ Que entendeu incompatível o art. 23 da Lei Aduaneira com a regra geral de direito tributário estabelecida no art. 19 do Código Tributário Nacional, norma de hierarquia superior, destacando que o referido art. 23 não faz parte do título da Lei Aduaneira que versa sobre ‘incidência do imposto’, mas do título referente a ‘cálculo e recolhimento’.

³⁰⁵ Que endossou e complementou o voto dissonante do relator, proferido pelo Ministro José Néri da Silveira, afirmando que “o fato que define e caracteriza o imposto de importação é a introdução da coisa no território nacional”, e que a “submissão a despacho é fato superveniente que se ostenta meramente como estado de fato”, não definindo o “fato gerador, vez que este já ocorreu”.

³⁰⁶ **Imposto de...**, *op. cit.*, p. 28.

³⁰⁷ Registre-se que os Ministros Amarílio Benjamin, Armando Rollemberg e José Néri da Silveira, em seus votos, já estabeleciam a distinção entre o despacho de importação para consumo e o despacho de importação a título temporário.

³⁰⁸ No próprio Extrato da Ata do incidente de uniformização de jurisprudência na AMS nº 79.570/SP, confunde-se ‘despacho de bem de consumo’ com ‘despacho (de bem) para consumo’, quando se afirma que “o Tribunal uniformizou a jurisprudência nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, isto é, no sentido de aplicar-se, na importação de bens de consumo, o art. 23 do Dec. Lei 37/66 (*sic*) [...]”.

sentido o art. 319, V do Regulamento Aduaneiro, que versa sobre o regime aduaneiro especial de admissão temporária (no qual se enquadra o veículo utilizado no exemplo): “na vigência do regime, deverá ser adotada, com relação aos bens uma das seguintes providências: [...] V - despacho para consumo, se nacionalizados”.

Para consolidar o entendimento que se tem sobre ‘despacho para consumo’ no sistema normativo aduaneiro, veja-se a adequação terminológica promovida pelo Regulamento Aduaneiro ao disciplinar, em seu art. 483 (“toda mercadoria procedente do exterior, **importada a título definitivo ou não** [...]”) o disposto no art. 44 da Lei Aduaneira (“toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada **a consumo ou a outro regime** [...]”) (grifos nossos). Acrescente-se, por fim, que o Código Aduaneiro Argentino, em seu art. 233, define: “*la destinación de importación para consumo es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero*”.

Assim, o art. 23 da Lei Aduaneira nos traz o critério que faltava para determinação da hipótese de incidência do imposto de importação no caso de mercadorias despachadas para consumo (importadas definitivamente). Como assinala OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO, em relação a tal artigo, “o legislador optou por fixar marcos temporais objetivos, certos e determináveis” na configuração do fato gerador do imposto de importação³⁰⁹.

Temos, assim, em regra (pois a maioria das importações é efetuada a título definitivo), que o critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação é o **registro da declaração de importação**. Contudo, há situações em que o legislador estabeleceu momento diverso para a configuração do critério temporal.

Trataremos a seguir da regra e de suas mitigações e exceções, tecendo, ao final, considerações sobre uma mudança de critério que se avizinha, com a consolidação do Mercosul.

6.1.3.1 Registro da declaração de importação

Todas as mercadorias que entram em um país ou dele saem estão sujeitas a controle aduaneiro. O conteúdo dessa oração expressa o que outrora denominamos

³⁰⁹ Regimes aduaneiros..., *op. cit.*, p. 71.

‘princípio da universalidade do controle aduaneiro’³¹⁰, externado em praticamente todos os códigos aduaneiros do mundo³¹¹. No Brasil, o já citado art. 44 da Lei Aduaneira, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, dispõe que

toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a **despacho** aduaneiro, que será processado **com base em declaração** apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento. (grifos nossos)

O despacho aduaneiro de importação tem início com o registro da declaração de importação (Regulamento Aduaneiro, art. 485)³¹². Caso a importação seja definitiva, o despacho aduaneiro de importação para consumo é efetuado, em regra, depois da chegada da mercadoria ao território aduaneiro. A sequência natural das etapas, em uma importação (até o início do despacho aduaneiro³¹³), assim, é: **a) a transação comercial** é efetuada entre o comprador/importador brasileiro e o vendedor/exportador estrangeiro); **b) a mercadoria transacionada** é exportada para o Brasil, mediante um **despacho aduaneiro de exportação**; **c) a mercadoria é embarcada** no exterior, com destino ao Brasil; **d) o veículo de transporte** ingressa no **território aduaneiro** brasileiro; **e) a mercadoria** é descarregada do veículo e depositada em **zona primária**; **f) o importador** registra uma **declaração de**

³¹⁰ TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro..., *op. cit.*, p. 384.

³¹¹ A título exemplificativo, vejam-se: o **Código Aduaneiro Argentino** (Ley nº 22.415, de 2/3/1981, art. 112): “*el servicio aduanero ejercerá el control sobre las personas y la mercadería, incluida la que constituyere medio de transporte, en cuanto tuvieren relación con el tráfico internacional de mercadería*”; o **Código Aduaneiro Paraguai** (Ley nº 2.422, de 5/7/2004, arts. 77, 1 e 97, respectivamente): “*la introducción de mercaderías al territorio aduanero cualquiera sea el modo o medio por el que arriba, estará sometida al control aduanero*” e “*la salida de mercaderías del territorio aduanero, cualquiera sea el modo o medio por el que se realice, estará sometida al control aduanero, incluyendo las unidades de carga y los medios de transporte que la conduzcan*”; o **Código Aduaneiro Uruguai** (Decreto-ley nº 15.691, de 7/12/1984, art. 1º, ‘a’), que dispõe que compete exclusivamente à Direção Geral de Aduanas “*verificar y controlar las distintas operaciones aduaneras de embarque, desembarque y despacho de mercaderías*”; e o **Código Aduaneiro Europeu** (Regulamento do Conselho das Comunidades Europeias nº 2.913, de 12/10/1992, art. 37, 1): “As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade ficam, desde essa introdução, sujeitas à fiscalização aduaneira. Podem ser sujeitas a controle por parte das autoridades aduaneiras nos termos das disposições em vigor”.

³¹² Embora existam vários tipos de declaração de importação, como se expôs no item 6.1.2.4 deste estudo, podemos seguramente afirmar que as declarações de importação registradas no Siscomex representam mais de 95% do comércio exterior brasileiro (tanto que os montantes divulgados sobre nossa balança comercial são obtidos a partir da base de dados do Siscomex).

³¹³ Trataremos no item 8.2.1.1 deste estudo sobre a sequência de etapas depois de iniciado o despacho aduaneiro de importação.

importação definitiva para a mercadoria, iniciando o despacho aduaneiro de importação para consumo.

Na sequência indicada, o registro da declaração de importação, utilizando a terminologia do art. 114 do Código Tributário Nacional, é a situação necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar o imposto de importação.

Contudo, nem sempre os fatos ocorrem nessa sequência (às vezes alguns deles sequer ocorrem). Não se pode ignorar, por exemplo, a importação de mercadorias a título não definitivo (em que se posterga ou inexistente a ocorrência da etapa 'f'), ou o registro antecipado de declaração de importação (em que a etapa 'f' ocorre antes da etapa 'e').

Nas **importações não definitivas**, em regra sob a forma de regimes aduaneiros especiais, o registro da declaração de importação (em verdade, da **declaração de admissão no regime**) também é obrigatório (cf. art. 44 da Lei Aduaneira), mas não há despacho para consumo (o que nos impede de adotar o critério temporal de 'registro da declaração de importação', que o legislador restringiu às mercadorias despachadas para consumo). O § 1º do art. 74 da Lei Aduaneira ("a mercadoria cuja chegada ao destino não for comprovada ficará sujeita aos tributos vigentes na data da assinatura do termo de responsabilidade"), apesar de versar tão-somente sobre um regime aduaneiro especial (o trânsito aduaneiro), nos possibilita visualizar o tratamento que o legislador deu ao critério espacial nos casos de importação não definitiva. Para os regimes aduaneiros especiais, em regra, há obrigatoriedade de formalização de um termo de responsabilidade (art. 72 da Lei Aduaneira). Cumpridas as condições do regime, a mercadoria poderá ser, v.g., reexportada³¹⁴ ou despachada para consumo (mediante uma nova declaração de importação, cujo registro demarca o critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação). Descumpridas as condições do regime, adota-se como critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação a **data de lavratura do termo de responsabilidade** (art. 72, § 2º da Lei Aduaneira). Caso não

³¹⁴ Conforme o entendimento que se tenha sobre a natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais, a reexportação é encarada como uma hipótese de extinção do crédito tributário constituído em termo de responsabilidade (cf. LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 91), uma condição resolutória em isenção condicional (cf. MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 324-325) ou uma hipótese de cessação da possibilidade de constituição do crédito tributário (cf. FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 191). Temos que a legislação hoje em vigor, embora deficiente, aponta para a linha de entendimento de Osiris de Azevedo Lopes Filho. Contudo, trataremos mais detalhadamente do tema no item 8.3.1.1 do presente estudo.

haja termo de responsabilidade, ou este não seja formalizado por quantia certa, o imposto é devido adotando-se como critério temporal a data do **registro da declaração de admissão no regime** (art. 72, § 3º da Lei Aduaneira e art. 266 do Regulamento Aduaneiro)³¹⁵.

Nos casos de **registro antecipado da declaração de importação** (também conhecido como ‘despacho antecipado’³¹⁶), simplificação procedimental prevista no art. 518, I do Regulamento Aduaneiro (que possibilita à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em ato normativo, autorizar o início do despacho aduaneiro antes da chegada da mercadoria³¹⁷), com base no art. 52 da Lei Aduaneira, o importador efetua a declaração de importação para consumo (ou seja, a título definitivo) da mercadoria antes da efetiva chegada desta à zona primária.

No momento do registro antecipado da declaração de importação, a operação de importação se encontra entre a etapa ‘b’ e a etapa ‘d’ da sequência natural à qual nos referimos: pode ser que a mercadoria ainda não tenha ingressado no território aduaneiro (concluídas ou não as etapas ‘b’ e ‘c’) ou que já tenha ingressado no território aduaneiro (etapa ‘d’), mas ainda não tenha chegado ao local alfandegado de zona primária (etapa ‘e’). Adotando-se o registro da declaração de importação como critério temporal, abre-se um questionamento: é possível a incidência do imposto de importação antes da entrada da mercadoria no território aduaneiro?

³¹⁵ Em relação ao regime aduaneiro especial de admissão temporária, na modalidade de utilização econômica, o critério temporal configura-se na data de registro da declaração de admissão no regime, na forma exposta no subitem 8.3.3.1.1 deste estudo.

³¹⁶ Consideramos que a denominação ‘despacho antecipado’ não é adequada para designar o conteúdo aqui descrito, pois o que se antecipa à chegada da mercadoria é tão-somente o ato inicial do procedimento denominado despacho aduaneiro (o registro da declaração de importação), e não o procedimento todo.

³¹⁷ A matéria é, hoje, disciplinada no art. 17 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680, de 2/10/2006, que permite o registro da declaração de importação de mercadoria que proceda diretamente do exterior antes da sua descarga na unidade de despacho, para: **granéis** a serem diretamente descarregados em terminais de oleodutos, silos ou depósitos próprios, ou veículos apropriados; mercadoria inflamável, corrosiva, radioativa ou que apresente características de **periculosidade**; plantas e animais vivos, frutas frescas e outros produtos facilmente **perecíveis** ou suscetíveis de danos causados por agentes exteriores; **papel** para impressão de livros, jornais e periódicos; mercadoria importada por órgão da **administração pública**, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, inclusive autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas; e mercadoria transportada por **via terrestre, fluvial ou lacustre**. O parágrafo único do art. 17 permite ainda que o chefe da unidade de despacho, em **casos justificados** ou em observância a **normas específicas**, autorize o registro antecipado em outras situações.

MIGUEL HILÚ NETO responde que não, afirmando que “a Constituição Federal outorgou à União competência para instituir imposto sobre **importações**, e não imposto sobre a **obtenção de declaração de importação (sic)**”³¹⁸.

Como não se constitui a hipótese de incidência sem a entrada da mercadoria no território aduaneiro, para que se concebesse a possibilidade de incidência do imposto no registro antecipado da declaração forçoso seria entender que o art. 23 da Lei Aduaneira encerra uma presunção de entrada³¹⁹.

A Administração Tributária e Aduaneira alterou recentemente seu entendimento sobre a questão do registro antecipado da declaração de importação. Até 2006, a orientação era para que se aplicasse na importação “a legislação vigente na data da efetiva entrada da mercadoria no território nacional” (em cumprimento ao disposto no art. 1º da Lei Aduaneira), considerada como tal a data da formalização da entrada do veículo transportador em zona primária³²⁰. Contudo, com o advento da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680, de 2/10/2006, passou-se a interpretar³²¹ que se aplica, nos dizeres de seu art. 50, “a legislação vigente na data do registro da declaração, em cumprimento ao disposto no art. 73 do Decreto nº 4.543, de 2002”.

Apesar da redação do texto da Instrução Normativa, a mudança de entendimento não deve ser creditada ao disposto no art. 73 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (que não altera a substância do art. 87 do Regulamento Aduaneiro de 1985), mas à Decisão do Conselho do Mercado Comum nº 50, de 2004³²². A idéia de que pode ocorrer a incidência do imposto de importação sem a

³¹⁸ **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 124.

³¹⁹ Liziane Angelotti Meira entende que o art. 23 da Lei Aduaneira encerra uma presunção legal absoluta (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 121). Tal entendimento, contudo, merece uma apara, no sentido de que, caso o artigo contivesse uma presunção, ela seria relativa, pois não permite nosso ordenamento a incidência do imposto de importação sobre mercadoria que comprovadamente não tenha ingressado no território aduaneiro.

³²⁰ Cf. Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nº 69, de 10/12/1996 (art. 37) e nº 206, de 25/9/2002 (art. 51).

³²¹ A alteração efetuada por meio da Instrução Normativa só pode resultar de mudança de interpretação da Administração, visto que não se pode conceber alteração de critério da hipótese de incidência tributária por diploma de tal hierarquia.

³²² Tal Decisão (que apenas inspirou o legislador, pois ainda não foi objeto de incorporação a nosso ordenamento jurídico - e nem poderia sê-lo por meio de Instrução Normativa), citada no preâmbulo da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680, de 2006, resulta de um amadurecimento da Decisão do Conselho do Mercado Comum nº 16, de 1994, vigente no Brasil por força do disposto no art. 1º, I 'a' do Decreto nº 1.765, de 28/12/1995, e, em seu art. 26,1, dispõe: “a data de registro da declaração correspondente determinará o regime legal aplicável”.

entrada da mercadoria no território nacional, porém, não se sustenta nem na própria Instrução Normativa, que, em seu art. 63, II, dispõe que constitui hipótese de cancelamento da declaração de importação, no caso de registro antecipado, o não ingresso da mercadoria no País ou sua descarga em recinto alfandegado diverso. Cancelada a declaração de importação, indevido (e, portanto, restituível) se torna o imposto pago.

O legislador adota, assim, a linha da presunção relativa de que o registro da declaração de importação traduz o momento da entrada da mercadoria no território aduaneiro. Com o **registro antecipado da declaração de importação para consumo**, perfaz-se o **critério temporal** da hipótese de incidência do imposto de importação, presumindo-se a entrada da mercadoria estrangeira (critério material) no território aduaneiro (critério espacial). Comprovado que a mercadoria não ingressou no território aduaneiro, ou seja, reconhecida a ausência de concretização do critério espacial, não há que se falar em incidência do imposto de importação sobre a operação, devendo ser restituído o montante desse imposto pago por ocasião do registro antecipado da declaração de importação.

A seguir, trataremos de outros critérios temporais utilizados pelo legislador para a hipótese de incidência do imposto de importação, tomando por base a seqüência das etapas em uma importação.

6.1.3.2 Lançamento - bagagem e remessas postais internacionais

No art. 73, II, 'a' e 'b' do Regulamento Aduaneiro, estabelece-se como **critério temporal** da hipótese de incidência do imposto de importação a **data do lançamento** do crédito tributário relativo a bens contidos em **remessas postais internacionais** não sujeitas ao regime de importação comum³²³ e a bens compreendidos no conceito de bagagem³²⁴, acompanhada ou desacompanhada.

³²³ E, portanto, sujeitas ao **regime de tributação simplificada**, instituído pelo Decreto-lei nº 1.804, de 3/9/1980, e disciplinado pelo art. 98 do Regulamento Aduaneiro.

³²⁴ O art. 153 do Regulamento Aduaneiro (baseado na Decisão do Conselho do Mercado Comum nº 18, de 1994, vigente no Brasil por força do disposto no art. 1º, I 'c' do Decreto nº 1.765, de 28/12/1995), estabelece, em seu inciso II, o que se entende por bagagem ("os objetos, novos ou usados, destinados ao uso ou consumo pessoal do viajante, em compatibilidade com as circunstâncias de sua viagem, bem assim para presentear, sempre que, pela quantidade, natureza ou variedade, não permitam presumir importação com fins comerciais ou industriais"), e, em seu § 1º, o que se considera excluído do conceito de bagagem ("os veículos automotores em geral, as motocicletas, as motonetas, as bicicletas com motor, os motores para embarcação, as motos aquáticas e similares, as casas rodantes, as aeronaves e as embarcações de todo tipo"). À bagagem, aplica-se o **regime de tributação especial**, instituído pelo Decreto-lei nº 2.120, de 14/5/1984, e disciplinado pelos arts. 100 e 101 do Regulamento Aduaneiro.

Em princípio, diríamos que o comando regulamentar se afastou de sua matriz legal, o art. 23 da Lei Aduaneira, pois para os casos referidos no regulamento existem modelos declaração de importação adequados a cada operação³²⁵. A data de registro de tais declarações deveria, então, ser tomada como critério temporal da hipótese de incidência.

Contudo, examinado as situações apresentadas, que, em regra, referem-se a bens adquiridos no exterior por pessoas físicas residentes no Brasil (que geralmente não possuem os meios necessários ao cálculo dos tributos devidos, especialmente no que tange à taxa de câmbio a utilizar na conversão dos valores a pagar), tem-se que o legislador entendeu que só se reconhecem como registradas as declarações de importação referentes a tais bens quando a autoridade aduaneira efetua o cálculo dos tributos devidos e o respectivo lançamento.

6.1.3.3 Lançamento - mercadoria faltante

O parágrafo único do art. 1º da Lei Aduaneira, como já exposto no item 6.1.2.2., estabelece presunção relativa de entrada de mercadoria no território aduaneiro quando se apurar falta de mercadoria em relação aos documentos de embarque. No parágrafo único do art. 23 da mesma Lei, estabeleceu-se que “a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento”.

O art. 73, I do Regulamento Aduaneiro, assim, é de cunho interpretativo, ao especificar que o **critério temporal** da hipótese de incidência do imposto de importação em tais casos é a **data do lançamento** do crédito tributário relativo à mercadoria faltante (ou avariada³²⁶) que conste como importada nos documentos de

³²⁵ No caso de bagagem acompanhada, a DBA (**Declaração de Bagagem Acompanhada**, cf. as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nº 117, de 6/10/1998 e nº 120, de 15/10/1998; e a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 818, de 8/2/2008); no caso de bagagem desacompanhada, a DSI (**Declaração Simplificada de importação**, cf. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 611, de 18/1/2006); e, no caso de remessas postais internacionais, a DSI ou a NTS (**Nota de Tributação Simplificada**, cf. as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nº 611, de 2006, e 101, de 11/11/1991), conforme o valor da remessa.

³²⁶ A nosso ver, a mercadoria avariada figura indevidamente no artigo. A presunção de entrada opera somente em relação à falta. No que se refere à avaria, cinco possibilidades se apresentam: (a) o importador desiste da vistoria aduaneira e paga integralmente o imposto de importação, como se a mercadoria não houvesse sido avariada (nessa opção, prevista no art. 586 do Regulamento Aduaneiro, que, diga-se, é a mais comum para pequenas avarias, o **critério temporal** é o **registro da declaração de importação**); (b) a vistoria aduaneira é concluída e a mercadoria avariada é despacha para consumo, porque ainda economicamente utilizável (em tal caso, o critério temporal também é o **registro da declaração de importação**); (c) a vistoria aduaneira é concluída e a mercadoria avariada é destruída, sob controle aduaneiro, sem incidência do imposto de importação, antes de despachada

transporte. Caso seja apurada a falta, após o procedimento denominado de vistoria aduaneira, formaliza-se a exigência do crédito tributário em notificação de lançamento (cf. art. 702 do Regulamento Aduaneiro).

6.1.3.4 Termo final do depósito temporário - mercadoria abandonada

Quando a mercadoria estrangeira que chega ao território aduaneiro ingressa em um local alfandegado de zona primária, até que lhe seja atribuído um destino aduaneiro ela permanece em um estado chamado de **depósito temporário**³²⁷. Decorrido o prazo máximo admitido para o depósito temporário (que, no Brasil, é, em regra, de noventa dias, cf. art. 23, II, 'a' do Decreto-lei nº 1.455, de 7/4/1976), a mercadoria é considerada abandonada.

A mercadoria abandonada é apreendida pela Aduana e leiloadada, incorporada a órgãos da Administração Pública, doada a entidades sem fins lucrativos ou destruída. Em nenhuma dessas hipóteses de destinação de mercadoria apreendida incide o imposto de importação. Ocorre que, antes da destinação, o importador ainda pode manifestar interesse na mercadoria, solicitando autorização para despachá-la para consumo. Assim, quando falamos de incidência do imposto de importação para mercadoria abandonada, estamos em verdade nos referindo à incidência do imposto sobre mercadorias para as quais o importador manifestou, após o decurso do prazo máximo de permanência em depósito temporário, e antes da destinação, interesse em despachar para consumo.

O critério temporal, em tais casos, atenderia, em princípio, à regra geral do registro da declaração de importação. Contudo, a Lei nº 9.779, de 19/1/1999, ao dispor que, nestes casos, considera-se ocorrido o fato gerador, e devidos os tributos incidentes na importação, na **data do vencimento do prazo de permanência** da mercadoria em depósito temporário, estabeleceu uma **ficção jurídica** para o **critério temporal** da hipótese de incidência do imposto de importação (e demais tributos incidentes na importação).

para consumo (nesse caso, previsto no art. 1º, § 4º, I da Lei Aduaneira, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, sequer se configura o critério temporal); (d) a vistoria aduaneira é concluída e a mercadoria avariada é devolvida ao exterior, antes do registro da declaração de importação (também sem incidência do imposto de importação, cf. art. 71, IV do Regulamento Aduaneiro, não se concretizando o critério temporal); e (e) a vistoria aduaneira é concluída e a mercadoria avariada é abandonada pelo importador (sobre o abandono, disporemos no item 6.1.3.4., a seguir).

³²⁷ A denominação é utilizada, v.g., nos Códigos Aduaneiros Europeu (art. 50), Centro Americano (art. 48) e Paraguaio (art. 86). A Decisão Conselho do Mercado Comum nº 16, de 1994, vigente no Brasil por força do disposto no art. 1º, I 'a' do Decreto nº 1.765, de 1995, também emprega a expressão 'depósito temporário' (art. 16). Contudo, o Regulamento Aduaneiro optou por não denominar especificamente o instituto.

Como ensina MARIA RITA FERRAGUT, a ficção jurídica é uma regra de direito material que, propositadamente, cria uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica, diferenciando-se da presunção, pois a ligação que existe entre o fato conhecido e o fato cujo evento é fictício não se poderia estabelecer segundo o que ordinariamente acontece³²⁸.

Assim ocorre quando o importador, autorizado pela Aduana, registra uma declaração de importação para consumo de mercadorias que estavam configuradas como abandonadas. O natural seria que o critério temporal se delineasse como o registro da declaração, mas o legislador optou por deslocá-lo para o passado, mais especificamente para o termo final do depósito temporário. Nesse caso, quando o importador registrar tal declaração, os tributos já serão devidos com juros e multa de mora.

6.1.3.5 Entrada no território aduaneiro - mercadoria introduzida clandestina ou irregularmente

Tendo em vista que não se aceita, na via administrativa, a regularização de bens introduzidos clandestinamente ou irregularmente no território aduaneiro, por força do disposto no art. 102, § 2º da Lei Aduaneira, incluído pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, e que, no início da década de 90 era elevada a quantidade de ações judiciais exitosas com tal demanda, a Administração viu-se forçada a editar Instrução Normativa para disciplinar o que ela própria entende incabível: a regularização de bens introduzidos clandestina ou irregularmente.

O entendimento externado na Instrução Normativa do Departamento da Receita Federal nº 89, de 15/7/1992 (didaticamente declarada vigente pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 85, de 18/8/2000), que dispõe sobre a regularização de bens estrangeiros decorrentes de decisão judicial é de que o **critério temporal** da hipótese de incidência do imposto de importação, em tais casos, é a **entrada da mercadoria no território aduaneiro**.

No art. 2º (*caput* e § 1º) de tal norma, estabelece-se que “o lançamento [...] reportar-se-á à data da efetiva entrada do bem no território nacional, aplicando-se-lhe a taxa de câmbio e as alíquotas então vigentes”, e que “na ausência de elementos indicativos da data da efetiva entrada do bem no território nacional, será considerada aquela da primeira evidência da sua presença no País”. Interessante

³²⁸ **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85.

observar que, no caso, mesmo havendo a obrigatoriedade de registro de uma declaração de importação (art. 4º), não se adotou a data desta como critério temporal da hipótese de incidência.

6.1.3.5 O Código Aduaneiro do Mercosul e o critério temporal

Em primoroso estudo sobre a matéria, ENRIQUE C. BARREIRA nos mostra as cinco teorias básicas sobre a incidência do imposto de importação (teoria do cruce, teoria da entrada, teoria da declaração para consumo, teoria da nacionalização e teoria da importação para consumo). Alguns excertos de tal estudo, a seguir transcritos, sintetizam a argumentação do co-autor do Código Aduaneiro Argentino:

La teoría del cruce: para este criterio el hecho gravado se cumple con el simple cruce de la línea o frontera del territorio aduanero [...]. Los sostenedores de la teoría del cruce se encuentran generalmente alentados por la redacción de los textos legales vigentes en sus respectivos países, los que suelen indicar como hecho gravado de los derechos de importación “la introducción de la mercadería” o “la entrada de la mercadería” [...].

La teoría de la entrada: [...] reconoce, en realidad, dos subespecies: La primera expresa que, además del cruce de la frontera del territorio aduanero, se requiere [...] la denominada declaración aduanera [...]. La segunda exige que además del cruce [...] haya una primera presentación de la mercadería ante la aduana del país de importación [...].

La teoría de la declaración para consumo: [...] hay dos variantes [...]. Una sostiene que la mera declaración de la mercadería ante la aduana con la intención de que la misma sea introducida libremente al circuito económico interno del país importador importa el devengamiento del tributo correspondiente [...]. La otra sostiene que el hecho gravado exige el cruce de la frontera aduanera además de la declaración antedicha.

La teoría de la nacionalización: Los que sostienen esta teoría entienden por nacionalización el otorgamiento del ‘status’ de ‘mercadería nacional’ a aquella que cumple con el pago de los tributos, aun antes de que se produzca la posibilidad de que la misma sea incorporada al mercado interno.

La teoría de la importación para consumo: [...] parte de la base que el hecho gravado requiere no solamente del cruce [...], sino que, además, la mercadería pueda incorporarse al consumo del circuito económico interno del país de importación. (grifos no original)³²⁹

³²⁹ La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación. **Revista de Estudios Aduaneros**. n. 12. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2. sem. 1997, p. 103-117.

As consequências da adoção de uma ou outra teoria são importantes não só para a determinação do critério temporal da hipótese de incidência, mas para o estabelecimento da natureza de determinados regimes aduaneiros³³⁰.

O modelo hoje adotado no Brasil não é facilmente enquadrado em uma dessas classificações. O critério temporal da hipótese de incidência, em nosso país, como exposto nos itens 6.1.3.1 a 6.1.3.5, pode ser a data do registro da declaração de importação (no caso de despacho para consumo), do lançamento do imposto, da entrada clandestina ou irregular, ou o termo final de depósito temporário.

Contudo, há indícios de que estamos caminhando em direção ao disposto na teoria da importação para consumo. Veja-se que já são raros os casos, hoje, no Brasil, de incidência do imposto de importação sobre mercadoria que não chegue a ser desembaraçada em um despacho para consumo³³¹.

Endossando o que afirmamos, revele-se que o Grupo Mercado Comum, por meio da Resolução nº 40, de 2006, estabeleceu, nas definições e diretrizes a serem utilizadas como base para a redação do Código Aduaneiro do Mercosul (com previsão de término em 2008) que “o fato gerador da obrigação tributária aduaneira é a importação ou a exportação da mercadoria para consumo”.

Implementada a mudança e incorporado o código a nosso ordenamento jurídico (com o devido assentimento parlamentar, tendo em vista o disposto no art. 49, I da Constituição Federal de 1988), substancial será a alteração no critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, o que demandará nova análise do tema por parte dos juristas brasileiros.

6.1.4 Critério pessoal

Com o critério pessoal, adentramos no conseqüente da regra-matriz de incidência do imposto de importação, tratando da sujeição ativa (titularidade do direito subjetivo de exigir pagamento do imposto) e da sujeição passiva (consubstanciada na pessoa de quem se exige tal pagamento).

³³⁰ Pois, v.g., adotada a teoria do cruze, uma entrada temporária de mercadoria ensejaria a incidência do imposto, que permaneceria com exigibilidade suspensa por força de disposição legal. Encarado o mesmo exemplo sob a teoria do despacho para consumo, a entrada temporária revelar-se-ia um caso de não-incidência do imposto.

³³¹ Caso a mercadoria seja apreendida antes do desembaraço aduaneiro, não incide o imposto (a menos que ela seja devolvida e não recuperada, cf. art. 1º, § 4º, III da Lei Aduaneira, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003). Caso a mercadoria avariada seja destruída antes de despachada para consumo, também não incide o imposto (cf. art. 1º, § 4º, I da Lei Aduaneira, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

6.1.4.1 *Sujeição ativa*

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu art. 153, I, que a União tem competência para instituir o imposto de importação, matéria hoje disciplinada no Código Tributário Nacional e na Lei Aduaneira. Não havendo nenhuma delegação, no Brasil, da função arrecadatória, tanto a sujeição ativa (capacidade tributária) quanto a competência tributária são detidas pela **União**.

6.1.4.2 *Sujeição passiva*

A Lei Aduaneira relaciona expressamente os contribuintes (art. 31) e responsáveis (art. 32) pelo imposto de importação.

6.1.4.2.1 *Contribuintes*

Como contribuintes do imposto de importação, a Lei Aduaneira indicava originalmente o importador e o arrematante de mercadoria apreendida ou abandonada, praticamente reproduzindo os ditames do art. 22 do Código Tributário Nacional.

Contudo, apesar da previsão legal para que o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados figurasse como contribuinte, a Secretaria da Receita Federal, por meio do Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação - CST (atual Coordenação-Geral de Tributação - Cosit) nº 63, de 24/10/79 (publicado no DOU de 26/10/79) entendeu que não há incidência do imposto de importação quando da alienação, pela União, de mercadorias estrangeiras apreendidas ou abandonadas, tendo em vista que as mercadorias apreendidas (ou abandonadas e posteriormente apreendidas), de acordo com o Decreto-lei nº 1.455, de 1976, passavam a ser de propriedade da União.

Em 1988, o Decreto-lei nº 2.472, alterando o art. 31 da Lei Aduaneira, excluiu da relação de contribuintes o arrematante e incluiu o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada³³². Na Exposição de Motivos nº 296, de 1º/9/1988, que acompanha tal Decreto-lei, justifica-se a mudança da seguinte forma:

[...] No art. 31 do DL-37/66, [...], (I) eliminou-se a figura do arrematante, já que pela sistemática introduzida com o DL 1.455/76 o arrematante adquire, nas hastas públicas de mercadorias estrangeiras objeto de pena de perdimento, bem próprio da União sobre o qual não incide o imposto de importação; (II) introduzirão-se

³³² Mercadoria entrepostada é aquela admitida no regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro, que analisaremos no item 8.3.4.1 deste estudo.

como contribuintes o **destinatário da remessa postal internacional** e o **adquirente de mercadoria entrepostada**, que, embora sejam importadores da mercadoria, não são agentes de sua introdução no território nacional (*sic*). (grifo nosso)

Perceba-se, pela justificativa, que as inclusões se devem tão-somente à adoção da definição de importador no texto original da Lei Aduaneira (“qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional”), mantida no Decreto-lei nº 2.472, de 1988. O próprio legislador reconhece que os incluídos são, de fato, importadores, e foram expressamente relacionados apenas por não se amoldarem à definição da Lei Aduaneira.

Poderia o legislador ter afirmado (em verdade ele o faz, indiretamente) que o **contribuinte** do imposto de importação é o **importador**, assim entendido aquele que promove o despacho de importação para consumo das mercadorias ingressadas no território aduaneiro³³³.

Convém ainda destacar que o termo ‘importador’ não designa um profissional da atividade de importação, mas quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, que promovam a importação³³⁴.

6.1.4.2.2 Responsáveis

Na redação original da Lei Aduaneira havia apenas a figura do responsável solidário. Foi com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, que se estabeleceu distinção entre responsáveis (art. 32, *caput*) e responsáveis solidários (art. 32, parágrafo único) pelo imposto de importação.

Os **responsáveis** são o **transportador**, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno, e o **depositário**, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

Como a operação de importação se inicia no exterior, ficando a mercadoria, a partir do embarque, sob a responsabilidade do transportador, até o momento de sua descarga, no País, quando é transferida ao depositário, conforme o artigo 750 de nosso Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), parece ter o legislador, de forma

³³³ A partir de tal definição, somente poderíamos designar como importador quem registra uma declaração de importação a título definitivo. Os que introduzissem no território aduaneiro mercadorias a título temporário seriam designados por beneficiários, em relação ao regime de ingresso. Os que introduzissem clandestina ou irregularmente mercadorias não seriam importadores, mas autores dos crimes de contrabando ou descaminho.

³³⁴ HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 152-153.

simplificada, buscado como responsáveis pelo pagamento do imposto exatamente os responsáveis pela guarda da mercadoria, durante o processo de importação.

No que se refere à **responsabilidade solidária**, relacionou originalmente a Lei Aduaneira o **adquirente ou o cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução** do imposto e o **representante, no País, do transportador estrangeiro**. A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/2001 acrescentou à lista o **adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem**³³⁵, por intermédio de pessoa jurídica importadora, e a Lei nº 11.281, de 20/2/2006, o **encomendante predeterminado**³³⁶ que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. Cabe, por fim, destacar que a Lei nº 9.611, de 19/2/1998, em seu artigo 28, estabeleceu, ao lado da responsabilidade solidária do expedidor ou de subcontratado para realização de transporte multimodal, um caso *sui generis* de responsabilidade solidária: a responsabilidade solidária preferencial do **operador de transporte multimodal**³³⁷.

6.1.5 Critério quantitativo

Estabelecidos os critérios referentes a quem paga e a quem recebe o imposto de importação, passa-se à determinação do *quantum* a ser pago, que resultará da aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo.

Destaque-se que o montante devido a título de imposto de importação, nas declarações registradas no Siscomex, é, em regra, desde 2/3/1998, debitado automaticamente da conta-corrente bancária indicada pelo declarante no ato do registro da declaração de importação³³⁸, sendo o cálculo do imposto devido efetuado

³³⁵ Importador por conta e ordem de terceiro, cf. o parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 225, de 18/10/2002, é “a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial”.

³³⁶ O importador por encomenda é aquele que adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cf. a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 634, de 24/3/2006.

³³⁷ Operador de transporte multimodal, cf. art. 5º da Lei nº 9.611, de 19/2/1998, é a pessoa jurídica, transportador ou não, contratada como principal para a realização do Transporte Multimodal de Cargas da origem até o destino, por meios próprios ou por intermédio de terceiros. Esclareça-se que Transporte Multimodal de Cargas, como estabelece o art. 2º da mesma lei, é “aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal”.

³³⁸ Em verdade, segundos antes do registro, pois a existência de saldo em conta-corrente é condição para a aceitação do registro da declaração de importação. Nas declarações efetuadas fora do

pelo sistema informatizado, a partir da classificação (que tem vinculação a uma **alíquota** previamente cadastrada em tabela específica do sistema) e do valor da mercadoria na condição de venda (que possibilita a determinação da **base de cálculo** do imposto) informados pelo declarante.

Na importação, tanto a alíquota como a base de cálculo têm sua determinação essencialmente vinculada a parâmetros estabelecidos em acordos internacionais. O Brasil, assim, não mais detém ilimitada competência para a definição do critério quantitativo do conseqüente do imposto de importação, como se detalhará a seguir.

6.1.5.1 Base de cálculo

É preciso esclarecer, preliminarmente, que as definições de base de cálculo existentes no texto do art. 20 do Código Tributário Nacional (“preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País”) e na redação original do art. 2º, II da Lei Aduaneira (“preço normal”) tinham por base a Definição de Valor de Bruxelas, resultante da Convenção sobre Valoração de Mercadorias para fins Aduaneiros, concluída a 15/12/1950 e vigente a partir de 28/7/1953. Embora o Brasil não fosse um dos 33 países subscritores da convenção, a própria Exposição de Motivos nº 867, de 18/11/1966, que acompanha a Lei Aduaneira, asseverava:

[...] 4. O Capítulo II complementa a disposição do **art. 20 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a aplicação da Definição de Valor de Bruxelas**, conforme Convenção concluída a 15 de dezembro de 1950, e hoje utilizada por mais de vinte dos principais países do mundo, entre os quais os da Comunidade Econômica Européia. (grifo nosso)

Com a conclusão da Rodada Tóquio do GATT, em 1979³³⁹, abandona-se o chamado ‘valor normal’ ou teórico da Definição de Bruxelas, passando-se a adotar

Siscomex ainda há necessidade de apresentação do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) correspondente ao imposto. Adicione-se que desde janeiro de 2003 também os créditos exigidos no curso do despacho aduaneiro de importação podem ser pagos por débito automático em conta-corrente.

³³⁹ O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Código de Valoração Aduaneira), assinado em 12/4/1979, no âmbito da Rodada Tóquio do GATT, foi, no Brasil, aprovado pelo Decreto legislativo nº 9, de 8/5/1981, e promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16/7/1986. Embora o Acordo de Valoração ainda fosse vigente no Brasil em 1985, o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5/3/1985, em seu artigo 90, já o mencionava expressamente, indicando a proximidade do início de sua entrada em vigor.

um ‘valor positivo’ ou real como base de cálculo do imposto de importação: o valor aduaneiro.

Em 1988, confirmando a derrogação dos dispositivos legais brasileiros que versavam sobre a base de cálculo pelo Acordo de Valoração Aduaneira, o Decreto-lei nº 2.472, de 1988, deu nova redação ao art. 2º da Lei Aduaneira, dispondo que a base de cálculo do imposto de importação (no caso de alíquota *ad valorem*) é “o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT”. Veja-se que a Exposição de Motivos nº 296, de 1º/9/1988, que acompanha tal Decreto-lei, justifica a mudança da seguinte forma:

[...] No art. 2º do DL-37/66, que dispõe sobre a **base de cálculo do imposto**, substitui-se no inc. II a norma anterior pelas que entraram em vigor após a promulgação do Acordo de Valoração Aduaneira do GATT (Dec. nº 92.930, de 16 de julho de 1986). Consequentemente [...], propõe-se a revogação expressa dos arts. 3º a 6º do DL-37/66, tacitamente derogados pelo acordo. (grifo no original)

Da mesma forma em que os dispositivos legais nacionais sobre a base de cálculo do imposto de importação foram modificados com a incorporação dos resultados da Rodada Tóquio do GATT, também o foram em 1994, com a introdução em nosso ordenamento da Ata Final da Rodada Uruguai do GATT³⁴⁰, que, em seu Anexo 1A, traz o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira (AVA).

Assim, a **base de cálculo do imposto de importação**, hoje, no Brasil é o **valor aduaneiro**, definido segundo as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira de 1994.

6.1.5.1.1 Acordo de Valoração Aduaneira

O Acordo de Valoração Aduaneira estabelece que o valor aduaneiro das mercadorias importadas deve ser determinado mediante a aplicação sucessiva e seqüencial de **seis métodos de valoração**.³⁴¹

³⁴⁰ A Ata Final foi aprovada, no Brasil, pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15/12/1994, e promulgada pelo Decreto nº 1.355, de 30/12/1994.

³⁴¹ Limitar-nos-emos, no presente estudo, a efetuar considerações gerais sobre o Acordo de Valoração Aduaneira, pois a complexidade e a riqueza da matéria certamente nos desviariam do caminho que nos propusemos metodologicamente a seguir. Para estudos mais detalhados sobre valoração aduaneira, ver: ALSINA, Mario A.; BASALDUA, Ricardo Xavier; COTTER MOINE, Juan Patricio. **Código Aduanero. Comentários. Antecedentes. Concordancias**. T. IV. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984, p. 200 a 342; SOSA, Roosevelt Baldomir. **Valor Aduaneiro: comentários às novas normas de valoração aduaneira no âmbito do Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 1996;

Já na Introdução Geral do Acordo de Valoração Aduaneira estabelece-se que “a primeira base de valoração aduaneira é o valor de transação”. O **primeiro método** é reiterado no artigo inicial do Acordo, no qual se afirma que o valor aduaneiro das mercadorias importadas será o **valor de transação**, isto é, “o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8”³⁴². Esse é seguramente o método de valoração aduaneira utilizado na maior parte das importações brasileiras.

Nos casos de impossibilidade de aplicação do primeiro método, o valor aduaneiro da mercadoria importada corresponderá ao **valor de transação de mercadorias idênticas**³⁴³ vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração, ou em tempo aproximado. Na aplicação deste **segundo método** serão, em regra, utilizadas vendas no mesmo nível comercial e na mesma quantidade da operação a valorar.

Na impossibilidade de aplicação dos métodos antecedentes, segue-se o **terceiro método**, contendo previsão que difere do segundo apenas pela troca da palavra ‘idênticas’, por ‘similares’, em complemento ao **valor de transação**.

ROCHA, Paulo Cesar Alves. **Valoração Aduaneira no Brasil**. São Paulo: Aduaneiras, 2000; TÔRRES, Heleno Taveira. Imposto de Importação e o Acordo de Valoração Aduaneira. Ajustes do valor de transação com *royalties* e serviços. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 180 a 236; MACEDO, Leonardo Correia Lima. **Direito Tributário no comércio internacional: acordos e convenções internacionais - OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 65 a 82; e CARVALHO, Marcelo Pimentel de. **Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

³⁴² A adoção do primeiro método é condicionada às seguintes circunstâncias: a) que **não haja restrições à cessão ou à utilização** das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação; limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou não afetem substancialmente o valor das mercadorias; b) que a **venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contraprestação** para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração; c) que **nenhuma parcela do resultado** de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador **beneficie** direta ou indiretamente o **vendedor**, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do Artigo 8; e d) que **não haja vinculação entre o comprador e o vendedor** ou se houver, que o valor de transação não seja afetado. Os ajustes (obrigatórios ou facultativos) previstos no Artigo 8 se referem a acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar. No Brasil, optou-se por adotar também os elementos facultativos, externados no art. 77 do Regulamento Aduaneiro de 2002.

³⁴³ Mercadorias idênticas, conforme define o Artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira, são aquelas produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração, iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial. Contudo, pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadram na definição.

Segundo o Acordo (Artigo 15), são **mercadorias similares** aquelas produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente.

Persistindo a impossibilidade de aplicação do primeiro, do segundo e do terceiro métodos, o valor aduaneiro da mercadoria importada deverá basear-se no **valor da revenda (ou deduzido) - quarto método**, ou seja, no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas, ou mercadorias idênticas ou similares importadas, são revendidas na maior quantidade total a compradores não vinculados no país de importação, ao tempo da importação ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração.

O **quinto método** de valoração aduaneira (certamente o menos utilizado no Brasil) baseia-se no **valor computado (valor de produção)**, ou seja, na soma do custo ou valor dos materiais e da fabricação ou processamento, empregados na produção das mercadorias importadas, com o montante a título de lucro e despesas gerais e com os valores correspondentes às despesas de frete, encargos e seguro, relativos ao transporte da mercadoria até o local de descarga ou entrada no Brasil.

Não sendo possível a determinação do valor aduaneiro com base nos métodos antecedentes, resta à Aduana um último recurso (**sexto método**), que consiste na adoção de **critérios razoáveis**, condizentes com os princípios e disposições gerais do Acordo de Valoração Aduaneira, e em dados disponíveis no Brasil. Na utilização desse método, serão consideradas as regras de valoração dos métodos precedentes com razoável flexibilidade e, na medida do possível, com base em valores já anteriormente determinados.

6.1.5.1.2 Arbitramento

A possibilidade de arbitramento da base de cálculo do imposto de importação, na legislação brasileira, é admitida em restritas situações. Mesmo assim, deve-se reduzir a carga de discricionariedade que sugere o termo 'arbitramento', pois não pode a autoridade aduaneira, sem critérios objetivos, determinar o valor aduaneiro das mercadorias importadas.

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/2001, em seu art. 88, dispõe sobre a possibilidade de arbitramento nos casos de **fraude, sonegação ou conluio**, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação,

estabelecendo critérios objetivos para a realização de tal arbitramento (muito semelhantes aos do Acordo de Valoração Aduaneira).

A Lei nº 10.833, de 29/12/2003, em seu art. 70, estende os critérios de arbitramento aos quais nos referimos para os casos de **descumprimento** da obrigação de **manter**, em boa guarda e ordem, ou de **apresentar** à fiscalização aduaneira quando exigidos, os **documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras**. A mesma Lei prevê ainda, em seu art. 67, § 1º, que nos casos de impossibilidade de identificação, por **extravio ou entrega a consumo** de **mercadorias descritas genericamente** nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, a base de cálculo do imposto de importação será arbitrada em valor equivalente à média dos valores por quilograma de todas as mercadorias importadas a título definitivo, pela mesma via de transporte internacional, constantes de declarações registradas no semestre anterior, incluídas as despesas de frete e seguro internacionais, acrescida de duas vezes o correspondente desvio padrão estatístico.

Citem-se ainda os casos de **inexistência ou inexatidão da fatura ou documento de venda** de bens que integram **bagagem** de viajante procedente do exterior, nos quais a autoridade aduaneira poderá estabelecer valores em caráter geral (v.g., a tabela de preços divulgada periodicamente pela Delegacia da Receita Federal em Foz do Iguaçu) para determinação da base de cálculo do imposto, cf. o Art. 4, 2 da Norma de Aplicação relativa ao Regime de Bagagem no Mercosul (aprovada pela Decisão do Conselho do Mercado Comum nº 18, de 1994, declarada vigente no Brasil pelo Decreto nº 1.765, de 28/12/1995).

Deve ser destacado, por fim, que, qualquer que seja a situação apresentada, só é admissível o arbitramento quando as informações imprescindíveis à valoração não tenham sido prestadas pelo declarante ou a autoridade aduaneira comprove que as informações prestadas não sejam consistentes ou verídicas.

6.1.5.1.3 Conversão em moeda nacional

No que se refere à base de cálculo do imposto de importação, há ainda um detalhe adicional: o resultado encontrado a partir do emprego do Acordo de Valoração Aduaneira ou de arbitramento apresenta-se em moeda estrangeira (a moeda estabelecida na transação internacional). Há que se determinar, assim, um mecanismo para conversão do valor em moeda nacional.

A Lei Aduaneira, em seu art. 23, dispôs que a data de conversão é a da configuração do critério espacial da hipótese de incidência. Em regra, como aqui exposto, tal data é a do registro da declaração de importação³⁴⁴. Assim, não está livre o importador das oscilações cambiais no período entre a concretização da transação internacional e o registro da declaração de importação.

6.1.5.2 Alíquota

As alíquotas podem ser expressas em pontos percentuais em relação ao valor da mercadoria (alíquotas *ad valorem*) e/ou em valores por unidade de medida (alíquotas específicas). No caso do imposto de importação, há, no Brasil, apenas alíquotas *ad valorem*³⁴⁵.

Como ensina ANTONIO CAMPOS, as alíquotas *ad valorem* oferecem maior proteção a qualquer sistema de valoração, pois são mais adaptáveis às flutuações de preço e às diferenças quantitativas das mercadorias³⁴⁶. As alíquotas específicas, largamente utilizadas por aqui no início do século passado³⁴⁷, mostram-se mais adequadas em medidas de defesa comercial, como a aplicação de direitos *antidumping* ou compensatórios.

Hoje, no Brasil, a alíquota aplicável para o cálculo do imposto de importação é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum (TEC)³⁴⁸, na data da configuração do critério temporal da hipótese de incidência,

³⁴⁴ Também a conversão em moeda nacional é efetuada automaticamente pelo Siscomex, com base na tabela 'Taxa de Conversão de Câmbio', que tem por base a taxa para venda da moeda estrangeira, divulgada pelo Sistema de Informações Banco Central (Sisbacen), no fechamento do dia útil imediatamente anterior.

³⁴⁵ A Medida Provisória nº 413, de 3/1/2008, ainda não regulamentada, prevê, em seu art. 2º, a possibilidade de aplicação, em alguns casos (mercadorias classificadas nos Capítulos 22, 39, 40, 51 a 64, 82, 83, 90, 91 e 94 a 96 da Nomenclatura Comum do Mercosul), de alíquotas específicas para o imposto de importação.

³⁴⁶ **Comércio Internacional e Importação**. São Paulo: Aduaneiras, 1990, p. 257. Miguel Hilú Neto chega a sustentar a impossibilidade de existência de alíquotas específicas para o imposto de importação, por ofensa ao Acordo de Valoração Aduaneira e aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva (**Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 233-234).

³⁴⁷ Como afirma Hamilton Dias de Souza, as alíquotas específicas não eram eficazes tendo em vista o aumento de preços decorrente da inflação, o que fez com que a sistemática fosse fundamentalmente alterada para a *ad valorem* pela Lei nº 3.244, de 14/8/1957, permanecendo assim até hoje (**Estrutura do...**, *op. cit.*, p. 95).

³⁴⁸ A Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex) nº 43, de 22/12/2006 estabelece a NCM e as alíquotas do Imposto de Importação que compõem a **TEC** (em seu Anexo I), a **Lista de Exceções brasileira à TEC** (no Anexo II) e a **Lista de Exceções brasileira de Bens de Informática e de Telecomunicações** (no Anexo III). As alíquotas variam de 0 % a 35% (utilizada, v.g., para alguns produtos da indústria têxtil e veículos).

uma vez identificado o código numérico correspondente à sua classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)³⁴⁹.

Relevante destacar que a alteração da alíquota do imposto de importação prescinde de observância à anterioridade (de exercício ou nonagesimal), por força do disposto no art. 150, § 1º, da Constituição Federal de 1988 (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/2/2003). Assim, fica o importador sujeito às variações de alíquota entre a concretização da transação internacional e o registro da declaração de importação. Tal situação, como sustenta JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, fragiliza a segurança jurídica da operação³⁵⁰. Contudo o posicionamento de nosso Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a alíquota aplicável, no caso de despacho para consumo, é a vigente na data do registro da declaração de importação. Nesse sentido, vale a transcrição de excerto de voto do Ministro NELSON JOBIM, analisando a questão:

[...] este é o sentido: permitir que as mercadorias importadas entrem com a alíquota do momento em que se consubstancia a entrada. O Decreto nº 37, de 1966, fixou o momento para isso, que é a **data do registro**, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o art. 44, que cuida da chamada **declaração de importação**. É a **alíquota daquele momento, porque é naquele momento que se saberá quais são as necessidades competitivas em relação ao mercado interno**. (grifos nossos)³⁵¹

O posicionamento da corte coaduna-se com a forte característica regulatória do imposto de importação, pois a medida indutora (incentivadora ou

³⁴⁹ No caso de mercadoria importada ao amparo de acordo internacional firmado pelo Brasil, prevalecerá o tratamento nele previsto, salvo se da aplicação das normas gerais resultar tributação mais favorável (cf. art. 95 do Regulamento Aduaneiro).

³⁵⁰ Um aumento de alíquota no curso do transporte da mercadoria para o território nacional pode onerar a importação em patamar que a inviabilize. Como o importador, que já concretizou a transação internacional, não tem condição de evitar a ocorrência do fato, porque não pode simplesmente determinar o retorno do navio ao porto de origem, restam feridos os princípios do direito adquirido e da segurança jurídica. Veja-se, contudo, que o autor reconhece a não acolhida por nossos tribunais da possibilidade de pagamento do imposto pela alíquota vigente na data da compra da mercadoria (**A importação...**, *op. cit.*, p. 68). Na mesma linha, André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 123-124) e Hugo de Brito Machado (**Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 265). Recorde-se que o exemplo citado por José Eduardo Soares de Melo ganhou vida com a edição do Decreto nº 1.427, de 30/3/1995, que majorou a alíquota do imposto de importação sobre veículos de 32% para 70%, quando inúmeros contratos de importação já haviam sido celebrados, sem que os veículos tivessem ingressado no Brasil. Contudo, como atesta Luiz Alberto Gurgel de Faria, apesar de haver inicialmente decisões pela manutenção da primeira alíquota, “outro foi o entendimento consagrado na jurisprudência” (Tributos sobre o comércio exterior. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 43-44).

³⁵¹ **Recurso Extraordinário nº 225.602-8/CE**, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, DJ de 6 abr. 2001.

desincentivadora) deve produzir efeitos imediatos, sob pena de não mais se obter, *a posteriori*, o efeito originalmente desejado. Como afirma MIGUEL HILÚ NETO, dentre os diversos aspectos da vida social reguláveis pelas imposições 'extrafiscais', o que mais importa aos impostos aduaneiros é o econômico, o que indica a necessidade de privilegiar os princípios que regem a ordem econômica³⁵².

6.1.5.2.1 Classificação de mercadorias

Para que se possa saber a alíquota aplicável na tarifa aduaneira (no caso brasileiro, a Tarifa Externa Comum do Mercosul), é necessário identificar o código da mercadoria na nomenclatura correspondente (a Nomenclatura Comum do Mercosul), ou, em outros termos, obter a classificação da mercadoria.

Não é difícil imaginar quantas designações diferentes pode ter uma mesma mercadoria em diferentes países (ou até dentro de um mesmo país, de dimensões como o nosso). Até a década de 80, não havia um sistema universal eficaz de designação de mercadorias, embora já houvesse tentativas nesse sentido³⁵³. O Conselho de Cooperação Aduaneira - CCA, então, em 1985, disponibilizou um acordo internacional intitulado "Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias"³⁵⁴. Tal acordo hoje norteia quase a totalidade do comércio internacional, e são inegáveis suas vantagens, como a possibilidade de

³⁵² **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 253.

³⁵³ Para que fosse possível efetuar de forma individualizada a tributação e o tratamento administrativo, ou simplesmente para gerar controles estatísticos das operações de comércio, exterior ou interno, no início do século XIX já se elaboravam, na Europa, listas alfabéticas de mercadorias. Contudo, é em 29/12/1913 que 29 países firmam, na segunda Conferência Internacional sobre Estatísticas Comerciais, em Bruxelas, a primeira nomenclatura estatística de real importância, dividindo o universo de mercadorias em 186 posições, agrupadas em cinco capítulos: animais vivos, alimentos e bebidas, matéria-prima ou simplesmente preparada, produtos manufaturados, e ouro e prata (BIZELLI, João dos Santos. **Classificação fiscal de mercadorias**. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 14). Em maio de 1927, surge a idéia de uma nomenclatura aduaneira no âmbito da Liga das Nações, projeto que é conduzido por um comitê de especialistas, culminando na conclusão de uma primeira versão em 1931, com revisão em 1937, do que se denominou de Nomenclatura de Genebra. Após a segunda grande guerra, surge a Convenção de Bruxelas sobre Nomenclatura para a Classificação de Mercadorias e Tarifas Aduaneiras, de 15/12/1950, gerando uma nova nomenclatura, inicialmente conhecida como Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas, mas que, em 1974, reestruturada, passa a ser designada como Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira - NCCA (TREVISAN, Rosaldo. A influência e a aplicação..., *op. cit.*, p. 321).

³⁵⁴ No Brasil, a convenção foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/1988 e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23/12/1988. Por meio do artigo 2º do Decreto nº 766, de 13/3/1993, que incorporou à legislação brasileira as primeiras alterações à Convenção, incumbiu-se a Secretaria da Receita Federal (hoje RFB) da aprovação de futuras alterações decorrentes de atualizações na Nomenclatura do Sistema Harmonizado. A Instrução Normativa SRF nº 697, de 15/12/2006, aprovou as últimas alterações na versão em português do Sistema Harmonizado.

compartilhamento de base de dados e de estatísticas de comércio exterior, e a agilidade nas negociações comerciais.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias é uma nomenclatura estruturada sistematicamente buscando assegurar a classificação uniforme das mercadorias no comércio internacional, e compreende seis Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, e 21 seções, totalizando 96 capítulos³⁵⁵, com 1.244 posições, várias destas divididas em subposições de 1 travessão (primeiro nível) ou dois (segundo nível), formando aproximadamente 5.000 grupos de mercadorias, identificados por um código de 6 dígitos, conhecido como Código SH³⁵⁶.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)³⁵⁷, que serve de base à aplicação da Tarifa Externa Comum (TEC) acrescenta aos seis dígitos formadores do código do Sistema Harmonizado mais dois, um referente ao item (sétimo dígito) e outro ao subitem (oitavo dígito), permanecendo o dígito zero como indicativo de ausência de desdobramento³⁵⁸. A inclusão de um par de dígitos efetuada na NCM demandou ainda a edição de uma Regra Geral Complementar às seis Regras Gerais do SH (para disciplinar a interpretação no que se refere a itens e subitens) e de Notas Complementares.

³⁵⁵ Os capítulos são ordenados, em regra, de acordo com o grau de interferência humana na elaboração das mercadorias. Assim, enquanto o primeiro capítulo (1) trata de animais vivos, o último (capítulo 97) abriga os objetos de arte, de coleção e antiguidades. Na nomenclatura o capítulo 77 foi reservado para utilização futura, no Sistema Harmonizado, e os capítulos 98 e 99, para utilização futura, pelas partes contratantes da Convenção.

³⁵⁶ O código 0807.11, *v.g.*, corresponde a melancias. Dessa informação, abstrai-se que a mercadoria classifica-se no Capítulo 08 (frutas; cascas de cítricos e de melões), e na sétima posição (0807 - melões, melancias e mamões, frescos). O quinto dígito do código (0807.1) indica a subposição de primeiro nível dentro da posição 0807. A inexistência de um zero no sexto dígito indica que a subposição de primeiro nível é aberta, e que há obrigatoriamente desdobramento em subposição de segundo nível. Caso o sexto dígito fosse igual a zero (*v.g.*: 0807.20 - mamões), a subposição de primeiro nível não se desdobraria, sendo representada apenas por um travessão (-) e denominada subposição de primeiro nível fechada. Por sua vez, o sexto dígito diferente de zero (0807.11), só existente quando a subposição de primeiro nível é aberta, configura a subposição de segundo nível, representada por dois travessões (- -).

³⁵⁷ Em 1º/1/1995, tendo em vista o Tratado de Assunção, os entendimentos havidos no âmbito do Mercosul, e a publicação do Decreto nº 1.343, de 23/12/1994, a antiga Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), que utilizava dez dígitos (os seis do SH mais dois para itens e dois para subitens), deu lugar à Tarifa Externa Comum (TEC), uniformemente adotada por todos os membros do bloco. Tal evolução serviu de base à substituição, em 1º/1/1997, após a publicação do Decreto nº 1.767, de 28/12/1995, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

³⁵⁸ Aos desdobramentos da NCM não correspondem travessões, mas afastamentos progressivamente maiores da margem esquerda do texto, proporcionais ao nível hierárquico.

Além do constante estabelecimento de atualizações na nomenclatura, decorrentes de descobertas e aperfeiçoamentos de novos produtos, há publicações complementares que auxiliam no processo de designação e classificação de mercadorias, como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH (expressando o posicionamento oficial do CCA), o índice alfabético do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas, publicado pelo CCA, os pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do Sistema Harmonizado, criado pela convenção, e os atos normativos emitidos por autoridades nacionais a respeito de classificação de mercadorias.

Pela sua importância, a nomenclatura estabelecida por meio do Sistema Harmonizado é reconhecida como 'a linguagem do comércio internacional', pois é diariamente utilizada em praticamente todas as operações de importação e exportação do globo.

6.1.5.2.2 Regimes com alíquotas diferenciadas

Há alguns casos em que não se aplica a TEC, mas sim um a alíquota única sobre a base de cálculo. No **regime de tributação simplificada-RTS**³⁵⁹, utilizado para remessas postais internacionais e remessas expressas de valor até US\$ 3.000,00, aplica-se sobre o valor das remessas a alíquota de **60%**³⁶⁰. No **regime de tributação especial-RTE**³⁶¹, utilizado para bagagem de viajantes e bens adquiridos em 'lojas francas de chegada'³⁶², aplica-se sobre o valor dos bens que exceder ao limite de isenção a alíquota de **50%**.

A Medida Provisória nº 380, de 28/6/2007 (já revogada³⁶³) criou ainda o **regime de tributação unificada-RTU**, para importações pela via terrestre de mercadorias procedentes do Paraguai, mediante o pagamento unificado de impostos

³⁵⁹ Instituído pelo Decreto-lei nº 1.804, de 3/9/1980.

³⁶⁰ Há uma exceção, no caso de medicamentos destinados a pessoas físicas, em que a alíquota é de 0%.

³⁶¹ Instituído pelo Decreto-lei nº 2.120, de 14/5/1984.

³⁶² Lojas francas de chegada são os locais alfandegados de zona primária, no Brasil, em que o viajante que regresse de viagem internacional pode adquirir mercadorias ao amparo do regime aduaneiro especial de loja franca (que analisaremos no item 8.3.4.2 deste estudo) com isenção dos tributos incidentes na importação.

³⁶³ Pela Medida Provisória nº 391, de 18/9/2007, já convertida na Lei nº 11.580, de 27/11/2007. Registre-se que a Medida Provisória nº 380 foi revogada pelo próprio Poder Executivo, que optou por transformá-la em um projeto de lei (PL nº 2.105/2007), para desobstruir a pauta, possibilitando a votação da prorrogação da CPMF. Tal PL tramita em regime de urgência apensado ao PL nº 1.179/2007, que cria um regime especial de tributação para microimportadores (Remicro), que concede 50% de redução nas alíquotas do imposto de importação.

e contribuições federais incidentes na importação. No texto da medida (art. 8º, § 1º, I) a alíquota do imposto de importação era de **18%**.

Por fim, cite-se o disposto no art. 67 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, § 1º, que prevê, nos casos de impossibilidade de identificação, por **extravio ou entrega a consumo de mercadorias descritas genericamente** nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, que a alíquota a ser aplicada para o cálculo do imposto de importação será de **50%**.

6.1.5.2.3 Competência para alteração

Importante destacar que as alíquotas do imposto de importação podem ser alteradas por ato do Poder Executivo (cf. art. 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988). O Presidente da República delegou a atribuição à Câmara de Comércio Exterior (Camex) por meio do Decreto nº 4.732, de 10/6/2003 (art. 2º, XIV)³⁶⁴.

Na alteração das alíquotas, deve tal órgão, contudo, observar as limitações estabelecidas na Lei nº 3.244, de 1957, no Decreto-lei nº 63, de 1966, no Decreto-lei nº 2.162, de 1984, e no acordado no âmbito do Mercosul e em outros tratados internacionais.

6.2 Imposto de exportação

Assim como o imposto de importação, o imposto de exportação tem longas raízes, podendo ser identificado no Egito dos faraós, na Grécia antiga, nos primórdios de Roma, na Idade Média e na América pré-colonial³⁶⁵. No Brasil, o imposto de exportação já existia no período imperial, quando era uma das principais fontes de recurso para o Estado³⁶⁶.

ALCIDES JORGE COSTA relata que uma das mais importantes discussões ocorridas na Assembléia Constituinte que levou à Constituição Federal de 1891 foi a referente aos impostos de importação e de exportação, que culminou com a

³⁶⁴ Miguel Hilú Neto sustenta que a competência legislativa constitucionalmente conferida ao Presidente da República para alterar as alíquotas do imposto por decreto é indelegável, por não estar prevista a delegação na própria Constituição Federal de 1988. Seguindo tal linha, ter-se-ia que a delegação da competência à CAMEX é inconstitucional (**Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 260-262).

³⁶⁵ Recorde-se a investigação histórica empreendida por Ricardo Xavier Basaldúa sobre as atividades aduaneiras, dentre as quais destaca a cobrança do imposto de exportação, em diversos locais e épocas (**Introducción al Derecho Aduanero...**, *op. cit.*, p. 25-124).

³⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 137.

transferência deste à competência dos Estados-federados, situação que perdurou até a Emenda Constitucional nº 18, de 1965³⁶⁷.

Praticamente na mesma época da publicação da Lei Aduaneira (que, em matéria tributária, dispunha somente sobre o imposto de importação), surge a Lei nº 5.072, de 12/8/1966, que dispunha sobre o imposto de exportação. Já no primeiro artigo da lei afirmava-se que o imposto era “de caráter exclusivamente monetário e cambial e tem por finalidade disciplinar os efeitos monetários decorrentes da variação de preços no exterior e preservar as receitas de exportação”.

Como destaca ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, enquanto o imposto de importação continua a proteger a indústria nacional, “o imposto de exportação passou a ocupar uma posição neutra, ou até, a ser afastado do sistema”, sendo utilizado na política cambial e de comércio exterior³⁶⁸.

Em realidade, o imposto de exportação, hoje regulado pelo Decreto-lei nº 1.578, de 11/10/1977 (que denominaremos de ‘**Lei do Imposto de Exportação**’), que revogou a Lei nº 5.072, de 1966, é cobrado de tão reduzida lista de mercadorias que sequer merece uma rubrica específica no mapa de arrecadação da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Se a função de tal tributo fosse arrecadatória, já teria passado da hora de extingui-lo ou modificá-lo.

ALIOMAR BALEEIRO nos narra que durante gerações se discutiu sobre a extinção do imposto de exportação, por seu caráter anti-econômico, tendo prevalecido “acertadamente a opinião de que, ao invés de sua supressão, deveria ser reservado a casos e conjunturas especiais, como arma da política comercial do exterior, cambial e monetária”³⁶⁹.

Assim, nítida se revela a função regulatória e indutora do imposto de exportação. Comungando características com o outro tributo aduaneiro (o imposto de importação), e sendo sintética a Lei do Imposto de Exportação (com onze artigos, dos quais seis já foram alterados), chegou o legislador a admitir, economicamente, que “no que couber, aplicar-se-á, subsidiariamente, ao imposto de exportação a legislação relativa ao imposto de importação”³⁷⁰.

³⁶⁷ História da tributação..., *op. cit.*, p. 72-73.

³⁶⁸ Extrafiscalidade e o Imposto de Exportação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 558.

³⁶⁹ **Direito tributário**..., *op. cit.*, p. 137.

³⁷⁰ Art. 8º da Lei do Imposto de Exportação, reproduzido no art. 535 do Regulamento Aduaneiro.

Teremos aqui atitude semelhante, aproveitando os conceitos já trabalhados durante o estudo do imposto de importação, como o de território aduaneiro e o de mercadoria. Assim, reduzir-se-á o número de linhas ao detalharmos os critérios da hipótese e do conseqüente da regra-matriz de incidência em relação ao imposto de exportação.

6.2.1 Critério material

A competência outorgada à União (instituir imposto sobre a **exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados**) pelo inciso II do art. 153 da Constituição de 1988 nos leva preliminarmente a afirmar que a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior constitui o critério material da hipótese de incidência do imposto de exportação.

O constituinte utilizou-se da terminologia do Código Tributário Nacional (art. 23) e da Lei do Imposto de Exportação (art. 1º): “exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados”. O Regulamento Aduaneiro (art. 212) apenas substitui o termo ‘produto’ por ‘mercadoria’, na acepção já explorada no subitem 6.1.1.2.1 deste estudo.

A exemplo do que se fez em relação ao imposto de importação, buscar-se-á a seguir analisar cada um dos termos que compõem o critério material.

6.2.1.1 Verbo

O verbo do critério material é inegavelmente **exportar**, do latim *exportare* (levar para fora). MIGUEL HILÚ NETO destaca que a inclusão da expressão ‘**para o exterior**’ ao verbo exportar busca, diante da autonomia das unidades da federação brasileira, e das conseqüências jurídicas (inclusive tributárias) das remessas de produtos de uma a outra, esclarecer que só incide o imposto de exportação na saída de mercadoria para o exterior³⁷¹.

No âmbito aduaneiro, exportar significa levar para fora do território aduaneiro. Novamente, o critério material tem íntima conexão com o espacial. O vocábulo ‘exportação’ pressupõe não apenas uma saída, mas uma **saída do território aduaneiro**.

Nesse sentido a definição de exportação do Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais da Organização Mundial das Aduanas (ação de retirar ou promover a

³⁷¹ **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 67.

retirada de qualquer mercadoria do território aduaneiro³⁷²) e do Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da ALADI (saída de qualquer mercadoria de território aduaneiro³⁷³). O Código Aduaneiro Argentino, em seu art. 9º, 2, segue a mesma linha, ao definir exportação como “*la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero*”.

6.2.1.2 Complemento

É preciso destacar inicialmente que tomaremos o termo ‘mercadoria’, internacionalmente consagrado em Direito Aduaneiro (cf. subitem 6.1.1.2.1 deste estudo), ao invés do termo ‘produto’, como complemento do verbo exportar.

Em adição ao que já afirmamos no referido subitem, transcrevemos excerto da mais completa obra argentina sobre Direito Aduaneiro, que resume nossas motivações:

Etimológicamente, la palabra “**mercadería**” está vinculada a “mercado” y a “mercader”: es el objeto de las transacciones de los mercaderes en el mercado, con lo que aquéllos mercan en éste. Ese es el **significado con que se emplea la expresión en el derecho comercial**, al que influye de tal manera que, inclusive, la mayor parte de los tratadistas españoles lo denominan “derecho mercantil”.

Sin embargo, en el **derecho aduanero** se emplea desde antiguo la **palabra “mercadería” con una acepción más amplia**, porque comprende no sólo a los objetos que se importan o exportan como consecuencia de un acto de comercio sino también a aquellos que se importan o exportan por cualquier otro motivo, como, por ejemplo, el equipaje de los viajeros, los envíos diplomáticos, etc.

Todo el derecho aduanero existe porque existen “mercaderías” que se importan y exportan, de modo que resulta fundamental evitar problemas semánticos sobre este tema. (grifos nossos)³⁷⁴

Observe-se, por fim, que a hipótese de incidência restringe-se a **mercadorias nacionais ou nacionalizadas** (estrangeiras importadas a título definitivo, cf. art. 212, § 1º do Regulamento Aduaneiro). Só incide o tributo sobre mercadoria nacional

³⁷² Tradução livre da versão em francês (“*exportation - action de sortir ou de faire sortir du territoire douanier une marchandise quelconque*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*exportation - the act of taking out or causing to be taken out any goods from the Customs territory*”).

³⁷³ Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

³⁷⁴ A argumentação é expendida para justificar a existência do art. 10 do Código Aduaneiro Argentino, que define mercadoria como “todo objeto que for suscetível de ser importado ou exportado”. Os autores apresentam ainda definições abrangentes de mercadoria nas legislações aduaneiras da Alemanha, da Bélgica, do Chile, do Equador, dos Estados Unidos da América, do Paraguai e do Peru (ALSINA, Mario A.; BARREIRA, Enrique C.; BASALDUA, Ricardo Xavier; COTTER MOINE, Juan Patricio; ALBARRACIN, Hector G. Vidal. **Código Aduanero...**, *op. cit.*, p. 61-63).

(de origem brasileira) ou nacionalizada (de origem estrangeira, mas importada a título definitivo). Endosse-se que a saída de mercadoria estrangeira do território aduaneiro brasileiro não constitui uma exportação *stricto sensu*, mas uma reexportação.

6.2.2 Critério espacial

Repetindo a pergunta que fizemos por ocasião da análise do critério espacial da hipótese de incidência do imposto de importação, indagamos: o ‘levar’ para fora’ da exportação se refere a que lugar? Exportar é levar para fora de onde?

Como vimos no item 6.2.1.1 deste estudo, consolidou-se no âmbito internacional que exportação é a **saída de mercadoria do território aduaneiro**.

No Brasil, o Código Tributário Nacional (art. 23) e a Lei do Imposto de Exportação (art. 1º) estabelecem que o fato gerador do imposto de exportação é a **saída do produto do território nacional**. No entanto, o Regulamento Aduaneiro, em seu art. 213, dispõe que o fato gerador do imposto de exportação é “a saída da mercadoria do território aduaneiro”.

Trasladadas para cá as considerações por nós efetuadas em relação à noção de território aduaneiro (item 6.1.2.1 deste estudo), concluímos que o Regulamento Aduaneiro somente amoldou as expressões da lei ao significado internacionalmente atribuído (inclusive em tratados internacionais já incorporados a nosso ordenamento jurídico, como a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de **Mercadorias** e o Acordo de Recife) para ‘mercadoria’ e ‘território aduaneiro’.

Cabe ainda observar que, a exemplo do que dispusemos na importação, a saída de mercadorias (exceto gás e energia elétrica) do território aduaneiro somente poderá ocorrer por zona primária (cf. art. 8º do Regulamento Aduaneiro, que disciplina o disposto no art. 34 da Lei Aduaneira).

Veja-se, contudo, que se a mercadoria ingressada em zona primária e desembaraçada para exportação não sair efetivamente do território aduaneiro, a quantia paga a título de imposto de exportação será restituída (cf. art. 6º da Lei do Imposto de Exportação). Tal dispositivo nos leva a afirmar que não é necessariamente a zona primária o critério espacial da hipótese de incidência do imposto de exportação, mas o **território aduaneiro**.

Ao tratar do imposto de importação, nos referimos a uma hipótese de incidência para mercadoria presumidamente ingressada no território aduaneiro. Na exportação, o legislador não se utilizou de presunção relativa, mas de uma ficção legal, permitindo que a mercadoria seja considerada exportada mesmo na hipótese em que se sabe que não saiu nem sairá do território aduaneiro.

6.2.2.1 *Exportação sem saída*

É preciso, de início, esclarecer que não estamos aqui nos referindo à utilização do regime aduaneiro especial de depósito alfandegado certificado ou à exportação por intermédio de Empresas Comerciais Exportadoras (*trading companies*), hipóteses em que, apesar de a exportação produzir efeitos antes da saída da mercadoria do território aduaneiro, impõe-se a comprovação da efetiva saída.

Tratamos dos casos em que a mercadoria é considerada exportada sem que se necessite comprovar sua saída do território aduaneiro. A **ficção legal**, introduzida pela Lei nº 9.826, de 23/8/1999 (art. 6º), posteriormente alterada pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002 (art. 50), e que teve seu conteúdo alargado pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003 (art. 61), constitui um incentivo às empresas exportadoras, permitindo que estas se usufruam dos benefícios concedidos à exportação em operações de venda de mercadorias que não sairão do território nacional, em determinadas situações³⁷⁵.

Veja-se, v.g., uma venda de um pneu de origem brasileira a empresa alemã que está fabricando veículos a serem exportados para o Brasil. Ao invés de exportar-se efetivamente o pneu para a Alemanha, e depois importar-se o veículo, exporta-se o pneu (sem saída, utilizando-se da ficção legal), importando-se o veículo para posterior montagem do pneu no País. Veja-se que o pneu nacional passa a fazer

³⁷⁵ Resumidamente, nos casos de exportação de produto que seja: a) totalmente **incorporado a bem que se encontre no País**, de propriedade do comprador estrangeiro; b) entregue a **órgão da administração** direta, autárquica ou fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, em cumprimento de contrato decorrente de **licitação internacional**; c) entregue, em consignação, a empresa nacional autorizada a operar o regime de **loja franca**; d) entregue, no País, a subsidiária ou coligada, para distribuição sob a forma de **brinde** a fornecedores e clientes; e) entregue a terceiro, no País, em **substituição** de produto anteriormente exportado e que tenha se mostrado, após o despacho aduaneiro de importação, defeituoso ou imprestável para o fim a que se destinava; f) entregue, no País, a **missão diplomática**, repartição consular de caráter permanente ou organismo internacional de que o Brasil seja membro, ou a seu integrante, estrangeiro; g) entregue, no País, para ser incorporado a **plataforma** destinada à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão contratada por empresa sediada no exterior, **ou a seus módulos**; e h) utilizado exclusivamente em atividades de pesquisa ou lavra de jazidas de **petróleo e gás natural**, quando vendido a empresa sediada no exterior.

parte de um veículo nacionalizado, sem o custo logístico de sua saída para o exterior e de seu retorno. É nítido o caráter regulatório e indutor da medida, reduzindo os custos logísticos relativos à exportação e à importação.

No caso do pneu, não há imposto de exportação envolvido, tendo em vista ser a alíquota de 0%. Contudo, caso a mercadoria exportada sem saída fizesse parte do reduzidíssimo grupo de produtos tributados na exportação, seria devido o imposto de exportação na data do registro da exportação, efetuado em qualquer computador conectado ao Siscomex.

Entendemos que também nesse caso o **território aduaneiro** se apresenta como o critério espacial da hipótese de incidência, visto que a mercadoria é, por ficção legal, considerada exportada (levada para fora) para todos os efeitos fiscais e cambiais.

6.2.2.2 *Relação com o critério temporal*

O critério espacial por nós adotado (**território aduaneiro**) não apresenta incompatibilidade com o critério temporal, quer seja ele a data de saída da mercadoria (admissível se reconhecida a possibilidade de incidência do imposto de exportação nos casos em que se comprove exportação clandestina) ou a data do registro da exportação, no Siscomex (critério temporal que analisaremos a seguir).

6.2.3 Critério temporal

Assim como havia uma dificuldade de delimitação do exato momento em que ocorria a entrada da mercadoria no território aduaneiro, tendo o legislador estabelecido que, no caso de despacho para consumo, tal marco temporal seria o registro da declaração de importação, também na exportação se teve que precisar um momento para objetivamente calcular o imposto eventualmente devido. A Lei do Imposto de Exportação, em seu art. 1º, § 1º, dispõe que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da **expedição da Guia de Exportação** ou documento equivalente.

Como explica HUGO DE BRITO MACHADO, “a expedição da guia de exportação não é o fato gerador do tributo”, mas “o momento em que se considera, para fins de cobrança do imposto, exteriorizado o fato exportação”³⁷⁶. No mesmo

³⁷⁶ **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 269. Angela Maria da Motta Pacheco traz outro entendimento para a questão, sustentando que o critério temporal da hipótese de incidência do imposto de exportação é a data da efetiva saída da mercadoria do território brasileiro, tendo a Lei do Imposto de Exportação estabelecido apenas um caso de antecipação de ocorrência do fato gerador, o que se poderia

sentido, LIZIANE ANGELOTTI MEIRA³⁷⁷.

Tendo a Guia de Exportação sido substituída pelo registro de exportação (RE), no Siscomex (cf. Decreto nº 660, de 25/9/1992, art. 6º, § 1º), o Regulamento Aduaneiro, em seu art. 213, parágrafo único, cuidou apenas de atualizar o texto da lei, assemelhando-o ao do art. 73 (que dispõe sobre o imposto de importação): “para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na **data do registro de exportação no Sistema [...] Siscomex**” (grifo nosso).

Apesar do conceito detalhado no art. 523 do Regulamento Aduaneiro, entendemos que o registro de exportação pode ser sinteticamente definido como a **autorização para exportar**. A obtenção de um número de RE junto ao órgão competente (hoje a Secretaria de Comércio Exterior, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior) significa que está autorizada a exportação da mercadoria, e que já pode ser registrada a declaração de exportação no Siscomex³⁷⁸, dando início ao despacho aduaneiro de exportação.

Diferenciando-se da postura adotada em relação ao imposto de importação, optou o legislador, assim, na exportação, por delimitar um **critério temporal** da hipótese de incidência em momento anterior ao início do despacho aduaneiro de exportação: o **registro de exportação, no Siscomex**³⁷⁹.

Poderíamos indagar sobre o critério temporal para exportações realizadas sem registro no sistema, ou com registro de exportação simplificado. Contudo, tanto o registro de declaração de exportação simplificada fora do Siscomex (cf. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 611, de 18/1/2006, art. 31, §

fundamentar no § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988. (Extrafiscalidade e o Imposto..., *op. cit.*, p. 559). José Eduardo Soares de Melo considera inadmissível a antecipação do fato gerador traduzida na simples emissão de documento relativo à exportação (**Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 415). No mesmo sentido, Miguel Hilú Neto afirma que a incidência deveria ocorrer no momento da transposição de fronteira, embora reconheça a dificuldade prática de tal medida (**Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 133).

³⁷⁷ **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 137. A autora diverge de Hugo de Brito Machado apenas na forma de encarar a natureza da medida legal. Enquanto o professor da Universidade Federal do Ceará defende que a medida revela uma ficção legal, Liziane Angelotti Meira sustenta que se trata de uma presunção absoluta.

³⁷⁸ Destaque-se que uma declaração de exportação pode ter vínculo com um ou mais registros de exportação. Contudo, um registro de exportação não pode ser vinculado a mais de uma declaração de exportação.

³⁷⁹ Faz-se necessário ainda estabelecer a distinção entre o **registro de exportação (RE)**, o **registro de venda (RV)** efetuado no Siscomex anteriormente ao RE (nos casos relacionados no Anexo ‘N’ da Portaria da Secretaria de Comércio Exterior nº 36, de 22/11/2007) e o **registro de operações de crédito (RC)**, também efetuado, em regra, antes do RE. O Supremo Tribunal Federal já manifestou-se no sentido de que é o RE, e não o RV que corresponde à antiga Guia de Exportação (**Recurso Especial nº 223.796/PE**, Primeira Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, unânime, DJ de 14 dez. 2001).

1º) quanto a obtenção de registro simplificado de exportação (cf. Portaria da Secretaria de Comércio Exterior nº 36, de 22/11/2007, art. 164, parágrafo único) são vedados para mercadorias sujeitas à incidência do imposto de exportação.

Poder-se-ia, por fim, questionar sobre a incidência no caso de decurso de prazo de permanência em recinto alfandegado de mercadoria a exportar. Em resposta, destacamos que, desde 2001, com a revogação do art. 17 do Decreto-lei nº 1.455, de 7/4/1976 pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/2001, não mais existe hipótese de abandono por decurso de prazo de permanência em recinto alfandegado na exportação.

6.2.4 Critério pessoal

Apesar de nem sempre ter sido um imposto federal, como destacado na introdução desta seção (6.2), o imposto de exportação, hoje, é de competência da União, que detém também a capacidade tributária, não havendo delegação da função arrecadatória. Assim, afigura-se a **União** como **sujeito ativo** do critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência do imposto.

Na sujeição passiva a Lei do Imposto de Exportação economiza palavras, repetindo a fórmula imperfeita do imposto de importação, trazendo como contribuinte o “**exportador**, assim considerado qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional” (art. 5º - grifo nosso), e silenciando sobre eventuais responsáveis pelo imposto.

Como assevera ALIOMAR BALEEIRO,

exportador, em princípio, é pois **quem despacha a mercadoria [...]** a seu destino no estrangeiro, ou mesmo a leva consigo [...]. geralmente, é o negociante que adquire produtos nacionais para vendê-los às praças estrangeiras. Poderá ser o próprio produtor, uma firma comissária [...]. A lei contemplará as várias situações, partindo do **fato econômico da expedição ou condução** da mercadoria para fora do país. (grifos nossos)³⁸⁰

Perceba-se que não há necessidade de que o ramo de atividade da pessoa física ou jurídica seja relacionado à exportação, pois o simples fato de expedir a mercadoria nacional ou nacionalizada ao exterior já caracteriza a sujeição passiva³⁸¹.

³⁸⁰ **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 142-143.

³⁸¹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Tributos sobre o..., *op. cit.*, p. 65. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado (**Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 271) e Miguel Hilú Neto (**Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 162).

6.2.5 Critério quantitativo

Apesar de não existirem acordos internacionais versando sobre a base de cálculo ou sobre as alíquotas do imposto de exportação, a questão do critério quantitativo, em tal tributo, é também merecedora de atenção, pois, com a crescente dificuldade de movimentação bancária de recursos ilicitamente obtidos, as operações de exportação ainda são uma alternativa aos que buscam a lavagem de dinheiro (mediante superfaturamento) ou a evasão de divisas (por meio de subfaturamento).

Se o descuido na determinação das alíquotas do imposto traz efeitos geralmente internos, a falta de controle sobre o preço das mercadorias exportadas pode comprometer a credibilidade do país na ordem externa.

O legislador, provavelmente pelo insignificante percentual de mercadorias tributadas na exportação (uma espécie de 'prima pobre' da importação, na qual o sistema informatizado de controle ainda é em 'ambiente DOS' e o imposto é pago no guichê do banco), não tratou do aspecto quantitativo (principalmente da base de cálculo) com a minúcia reservada à importação.

6.2.5.1 Base de cálculo

A **base de cálculo** do imposto de exportação, segundo o art. 2º da Lei do Imposto de Exportação, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/2001, é o **preço normal** que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo (mais especificamente a Câmara de Comércio Exterior - Camex).

No mesmo artigo (o único existente em lei sobre a base de cálculo do imposto), toma-se ainda o **preço à vista** do produto, FOB³⁸² ou posto na fronteira, como **indicativo do preço normal**, permite-se à Camex a fixação de critérios específicos ou **pauta de valor mínimo** (no caso de preços de difícil apuração ou suscetíveis de oscilações bruscas no mercado internacional), e estabelece-se como piso do preço normal o custo de aquisição ou produção da mercadoria, acrescido

³⁸² O INCOTERM (*international commercial term*) FOB (*free on board*), fórmula mais utilizada na exportação brasileira, inclui no preço da mercadoria exportada as despesas e riscos até a colocação da mercadoria a bordo do navio indicado pelo comprador, no porto de embarque (RATTI, Bruno. **Comércio internacional...**, op. cit., p. 352).

dos impostos e contribuições incidentes e de margem de lucro de 15% sobre a soma³⁸³.

Como na importação, o valor na moeda de transação deve ser convertido em reais (R\$), para pagamento do imposto de exportação. A taxa de câmbio a ser utilizada na conversão, tendo em vista o disposto no art. 213 do Regulamento Aduaneiro, que tem por base legal o § 1º do art. 1º da Lei do Imposto de Exportação, é a vigente na data do registro de exportação, no Siscomex.

6.2.5.2 Alíquota

As considerações sobre as alíquotas do imposto de importação por nós efetuadas podem ser transpostas para o imposto de exportação no que se refere à anterioridade e ao manejo pelo Poder Executivo (mais especificamente pela Camex), bem como à utilização da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) para a classificação das mercadorias.

Embora a Lei do Imposto de Exportação (art. 3º, com a redação dada pela Lei nº 9.716, de 26/11/1998) tenha estabelecido que a alíquota-base do imposto de exportação é de 30% (facultado ao Poder Executivo reduzi-la a 0% ou majorá-la em até 5 vezes, perfazendo 150%), a **regra**, hoje, **para o imposto de exportação, é a alíquota de 0%** (cf. Circular do Banco Central do Brasil nº 2.767, de 11/7/1997). O imposto de exportação é exigido em alíquotas diferentes de 0% somente para as seguintes mercadorias: a) **cigarros** classificados no código 2402.20.00 da NCM, quando exportados para a América do Sul e para a América Central, inclusive Caribe³⁸⁴; b) **armas e munições**, suas partes e acessórios, quando exportados para a América do Sul, exceto Argentina, Chile e Equador, e para a América Central, inclusive Caribe³⁸⁵; c) **couros e peles curtidos de bovinos**³⁸⁶; e d) **couros e peles em bruto de bovinos, ovinos e outros** couros e peles em bruto³⁸⁷.

O universo de mercadorias para as quais se recolhe o imposto de exportação fala por si, revelando o caráter regulatório e inequivocamente indutor (nos casos

³⁸³ Miguel Hilú Neto sustenta a possibilidade de aplicação analógica das regras de valoração aduaneira para a exportação, inclusive com prevalência sobre o método do custo mais lucro (**Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 226-228).

³⁸⁴ Tributados à alíquota de 150%, cf. Decreto nº 2.876, de 14/12/1998.

³⁸⁵ Também tributados à alíquota máxima de 150%, cf. Resolução Camex nº 17, de 6/6/2001.

³⁸⁶ Se classificados nas posições 4104.11 e 4104.19 da NCM, tributados à alíquota de 9%, cf. Resolução Camex nº 42, de 19/12/2006.

³⁸⁷ Se classificados nas posições 4101 (bovinos), 4102 (ovinos) ou 4103 (outros), tributados à alíquota de 9%, cf. Circular do Banco Central do Brasil nº 2.767, de 11/7/1997.

referidos nas letras 'c' e 'd', em que se desincentiva a exportação de couro em bruto e curtido, para que a industrialização de tais materiais se dê no país) ou contestavelmente³⁸⁸ indutor (nas situações referidas nas letras 'a' e 'b', em que se dificulta no maior grau permitido pela lei a exportação de mercadorias que tendem a retornar ilegalmente ao país) de tal tributo aduaneiro.

³⁸⁸ Pois se pode argumentar que tamanha alíquota, em verdade, é proibitiva, ocasionando uma regulação por direção, e não por indução. Como há a possibilidade de tais produtos serem exportados, e de que o exportador se disponha a desembolsar (repassando para o preço da mercadoria) o valor do imposto, temos que a alíquota revela caráter indutor. Ademais, pode-se sustentar que a norma de indução se torna uma norma de direção apenas no momento em que já não reste alternativa ao exportador.

7 DIREITO TRIBUTÁRIO ADUANEIRO

Depois de analisarmos os tributos aduaneiros (inseridos no contexto do Direito Aduaneiro Tributário), passamos a estudar o outro conteúdo encontrado na área de intersecção entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro: os **tributos niveladores**, vinculados a operações de comércio exterior, e os **tributos devidos em função de operação interna necessária à importação**.

Os **tributos niveladores**, como analisamos na subseção 5.4.3 deste estudo, têm por função estabelecer um tratamento tributário isonômico entre as mercadorias nacionais e estrangeiras, tendo em vista o conteúdo da ‘Cláusula do Tratamento Nacional’ (Artigo III do GATT), que impede que os tributos internos estabeleçam diferenciação entre mercadorias nacionais e estrangeiras, em prejuízo destas, e os ditames constitucionais que regem a ordem econômica, que, a seu turno, evitam que se estabeleça um protecionismo às avessas (tratamento distintivo em favor das mercadorias estrangeiras).

VERA THORSTENSEN, ao se referir à chamada ‘Cláusula do Tratamento Nacional’, afirma que tal comando, conhecido como ‘**Regra de Não Discriminação entre Produtos**’, é responsável justamente por impedir a distinção de tratamento tributário entre as mercadorias nacionais e estrangeiras³⁸⁹. HAMILTON DIAS DE SOUZA, analisando o GATT, externa que de nada adiantariam os acordos comerciais sem a chamada ‘Cláusula do Tratamento Nacional’, pois facilmente poder-se-ia burlar o acordo por meio de tributos internos que incidiriam sobre os produtos estrangeiros³⁹⁰.

Assim, os **tributos niveladores são tributos internos aplicados na importação definitiva de mercadorias estrangeiras, em montante idêntico ao que seria exigido na operação, no País, que constitui a hipótese de incidência de tais tributos internos, caso a mercadoria fosse de origem nacional**.

Afeta-se, assim, a hipótese de incidência do tributo interno, que é trasladada para momento definido no despacho aduaneiro de importação definitiva (em regra, o registro da declaração de importação ou o desembaraço aduaneiro). Contudo, deve ser mantido intacto o critério quantitativo do conseqüente, para que não se viole a

³⁸⁹ OMC - Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 33.

³⁹⁰ Estrutura do..., *op. cit.*, p. 100.

própria função niveladora do tributo: a base de cálculo e a alíquota dos tributos niveladores devem ser as mesmas aplicáveis ao tributo interno de mesma denominação. Por isso, temos, no Brasil, v.g., uma tabela única para as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados (IPI) incidente sobre produtos nacionais (IPI interno) e estrangeiros importados (IPI vinculado, ou nivelador).

Para HERNÁN NARBONA VÉLIZ, os tributos niveladores (por ele denominados de '*extra-arancelarios*') são

impuestos internos que se aplican a las transacciones comerciales de un determinado país; que **gravan por igual las mercancías nacionales, nacionalizadas o extranjeras**; y que resultan **exigibles** a estas últimas **en ocasión de su despacho a plaza**, actuando legalmente, a efectos de su aplicación, la Aduana ante la cual se tramita la Declaración de Mercancías correspondiente. (grifos nossos)³⁹¹

Os **tributos niveladores, no Brasil**, são inseridos na própria legislação referente ao tributo interno que necessita ser nivelado, na importação (é o caso do **IPI**, do **ICMS** e da **Cide-combustíveis**), ou tratados em leis específicas, distintas das que regem o tributo interno (como a **Contribuição para o PIS/Pasep-Importação** e a **Cofins-Importação**).

Há ainda outros tributos incidentes na importação, como o **Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)**, a **Taxa de utilização do 'Siscomex'** e a **Taxa de utilização do 'Mercante'**. Tais tributos, embora sejam relacionados a uma operação de importação, não são devidos em função do despacho aduaneiro de importação (ou de uma de suas etapas), mas da descarga em portos brasileiros (AFRMM) ou da utilização de sistema informatizado (Siscomex ou Mercante). Apesar de serem devidos **na importação**³⁹², tais tributos não são devidos **pela importação**, mas **pela realização de operação interna necessária à importação**.

Nas importações por via marítima, v.g., o recolhimento do AFRMM, devido pela descarga no porto brasileiro, é condição para o desembaraço aduaneiro da mercadoria (cf. art. 12 da Lei nº 10.893, de 13/7/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.434, de 28/12/2006). Caso a declaração de importação utilize o modelo

³⁹¹ **Aduanas: fundamentos, câmbios y tendencias**. Valparaíso (Chile): Centro de Negocios Internacionales Editores, 2001, p. 207. O '*Despacho a plaza de mercancia*' ou '*mercadería*' equivale ao nosso despacho de importação definitiva, ou despacho para consumo.

³⁹² Entendemos, assim, acertado o título dado ao Livro III do Regulamento Aduaneiro de 2002: 'dos demais impostos, taxas e contribuições devidos **na importação**'.

completo (DI), será ainda necessário seu registro no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), sendo devida a correspondente taxa pela utilização do sistema. Daí a denominação por nós adotada de **tributos devidos em função de operação interna necessária à importação**.

Analisaremos, a seguir, tanto os **tributos niveladores**, vinculados a operações de comércio exterior, quanto aqueles tributos aos quais nos referimos como **devidos em função de operação interna necessária à importação**, à luz da regra-matriz de incidência tributária.

7.1 Imposto sobre produtos industrializados

Como registra ALCIDES JORGE COSTA, o **imposto de consumo** (que passou, para adequar-se ao art. 11 da Emenda Constitucional nº 18, de 1/12/1965, a ser chamado de imposto sobre produtos industrializados, cf. art. 1º do Decreto-lei nº 34, de 18/11/1966) é um tributo muito antigo, cobrado de acordo com a classificação dos produtos em tabelas específicas³⁹³.

Em complemento às disposições constitucionais (essencialmente contidas no art. 153 da Constituição Federal de 1988), a Lei nº 4.502, de 30/11/1964 (que designaremos como **Lei do IPI**), e o Código Tributário Nacional (arts. 46 a 51) disciplinam legalmente a incidência do imposto. O Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 (Regulamento do IPI) regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto.

É preciso advertir, entretanto, que no âmbito do presente estudo demanda-se análise tão-somente do **IPI nivelador**, vinculado às operações de comércio exterior, mais precisamente à importação³⁹⁴. Tal temática, além de estar presente nos citados diplomas legais e regulamentares, consta do Título I do Livro III (arts. 237 a 248) do Regulamento Aduaneiro.

Analisaremos, assim, à luz da regra-matriz de incidência tributária, os critérios referentes à hipótese de incidência e ao conseqüente, em relação ao IPI nivelador (comumente alcunhado de 'IPI vinculado' ou 'IPI/Importação'³⁹⁵), que, nos dizeres de

³⁹³ História da tributação..., *op. cit.*, p. 100-101.

³⁹⁴ Pois, cf. o art. 153, § 3º, II da Constituição Federal de 1988, o IPI não incide nas exportações.

³⁹⁵ Denominação utilizada por Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 131).

LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA, tem a função de “promover a equalização dos custos dos bens importados em relação aos de fabricação nacional”³⁹⁶.

7.1.1 Hipótese de Incidência

A Constituição Federal de 1988 permite à União instituir imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV). A Lei do IPI (art. 2º, I) e o Código Tributário Nacional (art. 46, I) unissonamente afirmam que no caso de produtos de procedência estrangeira, o fato gerador do imposto é o desembaraço aduaneiro.

Analizando tais dispositivos, e ponderando as afirmações do legislador, temos de plano os **critérios material (importar produtos industrializados de procedência estrangeira) e temporal (desembaraço aduaneiro)** da hipótese de incidência do IPI nivelador.

Contudo, registre-se que, ao analisar o IPI em minucioso estudo, JOSÉ ROBERTO VIEIRA destacou que a incidência do imposto, nas importações, invalidaria a materialidade da hipótese de incidência do imposto de importação, e que o legislador federal, ao instituir o IPI nas importações,

Criou um verdadeiro **sobre-imposto de importação**, como classifica ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, ou um autêntico adicional do Imposto de Importação, como assevera PAULO DE BARROS CARVALHO. Assinalamos que *tentou* fazer o legislador, porque não mais devemos enxergar tal incidência como de IPI, mas como de Imposto de Importação adicional [...]. Contudo, resta ainda **diminuta área de incidência do IPI sobre produtos industrializados oriundos do estrangeiro: a reimportação**. (grifos e itálico no original)³⁹⁷

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, em sentido contrário, entende que não se pode “compreender que o IPI (importação) configuraria um adicional do imposto de importação, haja vista que as materialidades tributárias são nitidamente diversas”, e que “não teria sentido o constituinte apartar as previsões de incidências tributárias”³⁹⁸.

³⁹⁶ Tributos sobre o..., *op. cit.*, p. 66.

³⁹⁷ **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 98-99. As citações dos juristas são referentes, respectivamente, às obras “O IPI - Limites constitucionais” (São Paulo: RT, 1983, p. 74) e “Imposto sobre Produtos Industrializados” (*In*: Curso de Direito empresarial. v. II. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1976, p. 156). Na mesma linha, FOLLONI, André Parmo (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 129).

³⁹⁸ **A importação...**, *op. cit.*, p. 77-78. Contudo, o autor condena a incidência de IPI nas importações, afirmando que “o constituinte jamais pretendeu alargar o campo de incidência do IPI - e os seus contribuintes - para abranger produtos industrializados no exterior” (obra citada, p. 77).

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA afirma que “se considerarmos o IPI como adicional ao Imposto de Importação, a situação torna-se muito mais gravosa para o contribuinte, porque [...] não há mecanismo de compensação para esse tributo, que, então, incidiria cumulativamente”³⁹⁹.

De fato, em uma importação tributada com o IPI nivelador (encarado como adicional do imposto de importação) não se poderia, na etapa seguinte (v.g., venda no mercado interno), deduzir do IPI interno a recolher o montante pago a título de ‘adicional’. É de se destacar ainda que encampada a linha de que o IPI nivelador é um adicional do imposto de importação, haveria mudança na repartição tributária dos montantes arrecadados.

Temos que embora haja semelhança entre o critério material da hipótese de incidência do imposto de importação e o do IPI nivelador, estamos diante de tributos diversos, com objetivos opostos (enquanto o **imposto de importação** tem por objeto **estabelecer distinções entre o produto nacional e o estrangeiro**, o **IPI nivelador** é criado justamente para igualar, ou, na terminologia que estamos seguindo, **nivelar o tratamento tributário** para tais produtos) e sujeitos a normas diferenciadas (o imposto de importação, v.g., não deve observância ao grau de essencialidade do produto - seletividade -, mas aos princípios constitucionais relativos à ordem econômica, como a livre concorrência⁴⁰⁰).

Como expõe PAULO DE BARROS CARVALHO:

O Imposto sobre Produtos Industrializados proporciona curiosas conclusões [...]. É que deparamos, não com uma, mas com **duas regras-matrizes** ou duas faixas autônomas de incidência. **Uma** atinge o fato da própria **industrialização**, enquanto a **outra** percute sobre a **importação de produtos industrializados**. Havia ainda uma terceira que onerava as arrematações, em leilões, de produtos industrializados, mas que se acha revogada. [...]

No que tange ao **IPI na importação** de produtos industrializados, a regra-matriz ficaria assim composta: hipótese: a) **critério material - importar** produto industrializado do exterior (o verbo é importar e o complemento é produto industrializado do exterior); b) **critério espacial - repartições** alfandegárias do país; c) **critério temporal - momento do desembaraço** aduaneiro.

³⁹⁹ Do imposto sobre produtos industrializados vinculado às importações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 292.

⁴⁰⁰ Não podemos deixar de registrar que o IPI vinculado, além de dever observância à seletividade, também é tributo regulatório garantidor da livre concorrência, justamente nivelando a tributação nacional à estrangeira, para não favorecer o produto nacional em detrimento do estrangeiro, ou vice-versa.

O binômio *hipótese de incidência/base de cálculo* indica tratar-se de **impostos diferentes, sob a mesma denominação - IPI**. As **grandezas escolhidas** para dimensionar a materialidade de ambos os fatos **são compatíveis**, pelo que confirmam o critério material enunciado na lei. Restaria, então, perguntar se o legislador da União dispunha de competência constitucional para fazer o que fez. E a resposta, acreditamos, deve ser afirmativa, porque **o constituinte se refere, no art. 153, IV, a instituir IPI, não acrescentando o verbo a ser agregado a este complemento, o que possibilitou ao legislador ordinário fazê-lo** (grifos nossos, *itálico no original*)⁴⁰¹

Endossamos integralmente tal entendimento, concluindo, sem inovar em relação a nossas considerações iniciais, que o **critério material** da hipótese de incidência do IPI nivelador é **importar produtos industrializados de procedência estrangeira**. Cabe aqui somente destacar que, de forma diversa à adotada para o imposto de importação, não é relevante a origem do produto importado. No que se refere à polêmica expressão ‘produtos industrializados’, limitamo-nos, para não nos desviarmos de nossa rota, a indicar os dispositivos legais⁴⁰² e regulamentares⁴⁰³ que estabelecem o que se entende por industrialização, e a apontar os estudos de JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁴⁰⁴ e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁴⁰⁵, que revelam a subjetividade e, em determinados casos, a incoerência das definições dadas pela legislação.

Em relação ao **critério espacial** da hipótese de incidência do IPI nivelador (**unidades aduaneiras**), cabe informar que o desembaraço aduaneiro (critério temporal) é efetuado no Siscomex ou mediante carimbo com assinatura (nas declarações efetuadas fora de tal sistema). Por mais que a autoridade aduaneira possa efetuar o desembaraço fora do local ou recinto alfandegado onde se encontra depositado o produto, não se vê como plausível que tal ato seja levado a cabo fora de unidade aduaneira⁴⁰⁶.

⁴⁰¹ **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 351.

⁴⁰² Art. 3º, parágrafo único da Lei do IPI, com as alterações efetuadas pelo Decreto-lei nº 1.199, de 27/12/1971 e pela Lei nº 9.493, de 10/9/1997; e parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional.

⁴⁰³ Art. 4º do Regulamento do IPI.

⁴⁰⁴ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 94-97.

⁴⁰⁵ **A importação...**, *op. cit.*, p. 81-91.

⁴⁰⁶ Registre-se ainda a existência do chamado ‘desembaraço automático’, no caso de declaração de importação selecionada para o canal verde de conferência aduaneira. Tal forma de liberação das mercadorias, a exemplo do que ocorre em vários países desenvolvidos e em desenvolvimento, é aplicada à maioria das declarações de importação registradas no Brasil. Dependendo da forma de encarar tal ato, teríamos que mudar nosso critério material para o **território aduaneiro** (cf. MEIRA,

O **critério temporal** da hipótese de incidência do IPI nivelador é o momento do **desembaraço aduaneiro**⁴⁰⁷. Vê-se que o legislador buscou fórmula assemelhada à do critério temporal do IPI interno (saída do estabelecimento produtor), pois o desembaraço aduaneiro é, em regra, ato imediatamente anterior à saída da mercadoria do local ou recinto alfandegado. Embora haja diversas críticas à eleição do critério temporal pelo legislador, beira à unanimidade a admissão de que o desembaraço aduaneiro é efetivamente o critério temporal da hipótese de incidência do IPI nivelador⁴⁰⁸.

Merece registro ainda a hipótese de **desembaraço presumido** criada pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003, ao acrescentar um § 3º ao art. 2º da Lei do IPI, dispondo que se considera desembaraçada a mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade aduaneira. A nosso ver, trata-se de presunção relativa, nos moldes da estabelecida para o imposto de importação (tratada no item 6.1.2.2. do presente estudo).

Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 120 e 131, embora esta se refira ao Território Nacional), considerando que este abarque o **ambiente virtual do Siscomex** (cf. FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 119-122, embora este se refira ao ambiente virtual apenas ao tratar do imposto de importação). Estabeleceu-se, por meio do art. 19, § 2º, I da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) nº 69, de 10/12/1996, que as declarações de importação que fossem selecionadas, de acordo com critérios previamente cadastrados no Siscomex, para o canal verde de conferência aduaneira, seriam dispensadas de exame documental e verificação da mercadoria, registrando o sistema seu 'desembaraço automático' (tal comando foi repetido nas Instruções Normativas posteriores que disciplinaram a matéria: art. 20, I da IN SRF nº 206, de 25/9/2002, e art. 21, I da IN SRF nº 680, de 2/10/2006). O '**desembaraço automático**' pode ser encarado como: a) um **efetivo desembaraço, efetuado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil**, com ajuda dos mecanismos de automatização do Siscomex; b) um **efetivo desembaraço, efetuado pelo Siscomex**, com dispensa de exame documental e verificação da mercadoria, por determinação exarada em ato normativo da Secretaria da Receita Federal (essa é a posição oficial do órgão); ou c) uma forma de liberação da mercadoria distinta do desembaraço, tendo em vista que este atesta o final da conferência aduaneira (que, no caso de canal verde, sequer existiu).

⁴⁰⁷ Encare-se, assim, como antecipação de recolhimento o fato de tal tributo ser debitado em conta-corrente no momento do registro da declaração de importação. O pagamento do IPI nivelador no registro da declaração de importação não tem vínculo com o critério material da hipótese de incidência. Tanto que se houver lançamento do imposto antes do desembaraço, o *quantum* lançado será exigido sem acréscimos legais.

⁴⁰⁸ José Eduardo Soares de Melo defende a inconstitucionalidade do dispositivo legal que designa o desembaraço aduaneiro como fato imponible do IPI, pela inexistência de realização de negócio jurídico com o produto industrializado (**A importação...**, *op. cit.*, p. 94-95). Roberto Caparroz de Almeida, apesar de registrar como critério temporal o desembaraço aduaneiro, sustenta que a eleição de tal critério pelo legislador teve 'o mesquinho propósito de antecipar receitas', sendo mais coerente que o critério temporal do antecedente do IPI vinculado fosse a saída do estabelecimento importador-revendedor ou a incorporação contábil ao ativo permanente (Do imposto..., *op. cit.*, p. 302-303). José Roberto Vieira, com a restrição de incidência somente aos produtos industrializados nacionais (**A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 103); Liziane Angelotti Meira, entendendo que o desembaraço aduaneiro é o momento em que a lei presume como realizado ocorrido o fato jurídico tributário do imposto (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 131); e André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 130) admitem o momento do desembaraço aduaneiro como critério temporal da hipótese de incidência do IPI vinculado.

Contudo, no presente caso a presunção não abarca só a mercadoria faltante (extraviada), mas também a avariada.

7.1.2 Conseqüente

No **pólo ativo** da relação tributária referente ao IPI nivelador figura a **União**, que detém a competência (cf. art. 153, IV da Constituição Federal de 1988) e a capacidade tributária.

No que tange à **sujeição passiva**, pouco destoam as obras dedicadas ao tema da afirmação de que é o **importador** o contribuinte do imposto (o que, diga-se, consta expressamente do art. 35, I, 'b' da Lei do IPI e do art. 51, I do Código Tributário Nacional)⁴⁰⁹. Assim, não há necessidade de que o ramo de atividade da pessoa física ou jurídica que realizou a importação seja relacionado à importação ou à industrialização, pois o simples fato de importar o produto industrializado de procedência estrangeira já caracteriza a sujeição passiva⁴¹⁰.

Passando-se do critério pessoal ao critério quantitativo do conseqüente do IPI nivelador, temos que a **base de cálculo** do imposto também está objetivamente estabelecida na lei (art. 14, I, 'b' da Lei do IPI e art. 47, I do Código Tributário Nacional), como o **valor aduaneiro**⁴¹¹ **do produto, acrescido do imposto de importação** e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis⁴¹².

No caso de **desembaraço presumido** para produto avariado, destaque-se que a **base de cálculo** deverá ser **reduzida** de acordo com o percentual de avaria no produto, cf. o art. 237, § 2º do Regulamento Aduaneiro.

Em tratamento semelhante ao concedido ao imposto de importação, a Constituição Federal de 1988 (art. 153, § 1º) permite ao Poder Executivo o manejo das **alíquotas do IPI nivelador**, obedecidos os limites e as condições estabelecidos em lei. Encontram-se tais limites e condições no art. 4º do Decreto-lei nº 1.199, de

⁴⁰⁹ Nessa linha, Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 131), André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 131), Roberto Caparroz de Almeida (Do imposto..., *op. cit.*, p. 280). Em sentido contrário, José Eduardo Soares de Melo afirma que o contribuinte do imposto só pode ser a pessoa que pratica atos de industrialização (**A importação...**, *op. cit.*, p. 76).

⁴¹⁰ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Tributos sobre o..., *op. cit.*, p. 67.

⁴¹¹ Sobre valor aduaneiro, veja-se o subitem 6.1.5.1.1 deste estudo.

⁴¹² Destaque-se que não há, hoje, encargos cambiais a serem pagos na importação, cf. o art. 6º do Decreto-lei nº 2.434, de 19/5/1988, c/c o art. 1º, XIII da Lei nº 8.032, de 12/4/1990. José Eduardo Soares de Melo sustenta ainda a exclusão do imposto de importação da base de cálculo do IPI nivelador (**A importação...**, *op. cit.*, p. 92).

27/12/1971, que permite ao Poder Executivo **reduzir** as alíquotas estabelecidas em lei **até zero** pontos percentuais ou **elevá-las em até trinta pontos percentuais**, para atingir os objetivos da política econômica governamental ou corrigir distorções, mantida a **seletividade** em função da essencialidade do produto.

A Lei do IPI estabelecia, em seu Anexo, a lista de produtos tributados, com as respectivas alíquotas. Como as tabelas de incidência do IPI (a exemplo das referentes ao imposto de importação) adotavam a nomenclatura e a codificação internacionalmente estabelecidas para classificação de mercadorias⁴¹³, em 1971, o Decreto-lei nº 1.154, de 1º/3, unificou a nomenclatura a ser utilizada em ambas as tabelas. Como a nomenclatura tem por objeto toda e qualquer mercadoria existente no universo, as tabelas de incidência do IPI passaram a incluir produtos não industrializados (identificados com a sigla 'NT', significando não-tributado)⁴¹⁴.

Hoje, a **tabela de incidência do IPI (TIPI)** é a aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28/12/2006 (já alterado pelos Decretos nº 6.024, de 22/1/2007; nº 6.072, de 3/4/2007; e nº 6.184, de 13/8/2007), que tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Importante mencionar ainda que a alíquota do IPI (em regra, *ad valorem*⁴¹⁵) é estabelecida no mesmo nível para operações internas e de importação. Cumpre-se assim a **função niveladora**.

Nosso Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que, em função do GATT, o tratamento tributário referente ao IPI interno deve ser o mesmo concedido ao IPI nivelador, para produto similar procedente do estrangeiro⁴¹⁶.

⁴¹³ Sobre classificação de mercadorias, veja-se o subitem 6.1.5.2.1 deste estudo.

⁴¹⁴ Como registra Alcides Jorge Costa, muita gente começou, por equívoco, a tomar a citação na tabela de incidência como um indicativo de que o produto era industrializado (História da tributação..., *op. cit.*, p. 101). Veja-se que o legislador teve que explicitar, no art. 6º da Lei nº 10.451, de 10/5/2002, que o campo de incidência do IPI "abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), [...] excluídos aqueles a que corresponde a notação 'NT' (não-tributado)".

⁴¹⁵ As alíquotas específicas são, em geral, utilizadas para bens de menor grau de essencialidade, como bebidas alcoólicas e cigarros.

⁴¹⁶ **Recurso Especial nº 84.086/RJ**, Primeira Turma, Rel. Min. Cunha Peixoto, unânime, DJ de 1 nov. 1976. Contudo, o mesmo tribunal não tem reconhecido o direito a crédito de IPI para produto industrializado destinado ao ativo fixo, por entender tratar-se de incentivo à indústria nacional, somente favorecendo produtos nacionais (**Recurso Especial nº 92.978/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Soares Munoz, maioria, DJ de 31 out. 1980; **Recurso Especial nº 92.982/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, unânime, DJ de 31 out. 1980; e **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 81.199/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, unânime, DJ de 5 jun. 1981).

Adicione-se ainda que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, § 1º, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, dispensou da exigência de anterioridade geral para majoração o IPI, exigindo, para tanto, apenas o atendimento à anterioridade nonagesimal.

7.2 ICMS

ALIOMAR BALEEIRO registra as origens do ICMS no ‘**imposto sobre vendas mercantis**’, criado em 1923 a pedido de Associações Comerciais que pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial semelhante à das letras de câmbio e das promissórias (tal papel acabou sendo a duplicata de fatura, ou simplesmente duplicata), para facilitar o desconto nos bancos, dispondo-se, em troca, a contribuir com um imposto federal de 0,3% nas vendas⁴¹⁷. A Constituição de 1934 (art. 8º, I, ‘e’) ampliou a incidência para ‘**vendas e consignações**’ (IVC), passando o imposto à competência estadual, o que foi mantido na Constituição de 1946 (art. 19, IV).

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º/12/1965, transformou o IVC em **ICM** (imposto sobre operações relativas a **circulação de mercadorias**). Como ironiza ALCIDES JORGE COSTA, os comerciantes mal sabiam que o imposto que concordaram em criar nos idos da década de 20 chegaria, na era do ICM, a alíquotas da ordem de 6,6% (para o Estado de São Paulo)⁴¹⁸. Acrescente-se, atualizando o comentário, que as alíquotas rompem, hoje, em alguns casos, a barreira dos 20%.

A Constituição de 1988 (art. 155) alarga o universo de incidência do ICM, criando o **ICMS** (imposto sobre operações relativas à **circulação de mercadorias** e sobre **prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**), imposto que está, hoje, disciplinado na Lei Complementar nº 87, de 13/9/1996 (conhecida como Lei Kandir⁴¹⁹), que designaremos aqui como **Lei do ICMS**. Como o imposto é de competência estadual/distrital, há um **Regulamento do ICMS** para cada Estado federado brasileiro e para o Distrito Federal. O Regulamento Aduaneiro trouxe apenas uma referência ao ICMS, em seu art. 515.

⁴¹⁷ **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 218.

⁴¹⁸ **História da tributação...**, *op. cit.*, p. 98.

⁴¹⁹ Por ter sido seu projeto de autoria do então deputado do PSDB/SP Antonio Kandir.

Repetiremos aqui muito do que dissemos em relação ao IPI, a começar pelo fato de que é preciso advertir que no âmbito do presente estudo analisar-se-ão, à luz da regra-matriz de incidência tributária, os critérios referentes à hipótese de incidência e ao conseqüente apenas em relação ao **ICMS nivelador**, vinculado às operações de comércio exterior, mais precisamente à importação⁴²⁰.

7.2.1 Hipótese de Incidência

A questão relativa à incidência do ICMS nas importações e sua abrangência apresenta-se como uma ‘novela’ recheada de suspense e reviravoltas (traduza-se para a linguagem do Direito: insegurança jurídica), onde duelam os poderes Legislativo e Judiciário (e, dentro deste, os tribunais), sempre por provocação dos juristas, em uma trama que não parece estar nos capítulos finais. Como assevera SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, o ICMS, desde a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, quando ainda se chamava ICM, “vem se apresentando como um imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes”⁴²¹.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do ICMS (art. 155, I, ‘b’⁴²²) e estabeleceu originalmente que o imposto incide sobre a entrada de **mercadoria** importada do exterior, ainda quando se trate de **bem** destinado a consumo ou ativo fixo do **estabelecimento** (redação original do art. 155, IX, ‘a’).

Analisando o texto da Constituição Federal e o Convênio nº 66, de 1988⁴²³, do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), o Superior Tribunal de Justiça sumulou, em 1996, que “o ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para

⁴²⁰ Pois, cf. o art. 155, § 2º, X, ‘a’ da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, o ICMS não incide nas exportações.

⁴²¹ **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 220-221.

⁴²² Atual art. 155, II, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/3/1993.

⁴²³ O Convênio disciplinou o imposto, com autorização constitucional (art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), até a edição da Lei do ICMS, em 1996. No que se refere à incidência do ICMS na importação, destaque-se o teor do parágrafo único do art. 1º (“o imposto incide também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento”) e do inciso I do art. 2º (“ocorre o fato gerador do imposto [...] no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem, importados do exterior”) do Convênio.

uso próprio”⁴²⁴, e, em 1997, que “na importação de veículo próprio por pessoa física, destinado a uso próprio, incide ICMS”⁴²⁵.

Após o advento da Lei do ICMS, que, ao tratar da incidência do imposto na importação, transcreveu o comando constitucional então vigente, a matéria recebeu tratamento diverso, no Supremo Tribunal Federal (STF), que sumulou: “não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”⁴²⁶.

Citemos, preliminarmente à análise da hipótese de incidência do imposto, excerto de ementa comum a dois precedentes da súmula do STF (Recursos Extraordinários nº 185.789/SP e nº 203.075/DF):

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como **fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada**, sendo **inexigível o imposto** quando se tratar de **bem importado por pessoa física**.

2. Princípio da **não-cumulatividade** do ICMS. [...]. **Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores** pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal [...]. (grifos nossos)

⁴²⁴ A súmula, de nº **155**, deriva dos seguintes precedentes: **Recurso Especial nº 37.648/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, unânime, DJ de 11 out. 1993; **Recurso Especial nº 21.559/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. José de Jesus Filho, unânime, DJ de 14 mar. 1994; **Recurso Especial nº 30.655/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, unânime, DJ de 10 out. 1994; **Recurso Especial nº 53.569/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, unânime, DJ de 5 dez. 1994; e **Recurso Especial nº 30.573/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Helio Mosimann, unânime, DJ de 6 nov. 1995.

⁴²⁵ A súmula, de nº **198**, deriva dos seguintes precedentes: **Recurso Especial nº 74.007/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, unânime, DJ de 18 dez. 1995; **Recurso Especial nº 96.069/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, unânime, DJ de 16 set. 1996; **Recurso Especial nº 104.434/DF**, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, unânime, DJ de 16 dez. 1996; **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 7.709/CE**, Primeira Turma, Rel. Min. José de Jesus Filho, unânime, DJ de 16 dez. 1996; **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 7.708/CE**, Segunda Turma, Rel. Min. Adhemar Maciel, unânime, DJ de 3 mar. 1997; **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 7.831/CE**, Segunda Turma, Rel. Ari Parglender, unânime, DJ de 31 mar. 1997; **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 7.970/CE**, Primeira Turma, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, unânime, DJ de 22 abr. 1997; **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 8.191/CE**, Segunda Turma, Rel. Min. Helio Mosimann, unânime, DJ de 22 abr. 1997; e **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 7.834/CE**, Segunda Turma, Rel. Min. Peçanha Martins, unânime, DJ de 5 mai. 1997.

⁴²⁶ A súmula, de nº **660**, deriva dos seguintes precedentes: **Recurso Extraordinário nº 191.346/RS**, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, DJ de 20 nov. 1998; **Recurso Extraordinário nº 202.714/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, DJ de 5 fev. 1999; **Recurso Extraordinário nº 196.472/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, unânime, DJ de 1 out. 1999; **Recurso Extraordinário nº 203.075/DF**, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 29 out. 1999; **Recurso Extraordinário nº 185.789/SP**, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 19 mai. 2000; e **Recurso Extraordinário nº 266.921/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 24 nov. 2000.

O Ministro ILMAR GALVÃO, relator e vencido em ambos os precedentes, expressou em voto entendimento de que

a importação está, por igual, sujeita ao ICMS, sob **pena** de estar-se **privilegiando as importações em detrimento do mercado interno**, onde o mesmo equipamento sofre a tributação, independentemente da destinação que lhe for dada. [...] E a segunda, impossibilidade de compensar o imposto pago, tenho-a por irrelevante, dado estar presente em qualquer hipótese de bem destinado ao ativo fixo do estabelecimento do comerciante ou industrial. (grifo nosso)⁴²⁷

Cabe ainda relatar, sobre o tema, excerto do voto do Min. CARLOS VELLOSO, sustentando não incidir o ICMS em importação efetuada por pessoa física:

O **contribuinte do ICMS é o vendedor**, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um **fato econômico**, que o Supremo Tribunal Federal entende que **não tem relevância** na relação jurídica contribuinte-fisco. Se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria pagamento de ICMS, pelo simples motivo de o exportador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência desse tributo, na importação, e expressamente explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador. Ao estabelecer a incidência, no caso, o constituinte, entretanto, optou pelo **comerciante**, ou pelo **industrial**, é dizer, por aquele que tem um **estabelecimento**, certo que o **particular**, que não é comerciante ou industrial, tem simplesmente **domicílio ou residência**. [...]

Sensibilizou-me o **argumento** [...] **econômico** no sentido de que a operação, nesses termos, poderia esvaziar as importadoras que comercializam o veículo. O argumento é, na verdade, relevante, que deve, entretanto, ser visualizado pelo legislador. Vale dizer, essa é uma **questão de lege ferenda**. (grifo nosso)⁴²⁸

Em tal voto, parecia estar o Ministro convocando o Poder Legislativo a disciplinar adequadamente a questão, solucionando por meio de lei o problema econômico. A convocação foi atendida, tendo sido editada a Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001, que alterou diversos dispositivos constitucionais referentes ao ICMS, tendo acrescentado ao art. 155, § 2º, IX, 'a', que trata da incidência do imposto, a hipótese de entrada de **bem** importado do exterior, por **pessoa física ou**

⁴²⁷ **Recurso Extraordinário nº 185.789/SP**, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 19 mai. 2000. No **Recurso Extraordinário nº 203.075/DF** (Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 29 out. 1999), Ilmar Galvão utiliza argumentação semelhante, sendo seguido pelo Min. Nelson Jobim.

⁴²⁸ **Recurso Extraordinário nº 203.075/DF**, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 29 out. 1999.

jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, **qualquer que seja a sua finalidade**, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o **domicílio** ou o estabelecimento do destinatário. As alterações derivadas da emenda foram efetuadas na Lei do ICMS pela Lei Complementar nº 114, de 16/12/2002.

O Poder Legislativo (certamente influenciado pelo Poder Executivo estadual), diante das alternativas de abster-se de exigir o imposto em relação a operações não comerciais ou alterar a Constituição para possibilitar a exigência, optou (como era de se presumir, tendo em vista ser o imposto a maior fonte de recursos dos Estados federados) pela segunda.

Entretanto, vários são os posicionamentos no sentido de que o legislador não logrou êxito em sua medida. HUGO DE BRITO MACHADO afirma que a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, “deu mais um passo na descaracterização da natureza desse imposto, admitindo hipótese de incidência fora da atividade mercantil”⁴²⁹. ROQUE ANTONIO CARRAZA destaca que a emenda ofende o direito individual dos contribuintes de não serem tributados pelos Estados por outros impostos senão aqueles cuja competência para instituir advém do constituinte originário⁴³⁰. BETINA TREIGER GRUPENMACHER sustenta que a interpretação da nova redação dada ao art. 155, § 2º, IX, ‘a’ da Constituição Federal “demonstra às escâncaras inconsistência parcial da regra inserta na Emenda Constitucional nº 33/2001 quanto ao chamado ICMS-importação”⁴³¹.

ANDRÉ PARMO FOLLONI, que também aponta inconstitucionalidades na Emenda Constitucional nº 33, de 2001, reconhece, porém, sua validade enquanto não refutada judicialmente⁴³². JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO complementa que, com a emenda, resta prejudicada a postura anteriormente assumida pelo Supremo Tribunal Federal⁴³³.

Por mais que ainda restem capítulos à trama, cremos já possuir os elementos que necessitávamos para a análise da hipótese de incidência do ICMS nas importações (ICMS nivelador).

⁴²⁹ **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 322.

⁴³⁰ **ICMS**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 68.

⁴³¹ ICMS - Considerações sobre a Base de Cálculo. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais de direito tributário**. v. 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 38.

⁴³² **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 143.

⁴³³ **A importação...**, *op. cit.*, p. 125.

A própria denominação por nós adotada (**ICMS nivelador**) já revela que seguiremos a linha traçada para o IPI (Seção 7.1), de que o imposto não se constitui em um 'adicional ao imposto de importação', mas em modalidade tributária com características comuns ao ICMS interno, objetivando estabelecer um tratamento isonômico (tributariamente nivelado) entre a mercadoria nacional e a estrangeira.

O critério **material** da hipótese de incidência é **importar** (verbo) **mercadoria ou bem** do exterior (complemento), cabendo destacar que, tendo o imposto historicamente por objeto as operações mercantis, o termo 'mercadoria' é assumido aqui não em seu significado aduaneiro, mas em sua acepção comercial⁴³⁴. Como destaca MARCELO VIANA SALOMÃO, o exame do texto das Constituições Federais a partir de 1946 revela que os constituintes não empregaram a palavra 'mercadoria' com a mesma despreocupação com que utilizaram os termos 'produtos e bens'⁴³⁵. Acrescente-se ainda que a Constituição Federal (art. 155, § 3º) expressamente incluiu no campo de incidência do ICMS as operações com energia elétrica.

O **critério espacial** da hipótese de incidência do ICMS nivelador é cada local ou recinto onde pode se dar o desembaraço ou a entrega das mercadorias ou bens ao importador (**unidades aduaneiras**), como no IPI. Cabe, contudo, destacar que no caso de entrega da mercadoria ou bem antes do desembaraço aduaneiro, ocorrência que, como veremos, também demarca temporalmente a hipótese de incidência do imposto, o critério espacial será um **local ou recinto alfandegado**. Enquanto o desembaraço aduaneiro, como afirmamos na subseção 7.1.1 deste estudo, ocorre em qualquer unidade aduaneira, inclusive nas áreas não alfandegadas, a entrega anterior ao desembaraço (conhecida como **entrega antecipada**⁴³⁶) é efetuada fisicamente pelo depositário, obrigatoriamente em local ou recinto alfandegado, após autorização da Aduana, qualquer que seja o modelo da declaração de importação registrada.

⁴³⁴ José Eduardo Soares de Melo apresenta a definição de mercadoria para grandes nomes do Direito brasileiro como Carvalho de Mendonça (coisas, quando objeto da atividade mercantil) e Geraldo Ataliba (bem juridicamente qualificado como mercadoria, dependendo da natureza do promotor da operação que a tem por objeto e da destinação comercial que a ela dá seu titular), trazendo vários exemplos do que se pode (ou não) considerar como mercadoria (**A importação...**, *op. cit.*, p. 131-133).

⁴³⁵ **ICMS na importação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 33.

⁴³⁶ Expressão utilizada pela Instrução Normativa que disciplina o despacho aduaneiro de importação (IN SRF nº 680, de 2/10/2006), em seu art. 47.

O **critério temporal** da hipótese de incidência do ICMS nivelador é o momento do **desembarço aduaneiro** da mercadoria ou do bem importados, cf. estabelece o art. 12, IX da Lei do ICMS, com a redação da Lei Complementar nº 114, de 16/12/2002. Tal Lei Complementar acrescentou ainda um § 3º ao art. 12 da Lei do ICMS, dispondo que se houver entrega da mercadoria ou bem importados antes do desembarço aduaneiro, o ‘fato gerador’ (entenda-se, o critério temporal da hipótese de incidência⁴³⁷) do imposto será o momento da **entrega antecipada**⁴³⁸.

Embora nosso Supremo Tribunal Federal também tenha sumulado que “na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro”⁴³⁹, reformando entendimento anterior⁴⁴⁰, o teor da Súmula não leva à conclusão de que a comprovação do pagamento do ICMS seja condição ao desembarço⁴⁴¹. Assim, a antecipação do pagamento (comum nos casos de Estados que tenham celebrado convênio para débito em conta do imposto no âmbito do registro da declaração de importação) não implica deslocamento temporal da hipótese de incidência. Ademais, estabelece o art. 515 do Regulamento

⁴³⁷ Como adverte José Roberto Vieira, “é familiar o vício do legislador em apontar como hipótese de incidência do tributo o seu critério temporal” (**A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 98).

⁴³⁸ Em ambos os casos (entrega antecipada e desembarço), o débito em conta-corrente do ICMS nivelador no momento do registro da declaração de importação (operação hoje disponível em apenas em algumas unidades da federação) deve, como dispusemos em relação ao IPI nivelador (seção 7.1), ser encarado como antecipação de recolhimento.

⁴³⁹ A súmula, de nº **661**, deriva dos seguintes precedentes: **Recurso Extraordinário nº 192.630/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, DJ de 7 fev. 1997; **Recurso Extraordinário nº 192.711/SP**, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 18 abr. 1997; **Recurso Extraordinário nº 208.492/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, unânime, DJ de 22 ago. 1997; **Recurso Extraordinário nº 209.849/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Celso de Mello, unânime, DJ de 22 ago. 1997; **Recurso Extraordinário nº 200.348/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Moreira Alves, unânime, DJ de 3 out. 1997; **Recurso Extraordinário nº 207.133/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, unânime, DJ de 19 dez. 1997; **Recurso Extraordinário nº 205.756/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, unânime, DJ de 29 mai. 1998; **Recurso Extraordinário nº 232.248/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, unânime, DJ de 12 fev. 1999; e **Recurso Extraordinário nº 193.817/RJ, Pleno**, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 10 ago. 2001.

⁴⁴⁰ Constante da súmula, de nº **577**, que estabelecia que “na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador”. Na verdade, não houve mudança de orientação da corte, mas alteração na legislação que rege o tributo, culminando na nova manifestação do tribunal.

⁴⁴¹ Embora tal afirmação esteja presente em vários dos precedentes. Veja-se, a título ilustrativo, excerto da ementa do julgamento do **Recurso Extraordinário nº 193.817/RJ** (Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 10 ago. 2001): “Incensurável, portanto, em face do novo regime, o **condicionamento do desembarço da mercadoria importada à comprovação do recolhimento do tributo estadual**, de par com o tributo federal, sobre ela incidente” (grifos nossos).

Aduaneiro que a **entrega** da mercadoria, **após o desembaraço aduaneiro**, será efetuada mediante a **comprovação do pagamento do ICMS**⁴⁴².

Registrada a declaração de importação, mas não desembaraçada (ou entregue antecipadamente) a mercadoria ou o bem, temos que não é devido o ICMS, pela não concretização do critério material da hipótese de incidência.

Merece destaque, por fim, o caso de incidência do ICMS na **arrematação de mercadorias ou bens importados que tenham sido apreendidos pela Aduana ou abandonados pelo importador**. Recorde-se que o legislador, no que se refere ao imposto de importação e o IPI, optou por não tributar as mercadorias apreendidas pela Aduana e levadas a hasta pública, embora o Código Tributário Nacional o permitisse (arts. 20, III e 46, III, respectivamente)⁴⁴³. No que tange ao ICMS, porém, o legislador disciplinou a incidência no art. 12, XI da Lei do ICMS, com a redação da Lei Complementar nº 114, de 2002. Nesse caso, temos como critério material da hipótese de incidência arrematar bens ou mercadorias apreendidos ou abandonados, como critério espacial o local do leilão, e como critério temporal o momento do arremate.

7.2.2 Conseqüente

No **pólo ativo** da relação tributária referente ao ICMS nivelador figura o **Estado** (ou Distrito Federal) em que estiver situado o **domicílio** ou o **estabelecimento** do **destinatário** da **mercadoria** ou **bem** (cf. art. 155, IX, 'a' da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001). Como adverte JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, não é pelo fato de as mercadorias serem desembaraçadas em determinado Estado que deva ser recolhido o ICMS em tal Estado⁴⁴⁴. Aliás, já se manifestou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre a matéria, dispondo que “o destinatário da mercadoria, na

⁴⁴² O entendimento de que o desembaraço aduaneiro e a entrega são atos seqüenciais e distintos, que corresponde à prática hoje adotada pela Administração Aduaneira, deriva do art. 51 da Lei Aduaneira, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º/9/1988: “concluída a conferência aduaneira [...], a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador”.

⁴⁴³ Analisando com pragmatismo a questão, percebe-se que o valor arrecadado no leilão acaba sendo o mesmo, havendo ou não tributação em separado, por uma razão óbvia: o arrematante já transfere para seu lance um deságio equivalente ao montante do imposto que terá que recolher em acréscimo. Contudo, não deixemos que tal pragmatismo nos desvie da conclusão de que a natureza jurídica do montante arrecadado no leilão não é tributária. Também a destinação do montante arrecadado no leilão (60% ao FUNDAF - Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - e 40% para a seguridade social, cf. Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 29, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.411, de 21/1/1988) é diversa da referente aos impostos.

⁴⁴⁴ **A importação...**, *op. cit.*, p. 120.

importação, é o próprio estabelecimento **importador**, cujo domicílio fiscal define a Unidade da Federação competente para cobrar o ICMS na operação” (grifo nosso)⁴⁴⁵. Há de se fazer apenas a apara, face à Emenda Constitucional nº 33, de 2001, de que o importador pode ainda ser pessoa física, hipótese em que não terá estabelecimento, mas domicílio.

Com a ampliação dos componentes do pólo passivo da relação tributária referente ao ICMS nivelador, pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, passam a figurar como sujeitos passivos não só o comerciante, o industrial e o produtor importadores, mas qualquer pessoa, física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, que promova a importação. Assim, mesmo diante das controvérsias apresentadas em relação a tal Emenda e do anterior pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, tem-se, hoje, como **contribuinte** do ICMS nivelador, o **importador**.

O critério quantitativo escolhido pelo legislador não é menos polêmico e questionado que os demais, constantes da regra-matriz de incidência do ICMS nivelador. A começar, porque se utiliza, no cálculo do ICMS (nivelador ou não), uma metodologia peculiar, conhecida como ‘cálculo por dentro’, que inclui o valor do imposto na própria base de cálculo.

Tal expediente faz com que uma parcela do ICMS seja calculada sobre o valor da operação, e a restante sobre o valor do próprio imposto, gerando, como sustenta ROQUE ANTONIO CARRAZA, “um adicional de ICMS, que tem por hipótese de incidência o fato de alguém pagar ICMS”, e por base de cálculo o ICMS pago, ou seja, “um imposto sobre imposto”, “um caso típico de *bis in idem*”⁴⁴⁶.

Veja-se que embora o Supremo Tribunal Federal viesse considerando que o ‘cálculo por dentro’ não afronta a Constituição Federal⁴⁴⁷, o texto da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, cautelosamente inseriu uma alínea ‘i’ ao inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, dispondo que cabe à Lei Complementar (no

⁴⁴⁵ Parecer PGFN/CAT nº 1.093, de 9/7/1997. No mesmo sentido, Roque Antonio Carraza (**ICMS...**, *op. cit.*, p. 60), Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 134) e André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 143).

⁴⁴⁶ **ICMS...**, *op. cit.*, p. 218-219.

⁴⁴⁷ Cite-se, a título ilustrativo, a ementa do julgamento do **Recurso Extraordinário nº 212.209/RS** (Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, maioria, DJ de 14 fev. 2003): “Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade”. Convém destacar que o voto do relator foi no sentido da inconstitucionalidade do cálculo ‘por dentro’. Os demais ministros entenderam que tal forma de cálculo é contingência do princípio da não-cumulatividade, essencial à sua mecânica de créditos.

caso, a Lei do ICMS) fixar a **base de cálculo**, de modo que **o montante do imposto a inteiro**, também na importação do exterior de bem ou mercadoria.

Embora não visualizemos motivos relevantes para a existência de um 'cálculo por dentro', que mascara a dimensão efetiva das alíquotas⁴⁴⁸ e torna mais complexa a determinação do valor do imposto, reconhecemos que é dessa forma que hoje se deve apurar o montante a pagar a título de ICMS na importação. Temos, então, cf. o art. 13, V e § 1º, da Lei do ICMS, com a redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 2002, que a **base de cálculo** do ICMS nivelador é o **valor aduaneiro**⁴⁴⁹, acrescido de quaisquer **outros impostos** (como o imposto de importação, o IPI nivelador⁴⁵⁰ e o imposto sobre operações de câmbio), **taxas, contribuições e despesas** aduaneiras, e do próprio **ICMS**.

Cabe ainda destacar a medida puramente pragmática adotada no art. 14 da Lei do ICMS, ao estabelecer que parcela da base de cálculo expressa em moeda estrangeira (valor aduaneiro) deve ser convertida em reais pelo câmbio da data do registro da declaração de importação (e não pela data do desembarço ou da entrega antecipada), vedadas a cobrança de acréscimo e a devolução de valores no caso de variação cambial em relação à data de configuração do critério temporal da hipótese de incidência.

A liberdade que existe para o manejo das **alíquotas** do imposto de importação e do IPI nivelador seguramente não se estende ao ICMS: o constituinte, sabedor dos problemas que adviriam da autonomia das **unidades da federação** na determinação das alíquotas (o principal delas conhecido como 'guerra fiscal'), estabeleceu diversas **restrições**, detalhadas nos incisos IV a VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, e sujeitou (cf. art. 150, § 1º, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003) a cobrança do tributo à **anterioridade** (tanto de exercício quanto nonagesimal).

⁴⁴⁸ Roque Antonio Carraza exemplifica que uma venda de mercadoria a R\$ 100,00, com alíquota aplicável de 18%, em tese levaria a um imposto de R\$ 18,00, mas com a metodologia de 'cálculo por dentro', leva ao valor de R\$ 21,95, permitindo concluir que quando se fala em uma alíquota de ICMS de 18%, em verdade se está falando de uma alíquota efetiva de 21,95% (**ICMS...**, *op. cit.*, p. 219-220).

⁴⁴⁹ Sobre valor aduaneiro, veja-se o subitem 6.1.5.1.1 deste estudo.

⁴⁵⁰ José Eduardo Soares de Melo argumenta que o IPI nivelador não poderia ser computado na base de cálculo do ICMS, tendo em vista a identidade do fato gerador de ambos os tributos, e que há precedentes também para a exclusão de algumas taxas e contribuições (**A importação...**, *op. cit.*, p. 147-148).

Importante mencionar ainda que a alíquota do ICMS é estabelecida no mesmo nível para operações internas e de importação. Cumpre-se assim a **função niveladora**.

Nosso Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que, em função do GATT, o tratamento tributário referente ao ICMS interno deve ser o mesmo concedido ao ICMS nivelador, para produto similar procedente do estrangeiro⁴⁵¹.

Como fator diferenciador em relação ao imposto de importação, destaque-se ainda a seletividade a ser buscada no ICMS, em função da essencialidade das mercadorias, prevista no inciso III do § 2º do art. 155 da Constituição Federal⁴⁵².

E para indicar que o roteiro (em elaboração) da saga do ICMS ainda promete muita emoção (ou insegurança jurídica), revelemos, por fim, as expectativas de ROQUE ANTONIO CARRAZA (“[...] não é dado ao poder constituinte derivado alterar a regra-matriz constitucional de tributo algum, modificando-lhe arbitrariamente [...] a base de cálculo [...]. Aguardemos, esperançosos, o pronunciamento do Poder Judiciário”)⁴⁵³ e BETINA TREIGER GRUPENMACHER (“Considerando o modelo constitucional do ICMS, [...] é inconstitucional exigi-lo de pessoa física ou jurídica não contribuinte [...]. Esperamos que tal entendimento encontre guarida nas nossas mais altas Cortes de Justiça[...]”)⁴⁵⁴.

⁴⁵¹ Súmula nº 575 (“à mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional”), que deriva dos seguintes precedentes: **Recurso Extraordinário nº 76.099/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, unânime, DJ de 9 mai. 1975; **Recurso Extraordinário nº 83.430/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, unânime, DJ de 26 mar. 1976; **Recurso Extraordinário nº 82.509/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Moreira Alves, unânime, DJ de 9 abr. 1976; **Recurso Extraordinário nº 83.531/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Moreira Alves, unânime, DJ de 9 abr. 1976; **Recurso Extraordinário nº 83.428/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, unânime, DJ de 26 abr. 1976; **Recurso Extraordinário nº 83.806/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Cunha Peixoto, unânime, DJ de 26 abr. 1976; **Recurso Extraordinário nº 84.400/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, unânime, DJ de 30 abr. 1976; **Recurso Extraordinário nº 84.010/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Cunha Peixoto, unânime, DJ de 8 jul. 1976; e **Recurso Extraordinário nº 84.892/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, unânime, DJ de 8 jul. 1976.

⁴⁵² Para Roque Antonio Carraza (*ICMS...*, *op. cit.*, p. 323), seguido por André Parmo Folloni (*Tributação sobre...*, *op. cit.*, p. 145), o constituinte, ao estabelecer que o imposto poderá ser seletivo, em verdade, estava afirmando, em consonância com as demais regras que compõem o sistema constitucional tributário, que o imposto deverá ser seletivo.

⁴⁵³ *ICMS...*, *op. cit.*, p. 228.

⁴⁵⁴ *ICMS - Considerações...*, *op. cit.*, p. 38.

7.3 Cide-combustíveis

As Contribuições de **Intervenção** no Domínio Econômico, nas palavras de LUCIANO AMARO, “só podem destinar-se a instrumentalizar a **atuação** da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes” (grifo nosso)⁴⁵⁵. Tal assertiva, além de guardar relação com a distinção que estabelecemos na subseção 2.1.2 deste estudo, nos fornece elementos para o entendimento da natureza das chamadas contribuições ‘interventivas’⁴⁵⁶ ou econômicas⁴⁵⁷.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a **importação** e a **comercialização** de petróleo (e derivados), gás natural (e derivados) e álcool etílico combustível - Cide-combustíveis - constitui modalidade tributária recentemente instituída, com destinação dos recursos vinculada⁴⁵⁸ ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural (e derivados) e derivados de petróleo, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (cf. art. 177, § 4º, II da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001).

O art. 155, § 3º da Constituição Federal originalmente dispunha que à exceção do ICMS e dos impostos de importação e de exportação, nenhum outro **tributo** incidiria sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País. A Emenda Constitucional nº 3, de 17/3/1993 alterou o texto do parágrafo, acrescentando as operações relativas a serviços de telecomunicações e derivados de petróleo, e retirando as relativas a lubrificantes. Com a Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001, a palavra tributo, no texto do parágrafo, foi substituída pelo termo **imposto**.

⁴⁵⁵ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 54.

⁴⁵⁶ Denominação utilizada por Paulo de Barros Carvalho (**Curso de...**, *op. cit.*, p. 44).

⁴⁵⁷ Denominação utilizada por Luciano Amaro (**Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 86).

⁴⁵⁸ Vinculada a ponto de o Supremo Tribunal Federal repelir tentativa de desvio dos recursos arrecadados para outras rubricas orçamentárias. Cite-se, a título ilustrativo, excerto a ementa do julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925/DF** (Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, maioria, DJ de 4 mar. 2005): “Lei Orçamentária - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Importação e Comercialização de Petróleo e Derivados [...] CIDE - Destinação - Artigo 177, § 4º, da Constituição Federal. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14/1/2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas ‘a’, ‘b’, e ‘c’ do inciso II do citado parágrafo”. Roberto Catalano Botelho Ferraz sustenta ainda a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade da exigência da CIDE com fundamento na não-aplicação dos recursos arrecadados com esses tributos nas finalidades legalmente estabelecidas em suas respectivas leis de criação (Inconstitucionalidade dinâmica..., *op. cit.*, p. 273-274).

Tal substituição, combinada às alterações efetuadas nos arts. 149 (inserção dos §§ 2º a 4º) e 177 (inserção do § 4º) da Constituição Federal, cria⁴⁵⁹ as condições jurídicas para o nascimento da Cide-combustíveis⁴⁶⁰, que ocorre depois de breve gestação, com a publicação da Lei nº 10.336, de 19/12/2001 (que denominaremos **Lei da Cide-combustíveis**).

Tendo em vista a delimitação estabelecida para o presente estudo, advertimos que as considerações sobre a contribuição restringir-se-ão à Cide-combustíveis vinculada às operações de comércio exterior, mais precisamente à importação⁴⁶¹ (**Cide-combustíveis niveladora**), que será analisada à luz da regra-matriz de incidência tributária.

7.3.1 Hipótese de Incidência

A Lei da Cide-combustíveis teve quase todos os critérios da hipótese de incidência e do conseqüente expressamente mencionados em seu texto, que parece homenagear o mentor da regra-matriz de incidência tributária (ausentes do texto apenas o critério temporal do antecedente e a sujeição ativa do critério pessoal do conseqüente).

O **critério material** da hipótese de incidência vem especificado no art. 3º da Lei da Cide-combustíveis, tendo como verbo **importar** e como complemento **gasolina e suas correntes**⁴⁶², **diesel e suas correntes**, querosene de aviação e

⁴⁵⁹ A Constituição outorgou, em verdade, uma existência mínima ao tributo, indicando o “tributo mínimo”, na terminologia empregada por José Roberto Vieira, em artigo no qual caminha do posicionamento corrente de que a Constituição Federal apenas outorga competência para que a lei crie o tributo para a tese defendida por José Souto Maior Borges (e já abraçada por Aires Fernandino Barreto) de que a Constituição efetivamente cria tributos (E, afinal, a Constituição cria tributos. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 640-641).

⁴⁶⁰ Caso entendamos que a Cide-Combustíveis tem natureza jurídica de imposto, por não estar vinculada a atividade específica do Estado, mas a rubricas orçamentárias, como André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 158-159), inconstitucional se torna a exigência do tributo. Conforme narra José Eduardo Soares de Melo, essa é a posição sustentada por Roque Antonio Carraza, Eduardo Domingos Bottallo, Hamilton Dias de Souza e Tércio Sampaio Ferraz (**A importação...**, *op. cit.*, p. 206-207). Paulo de Barros Carvalho, apesar de consignar que “as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas”, classifica-as em contribuições sociais, interventivas e corporativas, incluindo na segunda modalidade a CIDE-Combustíveis (**Curso de...**, *op. cit.*, p. 44-45).

⁴⁶¹ Visto que não há permissão constitucional para incidência do tributo nas exportações.

⁴⁶² A Lei da CIDE-Combustíveis, em seu art. 3º, § 1º, estabeleceu que, para efeito de incidência da contribuição, consideram-se correntes os hidrocarbonetos líquidos derivados de petróleo e os hidrocarbonetos líquidos derivados de gás natural utilizados em mistura mecânica para a produção de gasolinas ou de *diesel*, de conformidade com as normas estabelecidas pela Agência Nacional do

outros **querosenes, óleos combustíveis** (*fuel-oil*), e gás liquefeito de petróleo (**GLP**), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e **álcool etílico combustível**.

Veja-se que o legislador não exerceu em sua plenitude a competência constitucionalmente outorgada, pois o texto do § 4º do art. 177 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, dispõe que a lei poderá instituir Cide relativa a atividades de importação de **petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível**. Optou, assim, o legislador, por abster-se de incluir no universo de incidência da contribuição as operações (importação ou comercialização) com petróleo e gás natural, limitando-se a incidência a seus derivados e ao álcool combustível.

O **critério espacial** é idêntico ao do imposto de importação: o **território aduaneiro**, tendo em vista as definições por nós adotadas para a importação (item 6.1.1.1 deste estudo).

Na análise do **critério temporal** da hipótese de incidência, contudo, percebemos que não há identidade entre a Cide-combustíveis e o imposto de importação. Neste, a data de registro da declaração de importação constitui, em regra (pois, em regra, há despacho para consumo - importação definitiva), o critério temporal, como já destacamos no item 6.1.3.1 deste estudo. Naquela, a data de registro da declaração representa tão-somente o momento de pagamento⁴⁶³ do tributo (cf. art. 6º da Lei da Cide-combustíveis).

Assim, temos que o critério temporal da hipótese de incidência da Cide-combustíveis niveladora é o momento da **entrada dos combustíveis no território aduaneiro**.

7.3.2 Conseqüente

No que se refere ao **critério pessoal** do conseqüente, pertence à **União** a capacidade tributária ativa, que não foi objeto de delegação. A competência para instituição da Cide-combustíveis niveladora é também da União, cf. o *caput* do art. 149 da Constituição Federal.

Petróleo - ANP (hoje Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, sob a mesma sigla, cf. art. 7º da Lei nº 11.097, de 13/1/2005).

⁴⁶³ Destaque-se que o pagamento da CIDE-Combustíveis niveladora não é efetuado por débito em conta-corrente no momento do registro da declaração de importação, mas por Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, cf. estabelece o art. 13 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 422, de 17/5/2004, com a redação dada pela IN SRF nº 672, de 30/8/2006.

A **sujeição passiva** é expressamente estabelecida nos arts. 2º (contribuinte) e 11 (responsável solidário) da Lei da Cide-combustíveis. É **contribuinte** da Cide-combustíveis niveladora o **importador**, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis. É **responsável solidário** o **adquirente** de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de **importação** realizada por sua **conta e ordem**, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

O critério quantitativo do conseqüente, formado pela base de cálculo e pela alíquota, também pode ser facilmente identificado na Lei da Cide-combustíveis. A partir do art. 4º da lei, temos que a **base de cálculo** é a **unidade de medida** adotada para os combustíveis: o **metro cúbico**, para a gasolina, o *diesel*, o querosene e álcool, e a **tonelada**, para os óleos combustíveis e o GLP.

A **alíquota**, que, de acordo com o art. 149, § 2º, III da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, poderia ser *ad valorem* ou específica, diante da base de cálculo adotada pela lei, será obrigatoriamente **específica**. De acordo com o art. 177, § 4º, I da Constituição Federal, também incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, as alíquotas podem ser diferenciadas por produto ou uso e podem ser reduzidas e restabelecidas pelo Poder Executivo, sem necessidade de observância da anterioridade de exercício.

Assim, as alíquotas estabelecidas no art. 5º da Lei da Cide-combustíveis, já alteradas pela Lei nº 10.636, de 30/12/2002, são **alíquotas máximas**. As alíquotas da Cide-combustíveis (tanto niveladora quanto sobre a comercialização) são estabelecidas, hoje, no Decreto nº 5.060, de 30/4/2004: R\$ 280,00 o m³ para gasolina e suas correntes; R\$ 70,00 o m³ para o *diesel* e suas correntes, e zero para os demais combustíveis.

Veja-se, assim, que o critério quantitativo adotado para a Cide-combustíveis niveladora é o mesmo que se aplica Cide-combustíveis incidente na comercialização interna. Mais uma vez, cumpre-se a **função niveladora**.

7.4 Contribuição para o PIS/Pasep-importação e Cofins-importação

Até meados de 2004, a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em regra, não eram exigidas na importação, manifestando-se apenas em momento posterior, como reflexo do auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado, decorrente, v.g., da

comercialização das mercadorias importadas. A exceção era a importação de cigarros classificados no código 2402.20.00 da NCM, em que o pagamento das contribuições foi antecipado para a data do registro da declaração de importação (cf. arts. 53 e 54 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, disciplinados nos arts. 249 a 251 do Regulamento Aduaneiro).

Contudo, a Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, ao incluir um inciso IV ao art. 195 e modificar o inciso II do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, tornou possível a instituição, pela União, de contribuições sociais incidentes sobre a importação de produtos estrangeiros.

A Medida Provisória nº 164, de 29/1/2004, buscando atender ao comando constitucional, foi apresentada como veículo introdutor da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e da Cofins-Importação, e acabou convertida na Lei nº 10.865, de 30/4/2004.

Vale transcrever, pela forte ligação com a teoria que adotamos neste capítulo (tributos niveladores), excertos da Exposição de Motivos nº 8, de 27/1/2004, do Ministério da Fazenda, que encaminha ao Presidente da República o texto da Medida Provisória nº 164:

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de Medida Provisória, que institui a cobrança de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - **PIS/PASEP-Importação** e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS-Importação incidentes sobre as importações de bens** e serviços do exterior, previstas no inciso II do § 2º do art. 149 e no inciso IV do art. 195, da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

2. As contribuições sociais ora instituídas dão **tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos** e serviços prestados **no País**, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), **e os bens** e serviços **importados** de residentes ou domiciliados no exterior, **que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições**.

[...] 12. Por fim, justifica-se a edição de Medida Provisória diante da relevância e urgência em **equalizar, mediante tratamento isonômico**, principalmente após a instituição da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativa [...], a **tributação dos bens** e serviços **produzidos no País com os importados** de residentes ou domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País.

As contribuições foram, assim, criadas com **função niveladora**, função que deve nortear a análise dos comandos normativos a elas relativos. Não poderão as contribuições ser utilizadas de forma discriminatória, permitindo qualquer incentivo ou desincentivo ao produto estrangeiro que não seja aplicado ao nacional, e vice-versa.

Reconhecemos, contudo, que, de todas as modalidades tributárias que denominamos niveladoras, as citadas contribuições são as que mais apresentam deficiências estruturais que dificultam ou impedem o desempenho objetivo da função, principalmente por que não adotam na hipótese de incidência situações que guardem uma mínima relação com o tributo interno que lhes corresponde. Enquanto o IPI nivelador, o ICMS nivelador e a Cide-combustíveis niveladora tinham uma operação paralela no mercado nacional, vinculada especificamente à mercadoria ou ao produto, as contribuições que apresentamos nesta seção têm como paralelo o auferimento de receita, e alíquotas gerais que, em regra, se aplicam a todo e qualquer produto⁴⁶⁴. Desse modo, parece difícil (na melhor das hipóteses) ou impossível determinar com precisão se está sendo nivelada a tributação, pois não nos parece que o auferimento de receita ocorra na mesma proporção, em relação a todos os produtos.

Enquanto o nivelamento estava no âmbito da produção e da circulação, fácil era a sua verificação objetiva. Contudo, ao partir-se para o terreno do auferimento de receita, está-se, em verdade, transplantando para a mercadoria importada uma tributação que, no Brasil, não incide sobre operações mensuráveis efetivamente efetuadas com a mercadoria. Tal raciocínio levaria a concluir pela possibilidade de transferir para a mercadoria importada, v.g., nossa tributação sobre a folha de salários, ou sobre o lucro líquido.

Tamanha é a diferença entre a natureza das contribuições no mercado interno e na importação que o legislador (ao contrário do que fez com os demais tributos niveladores) não estendeu a incidência do tributo existente às importações, sob um

⁴⁶⁴ Ricardo Lobo Torres, ao discorrer sobre a não-cumulatividade, depara-se com situação semelhante, concluindo que “é impossível harmonizar a não-cumulatividade das contribuições sociais com a dos impostos sobre a produção e a circulação de bens, como o ICMS e o IPI, pois o PIS/COFINS incide sobre o faturamento e as receitas das empresas e o ICMS e o IPI sobre os valores acrescidos nas diversas etapas da circulação” (**Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 414-415).

mesmo núcleo normativo. Necessário se fez criar **novos tributos**⁴⁶⁵, com **nova denominação**⁴⁶⁶ e **nova disciplina legal**, basicamente copiada da utilizada para o imposto de importação no Regulamento Aduaneiro, como se verá a seguir. Assim, quando falarmos da Lei nº 10.865, de 30/4/2004, não nos referiremos a uma Lei do PIS/Pasep e da Cofins, como estávamos fazendo para os demais tributos niveladores, mas a uma **Lei do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação**.

A tempo, justificamos o fato de estarmos tratando de ambas as contribuições (PIS/Pasep-importação e Cofins-importação) em uma mesma seção do presente estudo pela sua homogeneidade no que se refere à legislação. Aliás, mesmo no âmbito da tributação interna a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins são regulamentadas no mesmo Decreto (de nº 4.524, de 17/12/2002)⁴⁶⁷.

7.4.1 Hipótese de Incidência

Passando a analisar a hipótese de incidência das contribuições, na importação, tendo por norte a regra-matriz de incidência tributária, percebemos que os critérios do antecedente são idênticos (ou semelhantes, conforme se entenda ou não haver diferenciação entre o termo ‘bens’, utilizado para as contribuições, e o

⁴⁶⁵ Em sentido contrário, Heleno Taveira Tôres entende que “não se instituiu nova contribuição social”, mas, “acompanhando o mote reformista das contribuições ao PIS e COFINS, a partir da EC nº 42/2003, apenas foi ampliado o campo subjetivo e material destas, dando-lhes nova feição” (Regime constitucional das contribuições sobre faturamento e o princípio da segurança jurídica. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 651).

⁴⁶⁶ Reconhecemos que a denominação não é relevante para qualificar a natureza jurídica do tributo (cf. estabelece nosso Código Tributário Nacional, em seu art. 4º). Contudo, há manifestas consequências na utilização da denominação. Quando um texto legal faz referência, *v.g.*, ao IPI, está se referindo a quaisquer espécies tributárias por lei denominadas de IPI (inclusive o IPI nivelador). No que se refere às contribuições que estamos a analisar (PIS/Pasep-importação e Cofins-importação), não se pode entender a elas estendida uma disposição legal que faça referência tão-somente ao PIS/Pasep e à Cofins. Veja-se, *v.g.*, o caso do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, que se aplica ao PIS/Pasep e à Cofins, em que foi necessário que o legislador expressamente (§ 6º incluído ao referido art. 40 pela Lei nº 11.488, de 31/5/2007) afirmasse que seu teor (suspensão, no caso de venda a empresas preponderantemente exportadoras) se aplicava também ao PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação.

⁴⁶⁷ Em verdade, a Lei nº 9.718, de 28/11/1998, já criava, nas palavras de Heleno Taveira Tôres, “uma espécie de regime comum para ambas as contribuições” (Regime constitucional..., *op. cit.*, p. 589). André Parmo Folloni sustenta que o PIS/Pasep-importação e a Cofins-importação são “o mesmo e único tributo”, tendo em vista a identidade de hipótese de incidência e base de cálculo (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 146-147).

termo ‘mercadorias’, utilizado para o imposto de importação) aos citados para o imposto de importação⁴⁶⁸.

É preciso destacar que a Lei do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação, ao tratar da hipótese de incidência, simplesmente reproduziu artigos do Regulamento Aduaneiro que disciplinam o **imposto de importação** (apenas alterando a palavra ‘mercadorias’ pelo termo ‘bens’): o § 2º do art. 1º da lei (sobre **incidência**) corresponde ao art. 70 do Regulamento Aduaneiro (RA); o art. 2º (sobre **não incidência**), aos arts. 71 e 74 do RA, com as atualizações decorrentes da Lei nº 10.833, de 2003⁴⁶⁹; e os art. 3º e 4º (sobre **fato gerador**), aos arts. 72 e 73 do RA, respectivamente, aquele com as atualizações decorrentes da Lei nº 10.833, de 2003.

O **critério material** da hipótese de incidência tem como verbo **importar** e como complemento **bens**⁴⁷⁰. Bastante semelhante, assim, ao critério material do imposto de importação.

O **critério espacial** é idêntico ao do imposto de importação: o **território aduaneiro**, tendo em vista as definições por nós adotadas para a importação (item 6.1.1.1 deste estudo).

Também o **critério temporal** é, em regra, idêntico ao do imposto de importação: o momento do **registro da declaração de importação de bens** submetidos a **despacho para consumo**. Até nas situações excepcionais as contribuições possuem critério material coincidente com o do imposto de importação: o **lançamento**, nas hipóteses tratadas nos subitens 6.1.3.2 (**bagagem e remessas postais internacionais**) e 6.1.3.3. (**mercadoria faltante**), e o **termo final do depósito temporário**, no caso analisado no subitem 6.1.3.4 (**mercadoria abandonada**) do presente estudo.

⁴⁶⁸ Para André Parmo Folloni, “esses novos impostos apresentam, quanto à importação de bens, a mesma hipótese de incidência do Imposto de Importação”, sendo “verdadeiros adicionais do imposto de importação” (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 146).

⁴⁶⁹ A lei relacionou apenas duas novas hipóteses de não incidência, para bens importados pelas entidades beneficentes de assistência social (tratada na legislação do imposto de importação como isenção) e para o custo do transporte internacional e de outros serviços, já computados no valor aduaneiro.

⁴⁷⁰ Queremos crer que a medida tenha sido para evitar a interpretação restritiva comumente dada ao termo ‘mercadoria’, exposta no subitem 6.1.1.2.1. A lei fala ainda em ‘serviços’, hipótese que será aqui afastada, tendo em vista o caminho preliminarmente traçado para o presente estudo.

7.4.2 Conseqüente

A União, cf. o *caput* do art. 149 da Constituição Federal, detém a competência para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico (como a Cide-combustíveis) e contribuições sociais, como o PIS/Pasep-importação e a Cofins-importação. Também a capacidade tributária ativa é da União, não tendo sido objeto de delegação. Inauguramos o **critério pessoal** do conseqüente, assim, afirmando que o **sujeito ativo**, na relação tributária, é a **União**.

No que se refere à **sujeição passiva**, a Lei do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação (art. 5º) voltou a plagiar o tratamento dado ao imposto de importação pelo Regulamento Aduaneiro (art. 103), estabelecendo que é **contribuinte o importador**, sendo a ele equiparados o **destinatário de remessa postal** indicado pelo respectivo remetente e o **adquirente de mercadoria entrepostada**. O art. 6º da Lei do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação também aproveita o texto relativo ao imposto de importação constante do Regulamento Aduaneiro (arts. 104 e 105). Contudo, trata como **responsáveis solidários** tanto os responsáveis pelo pagamento do imposto de importação (o **transportador** e o **depositário**) quanto os que, para tal imposto, também eram definidos como responsáveis solidários (o **representante**, no Brasil, do **transportador estrangeiro**; o **adquirente** de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua **conta e ordem**, por intermédio de pessoa jurídica importadora; e o expedidor, o **operador de transporte multimodal** ou subcontratados para a realização de transporte multimodal)⁴⁷¹.

As semelhanças com o imposto de importação cessam, no entanto, quando passamos a analisar o **critério quantitativo** das contribuições. Embora a Constituição Federal estabelecesse que as contribuições, no caso de alíquotas *ad valorem*, na importação, teriam por base o **valor aduaneiro** (art. 149, § 2º, III, 'a'), a Lei do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação (art. 7º, I, c/c §§ 4º e 5º, este com a redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005) acresceu a este valor, na

⁴⁷¹ Cabe destacar que dois responsáveis solidários pelo imposto de importação não foram relacionados nas contribuições. O primeiro deles é o **adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto** (art. 32, parágrafo único, I da Lei Aduaneira). O segundo, cuja omissão é perfeitamente compreensível, pois se refere a figura ainda não disciplinada à época, é o **encomendante predeterminado** que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (art. 32, parágrafo único, 'd' da Lei Aduaneira, com a redação dada pelo art. 12 da Lei nº 11.281, de 20/2/2006). Repare-se, para que não nos seja atribuído o erro, que o parágrafo único do art. 32 (com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/2001) era composto de incisos, não de alíneas.

base de cálculo das contribuições, o **ICMS incidente** (deduzidas as taxas, contribuições e despesas aduaneiras) na importação, **mesmo** que seu recolhimento houvesse sido **diferido**, e o valor das **próprias contribuições**.

Objetivando evitar questionamentos em relação à constitucionalidade do dispositivo (mas, ao mesmo tempo, já concedendo um ótimo argumento para suscitá-la), o legislador ordinário, no inciso I do art. 7º da Lei do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação, rebatizou a expressão 'valor aduaneiro' (oriunda do GATT, e analisada no subitem 6.1.5.1.1 deste estudo), definindo que, para os efeitos da lei, entendia-se por **valor aduaneiro** "o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação" (**valor aduaneiro** definido segundo as regras do GATT), acrescido dos tributos acima referidos (o ICMS e as próprias contribuições).

O artifício não passou despercebido por HELENO TAVEIRA TÔRRES, que entendeu inconstitucional toda superação que a Lei do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação tenha efetuado aos limites da base de cálculo fundada no valor aduaneiro definido segundo as regras do GATT⁴⁷².

No Poder Judiciário, há decisões tanto pela constitucionalidade quanto pela inconstitucionalidade da parte final do inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865. No Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a partir de incidente de arguição de inconstitucionalidade suscitado em apelação cível⁴⁷³, decidiu-se pacificar a questão, tendo a corte especial acordado que:

1 - A Constituição, no seu art. 149, § 2º, III, "a", autorizou a criação de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de bens ou serviços, com alíquotas *ad valorem* sobre o valor aduaneiro.

2 - **Valor aduaneiro** é expressão técnica cujo **conceito encontra-se definido nos arts. 75 a 83 do** Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que instituiu o novo **Regulamento Aduaneiro**.

⁴⁷² Base de cálculo do imposto de importação e o Acordo de Valoração Aduaneira. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 254-255; e Regime constitucional..., *op. cit.*, p. 664-665. No mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo reconhece que o ICMS e as próprias contribuições, v.g., são elementos estranhos à remuneração devida pela aquisição dos bens importados (**Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 128). Também André Parmo Folloni identifica inconstitucionalidade na base de cálculo das contribuições, reconhecendo, entretanto, que a norma que a estabelece é válida no sistema (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 151).

⁴⁷³ **Apelação Cível nº 2004.72.05.003314-1/SC**, Segunda Turma, Rel. Juiz Leandro Paulsen, maioria, DJ de 19 out. 2005.

3 - A **expressão** "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições", contida no **inc. I do art. 7º da Lei nº 10.865/2004, desbordou do conceito corrente de valor aduaneiro**, como tal considerado aquele empregado para o cálculo do imposto de importação, **violando o art. 149, § 2º, III, "a", da Constituição**. (grifos nossos)⁴⁷⁴

Como contraponto, transcreva-se excerto de ementa de julgamento do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

3 - [...] A inclusão do ICMS-importação na base de cálculo da COFINS-importação e da Contribuição para o PIS-importação, por obra do legislador ordinário, é medida que **assegura a competitividade da mercadoria nacional frente à importada**. Veja-se: (a) sobre a mercadoria nacional incidem a COFINS, a Contribuição para o PIS, o ICMS e o IPI, lembrando que o valor devido a título de ICMS integra a base de cálculo das contribuições; (b) sobre a mercadoria importada, na linha do que defendido pela(s) contribuinte(s), incidiriam a COFINS-importação, a Contribuição para o PIS-importação, o ICMS-importação e o IPI-importação, sendo que a base de cálculo das contribuições será menor, pela não inclusão do valor devido a título de ICMS. Portanto, a mercadoria nacional, mais onerada, não terá condições de concorrer com a mercadoria importada, não sendo esta, por certo, a intenção do Constituinte Reformador, que procurou, nos últimos tempos, **harmonizar a tributação incidente sobre mercadorias, produtos e serviços nacionais e importados**, desonerando, na medida do possível, as exportações. Ademais, de acordo com o disposto no art. 146-A, CF, admite-se que a União, através de lei, preveja critérios especiais de tributação, com o objetivo de **prevenir desequilíbrios da concorrência** [...]. (grifos nossos)⁴⁷⁵

Nas duas ocasiões em que o Superior Tribunal de Justiça foi instado a manifestar-se sobre a matéria⁴⁷⁶, posicionou-se no sentido de que a

⁴⁷⁴ **Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível nº 2004.72.05.003314-1/SC**, Corte Especial, Rel. Des. Antonio Albino Ramos de Oliveira, maioria, DE de 14 mar. 2007. No mesmo sentido: TRF2, **Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.51.01.012764-4/RJ**, Terceira Turma Especializada, Rel. Juíza Tânia Heine, maioria, DJ de 10 set. 2007.

⁴⁷⁵ **Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.38.00.036958-6/MG**, Sétima Turma, Rel. Des. Catão Alves, unânime, DJ de 13 abr. 2007. No mesmo sentido: TRF3, **Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.61.04.011088-1/SP**, Turma Suplementar da Segunda Seção, Rel. Juíza Eliana Marcelo, unânime, DJ de 29 jun. 2007.

⁴⁷⁶ **Recurso Especial nº 911.671/PE**, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, unânime, DJ de 21 jun. 2007; e **Recurso Especial nº 978.568/PE**, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, unânime, DJ de 25 set. 2007.

inconstitucionalidade era insuscetível de exame naquela via. O Supremo Tribunal Federal, ‘guardião da constituição’⁴⁷⁷, deve apreciar em breve a questão⁴⁷⁸.

Acolhemos, no que se refere às inconstitucionalidades detectadas, a posição de DALTON LUIZ DALLAZEM:

[...] todas as normas construídas como constitucionais ou válidas a partir do texto jurídico-positivo infraconstitucional até a declaração de inconstitucionalidade ou invalidade permanecem no sistema, visualizado este em momento anterior à decisão do órgão habilitado, mas após sua prolação. Serão o que designamos por **normas pertinentes inválidas**. Reconhecemos, por outro lado, que, visto o sistema em momento posterior à decisão do órgão habilitado, a norma inconstitucional não mais pertence a ele. (grifo no original)⁴⁷⁹

Além das considerações a respeito da constitucionalidade, cabe ainda uma crítica de caráter pragmático: a escolha feita pelo legislador tornou a metodologia de cálculo tão complexa que nem o próprio órgão arrecadador⁴⁸⁰ conseguiu chegar, de imediato, a uma fórmula que permitisse determinar o valor das contribuições a serem pagas⁴⁸¹ no registro da declaração de importação.

⁴⁷⁷ Na expressão que Hans Kelsen já utilizara em ‘discussão’ com Carl Schmitt (Quem deve ser o guardião da Constituição? *In*: KELSEN, Hans, **Jurisdição Constitucional**. Trad. Alexandre Krug, Eduardo Brandão e Maria Ermantina Galvão. Rev. Sérgio Sérulo da Cunha. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 239-298).

⁴⁷⁸ O Tribunal Pleno da Corte, analisando questão de ordem no Recurso Extraordinário nº 559.607-9/SC, suscitada pelo Min. Marco Aurélio, já reconheceu a repercussão geral do tema (cf. decisões monocráticas no **Recurso Extraordinário nº 561.865/RS**, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 22 nov. 2007, e no **Recurso Extraordinário nº 562.260/RS**, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 29 nov. 2007), determinando o sobrestamento de recursos extraordinários e agravos de instrumentos que versam sobre a constitucionalidade da parte final do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004.

⁴⁷⁹ **A declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos sobre as relações jurídicas tributárias**. Curitiba, 2003. Tese (Doutorado) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, p. 38.

⁴⁸⁰ A fórmula para cálculo foi inicialmente estabelecida pelo Ato Declaratório da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 17, de 30/4/2004. A Instrução Normativa (IN) SRF nº 436, de 27/7/2004, trouxe nova fórmula de cálculo, garantindo a restituição aos contribuintes que comprovassem recolhimento a maior que o devido em razão da fórmula constante do ato anterior. Depois, as IN SRF nº 552, de 28/6/2005, e nº 571, de 20/10/2005, apresentaram novas fórmulas de cálculo, sendo a metodologia hoje vigente a publicada na IN SRF nº 572, de 22/11/2005. Até a edição da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, havia paradoxal situação: as contribuições faziam parte da base de cálculo do ICMS, que, por sua vez, fazia parte da base de cálculo das contribuições (afora o fato de cada um desses tributos fazer parte da base de seu próprio cálculo - ‘por dentro’, nos moldes já analisados na subseção 7.2.2 deste estudo).

⁴⁸¹ Cumpre ainda informar que desde 9/5/2006, para a declaração de importação - DI (e de 25/4/2006, para a declaração simplificada de importação - DSI), o Siscomex efetua o cálculo automático da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, a partir das informações prestadas pelo declarante, para débito em conta-corrente bancária, no ato do registro da declaração.

As **alíquotas** da Contribuição para o PIS/Pasep-importação (1,65%) e da Cofins-importação (7,6%), estabelecidas pelo art. 8º da lei⁴⁸² das referidas contribuições, são as mesmas aplicáveis à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins internas, o que, como ressaltamos ao início desta seção, não assegura que esteja havendo um tratamento nivelador, pois as primeiras são aplicadas sobre um ‘valor aduaneiro’, e estas sobre o ‘faturamento’⁴⁸³.

A liberdade no manejo das alíquotas das contribuições pelo **Poder Executivo** foi **restrita** aos casos relacionados no § 11 do art. 8º da Lei do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação, já alterado pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005. A exigência das contribuições, no caso de alterações, por lei ou por ato do Poder Executivo, está sujeita à **anterioridade nonagesimal**, cf. estabelece o art. 195, § 6º da Constituição Federal.

É de se concluir, assim, que apesar de a Contribuição para o PIS/Pasep-importação e a Cofins-importação serem tributos niveladores, não se pode afirmar com convicção que tal nivelamento esteja sendo efetuado em bases objetivas, que permitam dimensionar se está havendo tratamento desigual, mercadoria a mercadoria (ou bem a bem, utilizando a terminologia da lei instituidora das contribuições).

7.5 AFRMM

Com o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), passamos dos tributos niveladores, vinculados a operações de comércio exterior, para as espécies tributárias que denominamos **tributos devidos em função de operação interna necessária à importação** na subseção 5.4.3 deste estudo.

O adicional remonta à Lei nº 3.381, de 24/4/1958, que criou a Taxa de Renovação da Marinha Mercante, transformada em AFRMM pelo Decreto-lei nº

⁴⁸² O mesmo art. 8º apresenta, em seus parágrafos, vários casos em que se aplicam alíquotas diferenciadas, como os de importação de produtos farmacêuticos, veículos, pneus, autopeças e papel imune. No mesmo artigo são ainda estabelecidas hipóteses em que as alíquotas das contribuições são específicas (para certos combustíveis e determinadas embalagens e bebidas).

⁴⁸³ Liziane Angelotti Meira, reconhecendo que os tributos niveladores distinguem-se do imposto de importação pelo fato de também serem exigidos internamente (mencionando o cumprimento da cláusula do tratamento nacional), destaca que “no caso das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, a questão adquire ainda mais complexidade, pois ao passo que na importação a base de cálculo corresponde aos bens importados, no âmbito interno, é o faturamento da empresa” (Regimes aduaneiros especiais e integração regional: análise dos regimes brasileiros em face das regras do Mercosul. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 351).

1.142, de 30/12/1970. O tributo foi posteriormente disciplinado pelo Decreto-lei nº 1.801, de 18/8/1980 e pelo Decreto-lei nº 2.404, de 23/12/1987⁴⁸⁴. Hoje, o texto básico de regência do AFRMM é a Lei nº 10.893, de 13/7/2004 (que denominaremos **Lei do AFRMM**).

Ao se estudar a natureza do adicional, “encargo de estranha denominação e imprecisão normativa”⁴⁸⁵, é obrigatória a menção à análise empreendida com tal desiderato pelo Supremo Tribunal Federal, na década de 90, quando, em plenário, concluiu-se unanimemente que o AFRMM “é uma **contribuição parafiscal** ou especial, **contribuição de intervenção no domínio econômico**, terceiro gênero tributário, **distinta do imposto e da taxa**” (grifos nossos)⁴⁸⁶.

Embora alguns autores, como ANDRÉ PARMO FOLLONI, o tenham como imposto⁴⁸⁷, certamente por adotarem a classificação de GERALDO ATALIBA⁴⁸⁸, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (adotando concepção tripartida⁴⁸⁹, na linha de RUBENS GOMES DE SOUZA) reconheceu que **o AFRMM: a) sempre foi uma contribuição parafiscal; e b) foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como contribuição de intervenção no domínio econômico**.

Em relação à decisão de que o AFRMM é uma **contribuição**, temos que decorre do modelo adotado para a classificação dos tributos pelo Supremo Tribunal Federal⁴⁹⁰. E, admitindo-se o enquadramento na espécie contribuição, só resta

⁴⁸⁴ Cujo art. 1º continua vigente, com a alteração promovida pelo Decreto-lei nº 2.414, de 12/2/1988.

⁴⁸⁵ Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo (**Curso de...**, *op. cit.*, p. 99).

⁴⁸⁶ **Recurso Extraordinário nº 177.137-2/RS**, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, DJ de 18 abr. 1997.

⁴⁸⁷ **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 156-157.

⁴⁸⁸ Para quem, mesmo após a Constituição Federal de 1988, “salvo a de melhoria, no Brasil, todas as contribuições têm tido hipótese de incidência de imposto, na configuração que o imaginoso - mas sem técnica - legislador lhes tem dado” (**Hipótese de incidência...**, *op. cit.*, p. 208).

⁴⁸⁹ O Min. Carlos Velloso, relator do julgamento sobre o qual estamos discorrendo, em seu voto, cita voto anterior, proferido na AMS nº 77.719/RS, em que afirma que “na linha do raciocínio de Rubens Gomes de Souza, as contribuições não são somente as de melhoria”, sendo estas, “apenas, espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição”.

⁴⁹⁰ A classificação dos tributos em espécies, segundo modelos bipartidos, tripartidos, quadripartidos ou quinqüipartidos demanda análise de envergadura que certamente nos desviaria do roteiro previamente traçado. Verdadeira ‘súmula da doutrina’ (aliás, esta é a expressão utilizada pelo autor, em parte do estudo) sobre a classificação dos tributos é efetuada por Luciano Amaro, que afirma que “as dificuldades encontradas para a classificação dos tributos decorrem do fato de que os sistemas tributários, não obstante as tentativas para dar-lhes lógica e racionalidade, não nasceram prontos e acabados; ao contrário, formaram-se ao longo da história, na medida das necessidades do Estado e de suas funções”, e que “a rotulação das exações criadas pelo Estado também foi sendo dada sem grandes preocupações classificatórias, e sem maiores cuidados com a semântica, mas não deixa de ser verdade que algumas especificidades estão refletidas na diversidade de denominações utilizadas

classificar o adicional também como **contribuição de intervenção no domínio econômico**, característica que salta aos olhos na leitura do texto do art. 1º do Decreto-lei nº 2.404, de 23/12/1987 (reproduzido no art. 3º da Lei do AFRMM): o “AFRMM destina-se a atender aos encargos da **intervenção** da União nas atividades de navegação mercante” (grifo nosso).

Quanto a tratar-se o adicional de uma **contribuição paraestatal**, tal informação tem por único objetivo revelar que a disponibilidade dos recursos arrecadados para a realização dos objetivos legalmente estabelecidos não está a cargo de quem detém a competência tributária⁴⁹¹.

7.5.1 Hipótese de Incidência

No intuito de especificar o **critério material** da hipótese de incidência da contribuição, ANDRÉ PARMO FOLLONI, a partir dos textos dos arts. 5º e 10 da Lei do AFRMM, conclui que “há necessidade de contratação de transporte aquaviário para que haja a incidência do AFRMM”, e que, assim, constitui o critério material “contratar transporte aquaviário a título oneroso”⁴⁹². Acordamos que o verbo do critério material seja **contratar** e que o complemento seja **transporte aquaviário**. No entanto, a questão de ser ou não o contrato a título oneroso (embora reconheçamos que, em regra, o será), a nosso ver, não afeta a hipótese de incidência, mas tão-somente o critério quantitativo do conseqüente, na base de cálculo da contribuição.

A Lei do AFRMM, em seus arts. 4º e 5º, estabelece que a contribuição incide sobre o frete (legalmente definido como a remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro), e tem por ‘fato

para designar os tributos que foram sendo criados” (**Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 64-92, tendo as citações sido extraídas, respectivamente, das páginas 69 e 70). Como já endossamos na seção 2.2, as classificações não são verdadeiras ou falsas, mas úteis ou inúteis (a determinado propósito). Tendo a Constituição Federal estabelecido um regime tributário que contempla algumas especificidades para as contribuições sociais, econômicas e corporativas, excepcionando-as de alguns ditames dirigidos aos impostos, consideramos que se revela útil classificá-las como uma espécie do gênero tributo, distinta dos impostos e das taxas.

⁴⁹¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 237; e FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 54-55. Na mesma linha: CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito...**, *op. cit.*, p. 236; MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais - lineamentos jurídicos. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário**. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 704; e MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 68.

⁴⁹² **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 155-156.

gerador' o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro.

Dos comandos legais brotam o **critério temporal** (momento do **início** efetivo da operação **de descarregamento**) e o **critério espacial** (**porto alfandegado brasileiro**) da hipótese de incidência do AFRMM. A esse último critério, acrescemos ao conteúdo da Lei do AFRMM o termo 'alfandegado', visto que somente nos portos alfandegados pode ser efetuada a entrada de mercadoria procedente do exterior (cf. art. 34, II e III da Lei Aduaneira e art. 8º do Regulamento Aduaneiro).

Destaque-se que, cf. o parágrafo único do art. 4º da Lei do AFRMM, o adicional não incide sobre a navegação fluvial e lacustre⁴⁹³, exceto sobre cargas de graneis⁴⁹⁴ líquidos, transportadas no âmbito das regiões Norte e Nordeste⁴⁹⁵.

7.5.2 Conseqüente

Pertence à União a competência tributária (cf. o *caput* do art. 149 da Constituição Federal) em relação ao AFRMM. Contudo, a arrecadação e a fiscalização da contribuição não estão a cargo do órgão normalmente incumbido de tais atividades no âmbito federal (a Secretaria da Receita Federal do Brasil): quem verifica a correção dos pagamentos efetuados e exige eventuais diferenças é o Ministério dos Transportes (cf. arts. 7º, 8º, 12, 13, 15 e 16 da Lei do AFRMM). Assim, pertence à **União a capacidade ativa**, manifestada na atuação do Ministério dos Transportes, como órgão arrecadador e fiscalizador da contribuição. O Ministério dos Transportes é ainda administrador do Fundo da Marinha Mercante (cf. art. 24 da Lei do AFRMM).

A sujeição passiva é objetivamente estabelecida na Lei do AFRMM (art. 10): o

⁴⁹³ Legalmente definida (art. 2º, IV da Lei do AFRMM) como aquela realizada entre portos brasileiros, utilizando exclusivamente as vias interiores.

⁴⁹⁴ Legalmente definido (art. 2º, V da Lei do AFRMM) como a mercadoria embarcada, sem embalagem ou acondicionamento de qualquer espécie, diretamente nos compartimentos da embarcação ou em caminhões-tanque sobre a embarcação.

⁴⁹⁵ Registre-se ainda que o art. 17 da Lei nº 9.432, de 8/1/1997 estabeleceu um caso de 'não-incidência temporária' do AFRMM, até 9/1/2007, para "mercadorias cuja origem ou cujo destino final seja porto localizado na Região Norte ou Nordeste do País". A Lei nº 11.033, de 21/12/2004 (art. 18) estabeleceu que, para mercadorias transportadas em embarcações de casco duplo, a 'não-incidência temporária' se estende até 8/1/2022. A Lei nº 11.482, de 31/5/2007 (art. 11) estendeu ainda a 'não-incidência temporária' até 8/1/2012, para as mercadorias transportadas em navegação de cabotagem, interior fluvial e lacustre. Interessante ainda destacar que a 'não-incidência' foi designada como isenção nas razões de veto (Mensagem nº 396, de 13/7/2004) da Presidência da República ao art. 51 da Lei do AFRMM.

contribuinte é o **consignatário** constante do conhecimento de carga⁴⁹⁶ (ou o **proprietário** da carga, nos casos em que não houver obrigação de emissão do conhecimento). Havendo emissão de conhecimento de carga, o **proprietário** da carga transportada é **responsável solidário** pelo pagamento do AFRMM.

Inaugurando o **critério quantitativo**, é de se destacar que a **base de cálculo** é inegavelmente o **frete** (que, como expusemos, é legalmente definido como a **remuneração do transporte aquaviário** da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro). A Lei do AFRMM (art. 5º, § 1º) aprofunda a definição, estabelecendo que se deve entender por remuneração do transporte aquaviário a remuneração para o transporte da carga porto a porto, incluídas as despesas portuárias com a manipulação de carga, constantes do conhecimento de carga ou de declaração específica.

O documento hábil para comprovação do valor do frete é o conhecimento de carga. Assim, nos casos em que não seja obrigatória a emissão de tal documento, o valor do frete será apurado, para fins de cálculo do AFRMM, por declaração do contribuinte⁴⁹⁷.

Sobre o valor do frete serão aplicadas as seguintes **alíquotas**, cf. art. 6º da Lei do AFRMM: **25%** na navegação de **longo curso**⁴⁹⁸; **10%** na navegação de **cabotagem**⁴⁹⁹; e **40%** na navegação **fluvial e lacustre**, quando do transporte de graneis líquidos nas regiões **Norte e Nordeste**. Tais alíquotas, em função do disposto no art. 150, incisos I e III, em suas alíneas 'b' e 'c' (esta com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003) da Constituição Federal, só podem ser alteradas por lei, devendo ainda haver observância à anterioridade (de exercício e nonagesimal).

⁴⁹⁶ A Lei do AFRMM utiliza a denominação 'conhecimento de embarque'. Contudo, adotamos, aqui, a expressão sinônima uniformizada pelo Regulamento Aduaneiro (conhecimento de carga), conforme exposto na subseção 1.2.2 deste estudo.

⁴⁹⁷ Em verdade, tais disposições, constantes dos §§ 1º e 2º do art. 6º da lei do AFRMM, são regulamentadas pelo Decreto nº 5.543, de 20/9/2005, que define (art. 2º, II) 'declaração do contribuinte' como uma 'declaração de frete emitida por empresa brasileira de navegação'. Perceba-se, então, que, paradoxalmente, a declaração do contribuinte não é prestada pelo contribuinte.

⁴⁹⁸ Legalmente definida (art. 2º, II da Lei do AFRMM) como aquela realizada entre portos brasileiros e portos estrangeiros, sejam marítimos, fluviais ou lacustres.

⁴⁹⁹ Legalmente definida (art. 2º, III da Lei do AFRMM) como aquela realizada entre portos brasileiros, utilizando exclusivamente a via marítima ou a via marítima e as interiores.

7.6 Taxas

As taxas são tributos vinculados que, conforme o art. 145, II da Constituição Federal, podem ser exigidos em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Assim, como destaca ROQUE ANTONIO CARRAZA, é preciso que o Estado faça algo em favor do contribuinte para que possa dele exigir de modo válido essa espécie tributária, consistindo tal atuação estatal em um serviço público (**taxas de serviço**) ou em um ato de polícia (**taxas de polícia**)⁵⁰⁰.

No comércio exterior, há tributos (e ingressos não tributários) de variadas naturezas jurídicas instituídos como se taxas fossem. Veja-se, por exemplo, a chamada ‘Taxa de Armazenagem Portuária - TAP’, instituída pelo Decreto-lei nº 8.439, de 24/12/1945, que o Superior Tribunal de Justiça entendeu ser um preço público:

1. A ‘**Taxa de Armazenagem Portuária**’, por se tratar de **preço público**, a despeito de sua denominação, não está sujeita aos princípios que regem a relação jurídico-tributária. Assim sendo, é legítima sua fixação por meio de portaria ministerial, sem que isso represente qualquer ofensa ao princípio da legalidade (grifos nossos)⁵⁰¹

Outras ‘taxas’, como a criada no art. 61 da Lei nº 8.630, de 25/2/1993 (Adicional de Indenização do Trabalhador Portuário Avulso - AITP), também foram objeto de censura pelo Supremo Tribunal Federal⁵⁰².

Trataremos aqui de tão-somente de duas taxas, que, a nosso ver se amoldam à definição constitucional de tal modalidade tributária: a **taxa de utilização do**

⁵⁰⁰ **Curso de direito...**, *op. cit.*, p. 515. É o que Geraldo Ataliba denomina ‘referibilidade’ entre a atuação estatal e o obrigado, essencial à configuração da taxa (**Hipótese de incidência...**, *op. cit.*, p. 156).

⁵⁰¹ **Recurso Especial nº 115.783/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, unânime, DJ de 13 dez. 2004. No mesmo sentido: **Recurso Especial nº 185.404/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, unânime, DJ de 13 jun. 2005; **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 395.440/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, unânime, DJ de 13 fev. 2006; e **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 808.4390/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, unânime, DJ de 11 dez. 2006. Também o Supremo Tribunal Federal já externou o mesmo entendimento, no **Recurso Extraordinário nº 95.521-6/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Soares Munoz, unânime, DJ de 26 fev. 1982.

⁵⁰² Veja-se excerto de ementa do julgamento do **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 333.820/SP** (Segunda Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, unânime, DJ de 23 ago. 2002): “Lei 8.630/93 incompatível com o art. 154, I, da CF, que exige lei complementar quando se institui imposto de competência residual”.

Sistema Integrado de Comércio Exterior (**Siscomex**) e a **taxa de utilização do sistema Mercante**.

É preciso destacar, preliminarmente, uma impropriedade na denominação de tais taxas, pois estas não se referem exatamente à mera utilização dos sistemas informatizados, mas à obtenção de contrapartidas do Poder Público mediante a utilização destes. O mero acesso ao sistema (v.g., para consultas), ou a tentativa fracassada de registro utilizando o sistema não ensejam a incidência das taxas.

Tais taxas são características do exercício do **poder de polícia** (especificamente a admissão de registros relativos à importação mediante a utilização de sistemas informatizados). Conforme ensina CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, os atos administrativos de polícia podem ser praticados por 'máquinas', citando como exemplo as centrais controladoras de semáforos comandadas por computador e os chamados 'parquímetros'⁵⁰³. Em complemento, cite-se GERALDO ATALIBA, que, ao se manifestar sobre as taxas de polícia, dispôs que estas

cabem para **cobrir os custos administrativos** com o **exercício do poder de polícia** diretamente referido a certas pessoas que o provocam, ou o exigem, em razão de sua atividade. [...] Com base na lei, a administração pública licencia, permite, autoriza, fiscaliza e controla as atividades privadas. Os custos desse controle e fiscalização são remunerados pelos interessados cujas atividades o exigem mediante taxas, chamadas '**taxas de polícia**'. (grifos nossos)⁵⁰⁴

ANDRÉ PARMO FOLLONI, analisando as taxas sobre as quais discorreremos, também concluiu se tratarem de taxas de polícia, referentes a atividades que se amoldam à definição estabelecida no art. 78 de nosso Código Tributário Nacional⁵⁰⁵.

⁵⁰³ **Curso de...**, *op. cit.*, p. 356-357 e 806-807.

⁵⁰⁴ **Recurso Especial nº 115.783/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, unânime, DJ de 13 dez. 2004. No mesmo sentido: **Recurso Especial nº 185.404/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, unânime, DJ de 13 jun. 2005; **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 395.440/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, unânime, DJ de 13 fev. 2006; e **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 808.4390/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, unânime, DJ de 11 dez. 2006. Também o Supremo Tribunal Federal já externou o mesmo entendimento, no **Recurso Extraordinário nº 95.521-6/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. Soares Munoz, unânime, DJ de 26 fev. 1982.

⁵⁰⁵ **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 164.

7.6.1 Taxa de utilização do SISCOMEX

A Taxa de utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)⁵⁰⁶ foi criada pela Medida Provisória nº 1.725, de 29/10/1998, convertida na Lei nº 9.716, de 26/11/1998, e está totalmente disciplinada em apenas um artigo da lei (art. 3º). O Regulamento Aduaneiro (art. 261) limitou-se a reproduzir os ditames da lei. A taxa passou a ser cobrada em 1º/1/1999, sendo o produto de sua arrecadação destinado ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.437, de 17/12/1975.

7.6.1.1 Hipótese de Incidência

Como expusemos, há uma impropriedade na denominação da taxa. A mera utilização do Siscomex não constitui o critério material da hipótese de incidência do tributo. Há necessidade de que o Poder Público faça a sua parte (mesmo que virtualmente, por meio de um computador), aceitando o registro dos dados declarados pelo contribuinte.

Uma declaração preenchida, enviada por meio da rede mundial de computadores, e não aceita (por haver algum fator impeditivo de registro⁵⁰⁷) não constitui hipótese de incidência do tributo.

Deve-se observar ainda que o legislador fez relevante restrição material à incidência, limitando a taxa às operações de importação. Temos, então, restrições à

⁵⁰⁶ O **Siscomex** foi instituído pelo Decreto nº 660, de 25/9/1992. Na norma instituidora, o Siscomex é definido como “o instrumento administrativo que integra as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado, de informações” (art. 2º). Realmente, o propósito do Siscomex é congrega em um portal único todos os órgãos gestores (Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, Banco Central do Brasil - Bacen e Secretaria de Comércio Exterior - Secex) e anuentes (como o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, o Departamento de Polícia Federal - DPF e o Instituto Brasileiro do Meio-Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA) do comércio exterior brasileiro, informatizando e automatizando os procedimentos, reduzindo a burocracia e o chamado ‘custo Brasil’. Pela abrangência e pela completude do Siscomex, como exposto no item 6.1.3.1 deste estudo, os dados da balança comercial brasileira são, hoje, automaticamente obtidos de tal sistema. Destaque-se, por fim, que o Siscomex é utilizado desde 1993 para controle das exportações e desde 1997 para controle das importações.

⁵⁰⁷ Os fatores impeditivos de registro estão, hoje, relacionados no art. 15 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680, de 2/10/2006: **irregularidade cadastral** do importador, **não atendimento às normas cambiais e de licenciamento** das importações, **não ter a carga chegado** ao País (exceto nos casos em que se permita o registro antecipado da declaração), **impossibilidade de débito automático** dos tributos devidos (inclusive a taxa de utilização do Siscomex), **irregularidade decorrente da omissão de dado obrigatório**, de seu fornecimento com **erro**, ou de impossibilidade legal absoluta.

afirmação de que o verbo do critério material seria ‘utilizar’ e de que o complemento seria ‘o Siscomex’⁵⁰⁸.

Destaque-se que, na lição de ROQUE ANTONIO CARRAZA,

as pessoas políticas, no Brasil, podem criar **taxas de serviço e taxas de polícia**. Outras modalidades de taxas, encontráveis no Direito Comparado, são inconstitucionais em nosso País. É o caso das **taxas de uso**, isto é, as taxas que têm por hipótese de incidência a utilização de bem pertencente ao domínio público, [...]. São taxas de uso, por exemplo, as quantias cobradas para se entrar num miradouro público (belvedere), num parque público ou num museu público (ainda que sejam empregadas na conservação destes bens do domínio público). (grifos nossos)⁵⁰⁹

Assim, temos como **critério material** da hipótese de incidência **obter** (verbo) **registro de declaração de importação no Siscomex** (complemento).

O **critério espacial** é o **território nacional**, pois, como exposto no item 6.1.2.4 deste estudo, a aceitação do registro ocorre em território brasileiro. Não temos, contudo, no que tange à taxa de utilização do Siscomex, objeção à afirmação de que o critério espacial seria especificamente o **ambiente virtual** do Siscomex⁵¹⁰, pois só ocorrerá a incidência quando obtido o registro da declaração em tal sistema.

O **critério temporal** é o momento do **registro da declaração de importação**, cf. o § 1º do art. 3º da lei instituidora. Veja-se que o registro só ocorre após sua admissão pelo Poder Público⁵¹¹ (mediante o cotejamento dos dados declarados pelo importador com os requisitos mínimos cadastrados no sistema), o que se coaduna com o aspecto retributivo das taxas. Obtido o número de registro, é devida a taxa, sendo irrelevante o fato de ser ou não posteriormente desembaraçada a mercadoria.

Observe-se ainda que não há, na lei instituidora da taxa, especificação do tipo de declaração de importação registrada no Siscomex para incidência do tributo. Assim, para incidência, não há a necessidade de que a declaração de importação seja relativa a despacho para consumo. Pode a taxa incidir no caso de registro, no Siscomex, de declarações de **importação a título não definitivo**, como as referentes à admissão de mercadoria em regimes aduaneiros especiais.

⁵⁰⁸ Posição sustentada por André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 164).

⁵⁰⁹ **Curso de direito...**, *op. cit.*, p. 523.

⁵¹⁰ Cf. defende André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 164).

⁵¹¹ O próprio sistema está programado para não efetuar o débito em conta corrente do valor da taxa de utilização do Siscomex se não houver sido aceito o registro da declaração de importação.

Registre-se, derradeiramente, que o universo de incidência da taxa chegou a ser temporariamente estendido às **retificações** efetuadas na declaração de importação, pela Medida Provisória nº 320, de 24/8/2006 (art. 35), a chamada 'Lei dos Portos Secos', rejeitada pelo Poder Legislativo⁵¹².

7.6.1.2 Conseqüente

No **critério pessoal** do conseqüente, temos como **sujeito ativo** a **União**, e como **sujeito passivo** o **importador**. A União detém a competência e a capacidade tributárias, exercendo esta por meio de seu órgão arrecadador oficial (a Secretaria da Receita Federal do Brasil).

A **base de cálculo** é a **unidade de declarações** de importação registradas, combinada com a **unidade de adições** presentes nas declarações. Entenda-se adição como o agrupamento de cada espécie (classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM) de mercadoria em uma declaração de importação⁵¹³.

A **alíquota** é **específica**, de **R\$ 30,00 por declaração** de importação, acrescidos de **R\$ 10,00 por adição** (cf. § 1º do art. 3º da lei instituidora da taxa). Em relação ao valor por adição, permitiu a lei que a Secretaria da Receita Federal - SRF (hoje, SRF do Brasil), estabelecesse **limite**, tendo o órgão, na Instrução Normativa nº 131, de 11/11/1998 (art. 1º)⁵¹⁴, disciplinado que: até a 2ª adição, tal valor seria de R\$10,00; da 3ª à 5ª, de R\$ 8,00; da 6ª à 10ª, de R\$ 6,00; da 11ª à 20ª, de R\$ 4,00; da 21ª à 50ª, de R\$ 2,00; e a partir da 51ª, de R\$ 1,00.

Apesar de haver autorização legal (§ 2º do art. 3º da lei instituidora) para reajuste anual das alíquotas, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, conforme a variação dos custos de operação e dos investimentos no Siscomex, até o momento os montantes ainda são os previstos em 1998.

⁵¹² O Senado Federal, por meio do Ato Declaratório nº 1, de 14/12/2006, rejeitou os pressupostos constitucionais de relevância e urgência e determinou o arquivamento da Medida Provisória nº 320, de 2006.

⁵¹³ Assim, uma importação de bananas (código da classificação na NCM: 0803.00.00) e de melancias (código da classificação na NCM: 0807.11.00) pode ser efetuada em uma mesma declaração de importação, mas demandará duas adições. É de se registrar, contudo, que embora seja impossível declarar mercadorias de classificações diferentes em uma mesma adição, não há vedação ao registro, em uma declaração de importação, de duas adições com a mesma classificação (quando isso ocorre, é de se entender que o declarante optou também por ver ampliada a base de cálculo da taxa).

⁵¹⁴ Ditame hoje contido no art. 13 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - IN SRF nº 680, de 2/10/2006, com a redação dada pela IN SRF nº 702, de 28/12/2006.

7.6.2 Taxa de utilização do sistema MERCANTE

A Taxa de utilização do sistema Mercante⁵¹⁵ foi criada pela Medida Provisória nº 177, de 25/3/2004, convertida na Lei nº 10.893, de 13/7/2004 (Lei do AFRMM), e está basicamente disciplinada em apenas um artigo da lei instituidora (art. 37). A taxa passou a ser cobrada em 1º/1/2005, sendo o produto de sua arrecadação destinado ao Fundo da Marinha Mercante, cf. o inciso V do art. 25 da Lei do AFRMM.

7.6.2.1 Hipótese de Incidência

Mantendo a linha adotada em relação à ‘taxa de utilização do Siscomex’, identificamos impropriedade na denominação da taxa de utilização do Mercante, pois a mera utilização do sistema não constitui o critério material da hipótese de incidência do tributo.

Assim, considerando transplantada para cá a argumentação exposta no subitem 7.6.1.1, temos como **critério material** da hipótese de incidência **obter (verbo) registro do conhecimento de carga no sistema Mercante** (complemento).

O **critério espacial** é o **território nacional**, pois, como exposto no item 6.1.2.4 deste estudo, a aceitação do registro ocorre em território brasileiro. Não temos, também, no que tange à taxa de utilização do Siscomex, objeção à afirmação de que o critério espacial seria especificamente o **ambiente virtual** do sistema Mercante⁵¹⁶, pois só ocorrerá a incidência quando obtido o registro da declaração em tal sistema.

O **critério temporal** é o momento da **emissão do número de registro do conhecimento de carga no sistema Mercante**⁵¹⁷, cf. o § 1º do art. 37 da lei instituidora. Veja-se que a numeração do registro, no sistema, só ocorre após a participação do Poder Público, que a emite, de acordo com parâmetros

⁵¹⁵ O Sistema Mercante (de Controle da Arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM) tem objetivos bem mais modestos que o Siscomex, por voltar-se ao controle tão-somente de arrecadação e exclusivamente de um tributo. Contudo, é inegável que a implantação de tal sistema também garante maior celeridade ao fluxo de comércio exterior brasileiro, reduzindo a burocracia e o ‘custo Brasil’.

⁵¹⁶ Cf. defende André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 166).

⁵¹⁷ O **número de registro do conhecimento de carga** (recorde-se que a lei adota a denominação ‘conhecimento de embarque’, por nós preterida, conforme exposto na subseção 1.2.2 deste estudo) **no Sistema Mercante não corresponde à numeração do conhecimento de carga marítimo emitido no exterior**, mas a uma numeração própria, gerada pelo sistema, que individualiza a carga. A nova numeração se fez necessária tendo em vista que não há uma padronização internacional dos conhecimentos de carga marítimos (*Bill of Lading* - BL), o que possibilita, v.g., duplicidade de numeração.

estabelecidos e cadastrados no 'Mercante', o que se coaduna com o aspecto retributivo das taxas.

Destaque-se ainda que o Regulamento da taxa de utilização do sistema Mercante (Decreto nº 5.324, de 29/12/2004) estabeleceu, em seu art. 2º, § 1º, 'hipótese de não-incidência' nos casos de "cargas destinadas ao exterior" e de "cargas isentas do pagamento do AFRMM".

7.6.2.2 Conseqüente

O **critério pessoal** do conseqüente tem na **sujeição ativa a União**, estando a cargo do Ministério dos Transportes a arrecadação e a fiscalização da taxa. No **pólo passivo** da relação tributária, figura o **consignatário** do conhecimento de carga.

A **base de cálculo** é a **unidade de conhecimentos de carga com numeração emitida**. A Lei estabeleceu **alíquota específica**, de R\$ 50,00 por número de conhecimento emitido. O Regulamento da taxa, com autorização legal (art. 37, § 2º da Lei do AFRMM), reduziu a alíquota para **R\$ 20,00**.

8 REGIMES ADUANEIROS

Examinados os aspectos referentes ao Direito Aduaneiro e ao Direito Tributário, e a sua área de intersecção, passamos a analisar as possibilidades que se apresentam na importação ou exportação de uma mercadoria e os regimes aplicáveis a cada uma delas.

8.1 Considerações preliminares

Para que se possibilite um maior detalhamento no estudo dos regimes aduaneiros existentes no Brasil, faz-se necessário estabelecer inicialmente uma definição de regime aduaneiro (o que se fará na subseção 8.1.1). A partir de tal definição, pode ser historicamente identificada a construção legal (e, às vezes infralegal) de regência de tais regimes (subseção 8.1.2). Surgem, assim, elementos para fundamentar a adoção de uma classificação para os regimes aduaneiros brasileiros (subseção 8.1.3).

8.1.1 Definição de regime aduaneiro

A **universalidade do controle aduaneiro**, cf. exposto no 6.1.3.1 deste estudo, é materializada, no Brasil, pelo texto do art. 44 da Lei Aduaneira, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º/9/1988, e pelo Regulamento Aduaneiro, em seus arts. 483 (importação) e 520 (exportação). De acordo com tais textos, **toda mercadoria que ingresse no território aduaneiro (ou dele egresse), a qualquer título**, deve ser objeto de um **despacho aduaneiro**.

No momento em que submete a mercadoria a despacho aduaneiro, seja na importação ou na exportação, o declarante deverá optar por um **tratamento** aduaneiro, dependendo das possibilidades que a legislação lhe apresente, dando à mercadoria uma **destinação**. Se a mercadoria é importada por prazo determinado, *v.g.*, para exposição em uma feira, poderá o declarante optar por qualquer dos tratamentos ou destinações previstos para tal situação (admissão temporária, entreposto aduaneiro etc.), desde que observe os termos, limites e condições estabelecidos na legislação aduaneira para aplicação do tratamento ou destinação que escolher.

Na busca por uma definição de regime aduaneiro, há que se limitar, contudo, o alcance das expressões ‘destinação aduaneira’ e ‘tratamento aduaneiro’. É certo

que os regimes aduaneiros são formas de tratar ou destinar uma mercadoria, na importação ou na exportação. Contudo, não são os únicos destinos aduaneiros e tampouco abarcam todos os tratamentos aplicáveis a uma operação de comércio exterior. Definir regimes aduaneiros, *v.g.*, como ‘cada um dos destinos’ aplicáveis à mercadoria é pecar por não distinguir o gênero (destinos aduaneiros) da espécie (regimes aduaneiros). Adotada tal definição, teríamos que admitir que o abandono e a destruição, *v.g.*, são regimes aduaneiros.

O Código Aduaneiro Europeu dispõe, em seu artigo 4º, 15, que são **destinos aduaneiros** de uma mercadoria “a) a sujeição de uma mercadoria a um **regime aduaneiro**; b) a sua colocação numa **zona franca** ou num **entrepasto franco**; c) a sua **reexportação** do território aduaneiro da Comunidade; d) a sua **inutilização**; e e) o seu **abandono** à fazenda pública” (grifo nosso)⁵¹⁸.

O anteprojeto de Código Aduaneiro do Mercosul de 1994⁵¹⁹, em seu artigo 3º, 12, segue a mesma linha, estabelecendo como destinações aduaneiras de uma mercadoria “a) a aplicação de um **regime aduaneiro**; b) a introdução em **Zona Franca** ou em **Área Aduaneira Especial**; c) a **reexportação**; d) a **destruição**; e e) o **abandono** em favor do Erário” (grifo nosso).

⁵¹⁸ Em 1º de janeiro de 2009, deve entrar em vigor o Código Aduaneiro Europeu Modernizado, fruto dos trabalhos efetuados no âmbito da Estratégia de Lisboa renovada, que busca tornar a Europa um local mais atrativo para investimento e trabalho. O Código Modernizado visa igualmente a dar cumprimento aos objetivos da iniciativa relativa à administração pública *on line*, permitindo à Aduana e às empresas um melhor aproveitamento das modernas tecnologias de informática, com a conseqüente simplificação das trocas comerciais. O texto preliminar do Código Aduaneiro Europeu Modernizado modifica alguns institutos relativos aos regimes aduaneiros, como as zonas francas (que passam a ser consideradas não só destinos, mas regimes aduaneiros). Contudo, não há mais, no texto, dispositivo como o aqui apresentado, que relacione os destinos e os regimes aduaneiros (Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=COMfinal&an_doc=2005&nu_doc=608>. Acesso em: 23 jan. 2008).

⁵¹⁹ O anteprojeto de Código Aduaneiro do Mercosul (CAM), constante da Decisão do Conselho do Mercado Comum (CMC) nº 25/94, com seus 186 artigos, até hoje não está vigente. Apesar das tentativas de retomada do assunto de 1997 a 2000, não se logrou consenso sobre alguns tópicos, como a definição de território aduaneiro. Em dezembro de 2004, na XXVII Reunião do CMC, em Ouro Preto, o CAM voltou à pauta prioritária, tendo em vista o estabelecido no Artigo 4, ‘a’ da Decisão CMC nº 54/2004: “...os Estados Partes deverão considerar o tema a partir da XXVIII Reunião Ordinária do CMC e aprovar e colocar em vigência, não além de 2008, o Código Aduaneiro do Mercosul”. Para a execução do trabalho, vem se reunindo desde 2006 um Grupo *Ad Hoc* para a redação do Código Aduaneiro do Mercosul, sendo a Aduana brasileira representada por Rosaldo Trevisan e Liziane Angelotti Meira. Sobre o Código Aduaneiro do Mercosul, ver: a) estudo sintético em: TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro..., *op. cit.*, p. 398-401; b) análise comparativa do articulado de 1994 em: PIRES, Adilson Rodrigues *et. al.* **Código Aduaneiro do Mercosul: comentários ao protocolo**. São Paulo: Aduaneiras, 1999; e c) análises críticas em BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur. *In*: FERRARI, Regina Mari Macedo Nery (org.). **O Mercosul e as ordens jurídicas de seus Estados Membros**. Curitiba: Juruá, 1999; e em COTTER MOINE, Juan Patricio. Observaciones al Código Aduanero del Mercosur. **Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros**. n. 9, p. 31-35.

O Conselho de Cooperação Aduaneira - CCA (mais conhecido como Organização Mundial de Aduanas - OMA), define, em seu glossário, regime aduaneiro como “tratamento aplicável pela Aduana às mercadorias sujeitas a controle aduaneiro”⁵²⁰.

No Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da ALADI, define-se regime aduaneiro como “o tratamento aplicável às mercadorias submetidas a controle aduaneiro, de acordo com as leis e regulamentos aduaneiros, segundo a natureza e os objetivos da operação”⁵²¹. A definição latino-americana avança na distinção da espécie ‘regimes aduaneiros’ em relação às demais, constantes do gênero ‘destinos aduaneiros’ (que denomina ‘tratamentos’), inserindo a vinculação à natureza e aos objetivos da operação. Assim, não mais se poderia afirmar que a destruição seja um regime aduaneiro, pois certamente este não é o objetivo de uma operação de importação.

O Código Aduaneiro Uniforme Centroamericano (CAUCA) define regimes aduaneiros como “as diferentes destinações a que se podem submeter as mercadorias que se encontram sob controle aduaneiro, de acordo com os termos da declaração apresentada perante a autoridade aduaneira”⁵²². Veja-se que o CAUCA, um dos poucos Códigos Aduaneiros que se atreve a definir regimes aduaneiros, aperfeiçoa a definição estabelecida pela OMA e, em consonância com o caráter universal do controle aduaneiro, acrescenta à destinação a necessidade de apresentação de uma declaração. Tal acréscimo também exclui da abrangência da expressão ‘regimes aduaneiros’, v.g., o abandono e a destruição, pois, para tais casos, não há que se falar em declaração aduaneira.

Procurando superar as imperfeições e incompletudes apontadas nas principais definições existentes, definimos **regime aduaneiro** como a **destinação aplicável à mercadoria a ser objeto de um despacho aduaneiro de importação ou de exportação, em função das características da operação de comércio**

⁵²⁰ Tradução livre da versão em francês (“*regime douanier - traitement applicable par la douane aux marchandises assujetties au controle de la douane*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*customs procedure - treatment applied by the Customs to goods which are subject to Customs control*”).

⁵²¹ Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

⁵²² Disponível em: <<http://www.minec.gob.sv/datco/media/downloads/legislacion/cauca.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

exterior e da escolha do declarante, dentro dos parâmetros estabelecidos pela legislação aduaneira.

8.1.2 Histórico dos regimes aduaneiros no Brasil

Como expusemos na seção 5.2, é a partir da independência que se constitui uma legislação propriamente brasileira. No período imperial foi produzido vasto universo de normas aduaneiras (incluindo três regulamentos aduaneiros: o de 1832, o de 1836 e o de 1860). Em tais textos normativos já havia previsão para alguns regimes aduaneiros, como a importação definitiva, a exportação definitiva, o trânsito e o entreposto⁵²³. A Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas (NCLAMR), de 1894, já disciplinava, também, alguns regimes aduaneiros, como a **admissão temporária**, à época denominada franquias aduaneiras temporárias⁵²⁴ (v.g., arts. 294 a 297), o **entreposto aduaneiro** (arts. 196 a 245), o **trânsito aduaneiro** (arts. 541 a 551), a **importação definitiva** (arts. 423 a 446) e a **exportação definitiva** (arts. 564 e 565).

A partir da década de 30, a expressão **regimes aduaneiros** já estava presente em diplomas normativos⁵²⁵ e no meio acadêmico⁵²⁶ brasileiro. Na mesma década, ampliava-se o rol de regimes aduaneiros, com a criação do *drawback*⁵²⁷.

Na década de 60, a Lei Aduaneira passa, em seu Título III, a disciplinar os '**regimes aduaneiros especiais**', estabelecendo disposições gerais (arts. 71 e 72) e específicas sobre **trânsito aduaneiro** (arts. 73 e 74), **admissão temporária** (arts.

⁵²³ Veja-se, v.g., excertos da disciplina do regime de entreposto estabelecida pelo Decreto nº 3.217, de 31/12/1863: "Art. 3º O entreposto, quanto a percepção dos direitos de consumo das mercadorias importadas em virtude desta faculdade, é assemelhado a território estrangeiro. § 1º As mercadorias depositadas no entreposto, mediante as formalidades estabelecidas no presente Decreto, poderão, durante os prazos marcados, ser livremente, no todo ou em parte reexportadas [...] despachadas para consumo. [...] Art. 6º O prazo de entreposto será [...] § 1º vencido o prazo, o dono ou consignatário das mercadorias fica obrigado a reexportá-las ou despachá-las para consumo, dentro do prazo de 30 dias, findo o qual, se não tiver feito, serão as mercadorias reputadas abandonadas, e vendidas em leilão [...]"

⁵²⁴ CAMPOS, Antonio. **Regulamento Aduaneiro...**, op. cit., p. 203. A expressão 'franquias aduaneiras temporárias' é posteriormente utilizada como título do Capítulo XIX (arts. 50 a 65) do Decreto-lei nº 300, de 24/2/1938.

⁵²⁵ A expressão 'regime aduaneiro' era apresentada como sinônima de 'regime tributário na importação', v.g., no Decreto nº 20.245, de 21/9/1931. Contudo, assumia também o significado de 'tratamento aduaneiro' em textos normativos como o Decreto nº 20.491, de 24/1/1946.

⁵²⁶ Como exposto na seção 5.3 deste estudo, Aliomar Baleeiro exercia, na década de 30, o cargo de professor de Regime Aduaneiro Comparado e Política Comercial, interinamente, na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade da Bahia.

⁵²⁷ Por meio do Decreto nº 994, de 28/7/1936, é instituído no Brasil o *drawback*, para matérias-primas necessárias à produção de mercadorias em reconhecidas condições de concorrer, fora do País, com as similares estrangeiras.

75 a 77), **drawback/aperfeiçoamento ativo/reposição** de estoques (art. 78), **entreposto aduaneiro** (arts. 79 a 88), **entreposto industrial** (art. 89 a 91) e **exportação temporária** (arts. 92 e 93).

Um ano após a edição da Lei Aduaneira, demarcava-se, pelo Decreto-lei nº 288, de 28/2/1967, a **Zona Franca de Manaus**⁵²⁸, que veio a ser denominada, posteriormente, de **regime aduaneiro atípico**⁵²⁹.

O Regulamento Aduaneiro de 1985, em seu Livro III, tratava de **regimes aduaneiros em especiais**⁵³⁰ e **atípicos**⁵³¹. A classificação adotada pelo Regulamento Aduaneiro de 1985, como explica JOSÉ LENCE CARLUCI, era baseada em critério apenas cronológico: os regimes previstos na Lei Aduaneira foram denominados de especiais, e os criados depois, por legislação extravagante, de atípicos⁵³².

Pouco antes da promulgação da atual Constituição Federal, o Decreto-lei nº 2.472, de 1º/9/1988, promoveu substanciais alterações nos regimes aduaneiros especiais previstos na Lei Aduaneira, criando um Capítulo VII (denominado ‘outros regimes’) no Título III (regimes aduaneiros especiais), com um artigo (93) que permitia a instituição, por regulamento⁵³³, de **outros regimes aduaneiros especiais**⁵³⁴, além dos expressamente previstos no Título III, destinados a atender a

⁵²⁸ A Lei nº 3.173, de 6/6/1957 (regulamentada pelo Decreto nº 47.757, de 3/2/1960) já havia criado em Manaus uma “zona franca para armazenamento ou depósito, guarda, conservação, beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas”.

⁵²⁹ Embora a Lei nº 3.173, de 1957, e o Decreto nº 47.757, de 3/2/1960 já denominassem a Zona Franca de Manaus de ‘regime’, tal nomenclatura não foi utilizada no Decreto-lei nº 288, de 1967, nem em seu Decreto regulamentar (nº 61.244, de 28/8/1967). Com o advento do Regulamento Aduaneiro de 1985 é que a Zona Franca de Manaus passa a ser classificada como um regime aduaneiro atípico.

⁵³⁰ Segundo o Regulamento Aduaneiro de 1985, eram **regimes aduaneiros especiais**: o **trânsito aduaneiro** (arts. 252 a 289); a **admissão temporária** (arts. 290 a 313); o **drawback** (arts. 314 a 334); o **entreposto aduaneiro** (arts. 335 a 355); o **entreposto industrial** (arts. 356 a 368) e a **exportação temporária** (arts. 369 a 388).

⁵³¹ Segundo Regulamento Aduaneiro de 1985, eram **regimes aduaneiros atípicos**: a **Zona Franca de Manaus** (arts. 389 a 395); as **lojas francas** (arts. 396 e 397); o **depósito especial alfandegado** (arts. 398 a 401); o **depósito afiançado** (arts. 402 a 406) e o **depósito franco** (arts. 407 a 409).

⁵³² **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 464-465.

⁵³³ A instituição de incentivos fiscais (como a maioria dos regimes aduaneiros especiais) por regulamento é bastante questionável, merecendo críticas de Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 76-77) e André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 186-187).

⁵³⁴ A denominação ‘outros regimes aduaneiros especiais’ sepulta a motivação que levou a classificar os regimes posteriores à Lei Aduaneira como atípicos. Tanto que não mais se criaram regimes ‘atípicos’ desde então. A denominação ‘regime aduaneiro atípico’ foi definitivamente abolida (inclusive

situações econômicas peculiares, estabelecendo termos, prazos e condições para a sua aplicação.

Ao final de 2002, o novo Regulamento Aduaneiro passava a disciplinar, em seu Livro IV, os **regimes aduaneiros especiais**⁵³⁵ e **aplicados em áreas especiais**⁵³⁶.

8.1.3 Classificação dos regimes aduaneiros no Brasil

Como exposto na subseção 8.1.2, não havia qualquer motivação (afora a cronológica) na distinção entre os antigos regimes especiais e atípicos, efetuada pelo Regulamento Aduaneiro de 1985. Com o advento do novo regulamento, em 2002, passaram a existir três espécies de **regimes aduaneiros**: os **comuns** (ou gerais), os **especiais** e os **aplicados em áreas especiais**. Embora o Regulamento Aduaneiro de 2002 não tenha utilizado a expressão '**regime aduaneiro comum**', ou '**geral**', a aplicação de tal espécie de regime aduaneiro, que constitui a regra, no comércio exterior, pode ser deduzida da afirmação de que existem regimes aduaneiros de caráter excepcional (especiais e aplicados em áreas especiais).

Em linhas gerais, o **regime aduaneiro comum** aplica-se às importações e exportações efetuadas em **caráter definitivo**, e os regimes aduaneiros especiais e aplicados em áreas especiais constituem exceções às regras estabelecidas no regime aduaneiro comum de importação ou exportação, tendo como característica, respectivamente, limitações temporais ou espaciais.

Os **regimes aduaneiros especiais** são, em regra, incentivos ao desenvolvimento econômico (por isso são denominados, em vários países, de regimes aduaneiros econômicos), por meio de **benefícios relativos aos tributos**

para os regimes que o Regulamento Aduaneiro de 1985 assim designava) em 2002, com o novo Regulamento Aduaneiro.

⁵³⁵ Segundo o Regulamento Aduaneiro de 2002, são **regimes aduaneiros especiais**: o **trânsito aduaneiro** (arts. 267 a 305); a **admissão temporária** (arts. 306 a 331); a **admissão temporária para aperfeiçoamento ativo** (arts. 332 a 334); o **drawback** (arts. 335 a 355); o **entrepósito aduaneiro** (arts. 356 a 371); o **entrepósito industrial sob controle informatizado (Recof)** (arts. 372 a 380); o **Recom** (arts. 381 a 384); a **exportação temporária** (arts. 385 a 401); a **exportação temporária para aperfeiçoamento passivo** (arts. 402 a 410); o **Repetro** (arts. 411 a 415); o **Repex** (arts. 416 a 423); a **loja franca** (arts. 424 a 427); o **depósito especial** (arts. 428 a 435); o **depósito afiançado** (arts. 436 a 440); o **depósito alfandegado certificado** (arts. 441 a 446) e o **depósito franco** (arts. 447 a 451).

⁵³⁶ Segundo Regulamento Aduaneiro de 2002, são **regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais**: a **Zona Franca de Manaus** (arts. 452 a 471) e as **Áreas de Livre Comércio** (arts. 472 a 481).

aduanheiros aliados a simplificações procedimentais, na realização de operações temporárias de importação ou exportação.

Os **regimes aduanheiros aplicados em áreas especiais** são **incentivos ao desenvolvimento regional**, buscando polinizar o processo de industrialização no País, por meio de **benefícios relativos aos tributos aduanheiros** e de **simplificações procedimentais**. Veja-se que, aqui, especial não é o regime, mas a área na qual ele é aplicado.

Sendo nosso objetivo estabelecer uma classificação para os regimes aduanheiros brasileiros⁵³⁷, e havendo coerência, em geral, na estrutura adotada pelo Regulamento Aduaneiro de 2002, seguiremos a classificação regulamentar, reservando para o estudo de cada espécie de regime aduanheiro a indicação de eventuais inconsistências ou imperfeições.

8.2 Regimes aduanheiros comuns

A principal característica dos regimes aduanheiros comuns é a **definitividade**: a importação e a exportação efetuadas ao amparo de tais regimes aduanheiros são definitivas. Pela simetria da operação de comércio exterior, a exportação definitiva efetuada no Brasil tem como contrapartida uma importação definitiva, no estrangeiro, da mesma mercadoria, e vice-versa. No Brasil, são regimes aduanheiros comuns a **importação definitiva** e a **exportação definitiva**.

O fato de haver isenção ou imunidade na operação, ou tributação diferenciada⁵³⁸ não prejudica o caráter de regime aduanheiro comum. As

⁵³⁷ Fosse nossa incumbência estabelecer uma classificação universal para os regimes aduanheiros (e cremos que isso é praticável, pois há uma tendência mundial à harmonização da legislação aduaneira) teríamos que contemplar as diversidades hoje existentes, pois o que chamamos de 'regime aduanheiro especial' no Brasil é, v.g., na Europa (art. 4º, 16 do Código Aduaneiro Comunitário), denominado simplesmente 'regime aduanheiro'. Na Argentina (arts. 466 a 584 do Código Aduaneiro) e no Uruguai (arts. 107 a 143 do Código Aduaneiro), v.g., a expressão 'regime aduanheiro especial' designa conteúdo significativamente diferente daquele estabelecido pela legislação do Brasil (arts. 267 a 451 do Regulamento Aduaneiro) e do Paraguai (arts. 153 a 215 do Código Aduaneiro).

⁵³⁸ Como exemplos de tributação diferenciada temos o **Regime de Tributação Simplificada** (RTS), instituído pelo Decreto-lei nº 1.804, de 3/9/1980 (disciplinado nos arts. 98 e 99 do Regulamento Aduaneiro), aplicável a bens integrantes de **remessas postais internacionais**, e o **Regime de Tributação Especial** (RTE), previsto no Decreto-lei nº 2.120, de 14/5/1984, e na Decisão CMC nº 18, de 1994, incorporada a nosso ordenamento jurídico pelo Decreto nº 1.765, de 28/12/1995 (disciplinado nos arts. 100 e 101 do Regulamento Aduaneiro), aplicável a **bagagem**. Como exemplo de isenção, temos o **Reporto** (Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária), instituído pelo art. 13 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, que estabelece suspensão do IPI, da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, e, em alguns casos, do imposto de importação, na importação de bens destinados ao ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias. A 'suspensão' concedida para o imposto de importação, no Reporto, converte-se em

simplificações procedimentais⁵³⁹ também não trazem consequências à classificação do regime.

Na classificação que adotamos, pertencem ao regime aduaneiro comum também todas as operações de importação ou exportação efetuadas com benefícios fiscais diversos dos relativos aos tributos aduaneiros (imposto de importação e imposto de exportação)⁵⁴⁰.

O Regulamento Aduaneiro de 2002 trata das importações definitivas e exportações definitivas em seu Livro V, referente ao controle aduaneiro de mercadorias. A matéria principal do Livro V é o 'despacho aduaneiro', procedimento que visa à aplicação do regime aduaneiro solicitado (seja ele comum, especial ou aplicado em área especial) para a mercadoria.

isenção após cinco anos. Em verdade, não se vê diferença entre a natureza do Reporto (denominado de Regime Tributário pela lei instituidora) e a de **isenções vinculadas à destinação dos bens** (disciplinadas nos arts. 131 a 134 do Regulamento Aduaneiro). Nestas, os bens também podem ser livremente comercializados após cinco anos da importação (cf. art. 134 do mesmo regulamento).

⁵³⁹ Institutos muito confundidos com um regime aduaneiro especial são a simplificação procedimental denominada de **despacho aduaneiro expresso**, ou **Linha Azul** (detalhada na seção 9.1 deste estudo) e a possibilidade de realização do despacho de exportação em recinto não-alfandegado denominado **Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação - Redex** (tratada na seção 9.2). Neste, acentua a confusão o início da sigla ('Re'), existente em diversos institutos denominados pelo Regulamento Aduaneiro de regimes aduaneiros especiais (Recof, Recom, Repetro, Repex).

⁵⁴⁰ Em regra, os regimes aduaneiros trazem benefícios fiscais relativos não só aos impostos aduaneiros (tratados no Livro II do Regulamento Aduaneiro), mas também aos demais tributos incidentes na importação (tratados no Livro III do mesmo regulamento). Contudo, a mera suspensão do imposto sobre produtos industrializados - IPI (mesmo na importação), ou da contribuição para o PIS/Pasep-Importação ou da Cofins-Importação, v.g., não configuram regimes aduaneiros (embora caracterizem regimes tributários). O Regulamento Aduaneiro adotou tal princípio quando arrolou um caso de suspensão do IPI (relativo ao chamado 'regime automotivo') nos arts. 246 a 248, fora do Título I do Livro IV (referente a regimes aduaneiros especiais). Contudo, o mesmo regulamento relacionou (certamente porque o comando legal instituidor - art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23/8/2001 - assim o estabeleceu literalmente) como um regime aduaneiro especial, em seus arts. 381 a 384, o **Recom** (regime que permite a importação de insumos destinados a industrialização por encomenda de produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da Nomenclatura Comum do Mercosul, com suspensão do pagamento do IPI). Vários regimes tributários 'suspensivos' (em verdade, a maioria destes regimes estabelece que, decorrido determinado prazo, converte-se a 'suspensão' em alíquota zero) da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação têm sido instituídos recentemente, como o **Repes** (Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação, instituído pelo art. 1º da Lei nº 11.196, de 21/11/2005), o **Recap** (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras, instituído pelo art. 11 da mesma Lei nº 11.196), o **'Regime Aduaneiro Especial' de Importação de embalagens** e o **regime de importação de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de papéis** destinados à impressão de jornais ou de papéis destinados à impressão de periódicos, instituídos, respectivamente, pelos arts. 52 e 55 da mesma Lei, o **Reidi** (Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura, instituído pelo art. 1º da Lei nº 11.488, de 15/6/2007), e o **Padis** (Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores) e o **Padtv** (Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para TV Digital), instituídos, respectivamente, pelos arts. 1º e 12 e da Lei nº 11.484, de 31/5/2007). Todos eles, em nossa classificação, são regimes tributários relativos às referidas contribuições (os dois últimos referem-se também ao IPI), e não regimes aduaneiros especiais.

Embora haja necessidade de despacho aduaneiro para a aplicação de qualquer regime, utilizou o legislador a regra (regime comum) para tratar do ‘despacho’, deixando as exceções (tratamentos diferenciados no despacho aduaneiro) para os dispositivos específicos aos regimes especiais e aplicados em áreas especiais. Por entender que andou bem o legislador em tal metodologia, também aqui trataremos do despacho aduaneiro nas subseções referentes à importação definitiva (8.1.1) e à exportação definitiva (8.2.2).

8.2.1 Importação definitiva

A maior parte das introduções de mercadoria no território aduaneiro brasileiro destina-se à **importação definitiva** (ou **importação para consumo**). Na importação definitiva ocorre, em regra, uma compra⁵⁴¹ de mercadorias no exterior, uma operação cambial para pagamento de tal compra e, após os ‘trâmites aduaneiros’, a mercadoria tem **livre circulação** no território aduaneiro. É o que se chama, na união europeia, de **introdução em livre prática**⁵⁴² (expressão utilizada em Portugal), definida como o regime aduaneiro que confere o estatuto de comunitária a uma mercadoria não-comunitária.

Esses ‘trâmites aduaneiros’ iniciam exatamente do ponto onde paramos na enumeração constante do item 6.1.3.1 deste estudo. Assim, após a efetiva transação comercial, a ocorrência de um despacho aduaneiro de exportação no país do exportador, o embarque da mercadoria no exterior, sua chegada ao território aduaneiro brasileiro e seu ingresso na zona primária⁵⁴³, reúnem-se as condições para o início do procedimento que culminará na livre circulação da mercadoria importada no território aduaneiro.

Tal procedimento, em nosso país, é conhecido como ‘despacho aduaneiro de importação’⁵⁴⁴.

⁵⁴¹ Por disposição legal (art. 17 da Lei nº 6.099, de 12/9/1974, com a redação dada pela Lei nº 7.132, de 26/10/1983) a entrada no país dos bens objeto de **arrendamento mercantil**, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, está sujeita às normas legais que regem a **importação definitiva**.

⁵⁴² Em espanhol, ‘*despacho a libre práctica*’. Nos idiomas ‘aduaneiros’ (oficiais da Organização Mundial de Aduanas), *release for free circulation* (inglês) ou *mise en libre pratique* (francês).

⁵⁴³ É preciso recordar que em alguns casos, já relacionados em nota no item 6.1.3.1, é permitido o registro da declaração de importação antes da chegada da mercadoria à zona primária.

⁵⁴⁴ Registre-se que, embora o procedimento de introdução em livre circulação possa ser denominado de despacho aduaneiro, o despacho aduaneiro não se resume à introdução em livre circulação, sendo aplicável também nos casos de importação não-definitiva. Contudo, como destacamos na introdução desta seção 8.2, optamos por tratá-lo na presente subseção.

8.2.1.1 Despacho aduaneiro de importação

No Brasil, o despacho aduaneiro de importação é disciplinado basicamente pela **Lei Aduaneira** (arts. 44 a 54), pelo **Regulamento Aduaneiro** (arts. 482 a 489, e 491 a 518), pela **Norma de Aplicação sobre Despacho Aduaneiro de Mercadorias** (aprovada pela Decisão do Conselho do Mercado Comum - CMC nº 16, de 1994⁵⁴⁵ - arts. 25 a 36, e 59 a 79), e pela **Instrução Normativa** da Secretaria da Receita Federal - **SRF** (hoje RFB) nº **680, de 2/10/2006**⁵⁴⁶.

O Regulamento Aduaneiro define despacho aduaneiro de importação, em seu art. 482, como “o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro”.

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA tece críticas à utilização do termo despacho como procedimento, tendo em vista que, em Direito Administrativo, o despacho corresponde a um ato, e entende que a definição de despacho resulta de equívoco na regulamentação do art. 44 da Lei Aduaneira, tendo a expressão despacho aduaneiro o mesmo significado de desembaraço aduaneiro⁵⁴⁷. Em relação à designação inadequada de despacho como um procedimento, ANDRÉ PARMO FOLLONI registra que nada impede que o direito positivo denomine um procedimento de despacho e que a inadequação não invalida a denominação⁵⁴⁸.

No que se refere à regulamentação do art. 44 da Lei Aduaneira, entendemos não ter havido equívoco, pois tal lei deixa transparecer em diversos artigos⁵⁴⁹ que o

⁵⁴⁵ Decisão CMC incorporada a nosso ordenamento jurídico pelo Decreto nº 1.765, de 28/12/1995 (art. 1º, I, 'a'). Reitere-se que essa Decisão CMC já foi, no âmbito do Mercosul, revogada, mas a norma revogadora (Decisão CMC nº 50, de 2004) ainda não foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro.

⁵⁴⁶ Há ainda Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (do Brasil) que disciplinam o despacho aduaneiro de importação em situações específicas, como as de nº 611, de 18/1/2006 (arts. 2º a 28, e 50 a 54 - despacho com declaração simplificada de importação), nº 117, de 6/10/1998 (arts. 15 a 27 - despacho de bagagem), e nº 560, de 19/8/2005 (arts. 18 a 40 - despacho de remessas expressas).

⁵⁴⁷ **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 140.

⁵⁴⁸ **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 94.

⁵⁴⁹ Vejam-se, v.g., os arts. 44 (“[...] submetida a **despacho aduaneiro**, que **será processado**[...]”); 45 (“[...]o **despacho seja interrompido** [...]”); 46 (“[...]para o **processamento do despacho aduaneiro**[...]”); 47 (“[...]a **tramitação do despacho aduaneiro** ficará sujeita[...]”); e 52 (“[...]poderá estabelecer **procedimentos para simplificação do despacho aduaneiro**[...]”). Para que não reste dúvida a respeito da distinção entre despacho aduaneiro (procedimento) e desembaraço aduaneiro (ato) na Lei Aduaneira, reproduza-se o art. 102, § 1º: “Não se considera espontânea a denúncia apresentada: a) **no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço** da mercadoria; b) após o início de qualquer **outro procedimento fiscal**, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor

despacho aduaneiro é um procedimento, sendo o desembaraço aduaneiro um ato praticado no curso de tal procedimento.

Assim, temos, a exemplo de CAIO ROBERTO SOUTO DE MOURA, o **desembaraço aduaneiro como ato administrativo** e o **despacho aduaneiro como procedimento administrativo**⁵⁵⁰.

Como já destacamos no item 6.1.3.1 deste estudo, o procedimento de despacho aduaneiro de importação se inicia com o **registro da declaração de importação**, efetuado, em regra, no Siscomex. Cabe, contudo, informar que há etapas prévias ao despacho aduaneiro de importação, como a obtenção de autorização para importar (licença de importação, se exigida para a mercadoria que se está transacionando), que podem impossibilitar o registro da declaração de importação⁵⁵¹.

Analisaremos a seguir, sinteticamente, cada uma das macroetapas⁵⁵² do despacho aduaneiro de importação que se seguem ao registro da declaração de importação.

8.2.1.1.1 Seleção para conferência

Registrada a declaração de importação (e, por consequência, debitados em conta-corrente vários dos tributos referidos nos capítulos 6 e 7 deste estudo), o **Siscomex**, com base em parâmetros⁵⁵³ preestabelecidos pelo órgão central da

competente, tendente a apurar a infração". (todos os arts. mencionados têm a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º/9/1988) (grifos nossos).

⁵⁵⁰ Processo administrativo e recursos no despacho aduaneiro. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 233-234.

⁵⁵¹ Aqui sim é de se registrar imperfeição encontrada no Regulamento Aduaneiro: embora o Capítulo I do Título I do Livro V se refira ao despacho aduaneiro de importação, e o art. 485 estabeleça que o despacho se inicia com o registro da declaração de importação, há uma Seção II inserida em tal Capítulo I que trata de procedimento que antecede o despacho aduaneiro de importação (o licenciamento de importação). O licenciamento de importação (procedimento pelo qual se obtém a licença de importação, quando exigida) é condição para o registro da declaração de importação.

⁵⁵² Para um detalhamento maior dos procedimentos relativos ao despacho aduaneiro de importação, ver: SOSA, Roosevelt Baldomir (**A Aduana e o comércio...**, *op. cit.*, p. 127-179; e **Comentários à Lei Aduaneira**. v. III. São Paulo: Aduaneiras, 1993, p. 27-106); CARLUCI, José Lence (**Uma introdução ao Direito...**, *op. cit.*, p. 429-444); e BIZELLI, João dos Santos; e BARBOSA, Ricardo. (**Noções básicas de importação**. 9. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 159 e ss.). Contudo, é necessário destacar que as normas procedimentais sobre o despacho aduaneiro de importação são constantemente modificadas, e não há obra atualizada sobre o tema. Assim, para complementar a bibliografia indicada faz-se indispensável consultar a legislação sobre a matéria, referida ao início deste item 8.2.1.1.

⁵⁵³ Como a regularidade fiscal e a habitualidade do importador; a natureza, o volume ou o valor da importação; o valor dos impostos incidentes ou que incidiriam na importação; a origem, a procedência e a destinação da mercadoria; o tratamento tributário; a características da mercadoria; a capacidade

Aduana, e em intervalos de tempo cadastrados pelas unidades aduaneiras locais, **seleciona**-a para um dos quatro **canais de conferência aduaneira**: **verde**, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados seu exame documental e sua verificação; **amarelo**, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria; **vermelho**, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; ou **cinza**, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude.

O Siscomex, com base em critérios estabelecidos pela unidade local, efetua a **distribuição** (aleatória ou dirigida) das declarações selecionadas para os canais vermelho e amarelo aos auditores-fiscais lotados no local ou recinto alfandegado onde se encontra a mercadoria, **para** que seja efetuada a **conferência aduaneira**. Caso a seleção seja para o canal cinza, a declaração é encaminhada ao setor competente da unidade aduaneira local, para apuração, antes de seguir para conferência.

Antes da conferência aduaneira, deve o importador, no caso de seleção da declaração para canal diferente do verde, **apresentar** à unidade aduaneira local a **documentação instrutiva da declaração de importação**: o conhecimento de carga (prova de posse ou propriedade da mercadoria), a fatura comercial⁵⁵⁴ (prova da efetivação da transação comercial) e outros documentos exigidos em função da operação (como o romaneio de carga - *packing list* - e o certificado de origem). No caso de seleção para o canal verde, basta a apresentação do conhecimento de carga à unidade local aduaneira.

8.2.1.1.2 Conferência aduaneira

A conferência aduaneira na importação, cf. estabelece o art. 504 do Regulamento Aduaneiro, tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento das obrigações exigíveis em razão

operacional e econômico-financeira do importador; e as ocorrências verificadas em outras operações realizadas pelo importador.

⁵⁵⁴ Cf. explicita o art. 46, § 1º da Lei Aduaneira, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, equipara-se à fatura comercial o conhecimento de carga aéreo no qual constem as indicações de quantidade, espécie e valor das mercadorias que lhe correspondam.

da importação. Em outras palavras, a **conferência aduaneira compreende o exame documental e a verificação da mercadoria**.

Com a adoção dos chamados canais de conferência aduaneira, fundados em uma análise de risco da operação, apenas no caso de seleção para os canais vermelho e cinza será atingida na íntegra a finalidade estabelecida no regulamento. Não se efetua, a princípio, verificação da mercadoria nos canais amarelo e verde, nem exame documental no canal verde.

O **exame documental** (também designado por análise documental), cf. estabelece a norma de despacho editada no âmbito do Mercosul, consiste na “seqüência de atos praticados pela autoridade aduaneira com vistas a comprovar a exatidão da declaração apresentada e o cumprimento dos requisitos de ordem legal ou regulamentar correspondentes ao respectivo regime aduaneiro”.

A **verificação da mercadoria** (popularmente conhecida como ‘verificação física’⁵⁵⁵), efetuada por auditor-fiscal ou sob sua supervisão, tem a finalidade de assegurar que a natureza, a qualidade, a origem, o estado, a quantidade e o valor aduaneiro estejam de acordo com os declarados (cf. a mesma norma ‘mercosulina’).

Apuradas divergências durante o exame documental ou a verificação da mercadoria, o despacho será interrompido até a regularização da operação pelo

⁵⁵⁵ Temos oposição à utilização de terminologia em desacordo com as normas que regem a matéria. Tanto a Lei Aduaneira (art. 50) quanto o Regulamento Aduaneiro (art. 506) e a Norma de Aplicação editada no âmbito do Mercosul (art. 73) utilizam a expressão **‘verificação da mercadoria’** para designar essa etapa da conferência aduaneira. Aos que operam no comércio exterior, não é admissível a utilização da designação ‘verificação da mercadoria’ como sinônima, v.g., de ‘conferência da mercadoria’, ‘exame da mercadoria’, ‘inspeção da mercadoria’ ou ‘vistoria da mercadoria’, expressões essas que têm um significado próprio na legislação aduaneira. A **‘conferência aduaneira’**, como vimos, é expressão genérica que abarca tanto o exame documental quanto a verificação da mercadoria (cf. art. 504 do Regulamento Aduaneiro). A expressão **‘exame da mercadoria’** é utilizada quando quem o realiza é o próprio importador, antes do início do despacho aduaneiro (cf. art. 24 da Norma de Aplicação editada no âmbito do Mercosul). A expressão **‘inspeção da mercadoria’**, por sua vez, é utilizada quando quem a realiza é representante de órgão anuente na importação, também previamente ao início do despacho aduaneiro (cf. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - IN SRF - nº 114, de 24/9/1998, tendo sido tal designação mantida em todas as IN SRF que dispuseram sobre o despacho aduaneiro desde então). Por fim, a **‘vistoria aduaneira’** é o procedimento destinado a verificar a ocorrência de avaria ou de extravio de mercadoria estrangeira entrada no território aduaneiro, a identificar o responsável e a apurar o crédito tributário dele exigível (cf. art. 581 do Regulamento Aduaneiro). Não raras vezes a própria administração aduaneira se equivoca com a terminologia. Vejam-se, v.g., o art. 10 da IN SRF nº 680, de 2/10/2006, que chama de ‘verificação da mercadoria pelo importador’ o ‘exame da mercadoria’; e a Norma de Execução da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira nº 2, de 26/6/2006, que reiteradamente denomina a verificação efetuada pela autoridade aduaneira de ‘inspeção’.

importador⁵⁵⁶. Concluída a conferência aduaneira, sem divergências, passa-se à etapa seguinte, o desembaraço aduaneiro.

8.2.1.1.3 Desembaraço aduaneiro e entrega da mercadoria

A Lei Aduaneira, em seu art. 51, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, dispõe que “**concluída a conferência** aduaneira [...], a **mercadoria será desembaraçada e posta à disposição** do importador” (grifos nossos).

O **desembaraço aduaneiro** é definido pelo art. 511 do Regulamento Aduaneiro como “o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”. A Organização Mundial das Aduanas - OMA segue a definição estabelecida na Convenção de Kyoto revisada, em seu Anexo Geral, Capítulo 2, que entende por desembaraço aduaneiro (utilizando a denominação ‘desaduanamento’⁵⁵⁷) “o cumprimento das formalidades aduaneiras necessárias para introduzir mercadorias a consumo, exportá-las ou submetê-las a outro regime aduaneiro”⁵⁵⁸.

A **entrega da mercadoria**, por sua vez, é ato que sucede o desembaraço aduaneiro, pondo a mercadoria desembaraçada à disposição do importador. Ainda utilizando-se das definições da Convenção de Kyoto revisada (mesmo Anexo, mesmo Capítulo), tem-se como entrega da mercadoria⁵⁵⁹ “o ato pelo qual a Aduana permite aos interessados dispor das mercadorias desembaraçadas”⁵⁶⁰.

⁵⁵⁶ Caso a divergência implique exigência de crédito tributário, o importador, discordando de tal exigência, pode solicitar que seja dado prosseguimento ao despacho garantindo, após a ciência na autuação a ser lavrada pela autoridade aduaneira, a quantia sob discussão (cf. a Portaria do Ministro da Fazenda nº 389, de 13/10/1976).

⁵⁵⁷ Em Portugal, utiliza-se o termo ‘desalfandegamento’. Na língua espanhola, é comum a utilização dos termos ‘*desaduanamiento*’ (v.g., no Código Aduaneiro Uruguaio) ou ‘*libramiento*’ (v.g., no Código Aduaneiro Argentino e no Código Aduaneiro Paraguuaio). Cremos que com o advento do Código Aduaneiro do Mercosul, também nós passaremos a utilizar o termo ‘liberação’, em virtude dos inconvenientes que o termo ‘desembaraço’ pode provocar no idioma espanhol.

⁵⁵⁸ Tradução livre da versão em francês (“*dédouanement - l’accomplissement des formalités douanières nécessaires pour mettre des marchandises à la consommation, pour les exporter ou encore pour les placer sous un autre régime douanier*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*clearance - the accomplishment of the Customs formalities necessary to allow goods to enter home use, to be exported or to be placed under another Customs procedure*”).

⁵⁵⁹ Em Portugal, utiliza-se a expressão ‘autorização de saída’. Na língua espanhola, é comum a utilização das expressões ‘*entrega de la mercadería*’ (v.g., no Código Aduaneiro Paraguuaio) ou ‘*retiro de la mercadería*’ (v.g., no Código Aduaneiro Argentino e no Código Aduaneiro Uruguaio).

⁵⁶⁰ Tradução livre da versão em francês (“*mainlevée - acte par lequel la Douane permet aux intéressés de disposer des marchandises qui font l’objet d’un dédouanement*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*release of goods - the action by the Customs to permit goods undergoing clearance to be placed at the disposal of the persons concerned*”).

8.2.1.1.4 O ato final do despacho aduaneiro de importação

É comum a afirmação de que o despacho aduaneiro de importação tem como ato final o desembaraço aduaneiro⁵⁶¹. Em verdade, havia dois textos normativos (ambos atualmente revogados) que literalmente o dispunham: o art. 450, § 1º do Regulamento Aduaneiro de 1985 (“desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador”) e o parágrafo único do art. 3º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 69, de 10/12/1996 (“o desembaraço aduaneiro constitui o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador”).

O texto da Instrução Normativa, certamente copiado do Regulamento Aduaneiro de 1985, então vigente, não atenta para duas questões ligadas a sua matriz legal. O art. 53 da Lei Aduaneira, à época com a redação dada pelo Decreto-lei nº 366, de 19/12/1968, dispunha que “concluída a conferência aduaneira [...], a mercadoria será **desembarçada e entregue** ao importador ou a seu representante legal” (grifo nosso). O primeiro deslize do regulamento, alastrado pela norma de hierarquia inferior, foi reunir dois atos (desembaraço e entrega) em um só, substituindo a conjunção aditiva ‘e’, constante da lei, por ‘em virtude do qual’. Tal problema está solucionado no Regulamento Aduaneiro de 2002 (arts. 511 e 515) e na Instrução Normativa que hoje rege o despacho aduaneiro de importação (IN SRF nº 680, de 2006, arts. 48 e 51).

A segunda questão é mais delicada. O Decreto-lei nº 2.472, de 1º/9/1988, que reestruturou todo o Capítulo IV da Lei Aduaneira, anteriormente formado por quatro seções (‘despacho aduaneiro’ - arts. 44 a 47; ‘conferência’, arts. 48 a 52; ‘desembaraço’ - art. 53; e ‘revisão’ - art. 54), passou a constituir-se de apenas duas seções (‘despacho aduaneiro’ - arts. 44 a 53; e ‘**conclusão do despacho**’ - art. 54). Tal art. 54 não trata de desembaraço aduaneiro (tema presente no art. 53), mas sobre o prazo de cinco anos do registro da declaração de importação para “a apuração da regularidade do pagamento [...] e da exatidão das informações prestadas pelo importador”. Para deixar ainda mais claro que o despacho aduaneiro não termina com o desembaraço, tal Decreto-lei, ao dar nova redação ao art. 102, § 1º da Lei Aduaneira, dispôs que “não se considera espontânea a denúncia

⁵⁶¹ Nesse sentido, veja-se, v.g., FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 97.

apresentada: a) **no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço** da mercadoria; [...]” (grifo nosso).

Esse problema não é bem resolvido no Regulamento Aduaneiro de 2002. Apesar de incorporar as alterações promovidas em 1988, e retirar o dispositivo que dispunha ser o desembaraço aduaneiro o ato final do despacho de importação, o regulamento, ao conceituar despacho de importação (art. 482), estabelece que “é o procedimento mediante o qual é verificada a [...], **com vistas ao seu desembaraço aduaneiro**” (grifo nosso). Não se poderia conceber que o despacho tenha por finalidade algo que não seja o seu último ato.

Há que se perquirir, no entanto, o fundamento da alteração promovida em 1988. Como não havia, à época, canais de conferência e, em tese, todas as declarações de importação ensejavam exame documental e verificação da mercadoria, as revisões efetuadas às declarações desembaraçadas eram, muitas vezes, encaradas como ‘mudança de critério de fiscalização’, o que as tornava juridicamente questionáveis, principalmente quando em desfavor do importador. Daí a extensão do término do despacho para cinco anos do registro da declaração de importação⁵⁶².

Sendo hoje a maioria dos desembaraços aduaneiros efetuados sem interferência humana, em canal verde, há motivos para sustentar a volta do desembaraço como ato final do despacho, mas isso é questão de *lege ferenda*. Por força da nova redação dada à Lei Aduaneira, temos que, atualmente, o desembaraço aduaneiro não é o ato final do despacho de importação, merecendo reparos o art. 482 do Regulamento Aduaneiro.

8.2.2 Exportação definitiva

A exemplo do narrado na importação, a maior parte das saídas de mercadoria no território aduaneiro brasileiro destina-se à **exportação definitiva** (ou **exportação para consumo**).

⁵⁶² Acrescente-se ainda que a nova redação dada ao art. 54 da Lei Aduaneira objetivou estabelecer que o ato de homologação do lançamento relativo ao imposto de importação não é o desembaraço aduaneiro, cf. reconhece André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 99). Liziane Angelotti Meira defende que o desembaraço aduaneiro homologa o lançamento no caso de declarações de importação selecionadas para canal de conferência diferente do verde (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 151-152).

Na exportação definitiva ocorre, em regra, uma venda de mercadorias para pessoa estrangeira, uma operação cambial para pagamento de tal venda e, após os ‘trâmites aduaneiros’, a mercadoria pode deixar o território aduaneiro brasileiro.

Tais trâmites se referem ao já tratado (no item 8.2.1.1) procedimento de despacho aduaneiro, agora de exportação⁵⁶³.

8.2.2.1 *Despacho aduaneiro*

No Brasil, o despacho aduaneiro de exportação é disciplinado basicamente pelo Decreto-lei nº 1.578, de 11/10/1977 (que denominamos, na seção 6.2, de **Lei do Imposto de Exportação**), pelo **Regulamento Aduaneiro** (arts. 519 a 522 e 525 a 535), pela **Norma de Aplicação sobre Despacho Aduaneiro de Mercadorias** (aprovada pela Decisão do Conselho do Mercado Comum - CMC nº 16, de 1994⁵⁶⁴ - arts. 49 a 58, e 59 a 79), e pela **Instrução Normativa** da Secretaria da Receita Federal - **SRF** (hoje RFB) nº 28, de 27/4/1994⁵⁶⁵.

O despacho aduaneiro de exportação era disciplinado residualmente, em sete artigos, no Regulamento Aduaneiro de 1985. As etapas de conferência e desembaraço aduaneiros, *v.g.*, estavam reunidas em um único artigo (451), que dispunha que o tratamento dado ao despacho aduaneiro de importação “aplica-se, no que couber, ao despacho aduaneiro de exportação”. Com o Regulamento Aduaneiro de 2002, o despacho aduaneiro de exportação mereceu disciplina própria, buscando-se explicitar o alcance da expressão ‘no que couber’, derivada do art. 8º do Decreto-lei nº 1.578, de 11/10/1977 (que, apesar de tudo, foi mantida no art. 535 do novo Regulamento Aduaneiro).

A definição regulamentar (art. 519) para o despacho aduaneiro de exportação é semelhante à estabelecida na importação: **procedimento**⁵⁶⁶ “mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à

⁵⁶³ Também aqui cabe registrar que o despacho aduaneiro de exportação não se resume à exportação definitiva, sendo aplicável também nos casos de exportação não-definitiva. Contudo, como destacamos na introdução da seção 8.2, optamos por tratá-lo na presente subseção.

⁵⁶⁴ Reitere-se o alerta de que tal Decisão CMC, incorporada a nosso ordenamento jurídico pelo Decreto nº 1.765, de 1995, já foi revogada, no âmbito do Mercosul, pela Decisão CMC nº 50, de 2004.

⁵⁶⁵ Há ainda Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (do Brasil) que disciplinam o despacho aduaneiro de exportação em situações específicas, como as de nº 611, de 18/1/2006 (arts. 29 a 49, e 51 a 54 - despacho com declaração simplificada de exportação), nº 117, de 6/10/1998 (arts. 28 e 29 - despacho de bagagem), e nº 560, de 19/8/2005 (arts. 41 a 48 - despacho de remessas expressas).

⁵⁶⁶ Considere-se trasladada para cá a argumentação expendida na subseção 8.2.1.1 deste estudo, no sentido de que o despacho aduaneiro é um procedimento.

mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembaraço aduaneiro e a sua saída para o exterior”.

O procedimento de despacho aduaneiro de exportação se inicia com o **registro da declaração de exportação**, efetuado, em regra, no Siscomex⁵⁶⁷.

Em relação ao registro da declaração de importação, é de se registrar duas diferenças: a) enquanto na importação a declaração é preenchida ‘off-line’, para envio a registro, na exportação a declaração já é preenchida ‘on-line’; e b) no momento em que se registra a declaração de importação, estão reunidos os critérios da hipótese de incidência do correspondente tributo aduaneiro, o que não ocorre na exportação, em que a exportação/saída da mercadoria (critério material) do território aduaneiro (critério espacial) ocorrerá, em regra, depois da declaração de exportação. Desta peculiaridade (não ocorrência propriamente de uma exportação no momento do registro da declaração) derivou a denominação encontrada no Siscomex para a declaração (DDE - declaração **para despacho** de exportação), não acolhida pelo Regulamento Aduaneiro de 2002, que a designou simplesmente como ‘**declaração de exportação**’.

Analisaremos a seguir, sinteticamente, cada uma das macroetapas⁵⁶⁸ do despacho aduaneiro de exportação que se seguem ao registro da declaração de exportação.

8.2.2.1.1 Seleção para conferência

Registrada a declaração e atestado o ingresso da mercadoria a ser exportada no local ou recinto aduaneiro de despacho, o exportador deve **apresentar** à unidade aduaneira local a **documentação que instrui a declaração de exportação**: a

⁵⁶⁷ Não se deve confundir o registro de exportação (RE) com o registro da declaração de exportação. Enquanto este demarca o início do despacho aduaneiro de exportação, aquele constitui, quando exigido, a ‘autorização para exportar’ (para mantermos a terminologia empregada em relação à licença de importação), e o critério temporal da hipótese de incidência do imposto de exportação (como afirmamos na subseção 6.2.3 deste estudo). O Regulamento Aduaneiro, apesar de estabelecer precisamente a distinção entre tais registros, insere indevidamente uma Seção II (composta pelos arts. 519 e 520, de conteúdo irretocável) no Capítulo II (despacho aduaneiro de exportação) do Título I do Livro V, para tratar do Registro de Exportação (registro esse que, por sempre anteceder o despacho aduaneiro, não pode fazer parte de tal procedimento).

⁵⁶⁸ Para um detalhamento maior dos procedimentos relativos ao despacho aduaneiro de exportação, ver: CASTRO, José Augusto de (**Exportação: aspectos práticos e operacionais**. 4. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001). Contudo, como no alerta feito ao se discorrer sobre a importação, destaque-se que as normas procedimentais sobre o despacho aduaneiro de exportação são constantemente modificadas, e não há obra atualizada sobre o tema. Assim, para complementar a bibliografia indicada faz-se indispensável consultar a legislação sobre a matéria, referida ao início deste item 8.2.2.1. Importante ainda informar que a principal Instrução Normativa sobre o despacho aduaneiro de exportação, de nº 28, de 1994, está em fase final de revisão, e deverá ser substituída em breve.

primeira via da nota-fiscal, a via original do conhecimento de carga e do manifesto internacional de carga (nas exportações por via terrestre, fluvial ou lacustre), e outros documentos⁵⁶⁹ exigidos em função da operação (como o romaneio de carga).

Informada no **Siscomex** a recepção da documentação instrutiva da declaração de exportação, tal sistema, com base em parâmetros preestabelecidos pelo órgão central e pelas unidades locais da Aduana, e em intervalos de tempo por estas cadastrados, **seleciona** a declaração para um dos três **canais de conferência aduaneira: verde**, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados seu exame documental e sua verificação; **laranja**, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria; e **vermelho**, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria.

Veja-se que, a não ser pela adoção do 'laranja' ao invés do 'amarelo' (por influência do art. 69 da norma de aplicação⁵⁷⁰ editada no âmbito do Mercosul, aprovada pela Decisão CMC nº 16, de 1994), nada há de diferente em relação à importação.

Da mesma forma em que ocorre na importação, o Siscomex, com base em critérios estabelecidos pela unidade local, efetua a **distribuição** (aleatória ou dirigida) das declarações selecionadas para os canais vermelho e laranja aos auditores-fiscais lotados no local ou recinto alfandegado onde se encontra a mercadoria, **para** que seja efetuada a **conferência aduaneira**.

⁵⁶⁹ A Portaria do Ministro da Fazenda nº 674, de 22/12/1994, em seu art. 3º, estabelece a obrigatoriedade de apresentação, com os documentos instrutivos da declaração de exportação, do Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, comprobatório do pagamento do imposto de exportação, nos raros casos em que tal imposto é exigido (recorde-se que não há débito automático de tributos, na exportação).

⁵⁷⁰ "A efectos de identificar el tipo y la amplitud del control a ser realizado por la autoridad aduanera antes del libramiento de la mercadería se establecen los siguientes criterios de selección: a) **Canal Verde**: la mercadería será librada inmediatamente sin la realización del análisis documental, de la verificación y del análisis del valor de la mercadería, lo que no impedirá que la autoridad aduanera efectúe controles sobre esa operación; b) **Canal Naranja**: será realizado solamente el análisis documental y de resultar conforme, la mercadería será librada. En caso contrario estará sujeta a su verificación y valoración. c) **Canal Rojo**: las declaraciones objeto de selección para ese canal solamente serán libradas después de la realización del análisis documental, de la verificación de la mercadería y del análisis del valor en aduana". Em 1997, com a entrada em operação do Siscomex-importação, o Brasil passou a adotar, na importação, as cores do semáforo, substituindo o 'laranja' (que também apresenta em seu desfavor o fato de estar aqui associado à interposição fraudulenta de pessoas - chamados 'laranjas') pelo 'amarelo'.

8.2.2.1.2 Conferência aduaneira

A conferência aduaneira na exportação, cf. estabelece o art. 528 do Regulamento Aduaneiro, tem por finalidade identificar o exportador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação, quantificação e preço, e confirmar o cumprimento das obrigações exigíveis em razão da importação. Em outras palavras, como na importação, a **conferência aduaneira compreende o exame documental e a verificação da mercadoria**, a serem efetuados de acordo com o demandado a partir do canal de conferência selecionado para a declaração de exportação.

8.2.2.1.3 Desembaraço aduaneiro

Na exportação, cf. o art. 530 do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço é conceituado como “o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”. Repare-se que a parte final da definição do art. 530 (“e autorizado o embarque ou a transposição de fronteira da mercadoria”) é apenas um complemento da definição de desembaraço, e não a configuração de uma etapa de despacho a ele posterior.

Assim, do ato de **desembaraço aduaneiro na exportação** surgem dois efeitos: o atestado da regular conclusão da conferência aduaneira e a autorização para que a mercadoria seja embarcada (nas vias aérea e marítima), ou possa transpor a fronteira terrestre, fluvial ou lacustre com destino ao exterior.

8.2.2.1.4 O ato final do despacho aduaneiro de exportação

No momento do desembaraço aduaneiro, em regra, a mercadoria ainda não deixou o Brasil. Para que se aperfeiçoe a exportação, exige-se a “confirmação da saída da mercadoria do País”, o que se denomina, no art. 532 do Regulamento Aduaneiro, de **averbação de embarque**.

O ato de averbação do embarque, ausente do Regulamento Aduaneiro de 1985, foi inserido no de 2002 certamente por influência da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - IN SRF (hoje RFB) nº 28, de 28/4/1994, que dispõe, em seu art. 46, que a averbação “é o ato final do despacho aduaneiro de exportação e consiste na confirmação, pela fiscalização aduaneira, do embarque ou da transposição de fronteira da mercadoria”.

Apesar de o Regulamento Aduaneiro adotar texto mais restritivo (exigindo a saída da mercadoria para averbação, e não somente o embarque no navio ou avião), a expressão utilizada no art. 532 (‘averbação de **embarque**’) aponta para o

entendimento de que confirmado o embarque (nas vias aérea e marítima⁵⁷¹) ou a transposição de fronteira terrestre, fluvial ou lacustre, encerra-se o despacho (que pode, contudo, sofrer revisão caso se comprove posteriormente que a mercadoria não saiu efetivamente do território aduaneiro).

Pode-se afirmar, assim, que a **averbação de embarque**, quando a saída da mercadoria do território aduaneiro ocorrer pelas **vias aérea e marítima**, constitui o **ato final do despacho aduaneiro de exportação**.

No que se refere às exportações efetuadas pelas vias terrestre, fluvial ou lacustre, o art. 39, III da IN SRF nº 28, de 1994, estabelece que a data da transposição de fronteira da mercadoria coincide com a data de seu desembarço (ou da conclusão do trânsito⁵⁷² registrada no sistema pela fiscalização aduaneira). Isso porque os documentos de transporte, em tais vias, devem instruir a declaração de importação, sendo obrigatoriamente emitidos antes do desembarço aduaneiro. Veja-se que, nesses casos, não há o que 'averbar'. Se não há divergências constatadas na conferência aduaneira (o que inclui as referentes a incompatibilidades dos documentos de transporte em relação à mercadoria declarada), efetua-se o desembarço aduaneiro (ou a conclusão do trânsito).

Enquanto nas exportações efetuadas pelas vias aérea e marítima há uma etapa de checagem (efetuada pelo Siscomex ou pela autoridade aduaneira) posterior ao desembarço, nas **vias terrestre, fluvial e lacustre**, tal não ocorre, sendo o **desembarço aduaneiro** (ou a conclusão do trânsito aduaneiro de exportação) o **ato final do despacho aduaneiro de exportação**.

8.3 Regimes aduaneiros especiais

Os **regimes aduaneiros especiais** são, em regra, como exposto na subseção 8.1.3, incentivos ao desenvolvimento econômico, por meio de **benefícios relativos aos tributos aduaneiros** aliados a **simplificações procedimentais**, na

⁵⁷¹ A averbação de embarque é efetuada automaticamente pelo Siscomex quando os dados referentes ao embarque da mercadoria registrados pelo transportador aéreo ou marítimo coincidem com os constantes da declaração de exportação desembaraçada. É o que se denomina '**averbação automática**'. No caso de haver divergências entre o informado pelo transportador e o efetivamente desembaraçado, a averbação será efetuada, caso a caso, pela autoridade aduaneira, após as correções que se fizerem necessárias. É o que se costuma denominar de '**averbação manual**'.

⁵⁷² Dispostos especificamente sobre o regime aduaneiro especial de trânsito aduaneiro na subseção 8.3.2 deste estudo. No momento, é oportuno salientar apenas que as mercadorias desembaraçadas para exportação em locais ou recintos alfandegados diversos daqueles pelos quais elas deixarão o País devem seguir até o local ou recinto de saída amparadas pelo regime de trânsito aduaneiro.

realização de operações temporárias de importação ou exportação. São, assim, frutos do caráter regulatório e indutor da atuação do Estado na ordem econômica.

Buscaremos na presente seção analisar as características básicas de tais regimes no Brasil, estabelecendo sua natureza jurídica, e identificar sinteticamente cada um dos quatorze regimes aduaneiros especiais hoje existentes⁵⁷³, agrupando-os segundo as características da operação de comércio exterior⁵⁷⁴, em **quatro categorias**: a) regimes de **trânsito** interno ou internacional de mercadorias; b) regimes de **importação ou exportação temporária** de mercadorias para exposição, manuseio ou utilização; c) regimes de **depósito** temporário de mercadorias, sob controle **aduanero**, em local habilitado; e d) regimes de importação ou exportação temporária de mercadorias para serem submetidas a operações de **aperfeiçoamento**.

8.3.1 Características básicas

No Brasil, as características básicas dos regimes aduaneiros especiais são a **suspensividade**⁵⁷⁵ (desta decorrendo a necessidade de garantia do crédito tributário com exigibilidade suspensa), a **temporariedade** e a vinculação a uma

⁵⁷³ Em nossa classificação, não entendemos ser pertinente designar como um regime aduanero especial o **Repetro**, por se tratar este não de um regime específico, mas de mera combinação entre dois regimes aduaneiros especiais e outros benefícios existentes. O **Repetro** (regime aduanero especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural), segundo o Regulamento Aduaneiro (art. 411), é o regime aduanero especial que permite, conforme o caso, a aplicação dos seguintes tratamentos aduaneiros: exportação de bens com 'saída ficta' do território aduanero e posterior aplicação do regime de admissão temporária; exportação com 'saída ficta' do território aduanero de partes e peças de reposição destinadas aos bens admitidos no regime aduanero especial de admissão temporária; e importação, sob o regime de *drawback*, na modalidade de suspensão, de matérias-primas, produtos semi-elaborados ou acabados e de partes ou peças, e posterior comprovação do adimplemento das obrigações decorrentes da aplicação desse regime mediante a exportação com 'saída ficta' do território aduanero. Como destaca ironicamente André Ferreira de Barros, o Repetro "não é um Regime Especial nem aqui, nem na China, salvo, neste último caso, entendimento contrário do Secretário-geral do Partido Comunista" (**Aspectos Jurídicos do Repetro**. v. 1. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. xl). Aliás, o próprio art. 414 do regulamento esclarece que o Repetro é, em verdade, uma **combinação de admissão temporária com 'drawback-suspensão', recheada com o instituto da 'exportação sem saída'** (já tratado no item 6.2.2.1 deste estudo).

⁵⁷⁴ Para outras classificações sugeridas por autores sul-americanos para os regimes aduaneiros especiais, ver: CONTRERAS, Máximo Carvajal. **Derecho...**, *op. cit.*, p. 414-422.

⁵⁷⁵ Poderíamos, ao invés de utilizar o termo 'suspensividade', falar em 'não exigibilidade imediata' dos tributos incidentes, como fizemos em outras ocasiões (TREVISAN, Rosaldo. Os regimes aduaneiros brasileiros e a Convenção de Kyoto Revisada. In: MENEZES, Wagner (coord.). **Estudos de Direito Internacional**. v. 11. Curitiba: Juruá, 2007, p. 369), para não tomarmos posição em relação à discussão sobre a natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais. Contudo, tal questão é enfrentada no item 8.3.1.1 do presente estudo.

finalidade (determinada de acordo com cada regime). Tais características brotam da redação original do art. 71 da Lei Aduaneira.

Na Exposição de Motivos nº 296, de 1º/9/1988, que acompanha o Decreto-lei nº 2.472 (que altera substancialmente a parte geral do Título III da Lei Aduaneira, referente a regimes aduaneiros especiais), revela-se que:

[...] as alterações [...] visam a conferir maior flexibilidade aos **regimes aduaneiros especiais**, que têm como características básicas a **suspensão** dos tributos incidentes, por **prazo** e sob **condições** determinadas, e a constituição das obrigações fiscais em termo de responsabilidade. Referidos regimes, também denominados **regimes aduaneiros econômicos**, existem como **exceções ao tratamento aduaneiro comum** tendo em vista **conveniências da economia**.
(grifos nossos)

Merece destaque o poder de síntese de tal excerto: destaca as características básicas dos regimes aduaneiros especiais brasileiros, define-os como exclusão ao regime comum e revela seu aspecto preponderantemente econômico.

8.3.1.1 *Suspensividade*

Há, basicamente, três qualificações para os regimes aduaneiros especiais: a) casos de **suspensão** da exigibilidade do crédito tributário; b) casos de **não-incidência** condicional; e c) casos de **isenção** condicional (desmembrando-se esta de acordo com a pluralidade de formas pelas quais é definida a ‘isenção’⁵⁷⁶).

Poucas são as obras brasileiras em que se buscou investigar a natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais. E, naquelas que o fizeram, os resultados estão longe de apontar para uma posição consensual, ou mesmo semelhante.

Em estudo pioneiro, derivado de materiais elaborados para cursos de especialização em comércio exterior, JOSÉ LENCE CARLUCI e JOSÉ FLORIANO DE BARROS, em 1976, apesar de não se aprofundarem na discussão a respeito da natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais, já os definiam como “regimes econômicos ou **suspensivos**, visto que a regra comum que os caracteriza é a

⁵⁷⁶ À teoria clássica, adotada por Rubens Gomes de Souza e Amílcar de Araújo Falcão, e na elaboração do Código Tributário Nacional, de que a **isenção** é a **dispensa legal do pagamento do tributo**, opõem-se, basicamente, com algumas variantes, as teorias que a qualificam como **não incidência legalmente qualificada** (a partir dos pensamentos de Alfredo Augusto Becker e José Souto Maior Borges), e como **paralisação da atuação da regra-matriz de incidência tributária** (cf. Paulo de Barros Carvalho). Sobre as formas de se encarar o fenômeno da isenção, ver: BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral...**, *op. cit.*, p. 189-208; CARVALHO **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 483-497; e CARRAZA **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 830-842.

suspensão da exigibilidade tributária, sob determinados prazo e condições, e com garantia de termos de responsabilidade⁵⁷⁷ (grifos nossos).

Oito anos depois, OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO, em estudo mais detalhado sobre a natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais, calcando-se nos textos de direito positivo e no posicionamento de juristas estrangeiros, encampa **a tese da suspensão**, concluindo que:

Não é de se empregar a teoria da isenção aos regimes aduaneiros especiais, como previstos na legislação brasileira, exatamente porque lhe é característico ter sido **instaurada a obrigação tributária e o crédito consequente**. [...] Os elementos temporais da hipótese de incidência do Imposto de Importação são **ficções**, estabelecidas para fornecer certos graus de precisão jurídica, que, sem a sua utilização, seriam difíceis de se alcançar.

Surgindo, no processo de desenvolvimento da relação jurídica referente aos regimes suspensivos, um **novo elemento temporal** da hipótese de incidência, por consequência da ficção, **desaparece o anterior**.

O atendimento da finalidade do regime - de realização da **reexportação** do produto - **é causa de extinção do crédito tributário** anteriormente constituído. (grifos nossos)⁵⁷⁸

ROOSEVELT BALDOMIR SOSA, já na década de 90, defendendo que o art. 87 do Regulamento Aduaneiro de 1985 (correspondente ao art. 73 do atual regulamento) condenava a tese da suspensão, aliou-se à corrente que defende a **não-incidência**, afirmando que:

Dar aos regimes de **ingressos temporários** caráter tributariamente suspensivo é, com efeito, trazê-los ao campo da tributação, quando em verdade pareceria que muitos desses ingressos colocam-se **aquém do fenômeno da imposição tributária**. E isto pela singular razão que certas mercadorias ingressadas sob égide desses regimes **não se destinam a consumo**. O fenômeno de **imposição fiscal**, destarte, **condiciona-se à** apresentação de uma **declaração para consumo**, nos termos da legislação vigente (art. 87 do RA), o que caracteriza e elemento temporal do fato gerador. (grifos nossos)⁵⁷⁹

Um quarto de século após a obra escrita com José Floriano de Barros, JOSÉ LENÇE CARLUCI alia-se à corrente que propugna pela **não-incidência** tributária no caso de regimes aduaneiros especiais, dispondo:

⁵⁷⁷ **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: Companhia Editorial Paulista, 1976, p. 41.

⁵⁷⁸ **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 148-149.

⁵⁷⁹ **A Aduana e o comércio...**, *op. cit.*, p. 149.

A ‘**suspensão**’ dos tributos a que faz alusão a legislação, ocorre, de fato **no drawback** suspensão. Em todos os **demais regimes especiais** [...], o termo ‘**suspensão**’ é **impróprio**, eis que, não pode haver suspensão do que ainda não existiu, não ocorreu. O que a lei procura impor e disciplinar são procedimentos administrativos para controlar a aplicação dos regimes e impedir o desvio para o mercado interno ou ultrapassagem dos prazos, dos bens admitidos em tais regimes, sem o competente despacho para consumo ou para reexportação. Esses controles visam, não a suspensão dos tributos, mas sim, a **não incidência** das normas tributárias durante a vigência desses regimes (à exclusão do *drawback*) (grifos nossos)⁵⁸⁰

Em 2002, em estudo especificamente voltado aos regimes aduaneiros especiais, LIZIANE ANGELOTTI MEIRA adota a tese da **isenção** condicional, entendendo que:

os **regimes aduaneiros especiais não constituem modalidades de suspensão** da exigibilidade do crédito tributário, **mas** se enquadram como **isenções tributárias condicionais** cujos objetos ficam sujeitos a controle aduaneiro. [...] no caso de bens em regime especial na modalidade isenção sob condição resolutiva, se o sujeito passivo promover novo **despacho - para consumo - resolve-se a isenção** e passam a ser devidos os impostos sobre a importação; contudo, ocorre **alteração do critério temporal** da regra de incidência desses impostos para a data do registro da declaração pertinente ao segundo despacho aduaneiro. (grifos nossos)⁵⁸¹

Mais recentemente, ANDRÉ PARMO FOLLONI, em estudo sobre a tributação no comércio exterior, deteve-se a analisar a natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais, concluindo que:

ora são casos de isenção, ora de suspensão de exigibilidade, do crédito tributário, ora de redução, ora de extinção do crédito, ora de restituição do tributo pago, sendo **impossível propor uma definição genérica**. [...] **Cada qual terá sua natureza jurídica** própria, definida pelo intérprete quando da análise do direito positivo. (grifos nossos)⁵⁸²

⁵⁸⁰ **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 467.

⁵⁸¹ **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 324-325. A autora mantém o posicionamento em publicação mais recente (Regimes aduaneiros especiais e integração..., *op. cit.*, p. 356-357).

⁵⁸² **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 185. Enquadramos o posicionamento de André Parmo Folloni na linha relativa à **suspensão** visto que este assim classifica o trânsito aduaneiro, a admissão temporária, a admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, *drawback*-suspensão e o entreposto aduaneiro, entre outros (respectivamente, p. 194, 196, 200, 201, 206 da obra citada). É preciso destacar que a conclusão de que existem regimes aduaneiros especiais com naturezas diversas não macula, em substância, o exposto, v.g., por Osiris de Azevedo Lopes Filho e Liziane Angelotti Meira, pois também estes reconhecem a natureza diferenciada de certos regimes aduaneiros especiais (respectivamente em **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 84-94; e em **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 324-325).

Veja-se, assim, que há uma questão de fundo na determinação da natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais, de índole aduaneiro-tributária: a determinação do critério temporal da hipótese de incidência para a admissão de mercadorias em tais regimes.

Para mercadorias que ingressam no território nacional com o objetivo de serem admitidas em tais regimes, há o **registro de uma** declaração de importação a título não definitivo (conhecida como **declaração de admissão no regime**), que demarca o início de um despacho aduaneiro, com todas as etapas que apresentamos no item 8.2.1.1 deste estudo. Ao retirar-se a mercadoria admitida no regime aduaneiro especial (e desembaraçada para o regime) do local ou recinto alfandegado, contudo, não se poderá a esta atribuir livre circulação, mas tão-somente as destinações estabelecidas para o regime. **Para** que haja **livre circulação**, necessário se faz **registrar nova declaração de importação**, para a mesma mercadoria, esta sim com caráter definitivo (conhecida como **declaração para consumo**⁵⁸³ **de mercadoria admitida no regime**), sendo devido o imposto de importação⁵⁸⁴ na data do registro de tal declaração definitiva, para consumo (cf. exposto no item 6.1.3.1 deste estudo).

Para que seja possível haver suspensão ou isenção da exigibilidade do crédito tributário, é necessário que se pressuponha haver normal incidência no caso da declaração de admissão da mercadoria no regime aduaneiro especial. Caso já não houvesse incidência antes da ação da norma que suspende ou isenta, é de se indagar o quê se estaria buscando suspender ou isentar.

Assim, a adoção das **teorias da declaração para consumo**, da **nacionalização** ou da **importação para consumo**, referidas no item 6.1.3.5 deste estudo, é incompatível com a defesa de que exista suspensão ou isenção tributária no caso dos regimes aduaneiros especiais, visto que, segundo tais teorias, sequer haveria incidência mesmo inexistindo a regra isentiva/suspensiva (a menos que se entenda que a norma que institui o regime aduaneiro especial esteja criando a

⁵⁸³ O despacho para consumo não é necessariamente a forma de extinção da aplicação de um regime aduaneiro especial. Há outras formas de extinção possíveis, como a reexportação, a destruição (sob controle aduaneiro), a entrega da mercadoria (livre de quaisquer ônus) à Aduana e a transferência para outro regime aduaneiro especial ou para outro beneficiário do mesmo regime.

⁵⁸⁴ Pela aplicação dos regimes aduaneiros especiais, há 'suspensão', em regra, também da exigibilidade de outros tributos, como o imposto sobre produtos industrializados, o ICMS, a Contribuição para o PIS/Pasep-importação e a Cofins-importação. Mantidos os diferenciais em relação aos critérios temporais, a linha adotada nas presentes considerações pode ser estendida a tais tributos.

hipótese de incidência e, ao mesmo tempo, estabelecendo uma exceção a ela). **Já refutamos** no item 6.1.3.1 deste estudo o **entendimento de que no Brasil se adote atualmente estas teorias**, embora tenhamos reconhecido, no item 6.1.3.5, que, com as diretrizes estabelecidas para a elaboração do Código Aduaneiro do Mercosul, estaremos trilhando o caminho da teoria da importação para consumo.

Adotando-se as **teorias do cruze** ou da **declaração de entrada**, plausível seria entender que, com a entrada da mercadoria no território aduaneiro ou com o registro da declaração de admissão no regime, respectivamente, nasceria a obrigação tributária, havendo a suspensão, não-incidência ou isenção.

No Brasil, embora com alguns temperos, ainda se adota a teoria do cruze. Veja-se que o art. 23 da Lei Aduaneira estabelece tão-somente que **quando** se tratar de mercadoria **despachada para consumo**, considera-se ocorrido o ‘fato gerador’ na **data do registro da declaração de importação**. Nos demais casos (**despachos que não sejam para consumo**, ou **ausência de despacho**), jamais afirmou o legislador que não há incidência (pelo contrário, em vários dispositivos da Lei Aduaneira sustenta-se a incidência, mas com critérios temporais diversos, como se expôs na subseção 6.1.3. deste estudo - no que se refere a regimes aduaneiros especiais, especificamente no quinto parágrafo do item 6.1.3.1).

O fato de o Regulamento Aduaneiro estabelecer, no parágrafo único de seu art. 73 (que tem por base o art. 23 da Lei Aduaneira e, portando, não poderia extrapolar seu conteúdo), que, para efeito de cálculo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação, inclusive “no caso de despacho para consumo de mercadoria sob regime suspensivo de tributação” não possibilita a dedução de que o imposto não incide na declaração de admissão no regime. O texto do artigo dispõe apenas que extinta a aplicação do regime aduaneiro especial com um despacho para consumo, a data do registro da declaração referente a tal despacho passa a constituir o critério temporal da hipótese de incidência.

Assim, **afastamos**, por hora, **a linha da não-incidência**, embora entendamos as vantagens que pode apresentar em relação às demais (e apresentará após a incorporação do Código Aduaneiro em gestação a nosso ordenamento jurídico). No campo da ciência do Direito, está-se a analisar o sistema jurídico vigente no país, e nesse sistema, há incidência de tributos mesmo em importações não definitivas.

Em relação às demais teorias (**isenção e suspensão**), temos que **ambas são admissíveis para explicar a natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais**⁵⁸⁵.

A **teoria da isenção** condicional, apesar de modificar o alcance das palavras escritas pelo legislador, o faz tendo em vista uma interpretação sistemática, buscando sanar as incompatibilidades internas do sistema, pressupondo que a Lei Aduaneira criou (utilizando o termo ‘suspensão’) casos de isenção condicional, que se resolvem em exigência, na hipótese de descumprimento dos termos, limites e condições impostos para o regime, ou quando o beneficiário efetuar registro de declaração de importação para consumo da mercadoria admitida no regime aduaneiro especial. Tal teoria aponta para uma reconstrução da legislação referente à matéria, da Lei Aduaneira aos atos de hierarquia inferior (que seriam, em sua maior parte, ilegais).

A **teoria da suspensão** presta-se àqueles que, em apego à terminologia utilizada na legislação (nacional e internacional), pressupõem que a Lei Aduaneira criou (a nosso ver, sem ofensa ao sistema jurídico) nova hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (à margem das existentes no Código Tributário Nacional), suspensão essa que se resolve em exigência (no caso de descumprimento dos termos, limites e condições impostos para o regime) ou extinção do crédito tributário (em modalidade também criada na Lei Aduaneira). Tal teoria tem o inconveniente de levar ao entendimento de que o legislador teria criado uma suspensão da exigibilidade tributária que, em regra, converte-se em extinção do crédito tributário (pois tal crédito só será exigido no caso excepcional de inadimplemento).

Tendo em vista as ponderações sobre cada uma das teorias, optamos por adotar a referente à **suspensão** da exigibilidade do crédito tributário.

É interessante ainda verificar o porquê de os regimes aduaneiros especiais serem denominados de ‘suspensivos’ mesmo em países que adotam as teorias da **declaração para consumo**, da **nacionalização** ou da **importação para consumo**, teorias estas que apontam paradoxalmente para uma suspensão de crédito tributário decorrente de hipótese de incidência inexistente.

⁵⁸⁵ No mesmo sentido, Enrique C. Barreira, ao discorrer sobre a teoria do cruze, quando apresenta a suspensão e a isenção condicional como ‘*teorías de la “condicionalidad” de la obligación tributaria aduanera en las destinaciones suspensivas*’ (*La obligación...*, op. cit., p. 107-109).

ENRIQUE C. BARREIRA nos traz uma possível explicação:

***Destinaciones suspensivas de importación** son aquellas en las que **la mercadería**, si bien importada, **carece de libre circulación interna**, fuere porque su introducción es meramente transitoria y su finalidad es retornar al exterior en un plazo más o menos breve, fuere porque queda depositada en zona primaria aduanera teniendo vedado su ingreso a plaza o fuere porque se encuentra en el territorio aduanero al mero fin de su transporte a otro país o a una aduana interior para efectuar allí los trámites tendientes a otorgarle una nueva destinación aduanera. [...] **Esta característica de mantener la destinación definitiva ‘en suspenso’ es la que les vale el nombre de destinaciones ‘suspensivas’**. Algunos ordenamientos aduaneros europeos tradicionales utilizan esta terminología, bien que poniendo más el acento en el sometimiento de la mercadería al pago de los derechos de aduana [...]. No obstante, la moderna doctrina francesa se inclina por abandonar la terminología de ‘regímenes suspensivos’ optando por llamarlos ‘**regímenes aduaneros económicos**’ a fin de **independizarlos de la connotación fiscal** que dicha doctrina ve en aquella denominación. (grifos nossos)⁵⁸⁶*

É de se destacar, por fim, que, qualquer que seja a teoria adotada, **não se pode afirmar que a suspensividade (tributária) seja uma característica inerente a todos os regimes aduaneiros especiais** relacionados na legislação brasileira. Isso porque o legislador resolveu chamar de regimes aduaneiros especiais hipóteses de isenção (*drawback*-isenção) ou incentivos fiscais à exportação (como o *drawback*-restituição e o depósito alfandegado certificado).

Adotada a classificação que propomos (nas subseções 8.3.2 a 8.3.5), que busca recuperar os critérios que nortearam a criação dos regimes, internacionalmente utilizados, a suspensividade tributária (até o advento de uma nova teoria para o critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação) passa a constituir característica dos regimes aduaneiros.

8.3.1.2 Temporariedade

Se os regimes aduaneiros especiais constituem exceção aos regimes de importação e exportação definitivas, inegável seu caráter temporário.

A Lei Aduaneira, em seu art. 71, originalmente dispunha que o prazo de permanência de uma mercadoria em regime aduaneiro especial seria de, no máximo, **dois anos** (neste incluída eventual prorrogação em caráter excepcional).

⁵⁸⁶ BARREIRA, Enrique C. **Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias**. T. II-A. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 198. A menção à doutrina francesa se refere a BERR, Claude J.; e TREMEAU, Henri. **Le droit douanier**. Paris: Librairie General de Droit et de Jurisprudence, 1981, p. 230.

O Decreto-lei nº 2.472, de 1988, ao dar nova redação a tal art. 71, permitiu: a) a prorrogação, a juízo da autoridade aduaneira, até que se somasse um total de **cinco anos** de permanência da mercadoria no regime; b) que tal prazo fosse, a título excepcional, em casos devidamente justificados, a critério do Ministro da Fazenda, prorrogado por período **superior a cinco anos**; e c) que o regime, quando aplicado a mercadoria vinculada a contrato de prestação de serviços por prazo certo, de relevante interesse nacional, nos termos e condições previstos em regulamento, vigoraria pelo **prazo previsto no contrato**, prorrogável na mesma medida deste.

Em relação à prorrogação por período indefinido (superior a cinco anos), a cargo do Ministro da Fazenda - MF (que a delegou à autoridade responsável pela concessão do regime), eventuais máculas à característica da temporariedade foram contornadas na Portaria MF nº 320, de 17/10/2006, que estabelece critérios objetivos para as prorrogações.

Contudo, lamentavelmente, não foram previstos no art. 262, § 2º do Regulamento Aduaneiro (que disciplina a aplicação dos regimes aduaneiros especiais no caso de contratos de prestação de serviços), os termos e condições prometidos pela lei. Assim, embora haja necessidade de configuração de 'relevante interesse nacional' (expressão vaga e subjetiva, ainda mais quando a análise é feita em cada unidade aduaneira local do Brasil) para a concessão do regime aduaneiro especial, pode este, com a prorrogação reiterada do contrato de prestação de serviços, estar se transformando em uma espécie de importação definitiva sem pagamento de tributos.

Destaque-se, por fim, que o Regulamento Aduaneiro estabeleceu⁵⁸⁷ hipótese de prorrogação indefinida de prazo não prevista na Lei Aduaneira, em seu art. 326 (que vincula o prazo de aplicação do regime de admissão temporária, na modalidade de utilização econômica, ao do contrato de arrendamento operacional, aluguel ou empréstimo)⁵⁸⁸.

⁵⁸⁷ Em verdade, apenas manteve a disposição já existente no art. 4º do Decreto nº 2.889, de 21/12/1998.

⁵⁸⁸ Novas prorrogações 'por tempo indefinido' também podem ser encontradas em normas de hierarquia inferior, como as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (hoje RFB) nº 4, de 10/1/2001 (art. 19); nº 285, de 14/1/2003 (art. 15, §§ 13 e 14); e nº 409, de 19/3/2004 (art. 16, parágrafo único).

Aos poucos, assim, a flexibilização dos regimes aduaneiros especiais existentes e a criação de novos regimes estão mitigando a temporariedade, característica básica dos regimes aduaneiros especiais.

8.3.1.3 Vinculação a uma finalidade

Todos os regimes aduaneiros especiais se destinam ao atingimento de uma finalidade (obrigatoriamente de **interesse público**, pois não poderia o legislador estabelecer benefício tributário, ou mesmo procedimental, por motivo diverso, em favor apenas de determinada pessoa ou grupo de pessoas). Como define CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, interesse público é aquele “resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”⁵⁸⁹.

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA efetua estudo sobre o interesse público que fundamenta cada regime aduaneiro especial, destacando que, embora haja regimes nos quais possa ser visualizado mais de um interesse, pode-se chegar a quatro categorias básicas: a) o fomento ao **progresso econômico, industrial ou tecnológico** (presente no entreposto aduaneiro e o Recof); b) o estímulo de **atividades culturais ou desportivas** (na admissão temporária e na exportação temporária de bens de caráter cultural, para mostras e exposições, ou de produtos destinados a eventos esportivos); c) a promoção dos **interesses de âmbito internacional** do Brasil (no trânsito aduaneiro de passagem e no depósito franco); e d) auxílio no **equilíbrio do balanço de pagamentos** nacional (no *drawback*)⁵⁹⁰. Acolhemos a classificação pela sua utilidade, tendo em vista que é possível enquadrar cada um dos regimes aduaneiros especiais brasileiros ao menos em uma de tais categorias.

Além da **finalidade do próprio regime aduaneiro especial** (de conteúdo informador) há que se falar da **finalidade no regime**, ou seja, da vinculação que as mercadorias admitidas no regime aduaneiro especial possuem com as operações permitidas em tal regime. Um veículo admitido temporariamente para testes, *v.g.*, não pode ser utilizado para transporte remunerado de passageiros.

⁵⁸⁹ **Curso de...**, *op. cit.*, p. 58.

⁵⁹⁰ **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 329-330.

Cada um dos regimes aduaneiros especiais estabelece os termos, limites e condições a que estão submetidas as mercadorias admitidas. Tais **termos, limites e condições** correspondem às **restrições à livre circulação** da mercadoria no país.

Descumpridas as restrições, exigíveis se tornam os tributos, tomando-se por base a data de registro da declaração de admissão no regime aduaneiro especial⁵⁹¹.

8.3.2 Trânsito aduaneiro

No Brasil, existe um único regime aduaneiro especial enquadrável na primeira categoria da classificação adotada no início desta seção (regimes de trânsito interno ou internacional de mercadorias): o **trânsito aduaneiro**.

Um dos mais antigos regimes aduaneiros, o trânsito aduaneiro já estava regulado na Nova Consolidação das Alfândegas e Mesas de Rendas (NCLAMR), de 1894. Hoje, as normas nacionais básicas sobre o regime aduaneiro são: a Lei Aduaneira (arts. 73 e 74), o Regulamento Aduaneiro (arts. 267 a 305) e a Instrução Normativa da SRF (hoje RFB) nº 248, de 25/11/2002⁵⁹². No âmbito internacional, merecem destaque o Acordo de Transporte Internacional Terrestre - ATIT⁵⁹³, a Resolução do Grupo Mercado Comum nº 17, de 2004⁵⁹⁴, e a Convenção de Kyoto revisada⁵⁹⁵.

Trânsito aduaneiro, segundo o art. 267 do Regulamento Aduaneiro (com base no art. 73 da Lei Aduaneira), é o regime aduaneiro especial que permite o transporte de mercadoria, sob controle aduaneiro, de um ponto a outro do território aduaneiro, com suspensão do pagamento de tributos.

⁵⁹¹ Cf. art. 266 do Regulamento Aduaneiro.

⁵⁹² O trânsito aduaneiro em operações de exportação está disciplinado na Instrução Normativa SRF nº 28, de 28/4/1994 (arts. 32 a 34).

⁵⁹³ Celebrado entre Brasil, Argentina, Bolívia, Chile, Paraguai, Peru e Uruguai, como acordo de alcance parcial no âmbito da ALADI, e incorporado a nosso ordenamento jurídico pelo Decreto nº 99.704, de 20/11/1990. O ATIT, em seu Anexo I, intitulado "Assuntos Aduaneiros", trata do trânsito aduaneiro internacional (TAI).

⁵⁹⁴ Incorporada a nosso ordenamento jurídico pelo Decreto nº 5.637, de 26/12/2005. A Resolução aprova a "Norma Relativa à Informatização do Manifesto Internacional de Cargas / Declaração de Trânsito Aduaneiro e ao Acompanhamento da Operação entre os Estados Partes do Mercosul", estabelecendo procedimento aplicável às operações de Trânsito Aduaneiro Internacional (TAI) efetuadas ao amparo do ATIT.

⁵⁹⁵ A Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Kyoto revisada), em vigor internacional desde 3/2/2006, mas ainda não incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro, trata do trânsito aduaneiro no Capítulo 1 de seu Anexo Específico 'E'.

A definição é semelhante à estabelecida internacionalmente no Anexo Específico 'E', Capítulo 1, da **Convenção de Kyoto revisada** ("regime aduaneiro mediante o qual as mercadorias são transportadas, sob controle aduaneiro, de uma unidade aduaneira para outra"⁵⁹⁶), combinado com seu item 3 ("as mercadorias transportadas sob o regime de trânsito aduaneiro não estarão sujeitas ao pagamento de tributos [...]"⁵⁹⁷), e à constante no **Glossário** de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da **ALADI** ("regime aduaneiro sob o qual as mercadorias submetidas a controle aduaneiro são transportadas de uma alfândega para outra"⁵⁹⁸).

O trânsito aduaneiro pode ser **de entrada** (quando relativo a mercadoria procedente do exterior, do ponto de descarga - ou entrada por via terrestre - no território aduaneiro até o local onde deva ocorrer o próximo despacho); **de passagem** (referente ao transporte, pelo território aduaneiro, de mercadoria procedente do exterior e ao exterior destinada); **nacional** (quando as mercadorias são transportadas de um local ou recinto aduaneiro a outro, no território nacional); **internacional** (quando as mercadorias são transportadas de um local ou recinto aduaneiro a outro, cruzando uma ou várias fronteiras internacionais); e **escalonado** (quando houver transporte, em um mesmo veículo, de cargas acobertadas por declarações de trânsito aduaneiro com destinos ou origens diferentes)⁵⁹⁹.

Registrada a **declaração** (para admissão no regime) **de trânsito aduaneiro**⁶⁰⁰, segue-se o despacho na unidade aduaneira de origem (da qual partirá o veículo transportador), com a conferência aduaneira, a adoção das cautelas fiscais

⁵⁹⁶ Tradução livre da versão em francês ("*Transit Douanier - le régime douanier sous lequel sont placées des marchandises transportées sous contrôle douanier d'un bureau de douane à un autre bureau de douane*"), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA ("*Customs Transit - the Customs procedure under which goods are transported under Customs control from one Customs office to another*").

⁵⁹⁷ Tradução livre da versão em francês ("*Les marchandises transportées en transit douanier ne sont pas assujetties au paiement des droits et taxes [...]*"), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA ("*Goods being carried under Customs transit shall not be subject to the payment of duties and taxes [...]*").

⁵⁹⁸ Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

⁵⁹⁹ Adaptação das modalidades relacionadas no art. 270 do Regulamento Aduaneiro à classificação didática adotada na Instrução Normativa nº 248, de 25/11/2002.

⁶⁰⁰ Há, segundo a operação, modelos diferenciados de declaração de trânsito aduaneiro: a DTA (Declaração de Trânsito Aduaneiro), o MIC-DTA (Manifesto Internacional de Carga - Declaração de Trânsito Aduaneiro), o TIF-DTA (Conhecimento-Carta de Porte Internacional - Declaração de Trânsito Aduaneiro), a DTT (Declaração de Trânsito de Transferência) e a DTC (Declaração de Trânsito de Contêiner).

cabíveis e o estabelecimento de rota e prazo para a chegada do veículo transportador à unidade aduaneira de destino. Com a informação de tal chegada, conclui-se o trânsito aduaneiro⁶⁰¹.

8.3.3 Importação e exportação temporárias *stricto sensu*

Na segunda categoria da classificação adotada no início desta seção (regimes de importação ou exportação temporária de mercadorias para exposição, manuseio ou utilização, que denominaremos aqui de **importação e exportação temporárias *stricto sensu***, porque, a rigor, as demais categorias da classificação adotada também tratam de mercadorias que permanecem por tempo determinado no território nacional - tendo em vista que a temporariedade, como exposto no item 8.3.1.2 é inerente a todos os regimes aduaneiros especiais), incluem-se a **admissão temporária** (e duas de suas espécies, a **admissão temporária para utilização econômica** e o **Repex**) e a **exportação temporária**.

8.3.3.1 Admissão temporária

Também presente na NCLAMR, de 1894, com a denominação de franquia aduaneira, a admissão temporária é regulada, hoje, basicamente, pela Lei Aduaneira (arts. 75 a 77, e 78, § 2º), pela Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (art. 79), pelo Regulamento Aduaneiro (arts. 306 a 331) e pela Instrução Normativa da SRF (hoje RFB) nº 285, de 14/1/2003⁶⁰². No âmbito internacional, merecem destaque a

⁶⁰¹ Registre-se que, no que se refere aos aspectos procedimentais, não há obra atualizada sobre o tema, estando prejudicadas, em sua maior parte, pela derrogação das normas de regência, as considerações de cunho procedimental expressas por Osiris de Azevedo Lopes Filho (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 101-105), Roosevelt Baldomir Sosa (**Comentários à Lei Aduaneira: do art. 249 ao art. 410 do Dec. 91.030/85**. São Paulo: Aduaneiras, 1993, p. 53-88) e Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 168-187). André Parmo Folloni, ao tratar do trânsito aduaneiro (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 192-194), diante da volatilidade da legislação procedimental aduaneira, nem se aventurou nessa seara.

⁶⁰² Há ainda outras Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (do Brasil) regulamentando a admissão temporária para bens ou para casos específicos, como as de nº 747, de 14/6/2007 (admissão de recipientes, embalagens, envoltórios, carretéis, separadores, *racks*, *clip locks*, termógrafos e outros bens com finalidade semelhante); nº 562, de 19/8/2005 (admissão de bens destinados a competições desportivas internacionais); nº 469, de 10/11/2004 (admissão de bens relacionados com a visita ao País de dignitários estrangeiros); nº 57, de 31/5/2001 (admissão de bens a serem utilizados em serviços médicos de caráter humanitário); nº 40, de 9/4/1999 (admissão de bens de caráter cultural); e nº 35, de 4/3/1999 (admissão de bens destinados a feiras ou exposições comerciais ou industriais, bem como a exposições, espetáculos, competições, congressos ou eventos congêneres de natureza científica, artística ou esportiva).

Resolução do Grupo Mercado Comum nº 35, de 2002⁶⁰³, a Convenção ATA, a Convenção de Istambul, e a Convenção de Kyoto revisada⁶⁰⁴.

Admissão temporária, segundo o art. 306 do Regulamento Aduaneiro (com base no art. 75 da Lei Aduaneira e no art. 79 da Lei nº 9.430, de 1996), é o regime aduaneiro especial que permite a importação de bens que devam permanecer no País durante prazo fixado, com suspensão total do pagamento de tributos, ou com suspensão parcial, no caso de utilização econômica.

A definição regulamentar é inspirada na estabelecida internacionalmente no Anexo Específico 'G' da **Convenção de Kyoto revisada** ("regime aduaneiro que permite receber, em um território aduaneiro, com suspensão total ou parcial de tributos devidos na importação, certas mercadorias importadas com um objetivo definido e destinadas a serem reexportadas em prazo determinado, sem sofrerem modificação, salvo a depreciação normal causada pelo seu uso"⁶⁰⁵), diferenciando-se da definição constante do **Glossário** de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da **ALADI** ("regime aduaneiro que permite que certas mercadorias entrem no território aduaneiro, com suspensão [...] seja no mesmo estado ou depois de submetidas a um processo de elaboração, manufatura ou reparação"⁶⁰⁶), adotada pelo Regulamento Aduaneiro de 1985, que abarca parte do conteúdo do regime de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo (a ser analisado no item 8.3.5.1).

⁶⁰³ Incorporada a nosso ordenamento jurídico pelo Decreto nº 5.637, de 26/12/2005. A Resolução aprova normas para a circulação de veículos de turistas particulares e de aluguel nos Estados Partes do Mercosul, derogando as disposições do art. 309 do Regulamento Aduaneiro.

⁶⁰⁴ Estas três convenções entraram em vigor internacional, respectivamente, em 30/7/1963, 27/11/1993 e 3/2/2006, e não foram incorporadas a nosso ordenamento jurídico. A Convenção ATA (sigla que representa a união da expressão francesa '*Admission Temporaire*' com a inglesa '*Temporary Admission*') e a Convenção de Istambul fazem parte de um sistema idealizado pela Organização Mundial de Aduanas para permitir a livre circulação de bens pelos países signatários mediante a apresentação de um documento conhecido como 'ATA carnê', segurado por um sistema internacional de garantia. A Convenção de Kyoto revisada trata da admissão temporária em seu Anexo Específico 'G'.

⁶⁰⁵ Tradução livre da versão em francês ("*Admission Temporaire: le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier en suspension totale ou partielle des droits et taxes à l'importation, certaines marchandises importées dans un but défini et destinées à être réexportées, dans un délai déterminé, sans avoir subi de modification, exception faite de leur dépréciation normale par suite de l'usage qui en est fait*"), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA ("*Temporary Admission: the Customs procedure under which certain goods can be brought into a Customs territory conditionally relieved totally or partially from payment of import duties and taxes; such goods must be imported for a specific purpose and must be intended for re-exportation within a specified period and without having undergone any change except normal depreciation due to the use made of them*").

⁶⁰⁶ Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

A admissão temporária aplica-se, atualmente, a mais de duas dezenas de casos⁶⁰⁷, como os relativos a bens destinados a eventos científicos, técnicos, artísticos, culturais e esportivos; a feiras e exposições comerciais ou industriais; a promoção comercial; a assistência e salvamento; ao uso do imigrante, enquanto não obtido o visto permanente; a bagagem de uso de viajante não residente; e a ensaios e testes de funcionamento.

Registrada a **declaração para admissão no regime**⁶⁰⁸, e firmado termo de responsabilidade em relação aos tributos com exigibilidade suspensa, segue-se o despacho aduaneiro, sem diferenças significativas em relação ao exposto no item 8.2.1.1. Desembaraçada a mercadoria, inicia-se a contagem do prazo de aplicação do regime (que é hoje, em regra, de até três meses, prorrogável uma única vez por igual período). Até o término de tal prazo, a mercadoria admitida no regime deverá ser reexportada, entregue à Aduana (livre de quaisquer ônus), destruída (sob controle aduaneiro, às expensas do interessado), transferida para outro regime aduaneiro especial ou despachada para consumo (depois de efetivada a compra internacional)⁶⁰⁹.

A **regra**, na admissão temporária, é a **suspensão total** da exigibilidade dos tributos devidos na importação. Contudo, nos casos de utilização econômica, a suspensão é parcial, como se verá a seguir.

8.3.3.1.1 Admissão temporária para utilização econômica

A figura da suspensão parcial da exigibilidade dos tributos devidos na importação surgiu, no Brasil, com a Lei nº 9.430, de 27/12/1996. O art. 79 de tal lei estabelece que os bens admitidos temporariamente no País, para utilização

⁶⁰⁷ Relacionados, em regra, no art. 4º da Instrução Normativa da SRF (hoje RFB) nº 285, de 14/1/2003. Liziane Angelotti Meira classifica as admissões, segundo a finalidade, em culturais e científicas, desportivas, políticas, de consecução de obras ou trabalhos de interesse público, comerciais e de entrada e locomoção de veículos estrangeiros e bens de viajantes (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 191-192).

⁶⁰⁸ Em regra uma declaração simplificada de importação (DSI), conforme estabelece o art. 3º, IV, da Instrução Normativa da SRF (hoje RFB) nº 611, de 18/1/2006.

⁶⁰⁹ A exemplo do disposto ao final da subseção 8.3.2 (trânsito aduaneiro), não há obra atualizada sobre os aspectos procedimentais da admissão temporária, estando prejudicadas, em sua maior parte, pela derrogação das normas de regência, as considerações de cunho procedimental expressas por Osiris de Azevedo Lopes Filho (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 108-110), Roosevelt Baldomir Sosa (**Comentários...**, *op. cit.*, p. 88-116) e Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 194-207). Do mesmo modo, André Parmo Folloni, ao tratar da admissão temporária (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 195-199), diante da volatilidade da legislação procedimental aduaneira, nem se aventurou nessa seara.

econômica, ficam sujeitos⁶¹⁰ ao pagamento dos impostos⁶¹¹ incidentes na importação proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional.

Na regulamentação da aplicação do regime e da tributação proporcional, originalmente efetuada pelo Decreto nº 2.889, de 21/12/1998, hoje incorporado aos arts. 324 a 330 do Regulamento Aduaneiro⁶¹², estabeleceu-se que a expressão '**utilização econômica**' se refere ao emprego dos bens na **prestação de serviços** ou na **produção de outros bens**, e que a **proporcionalidade** seria obtida pelo percentual representativo do **tempo de permanência do bem** no País (vinculado a contrato de arrendamento operacional, aluguel ou empréstimo) **em relação ao seu tempo de vida útil**, determinado nos termos da legislação do imposto de renda.

Um bem com vida útil de 10 anos, admitido temporariamente para utilização econômica por 2 anos, recolhe, assim, no registro da declaração de admissão no regime, 20% do que seria devido se estivesse sendo importado definitivamente, ficando os 80% restantes com exigibilidade suspensa (com obrigatoriedade de 'constituição' em termo de responsabilidade e prestação de garantia mediante depósito, fiança ou seguro aduaneiro). A cada prorrogação do contrato que ampara a permanência dos bens no país, recolhe-se o montante correspondente ao novo

⁶¹⁰ Na 13ª edição da Medida Provisória nº 1.636, de 12/12/1997, já com o nº 1.753-13, de 14/12/1998, possibilitou-se (art. 14) que o Poder Executivo excepcionasse, em caráter temporário, a tributação proporcional na admissão temporária para utilização econômica de determinados bens. De fato, o Poder Executivo o fez uma semana depois, no art. 6º do Decreto nº 2.889, de 21/12/1998, hoje incorporado ao art. 328 do Regulamento Aduaneiro. A Medida 'Provisória' (até o momento ainda não convertida em lei), permanece vigente (por força do disposto no art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11/9/2001), com o nº 2.189-49, de 23/8/2001 (o comando sobre o qual estamos discorrendo agora se encontra no art. 13). Tal Emenda, como adverte José Roberto Vieira, transformou as 'Medidas Provisórias' já editadas à época em 'Medidas Permanentes' até deliberação definitiva do Poder Legislativo ou sua revogação (Bocage e as Medidas Provisórias: a emenda pior que o soneto. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. n. 40, 2004, p. 100). Ou, nas palavras de Dalton Luiz Dallazem, "tornou definitivas (pelo menos até que se delibere sobre elas - e quando isso ocorrerá?) situações que, dadas suas características, só provisoriamente [...] permaneceriam sob a regência deste efêmero, excepcional e precário instrumento" (As Medidas Provisórias, a EC 32 e o Depósito Recursal Administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 83, ago. 2002, p. 25).

⁶¹¹ A suspensão parcial e o pagamento proporcional já foram estendidos a outras espécies tributárias, como a Contribuição para o PIS/Pasep-importação e a Cofins-importação (art. 14 da Lei nº 10.865, de 30/4/2004).

⁶¹² Tanto Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 194) quanto André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 197) apresentam críticas ao excessivo poder concedido pela lei ao regulamento, para disciplinar o regime. Como destaca Raquel Novais, com a Lei nº 9.430, de 1996, inovou-se no critério material de incidência do imposto de importação, mas foi deixada para o regulamento a determinação de todos os demais critérios da regra-matriz de incidência do imposto (Imposto de Importação. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1079).

prazo de permanência e suspende-se a exigibilidade da quantia relativa ao prazo restante de vida útil (contábil) do bem.

Caso haja opção pelo despacho para consumo do bem admitido temporariamente, extingue-se a aplicação do regime com o registro da declaração de importação definitiva, quando serão devidos os tributos correspondentes ao prazo restante de vida útil (contábil) do bem⁶¹³.

Na Europa adotou-se metodologia de cálculo diversa, cf. estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (art. 143), recolhendo-se, por mês ou fração de aplicação da admissão temporária, 3% do valor que seria devido se a importação fosse definitiva (tomando-se como base a data de ingresso no regime), não podendo a somatória dos recolhimentos superar 100% de tal valor.

Nos casos de admissão temporária para utilização econômica, assim, o que ocorre é uma admissão de mercadoria em regime aduaneiro especial (pois a operação não é definitiva e não está havendo transferência de propriedade) com características de despacho 'parcial' para consumo.

É preciso advertir que, na forma em que está disciplinado o regime, não há impedimento a que ocorra uma 'importação definitiva' de fato sob o manto de uma 'admissão temporária' de direito, pois o contrato que ampara a permanência do bem no país pode ser prorrogado indefinidamente. Veja-se, v.g., o caso da máquina utilizada no exemplo acima, admitida no regime, inicialmente, pelo prazo de 2 anos, com base em contrato que venha a ser prorrogado reiteradamente até que se atinja o prazo (contábil) de vida útil do bem. Após tal utilização, por 10 anos, pode o importador solicitar, v.g., a destruição ou a entrega à Aduana (considerando que a reexportação ou o despacho para consumo poderiam, a essa altura, não mais ser viáveis⁶¹⁴) do bem, extinguindo a aplicação do regime. O efeito é o de uma importação definitiva na qual se utilizou o bem até o desgaste total. As diferenças em relação à importação definitiva de direito são: a) o fato de jamais ter havido a

⁶¹³ Destaque-se que a 'conta' não vai necessariamente 'fechar' ao final do prazo de vida útil do bem, visto que os recolhimentos efetuados na admissão e nas prorrogações têm por base a legislação vigente na data da declaração de admissão no regime, e a quantia a ser paga (residualmente) no despacho para consumo tem por base a legislação da data do registro da declaração de importação definitiva (cf. art. 327 do Regulamento Aduaneiro).

⁶¹⁴ A reexportação acarretaria custos que provavelmente superariam os do bem depreciado. O despacho para consumo, por sua vez, poderia até ser vedado, em função de restrição à emissão de licença para a importação definitiva do bem. Apresenta-se ainda a alternativa (possível, segundo o § 7º do art. 6º da Instrução Normativa nº 285, de 14/1/2003) de o bem permanecer no regime (amparado por contrato ou prorrogação deste) por prazo superior à sua vida útil (contábil).

transferência de propriedade do bem (embora tenham ocorrido pagamentos periódicos pelo aluguel, empréstimo ou arrendamento da máquina); e b) a possibilidade de pagamento ‘parcelado’ dos tributos devidos na importação, a cada prorrogação do contrato.

8.3.3.1.2 Repex

O Repex (regime aduaneiro especial de importação de petróleo bruto e seus derivados) faz parte do grupo de regimes aduaneiros especiais criados por norma infralegal⁶¹⁵, com base na competência genérica estabelecida no art. 93 da Lei Aduaneira, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988.

Instituído pelo Decreto nº 3.312, de 24/12/1999 (que teve suas disposições transpostas para os arts. 416 a 422 do Regulamento Aduaneiro), o regime foi inicialmente tratado na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF - hoje RFB) nº 53, de 18/5/2000, já revogada pela IN SRF nº 5, de 10/1/2001, que hoje disciplina a matéria.

O **Repex**, segundo o art. 416 do Regulamento Aduaneiro, é o regime aduaneiro especial que permite a importação de petróleo bruto e seus derivados com suspensão do pagamento de impostos, para posterior exportação, no mesmo estado em que foram importados.

Pela definição, o conteúdo do Repex está totalmente inserido no regime de admissão temporária. Contudo, os arts. 420 e 421 do Regulamento Aduaneiro (derivados dos arts. 7º e 8º do Decreto que criou o Repex⁶¹⁶) permitem o

⁶¹⁵ Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 330) destaca que a nova redação dada ao art. 93 da Lei Aduaneira não se harmoniza com o atual sistema jurídico brasileiro, especialmente com o princípio da legalidade. No mesmo sentido, André Parmo Folloni afirma ser incontestável a necessidade de lei para definição e estabelecimento das formas e das condições de concessão dos regimes aduaneiros especiais (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 186-187). Veja-se que o art. 97, VI, do Código Tributário Nacional dispõe que **somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários**. O art. 93 configura, assim, uma questionável delegação (qualquer que seja a natureza que se atribua aos regimes aduaneiros especiais) ao Poder Executivo de matéria reservada à lei. Não é à toa que os 6 regimes aduaneiros especiais relacionados na Lei Aduaneira transformaram-se em 16 no Regulamento Aduaneiro de 2002 (e, dependendo do critério adotado para classificação, poderíamos falar, hoje, em até 23 regimes aduaneiros especiais). No caso do **Repex**, é preciso destacar que o Decreto criador do regime (nº 3.312, de 24/12/1999), em seu preâmbulo, remete tanto especificamente ao art. 93 da Lei Aduaneira quanto genericamente à Lei nº 9.478, de 6/8/1997 (que nada diz sobre suspensão, regimes aduaneiros especiais ou autorização para criação de benefícios, limitando-se a dispor, em seu art. 60, sobre a possibilidade de qualquer empresa obter autorização para exercer a atividade de importação e exportação de petróleo e seus derivados).

⁶¹⁶ O art. 8º do Decreto nº 3.312, de 24/12/1999, previa ainda a hipótese de extinção da aplicação do regime no caso de exportação de produto resultante do refino do petróleo ou de seu derivado importados, hoje não contemplada no Regulamento Aduaneiro.

abastecimento interno com produto admitido no Repex, exportando-se, em substituição, produto nacional equivalente.

A admissão temporária, destaque-se, também pode ter sua aplicação extinta, excepcionalmente, pela exportação de produtos equivalentes. Tal instituto é conhecido internacionalmente como “**equivalent compensation**” ou “**compensation équivalente**”, e definido no Glossário Internacional de Termos Aduaneiros da OMA como “sistema que permite, ao amparo de certos regimes aduaneiros, a exportação ou importação de mercadorias idênticas em tipo, descrição, qualidade e características técnicas àquelas previamente importadas ou exportadas”⁶¹⁷.

No Brasil, o art. 60 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003⁶¹⁸, deixa clara a possibilidade de **extinção da aplicação da admissão temporária com a exportação de produto equivalente ao admitido no regime**, embora a restrinja às hipóteses relacionadas em seu § 1º.

O Repex, assim, nada mais é do que uma modalidade de admissão temporária⁶¹⁹ de petróleo bruto e seus derivados, com a permissão (infralegal⁶²⁰) de extinção da aplicação do regime com a exportação de produto equivalente.

⁶¹⁷ Tradução livre da versão em francês (“*Compensation équivalente: système permettant dans le cadre de certains régimes douaniers l’exportation ou l’importation d’une marchandise identique par le type, l’espèce, la qualité et les caractéristiques techniques à celle ayant été préalablement importée ou exportée*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*Equivalent compensation: system allowing, under certain Customs procedures, the exportation or importation of goods identical in type, description, quality and technical characteristics to those previously imported or exported*”).

⁶¹⁸ Em verdade, a ‘compensação equivalente’ já havia sido instituída, no Brasil, no art. 21 da Medida Provisória nº 38, de 14/5/2002 (que perdeu a eficácia desde a edição por não ter sido apreciada pelo Congresso Nacional, cf. Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional de 10/10/2002), no art. 19, II da Medida Provisória nº 75, de 24/10/2002 (rejeitada na Câmara dos Deputados, cf. Ato Declaratório do Presidente da casa legislativa datado de 18/12/2002), e no art. 44 da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003 (finalmente convertida na Lei nº 10.833, de 2003), regulamentada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF - hoje RFB) nº 368, de 28/11/2003, que, com leve alteração promovida pela IN SRF nº 523, de 10/3/2005, ainda se encontra vigente.

⁶¹⁹ Liziane Angelotti Meira, por outros caminhos, chega a essa mesma conclusão, afirmando que o Repex, na “realidade, trata-se de uma espécie de Admissão Temporária; contudo, como a mercadoria é consumível e fungível, permite-se a exportação de outra idêntica” (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 314).

⁶²⁰ Chega-se a uma encruzilhada, onde se admite que a matéria tratada no decreto instituidor do Repex era de reserva legal, ou que o art. 60 da Lei nº 10.833, de 2003, veiculou desnecessariamente em lei conteúdo que poderia ter sido expresso em um decreto. Ficamos com a primeira assertiva, crendo que o legislador percebeu duas coisas: a) que pode haver extinção da aplicação do regime de admissão temporária com a exportação de produto equivalente, sem necessidade de criação de um novo regime aduaneiro especial; e b) que a determinação das hipóteses em que pode haver a ‘compensação equivalente’ é de reserva legal.

8.3.3.2 Exportação temporária

A exportação temporária é um regime simétrico à admissão temporária, da mesma forma que a exportação definitiva tem por correlata a importação definitiva. Havendo uma exportação temporária do Brasil para a Alemanha, haverá uma admissão temporária na Alemanha.

Assim, a admissão e a exportação temporárias são concedidas em situações inversas, mas têm finalidades semelhantes, como a permissão para a exposição de produtos em feiras e outros eventos internacionais⁶²¹.

A exportação temporária é regulada, hoje, basicamente, pela Lei Aduaneira (art. 92, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988), pelo Regulamento Aduaneiro (arts. 385 a 401) e pela Instrução Normativa da SRF (hoje RFB) nº 319, de 4/4/2003⁶²². A Convenção de Kyoto revisada⁶²³, assim como o Código Aduaneiro Europeu⁶²⁴, silencia sobre o regime, tratando apenas da exportação temporária para aperfeiçoamento ativo (que analisaremos no item 8.3.5.2 deste estudo). O Código Aduaneiro Europeu chega a definir, em seu art. 145, 3, 'a', que se entende por "mercadorias de exportação temporária as mercadorias sujeitas ao regime de aperfeiçoamento passivo".

A ausência do regime nos importantes diplomas aduaneiros citados, por óbvio, não deve ser interpretada como impossibilidade, *v.g.*, de uma coleção de obras de arte italiana ser temporariamente exposta em um museu norte-americano.

⁶²¹ MEIRA, Liziane Angelotti (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 269).

⁶²² Há ainda outras Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (do Brasil) regulamentando a exportação temporária para bens ou para casos específicos, como as de nº 747, de 14/6/2007 (para recipientes, embalagens, envoltórios, carretéis, separadores, *racks*, *clip locks*, termógrafos e outros bens com finalidade semelhante) e nº 40, de 9/4/1999 (para bens de caráter cultural).

⁶²³ A Convenção de Kyoto revisada trata, em seus Anexos Específicos, dos seguintes regimes aduaneiros: **importação definitiva** (Anexo Específico 'B1'); **exportação definitiva** ('C1'); **depósitos aduaneiros** ('D1'); **zonas francas** ('D2'); **trânsito aduaneiro** ('E1'); **aperfeiçoamento ativo** ('F1'); **aperfeiçoamento passivo** ('F2'); **drawback** ('F3', correspondendo ao nosso 'drawback-restituição'); **transformação de mercadorias para consumo** ('F4' - regime inexistente no Brasil); e **admissão temporária** ('G1').

⁶²⁴ O Código Aduaneiro Europeu, em seu art. 4º, 16, relaciona como regimes aduaneiros: a) **introdução em livre prática** (que neste estudo - subseção 8.2.1 - denominamos regime comum de importação definitiva); b) **trânsito** (aduaneiro - subseção 8.3.2); c) **depósito aduaneiro** (que corresponde, grosso modo, às espécies que reunimos na subseção 8.3.4); d) **aperfeiçoamento ativo** (que corresponde aos regimes que reunimos nos itens 8.3.5.1, 8.3.5.3 e 8.3.5.4); e) **transformação sob controle aduaneiro** (regime inexistente no Brasil); f) **importação temporária** (que corresponde à admissão temporária, tratada no item 8.3.3.1); g) **aperfeiçoamento passivo** (que corresponde ao regime de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, analisado no item 8.3.5.2); e h) a **exportação** (que neste estudo - subseção 8.2.2 - denominamos regime comum de exportação definitiva).

A interpretação de que a exportação temporária sequer é um regime se deve à não incidência generalizada do imposto de exportação somada à utilização do critério da origem para a tributação na importação. Assim, não há que se falar em imposto a suspender na saída do bem, nem em imposto a dispensar no retorno. A questão só ganha relevância se houver alteração no estado do bem, no exterior, tema tratado no regime de aperfeiçoamento passivo. Tal realidade européia, diga-se, não encontra muita correspondência na América Central e na América do Sul⁶²⁵.

No Brasil, a **exportação temporária**, segundo o art. 385 do Regulamento Aduaneiro, é o regime aduaneiro especial que permite a saída do País, com suspensão do pagamento do imposto de exportação, de mercadoria nacional ou nacionalizada, condicionada à reimportação em prazo determinado, no mesmo estado em que foi exportada.

Há, assim, um caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (para aquela reduzida lista de mercadorias tributadas na exportação) na saída e uma hipótese de não-incidência no retorno (como expusemos no subitem 6.1.1.2.2 deste estudo) da mercadoria ao Brasil.

Os procedimentos⁶²⁶ são semelhantes aos da admissão temporária: firmado termo de responsabilidade em relação a eventuais tributos com exigibilidade suspensa (sem necessidade de apresentação de garantia) e registrada **declaração de exportação ao amparo do regime**, segue-se o despacho aduaneiro, sem

⁶²⁵ O Código Aduaneiro Uniforme Centroamericano (**CAUCA**), em seu art. 78, dispõe que “*La exportación temporal con reimportación en el mismo estado, es el régimen aduanero mediante el cual, con suspensión del pago de derechos e impuestos a la exportación en su caso, se permite la salida temporal del territorio aduanero, de mercancías nacionales o nacionalizadas, con un fin específico y por un tiempo determinado, con la condición que sean reimportadas sin que hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, elaboración o reparación, en cuyo caso a su retorno serán admitidas con liberación total de derechos e impuestos a la importación*”. O **Código Aduaneiro Argentino** trata da exportação temporária (tanto para retorno no mesmo estado quanto para aperfeiçoamento ativo) em seus arts. 349 a 373. O **Código Aduaneiro Paraguaio**, inspirado no modelo europeu, não disciplina especificamente a exportação temporária para retorno no mesmo estado (apesar de fazer menção a tal regime no art. 198), cabendo tal tarefa ao Regulamento Aduaneiro daquele país (*Decreto Reglamentario* nº 4.672, de 2005 - arts. 260 a 269). O **Código Aduaneiro Uruguaio** trata da exportação temporária (tanto para retorno no mesmo estado quanto para aperfeiçoamento ativo) em seus arts. 54 e 105. A **Lei Orgânica de Aduanas da Venezuela** também trata genericamente da exportação temporária (abarcando as operações de retorno no mesmo estado e aperfeiçoamento passivo) em seus arts. 95 a 101.

⁶²⁶ A exemplo do disposto ao final da subseção 8.3.2 (trânsito aduaneiro) e do item 8.3.3.1 (admissão temporária), não há obra atualizada sobre os aspectos procedimentais da exportação temporária, estando prejudicadas, em sua maior parte, pela derrogação das normas de regência, as considerações de cunho procedimental expressas por Osiris de Azevedo Lopes Filho (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 124-127) e Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 272-277).

diferenças significativas em relação ao exposto no item 8.2.2.1. Desembaraçada a mercadoria, inicia-se a contagem do prazo de aplicação do regime (que é hoje, em regra, de um ano, prorrogável por período não superior, no total, a dois anos⁶²⁷). Até o término de tal prazo, a mercadoria admitida no regime deverá ser embarcada no exterior, com destino ao Brasil, para que ocorra a reimportação⁶²⁸.

Também na exportação temporária foi previsto o instituto da compensação equivalente (descrito no subitem 8.3.3.1.2 deste estudo), podendo haver, em determinados casos⁶²⁹, extinção da aplicação do regime com a importação de produto equivalente ao temporariamente exportado.

8.3.4 Depósitos aduaneiros

Na terceira categoria da classificação adotada no início desta seção (regimes de **depósito** temporário de mercadorias, sob controle **aduanheiro**, em local habilitado), incluem-se o **entrepósito aduanheiro** e suas espécies: a **loja franca**, o **depósito especial**, o **depósito afiançado**, o **depósito alfandegado certificado** e o **depósito franco**.

Todos os regimes sobre os quais passaremos a discorrer, assim, são espécies do regime aduanheiro especial internacionalmente conhecido como 'entrepósito aduanheiro', ou 'depósito aduanheiro'⁶³⁰. A divisão desta subseção em itens atende a propósito meramente didático de adequar o conceito

⁶²⁷ O prazo pode ser prorrogado por período não superior a cinco anos, pela autoridade aduaneira local (chefe da unidade aduaneira de concessão), ou por período superior, em casos justificados, pela autoridade regional (Superintendente da Receita Federal do Brasil) com jurisdição sobre tal unidade. Quando o regime for aplicado a mercadoria vinculada a contrato de prestação de serviços por prazo certo, o prazo de vigência do regime será o previsto no contrato, prorrogável na mesma medida deste.

⁶²⁸ A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (hoje RFB) nº 443, de 12/8/2004, disciplinou ainda a possibilidade de a exportação temporária ter a sua aplicação extinta com o registro de declaração de exportação definitiva para a mesma mercadoria (sem a necessidade de retorno desta ao Brasil).

⁶²⁹ Previstos no art. 60 da Lei nº 10.833, de 2003, e disciplinados na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (hoje RFB) nº 368, de 28/11/2003.

⁶³⁰ Também Liziane Angelotti Meira classificou as espécies aqui citadas como sub-modalidades do regime de entreposto aduanheiro. A tais espécies foram acrescentadas pela autora outras três: o Depósito Aduaneiro de Distribuição - DAD (que, apesar de extinto pelo Regulamento Aduaneiro de 2002, pode ter suas operações efetuadas ao amparo do regime de 'entrepósito aduanheiro', tendo em vista o recente alargamento das hipóteses de aplicação deste), o Depósito de Loja Franca - Delof (que trataremos item 8.3.4.2 deste estudo, referente a Lojas Francas), e o Entrepósito Aduaneiro Internacional na Zona Franca de Manaus - Eizof (a ser tratado na subseção 8.4.1, relativa à Zona Franca de Manaus) (**Regimes aduanheiros...**, *op. cit.*, p. 229-230).

internacionalmente adotado aos diversos institutos criados no Brasil com a denominação de regimes aduaneiros especiais.

8.3.4.1 *Entrepasto aduaneiro*

O regime de entreposto aduaneiro, no Brasil, remonta ao império, como observado na subseção 8.1.2, e o termo ‘entrepasto’ chegou a constar em três de nossas Constituições Federais (1891 - art. 34, 5º; 1934 - art. 5º, X; e 1937 - arts. 15, VIII, e 16, XIII).

Previsto na NCLAMR e na Lei Aduaneira, o regime, nas últimas décadas, e, especialmente, nos últimos anos, foi substancialmente alterado, para permitir operações (v.g., industrialização⁶³¹ e prestação de serviços⁶³²) que excedem o mero armazenamento.

Apesar disso, mantivemos sua classificação na categoria referente a depósitos aduaneiros, considerando que a finalidade precípua do regime continua sendo o armazenamento.

Hoje, as normas nacionais básicas sobre o regime de entreposto aduaneiro são: o Decreto-lei nº 1.455, de 7/4/1976 (arts. 9º, 10, 16, 18, 19, 20 e 22), com as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 2.158-34, de 24/8/2001; a Lei nº 10.833, de 29/12/2003 (arts. 62 e 63, II); o Regulamento Aduaneiro (arts. 356 a 371); e a Instrução Normativa da SRF (hoje RFB) nº 241, de 6/11/2002⁶³³. No âmbito internacional, merece destaque a Convenção de Kyoto revisada⁶³⁴.

O regime de **entrepasto aduaneiro**, segundo os arts. 356, 363 e 364 do Regulamento Aduaneiro (com base nos arts. 9º e 10 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ambos com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-34, de 2001), é o que permite a armazenagem de mercadorias estrangeiras, com suspensão do

⁶³¹ A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/2001, em seu art. 69, ao alterar o art. 19, III do Decreto-lei nº 1.455, de 7/4/1976, passou a prever a realização de operações de **industrialização** no recinto em que se aplica o regime de entreposto aduaneiro.

⁶³² A Lei nº 10.833, de 29/12/2003, em seu art. 63, II, possibilitou ainda a realização de **serviços** no regime de entreposto aduaneiro.

⁶³³ Acrescente-se ainda a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (hoje RFB) nº 513, de 17/2/2005, que dispõe especificamente sobre o regime de entreposto aduaneiro a ser operado em plataformas destinadas a pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País, contratadas por empresas sediadas no exterior.

⁶³⁴ A Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Kyoto revisada), em vigor internacional desde 3/2/2006, mas ainda não incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro, trata do entreposto aduaneiro no Capítulo 1 de seu Anexo Específico ‘D’.

pagamento dos impostos⁶³⁵ incidentes na importação (**entrepósito aduaneiro na importação**), ou de mercadorias nacionais ou nacionalizadas destinadas a exportação (**entrepósito aduaneiro na exportação**), em recinto alfandegado de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos eventualmente incidentes na exportação (**entrepósito aduaneiro de exportação comum**), ou em recinto de uso privativo, com direito à utilização dos benefícios fiscais previstos para incentivo à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior (**entrepósito aduaneiro de exportação extraordinário**).

No Capítulo 1 do Anexo Específico 'D' da **Convenção de Kyoto revisada**, o regime de entreposto aduaneiro é definido como “o regime aduaneiro por meio do qual as mercadorias importadas são armazenadas sob controle aduaneiro em local habilitado para tal fim (entrepósito aduaneiro), sem o pagamento dos tributos devidos na importação”⁶³⁶.

Veja-se que a expressão '**entrepósito aduaneiro**', no inglês, no francês (o mesmo ocorrendo com o espanhol - '*deposito aduanero*' - e com o italiano - '*deposito doganale*') e no português corrente em Portugal, é utilizada com **duplo significado: como regime aduaneiro e como local** onde são armazenadas as mercadorias ao amparo de tal regime. No Brasil, a imprecisão terminológica já existia no Decreto nº 3.217, de 31/12/1863, que abarcava ainda na definição de entreposto aduaneiro o instituto denominado 'depósito temporário' (tratado no item 6.1.3.4 deste estudo). Na NCLAMR e na Lei Aduaneira também se empregava a expressão 'entrepósito aduaneiro' para designar o regime e o local de sua aplicação⁶³⁷. É com o advento do Decreto-lei nº 1.455, de 7/4/1976, que revoga todo o Capítulo referente a entreposto aduaneiro da Lei Aduaneira, que passamos a não mais denominar o local de armazenamento de entreposto aduaneiro. Hoje, assim, as mercadorias admitidas no regime de entreposto aduaneiro são, em regra, armazenadas em recintos

⁶³⁵ A suspensão foi estendida à Contribuição para o PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação pelo art. 14 da Lei nº 10.865, de 30/4/2004.

⁶³⁶ Tradução livre da versão em francês ("*Régime de l'entrepôt de douane: le régime douanier en application duquel les marchandises importées sont stockées sous contrôle de la douane dans un lieu désigné à cet effet - entrepôt de douane - sans paiement des droits et taxes à l'importation*"), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA ("*Customs warehousing procedure: means the Customs procedure under which imported goods are stored under Customs control in a designated place - a Customs warehouse - without payment of import duties and taxes*").

⁶³⁷ A título ilustrativo, reproduza-se excerto dos arts. 79 e 80 da Lei Aduaneira: "Art. 79. O **regime de entreposto aduaneiro** é o que permite o depósito de mercadorias em local determinado, com [...]. Art. 80. [...] a **mercadoria depositada no entreposto aduaneiro** poderá [...]" (grifos nossos).

alfandegados de uso público⁶³⁸ denominados ‘estações aduaneiras’ ou ‘portos secos’⁶³⁹.

Trata-se, a seguir, sinteticamente, das peculiaridades inerentes ao regime de entreposto aduaneiro, quando aplicado nas importações e nas exportações, em seus aspectos procedimentais⁶⁴⁰.

8.3.4.1.1 *Entrepasto aduaneiro na importação*

Como a mercadoria pode ficar armazenada ao amparo do regime por até dois anos (em situações especiais, três), com suspensão da exigibilidade dos impostos⁶⁴¹, o regime se apresenta como uma permissão de estocagem de mercadoria estrangeira em território nacional, possibilitando ao beneficiário trazer as mercadorias em grandes lotes (o que significa economia no transporte), vendendo-as fracionadamente (sem o desembolso imediato dos tributos com exigibilidade suspensa, que seriam normalmente devidos na importação), conforme a demanda do mercado.

Nas palavras de OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO,

[...] o entreposto aduaneiro facilita a realização dos negócios. Ao importador, permite comprar na melhor hora, eis que pode manter estoques sem pagamento de tributos. Ao industrial, garante a

⁶³⁸ Podem ainda ser armazenadas mercadorias ao amparo do regime de entreposto aduaneiro em **recintos de uso privativo**, na importação (previamente alfandegados para realização de feiras, congressos, mostras ou eventos semelhantes) e na exportação (na modalidade de regime extraordinário), cf. arts. 356 e 364, § 2º do Regulamento Aduaneiro. Com o advento da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 (art. 62), podem ainda ser armazenadas mercadorias ao amparo do regime, tanto na importação quanto na exportação, em **instalações portuárias de uso privativo misto**, **plataformas** destinadas à pesquisa e lavra de jazidas **de petróleo** e gás natural em construção ou conversão no País, contratadas por empresas sediadas no exterior, e em **estaleiros navais** ou em outras instalações industriais localizadas à beira-mar, destinadas à construção de estruturas marítimas, plataformas de petróleo e módulos para plataformas.

⁶³⁹ Embora a Lei nº 9.074, de 7/7/1995, em seu art. 1º, VI, utilize a expressão ‘**estações aduaneiras**’ (que a legislação infralegal, v.g. o Decreto nº 1.910, de 21/5/1996, subdividiu em estações aduaneiras de fronteira - EAF, e estações aduaneiras de interior - EADI), o Regulamento Aduaneiro de 2002, em seu art. 724, sepultou tal denominação, utilizando a expressão ‘**porto seco**’ (derivada do inglês ‘*dry port*’), definida (em seu art. 11, com a redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24/6/2003) como recinto alfandegado de uso público no qual são executadas operações de movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de mercadorias e de bagagem, sob controle aduaneiro.

⁶⁴⁰ A exemplo do disposto ao final da subseção 8.3.2 (trânsito aduaneiro), do item 8.3.3.1 (admissão temporária) e do item 8.3.3.2 (exportação temporária), não há obra atualizada sobre os aspectos procedimentais relativos ao regime de entreposto aduaneiro, estando prejudicadas, em sua maior parte, pela derrogação das normas de regência, as considerações de cunho procedimental expressas por Osiris de Azevedo Lopes Filho (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 116-120 e 133-137), Roosevelt Baldomir Sosa (**Comentários...**, *op. cit.*, p. 133-148) e Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 233).

⁶⁴¹ Reitere-se: também da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação, cf. art. 14 da Lei nº 10.865, de 2004.

continuidade do processo produtivo, já que faculta contar com estoques necessários à manutenção de sua produção, uma vez que só ocorre o pagamento dos tributos, à medida em que o produto seja retirado do entreposto, para utilização na indústria.

O comprador de mercadorias armazenadas no entreposto tem também suas vantagens. A primeira delas consiste no acesso fácil, para exame e observação. Em seguida, poder contar com sua entrega imediata, pois a mercadoria já se encontra no país.⁶⁴²

No caso de entreposto aduaneiro aplicado em recinto de uso privativo, previamente alfandegado para realização de feira, congresso, mostra ou evento semelhante, o regime se apresenta como uma alternativa à admissão temporária, possibilitando ao promotor do evento efetuar, pelo período em que o recinto estiver alfandegado, a armazenagem das mercadorias admitidas no regime.

Em qualquer dos casos (armazenagem em recinto de uso público ou privativo), o procedimento é semelhante ao encontrado em outros regimes aduaneiros especiais: registra-se uma **declaração para admissão das mercadorias no regime**, seguindo-se o despacho aduaneiro, na forma descrita no item 8.2.1.1. Desembaraçada a mercadoria, inicia-se a contagem do prazo de aplicação do regime. Se a mercadoria, em até 45 dias do término de tal prazo, não for despachada para consumo, reexportada, exportada (se ingressada no regime com cobertura cambial) ou transferida para outro regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, será considerada abandonada⁶⁴³.

8.3.4.1.2 *Entrepasto aduaneiro na exportação*

Em sua **modalidade comum**, o regime de entreposto aduaneiro na exportação permite o armazenamento da mercadoria a ser exportada com **suspensão** da exigibilidade de impostos. Pouca tem sido a utilização de tal modalidade, face às vantagens apresentadas pela modalidade extraordinária e por outras possibilidades de armazenamento de mercadoria destinada à exportação no estabelecimento do exportador ou em recintos não-alfandegados como os Redex⁶⁴⁴.

A admissão da mercadoria no regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade comum, é automática, dispensado o registro de declaração. A admissão subsiste da data da entrada, no recinto alfandegado em que se opere o

⁶⁴² **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 116.

⁶⁴³ A presunção de abandono foi estabelecida no art. 23, II, 'd' do Decreto-lei nº 1.455, de 7/4/1976.

⁶⁴⁴ Na seção 9.2 deste estudo faremos uma análise da simplificação procedimental trazida pelos Recintos Especiais para Despacho Aduaneiro de Exportação (Redex).

regime, da mercadoria destinada a exportação, acompanhada da respectiva Nota Fiscal. O prazo de admissão, de um ano, pode ser, em situações especiais, prorrogado até que se atinja o limite de três anos. Em até 45 dias do término de tal prazo, deve o beneficiário do regime registrar a declaração de exportação definitiva da mercadoria ou reintegrá-la ao estoque de seu estabelecimento.

Na **modalidade extraordinária**, a mercadoria pode ser armazenada em recinto de uso privativo de Empresa Comercial Exportadora, com **antecipação** dos benefícios inerentes à exportação definitiva. As **Empresas Comerciais Exportadoras**, também conhecidas por *Trading Companies*, são empresas registradas especificamente como tal na Secretaria de Comércio Exterior e na Secretaria da Receita Federal do Brasil⁶⁴⁵, idealizadas com a finalidade de permitir aos pequenos e médios produtores-vendedores o acesso ao mercado internacional.

Também em tal modalidade é automática a concessão, dispensado o registro de declaração de admissão, subsistindo o regime por 180 dias⁶⁴⁶, contados da data de saída da mercadoria do estabelecimento do produtor-vendedor. Em até 45 dias do término de tal prazo, deve o beneficiário registrar a declaração de exportação definitiva da mercadoria ou ressarcir os benefícios fiscais acaso fruídos em razão da admissão da mercadoria no regime.

8.3.4.2 Loja franca

A possibilidade de criação de loja franca (também conhecida por '*duty free*' ou '*free shop*') em aeroportos e portos alfandegados brasileiros, para vender mercadorias a passageiros em viagem internacional, surgiu com o art. 15 do Decreto-lei nº 1.455, de 7/4/1976. Embora o referido art. 15 não utilize a expressão regime aduaneiro, o Regulamento Aduaneiro de 1985 definiu a loja franca como um 'regime aduaneiro atípico' (que correspondia, no critério à época adotado, a um regime aduaneiro criado por norma que não a Lei Aduaneira). Desde então, apenas duas alterações significativas ocorreram no regime: uma em 1995 (com a

⁶⁴⁵ O regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinária, somente poderá ser outorgado a Empresa Comercial Exportadora constituída na forma do Decreto-lei nº 1.248, de 29/11/1972, cf. estabelece o art. 2º de tal decreto-lei.

⁶⁴⁶ Cf. art. 366, II do Regulamento Aduaneiro, com a redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24/6/2003 (a redação original trazia o prazo de 90 dias). Registre-se ainda que a mercadoria admitida no regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinária, pode ser, durante o prazo de aplicação do regime, admitida na modalidade comum, passando a sujeitar-se aos prazos de aplicação desta modalidade.

incorporação⁶⁴⁷ a nosso ordenamento jurídico da Decisão do Conselho do Mercado Comum - CMC nº 18, de 1994) e outra, recentemente, em 2006 (com o advento da Lei nº 11.371, de 28/11/2006⁶⁴⁸).

Hoje, as normas básicas sobre o regime de loja franca (que classificamos aqui como uma espécie do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro) são, além das já referidas, o Regulamento Aduaneiro (arts. 101, II, 167, e 424 a 427), a Portaria do Ministro da Fazenda nº 204, de 22/8/1996, e as Instruções Normativas da SRF (hoje RFB) nº 180, de 24/7/2002 e nº 723, de 13/2/2007.

O regime aduaneiro especial de **loja franca**, segundo o art. 424 do Regulamento Aduaneiro (com base no art. 15 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, por nós já adaptado à alteração promovida pela Lei nº 11.371, de 2006), é o que permite a estabelecimento⁶⁴⁹ instalado em zona primária de porto ou de aeroporto alfandegado vender mercadoria nacional ou estrangeira a passageiro em viagem internacional, contra pagamento em moeda nacional ou estrangeira.

Assim, na **loja franca de desembarque** temos uma espécie do **entreposto aduaneiro na importação**. A mercadoria ingressa em loja franca (mediante uma declaração de admissão no regime) com **suspensão** da exigibilidade dos tributos devidos na importação, extinguindo-se a aplicação do regime com a venda da

⁶⁴⁷ Pelo Decreto nº 1.765, de 28/12/1995. A Decisão CMC nº 18, de 1994, em seu art. 13, estende o regime de tributação especial (RTE) aplicado a bagagem de viajante às mercadorias adquiridas em lojas francas de chegada, no valor que exceder ao limite de isenção. Nas vias aérea e marítima, o limite de isenção para bagagem de viajante é de US\$ 500,00, sendo o excedente tributado a uma alíquota única de 50% (correspondente ao RTE). Nas citadas vias de acesso ao país o viajante, além do limite de isenção para bagagem, tem ainda a possibilidade de adquirir mais US\$ 500,00 em lojas francas nacionais de chegada, ou de desembarque (instaladas nas áreas de desembarque de vôos e atracções internacionais). A mudança ocorrida com a incorporação da Decisão CMC foi, assim, significativa: o viajante regressando do exterior, que podia adquirir apenas US\$ 500,00 na loja franca de chegada, passou a poder adquirir mais, tributando-se o excedente à alíquota do RTE (50%). A regulamentação do dispositivo, no entanto, só ocorreu recentemente, com a nova redação dada ao art. 7º da Portaria do Ministro da Fazenda (MF) nº 204, de 1996, pela Portaria MF nº 364, de 1º/11/2006.

⁶⁴⁸ Resultante da conversão da Medida Provisória nº 315, de 3/8/2006. Em seu art. 13, que dá nova redação ao art. 15 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, a lei passa a permitir que o pagamento das compras em lojas francas seja efetuado em qualquer moeda, inclusive a nacional.

⁶⁴⁹ O regime de loja franca somente poderá ser outorgado a empresas selecionadas mediante concorrência pública, e habilitadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Segundo as informações disponibilizadas por tal órgão em seu sítio na rede mundial, há, hoje, 35 lojas francas em atividade no país, todas localizadas em aeroportos internacionais (Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/LocaisRecintosAduaneiros/LojasFrancas>>. Acesso em: 23 jan. 2008).

mercadoria aos viajantes⁶⁵⁰ procedentes do exterior. O fato de os viajantes estarem isentos do pagamento dos tributos até o limite de US\$ 500,00 (por força da Lei nº 8.032, de 12/4/1990, art. 2º, II, 'e') ou terem o excedente a tal montante tributado à alíquota única de 50% (cf. a Decisão CMC nº 18, de 1994, art. 13) não interfere no regime, que deve ser encarado do ponto de vista do estabelecimento (que, padecendo do mal dos depósitos aduaneiros, tem o mesmo nome dado ao regime: loja franca) e não do viajante comprador.

Na **loja franca de embarque**, contudo, não temos suspensão, mas **isenção**, desde a saída do estabelecimento industrial que fornece a mercadoria à loja franca, cf. estabelece o § 3º do art. 15 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Destaque-se, por fim, que, cf. o disposto na Instrução Normativa (IN) da SRF (hoje RFB) nº 113, de 31/12/2001, é permitido às empresas detentoras de autorização para operar loja franca estabelecer depósito de loja franca (**Delof**⁶⁵¹), para venda a missões diplomáticas e repartições consulares de caráter permanente, e seus integrantes; a representações de organismos internacionais de caráter permanente, de que o Brasil seja membro; integrantes de missões diplomáticas e de representações consulares de caráter permanente; e a funcionários, peritos, técnicos e consultores, estrangeiros, de representações permanentes de organismos internacionais de que o Brasil seja membro, no exercício de suas funções.

Nada mais é o depósito de loja franca do que um entreposto aduaneiro na importação. A única diferença (irrelevante para a determinação da natureza jurídica do regime) é a qualificação da clientela do Delof, em regra, sem preocupações tributárias, por força da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas e da Convenção de Viena sobre Relações Consulares⁶⁵².

8.3.4.3 *Depósito especial*

O regime, denominado inicialmente de 'depósito especial alfandegado', nasceu com a publicação da Portaria do Ministro da Fazenda nº 145, em

⁶⁵⁰ A mercadoria pode ainda ser vendida a empresas de navegação aérea ou marítima, para uso ou consumo de bordo de embarcações ou aeronaves, de bandeira estrangeira, aportadas no País (cf. § 4º do art. 15 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais de caráter permanente e a seus integrantes e assemelhados, ou a tripulantes em viagem internacional (cf. art. 426 do Regulamento Aduaneiro).

⁶⁵¹ O primeiro Delof do país, situado em Brasília, foi criado pela IN SRF nº 138, de 1989, substituída pela IN SRF nº 71, de 1991 (que manteve a restrição dos Delof a Brasília). É na IN SRF nº 113, de 2001, que se elimina a restrição geográfica, permitindo-se a criação de Delof em outras localidades.

⁶⁵² Aprovadas, no Brasil, pelos Decretos Legislativos nº 103, de 18/11/1964, e nº 6, de 5/4/1967, e promulgadas pelos Decretos nº 56.435, de 8/6/1965, e nº 61.078, de 26/7/1967, respectivamente.

23/3/1977⁶⁵³, que tinha como fundamentos os arts. 26 a 28 do Decreto nº 78.450, de 22/9/1976 (que regulamentava o regime de **entrepósito aduaneiro** na importação e na exportação). O Regulamento Aduaneiro de 1985, ao tratar do ‘depósito especial **alfandegado**’, classificou-o como regime aduaneiro atípico, por não ter sido expressamente criado na Lei Aduaneira.

Com o Regulamento Aduaneiro de 2002, o **depósito especial** perdeu a qualificação ‘alfandegado’, tendo em vista que o controle de entrada, permanência e saída de mercadorias passou a ser efetuado mediante processo informatizado (com base em *software* a ser desenvolvido pelo beneficiário, atendendo à configuração e aos requisitos mínimos estabelecidos pela Aduana), dispensando o alfandegamento do recinto onde estaria localizada a base operacional do regime. Trocaram-se os portões e as cercas elétricas pelo monitoramento virtual constante⁶⁵⁴.

Atualmente, as normas básicas sobre o regime de depósito especial (que classificamos aqui como uma espécie do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro na importação) são: o Regulamento Aduaneiro (arts. 428 a 435), a Portaria do Ministro da Fazenda nº 284, de 18/11/2003, e a Instrução Normativa da SRF (hoje RFB) nº 386, de 14/1/2004.

O regime de **depósito especial**, segundo o art. 428 do Regulamento Aduaneiro, é o que permite a **estocagem** de partes, peças, componentes e materiais de **reposição ou manutenção**, com **suspensão** do pagamento de impostos⁶⁵⁵, para veículos, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, estrangeiros, nacionalizados ou não, nos casos definidos pelo Ministro da Fazenda.

O Ministro da Fazenda definiu, na Portaria nº 284, de 2003, as atividades para as quais será permitido o emprego do depósito especial: transporte; apoio à

⁶⁵³ Em verdade, a denominação do ‘regime’ criado pela Portaria MF nº 145, de 1977, como ‘depósito especial alfandegado’, foi dada pela Portaria MF nº 385 e pela Instrução Normativa da SRF (hoje RFB) nº 19, ambas de 1977.

⁶⁵⁴ Essa troca, que ocorreu pela primeira vez em 1998, para o regime aduaneiro especial de entreposto industrial (que passou a denominar-se entreposto industrial sob controle informatizado - Recof), acabou por ser aplicada a diversos regimes aduaneiros especiais (como o que aqui se está analisando, o Depósito Afiançado e o Depósito Alfandegado Certificado) e procedimentos aduaneiros simplificados (como a Linha Azul), revelando uma tendência (que não é só brasileira) de utilização dos meios informatizados disponíveis (sem custo para os cofres públicos), para poupar a mão-de-obra fiscal. Na área aduaneira, com a abertura comercial dos anos 90, o volume de importações e de exportações cresceu em patamares muito superiores ao efetivo de fiscalização, e é provável que a relação importações/exportações por auditor-fiscal só venha a aumentar nos próximos anos.

⁶⁵⁵ A suspensão foi estendida à Contribuição para o PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação pelo art. 14 da Lei nº 10.865, de 30/4/2004.

produção agrícola; construção e manutenção de rodovias, ferrovias, portos, aeroportos, barragens e serviços afins; pesquisa, prospecção e exploração de recursos minerais; geração e transmissão de som e imagem; diagnose, cirurgia, terapia e pesquisa médicas; geração, transmissão e distribuição de energia elétrica; e análise e pesquisa científicas.

Veja-se que são atividades para as quais normalmente se requer urgência nas operações de reparo ou manutenção. Busca-se, assim, com o depósito especial, a redução do tempo de execução em tais operações⁶⁵⁶.

O procedimento é semelhante ao da modalidade de entreposto aduaneiro denominada de ‘entreposto aduaneiro na importação’, exposto no subitem 8.3.4.1.1: registra-se uma **declaração para admissão das mercadorias no regime**, seguindo-se o despacho aduaneiro, na forma descrita no item 8.2.1.1. Desembaraçada a mercadoria, inicia-se a contagem do prazo de aplicação do regime, que é de até cinco anos. Na vigência do regime, deve o beneficiário reexportar a mercadoria, exportá-la (caso haja cobertura cambial), transferi-la para outro regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, despachá-la para consumo ou destruí-la (às suas expensas, sob controle aduaneiro).

Também no depósito especial estamos diante de um caso de entreposto aduaneiro na importação (como reconhece a própria norma que criou o ‘regime’)⁶⁵⁷.

8.3.4.4 Depósito afiançado

O depósito afiançado, denominado de ‘regime atípico’ de ‘depósito afiançado’ pelo Regulamento Aduaneiro de 1985 (arts. 402 a 406), tem origem na Convenção de Aviação Civil Internacional⁶⁵⁸, conhecida como Convenção de Chicago (onde foi

⁶⁵⁶ No mesmo sentido, Roosevelt Baldomir Sosa (**Comentários...**, *op. cit.*, p. 172) e Liziane Angelotti Meira (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 242), embora ambos estivessem a comentar o extinto ‘depósito especial alfandegado’.

⁶⁵⁷ Contudo, adverte Liziane Angelotti Meira que deveria haver previsão legal para que o regime pudesse ser operado em recinto de uso privativo, visto que a norma-base do entreposto aduaneiro na importação estabelece que o regime deve operar em recintos alfandegados de uso público (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 241).

⁶⁵⁸ Firmada pelo Brasil em 29/5/1945, aprovada em 11/9/1945 e ratificada em 26/3/1946, a Convenção foi promulgada por meio do Decreto nº 21.713, de 2/8/1946. Em seu art. 24, ‘b’, dispõe a Convenção de Chicago: “As **peças sobresselentes e equipamentos** importados no território de um Estado Contratante para serem **montados ou utilizados na aeronave** de um outro Estado Contratante servindo a **navegação aérea internacional** serão admitidos com **isenção de direitos aduaneiros, sujeitos aos regulamentos** do Estado interessado, que poderá exigir que permaneçam debaixo da vigilância e controle da Alfândega” (grifos nossos).

concluída, em 7/12/1944), mais especificamente em seu Anexo 9 (itens 4.40 e 4.41⁶⁵⁹), como reconhece, em seu preâmbulo, a Instrução Normativa da SRF (hoje RFB) nº 113, de 27/12/1994, que preliminarmente disciplinou a matéria.

Com o advento do Regulamento Aduaneiro de 2002, o **depósito afiançado** passou a ser classificado como regime aduaneiro especial, e desvinculou-se da necessidade de base operacional, tendo em vista que o controle de entrada, permanência e saída de mercadorias ao amparo do regime passou a ser efetuado mediante processo informatizado.

Atualmente, as normas básicas sobre o regime de depósito afiançado (que classificamos aqui como uma espécie do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro na importação) são o Regulamento Aduaneiro (arts. 436 a 440) e a Instrução Normativa da SRF (hoje RFB) nº 409, de 19/3/2004.

O regime de **depósito afiançado**, segundo o art. 436 do Regulamento Aduaneiro, é o que permite a **estocagem**, com suspensão do pagamento de impostos⁶⁶⁰, de materiais importados sem cobertura cambial, destinados à **manutenção e ao reparo de embarcação ou de aeronave** pertencentes a empresa autorizada a operar no transporte comercial internacional, e utilizadas nessa atividade. O regime pode ainda ser aplicado a provisões de bordo para aeronaves e embarcações e ao transporte rodoviário⁶⁶¹.

⁶⁵⁹ A Convenção de Chicago possui 18 anexos, e já sofreu 10 emendas (a última delas incorporada a nosso ordenamento jurídico pelo Decreto nº 3.720, de 8/1/2001). O Anexo 9 versa sobre 'facilitação do transporte aéreo', tendo sido na 8ª emenda sua última alteração substancial. Em tal emenda, incorporada ao ordenamento jurídico nacional pelo Decreto nº 86.228, de 28/7/1981, dispõem os arts. 4.41 e 4.42, respectivamente: "4.41 As **provisões** importadas no território de um Estado Contratante, por **empresa de transporte aéreo** de outro Estado Contratante, para utilização no estabelecimento ou manutenção de **serviço internacional** de tal empresa, serão admitidas com **isenção de direitos aduaneiros**, taxas e outros gravames, **observados os regulamentos** daquele Estado Contratante. Estes regulamentos não imporão restrições excessivas ao uso, pela empresa, dessas provisões."; e "4.42 Recomendação - O **equipamento de terra e o equipamento de segurança**, importado no território de um Estado Contratante por uma empresa de transporte aéreo de outro Estado Contratante, para uso dentro dos limites de um aeroporto internacional, relacionado com o estabelecimento ou manutenção de serviço internacional operado por essa empresa, deve ser admitido **isento de pagamento de direitos aduaneiros** e, na medida do possível, de taxas e outros gravames, sujeitos aos **cumprimentos dos regulamentos** do Estado Contratante em causa. Tais regulamentos não imporão restrições excessivas para uso, pela empresa, do equipamento de terra e equipamento de segurança" (grifos nossos).

⁶⁶⁰ A suspensão foi estendida à Contribuição para o PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação pelo art. 14 da Lei nº 10.865, de 30/4/2004.

⁶⁶¹ Contudo, ainda não há regulamentação do depósito afiançado para as vias rodoviária e marítima. A única norma procedimental sobre a matéria, a Instrução Normativa SRF (hoje RFB) nº 409, de 2004, disciplina **tão-somente o depósito afiançado operado por empresa de transporte aéreo internacional** (inclusive para provisões de bordo).

Veja-se que o regime busca estabelecer um tratamento para as **entradas temporárias** de materiais importados para manutenção ou reparo de aeronaves e embarcações, ocasionadas por operações que não se constituam propriamente em uma venda internacional. No caso de **entradas definitivas** de tais materiais há **isenção**⁶⁶² (cf. estabelece a alínea 'j' do inciso II do art. 2º da Lei nº 8.032, de 12/4/1990, c/c o inciso IV do art. 1º da Lei nº 8.402, de 8/1/1992).

O procedimento é semelhante ao da modalidade de entreposto aduaneiro denominada de 'entreposto aduaneiro na importação', exposto no subitem 8.3.4.1.1: registra-se uma **declaração para admissão das mercadorias no regime**, seguindo-se o despacho aduaneiro, na forma descrita no item 8.2.1.1. Desembarçada a mercadoria, inicia-se a contagem do prazo de aplicação do regime, que é de até cinco anos⁶⁶³. Na vigência do regime, deve o beneficiário reexportar o material, despachá-lo para consumo ou destruí-lo (às suas expensas, sob controle aduaneiro).

Também no depósito afiançado temos espécie do gênero entreposto aduaneiro na importação (apesar de haver, no depósito afiançado para empresas aéreas, a peculiar situação de permanência eterna do bem em zona primária, ao amparo do regime, o que, a nosso ver, resulta do mecanismo adotado pelo Brasil para implementação da isenção prevista na Convenção de Chicago).

8.3.4.5 Depósito alfandegado certificado

Regime aduaneiro originalmente 'criado' pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 60, de 2/4/1987 e disciplinado pela Instrução Normativa SRF (hoje RFB) nº 157, de 18/11/1987, o depósito alfandegado certificado foi, digamos, alçado ao *status* de lei, pelo art. 6º do Decreto-lei nº 2.472, de 1º/9/1988, que dispõe que a mercadoria em regime de **depósito alfandegado certificado**, como previsto em **regulamento**, será **considerada exportada**, para os efeitos fiscais, creditícios e cambiais.

⁶⁶² Aqui, como nas lojas francas, o fato de haver isenção quando da importação definitiva do bem não impediu o legislador de disciplinar o que na Convenção de Chicago é designado por restrições a serem estabelecidas pelo regulamento de cada Estado Parte. Instituiu-se uma suspensão da exigibilidade do crédito tributário que se resolve com a reexportação, com a destruição do material, sob controle aduaneiro, ou com o despacho para consumo (com isenção).

⁶⁶³ Conforme estabelece a norma procedimental - Instrução Normativa SRF (hoje RFB) nº 409, de 2004 - em seu art. 16, parágrafo único, os materiais admitidos no regime que permaneçam nos limites da zona primária do aeroporto (exceto documentos, equipamentos, suprimentos e peças de reposição de aeronaves), vinculados ao estabelecimento ou à manutenção de serviço internacional operado pelo beneficiário, podem ali permanecer por prazo que exceda os 5 anos. É preciso destacar que a Convenção de Chicago trata tal 'admissão no regime *ad eternum*' como isenção.

Veja-se que não é de hoje que o Poder Executivo edita atos normativos sem fundamentação legal, para depois empurrá-los para o andar hierárquico superior. É a lei da selva, retratada por JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁶⁶⁴.

Aqui, contudo, há um adicional cômico (ou trágico) a tal situação. A lei reconheceu a existência da norma de hierarquia inferior, bem como a importância de modificar seu *status* hierárquico. Merece transcrição o item 10 da Exposição de Motivos nº 296, de 1º/9/1988, que acompanha o Decreto-lei nº 2.472:

O art. 6º deste projeto de Decreto-lei dispõe sobre as exportações em **regime de depósito alfandegado certificado, já em existência no País**. A equiparação da operação a exportação já é reconhecida por convênio entre as unidades da Federação e pelos regulamentos aduaneiros e cambiais. **Para que o instituto**, tão importante para as nossas exportações, se **consolide**, faz-se **necessário** contemplá-lo em dispositivo legal de hierarquia superior (*sic*). (grifos nossos)

Na mesma exposição de motivos (item 3), revela-se que se está propondo “a saída ficta para o exterior de mercadoria admitida em regime de depósito alfandegado certificado”.

Assim, retornando ao universo jurídico, poderíamos encarar o depósito alfandegado certificado como uma modalidade de **exportação sem saída** (como as apresentadas no item 6.2.2.1), o que já propusemos em estudo anterior⁶⁶⁵, ou como uma espécie de **entreposto aduaneiro na exportação**, que resulta da mescla entre a modalidade **comum** (pela exigência de armazenamento da mercadoria em recinto alfandegado de uso público⁶⁶⁶) e a **extraordinária** (pela antecipação dos benefícios inerentes à exportação definitiva), o que admitimos no presente item, com algumas ressalvas.

⁶⁶⁴ Legalidade tributária ou lei da selva: sonho ou pesadelo. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. n. 37, 2002, p. 5-22. O mesmo autor, analisando restrição ao conteúdo da lei imposta por instrução normativa, dispõe que: “se a atividade administrativa [...] é inegavelmente vinculada [...], tal vinculação é em primeiríssimo e irrecusável lugar à lei em sentido estrito, e apenas secundariamente ao restante da legislação [...] hierarquicamente inferior, de modo que, antes de se atentar para as referidas instruções normativas, é de todo necessário prestar reverência ao disposto na Lei [...]” (Crédito presumido do IPI e insumos não tributados pelo PIS/PASEP e pela COFINS. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. n. 38, 2003, p. 39).

⁶⁶⁵ TREVISAN, Rosaldo. Os regimes aduaneiros..., *op. cit.*, p. 372.

⁶⁶⁶ A mercadoria pode ainda ser admitida em instalação portuária de uso privativo misto (cf. art. 442, parágrafo único do regulamento Aduaneiro) ou em outros locais, inclusive o estabelecimento do exportador (quando, em razão de sua dimensão ou de seu peso, não possa ser depositada em recinto alfandegado de uso público ou na referida instalação portuária, cf. art. 3º, § 1º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 266, de 2002, com a redação dada pela IN SRF nº 322, de 24/4/2003).

A legislação que hoje disciplina o depósito alfandegado certificado - o Regulamento Aduaneiro (arts. 441 a 446) e a Instrução Normativa da SRF (hoje RFB) nº 266, de 23/12/2002 - aponta para que o consideremos como um regime, estabelecendo até um prazo máximo de permanência para a mercadoria: um ano (art. 444 do Regulamento Aduaneiro).

Segundo o art. 441 do Regulamento Aduaneiro (hoje com supedâneo legal: o referido art. 6º do Decreto-lei nº 2.472, de 1988), o regime de depósito alfandegado certificado é o que permite **considerar exportada**, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a **mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida** a pessoa sediada no exterior, mediante **contrato** de entrega no território nacional e à ordem do adquirente.

O regulamento exige, assim, para que se opere a antecipação dos efeitos da exportação definitiva, que a mercadoria nacional depositada tenha sido efetivamente vendida. Como no entreposto aduaneiro na exportação (modalidade extraordinária), materializa-se uma venda, passando a responsabilidade pela mercadoria ao comprador (ou a seu representante). Para registrar a operação de venda, utilizou-se o legislador do título de crédito denominado **conhecimento de depósito**⁶⁶⁷, acrescentando-lhe a denominação '**alfandegado**'. Por meio de tal título se comprova o depósito, a tradição e a propriedade da mercadoria, cf. o art. 443 do Regulamento Aduaneiro.

A mercadoria é admitida em depósito alfandegado certificado com a emissão, pelo depositário, do conhecimento de depósito. Há registro de **uma só declaração de exportação** (inexistindo a necessidade de uma declaração para admissão no regime e outra para a exportação definitiva), seguindo-se o despacho aduaneiro, sem diferenças significativas em relação ao exposto no item 8.2.2.1 deste estudo. A extinção da aplicação do regime se dá pela comprovação do efetivo embarque da mercadoria, pelo despacho para consumo ou pela transferência para um dos regimes aduaneiros indicados no art. 445 do Regulamento Aduaneiro (*drawback*, admissão temporária, loja franca ou entreposto aduaneiro).

Como a **exportação ao amparo de depósito alfandegado certificado equivale a uma exportação definitiva** (não havendo possibilidade de desfazimento da exportação, mesmo que a mercadoria retorne à circulação no mercado

⁶⁶⁷ O conhecimento de depósito é disciplinado nos arts. 15 a 27 do Decreto nº 1.102, de 21/11/1903.

nacional⁶⁶⁸), e não se trata, nas normas legais ou infralegais que disciplinam a matéria, em **suspensão** tributária, caso consideremos que tal depósito constitui realmente um regime, tal regime deveria ser uma espécie de **entrepósito aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinária**.

8.3.4.6 Depósito franco

As disposições constantes dos arts. 407 a 409 do Regulamento Aduaneiro de 1985, basicamente mantidas nos arts. 447 a 451 do Regulamento Aduaneiro de 2002, **não criam um regime de depósito franco**: apenas **informam sobre sua existência**. Não estabelecem ainda regras a serem cumpridas no regime, como prazos, condições e formas de extinção da aplicação. Isso porque a cada acordo internacional que o Brasil celebre para criação de depósitos francos, o regime pode ser caracterizado por regras diferenciadas.

Embora o regulamento tenha buscado estabelecer regras gerais, como a própria definição do regime, o depósito franco será regido pelas disposições do acordo que o cria (que, por ter *status* de lei ordinária, não deve observância a disposições regulamentares).

Segundo o art. 447 do Regulamento Aduaneiro, **depósito franco** é o regime aduaneiro especial que permite, em recinto alfandegado, a armazenagem de mercadoria estrangeira para atender ao fluxo comercial de países limítrofes com terceiros países.

Como é reduzida a importância dos depósitos francos em países que têm acesso ao mar, o Brasil ainda não instalou (e crê-se que não instalará) no exterior nenhum depósito franco, embora já tenha celebrado acordos que o permitiriam⁶⁶⁹. O

⁶⁶⁸ As únicas formas de extinguir a aplicação do regime são as já relacionadas, sendo incabível o simples retorno ao estabelecimento do exportador (que, enfatize-se, já vendeu a mercadoria). Para o retorno da mercadoria à circulação comercial no País, então, necessário se faz o registro de uma declaração de importação para consumo. Entendemos não ser possível a configuração de abandono (item 6.1.3.4) no depósito alfandegado certificado, nem a incidência de imposto de importação sobre a mercadoria que dele regresse à circulação no País, visto que a mercadoria, apesar ter sido desnacionalizada, não é estrangeira (sobre a distinção, ver subitem 6.1.1.2.2).

⁶⁶⁹ Já há convênios permitindo a instalação de depósitos francos brasileiros em **Concepción/Paraguai** (celebrado em 20/1/1956, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 21, de 24/7/1957, e promulgado pelo Decreto nº 42.920, de 30/12/1957) e em **Encarnación/Paraguai** (celebrado em 5/11/1959, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 35, de 16/12/1963, e promulgado pelo Decreto nº 64.171, de 6/3/1969).

Brasil, por outro lado, permitiu que fossem instalados 7 depósitos francos em território nacional (3 depósitos paraguaios⁶⁷⁰ e 4 bolivianos⁶⁷¹).

Os depósitos francos instalados no Brasil, contudo, não seguem exatamente o modelo daqueles constantes dos arts. 166 a 181 do Código Aduaneiro Europeu (tratados em conjunto com as zonas francas), ou a definição estabelecida no Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da ALADI (“local ou recinto unitário, perfeitamente deslindado - próximo a um porto ou aeroporto - amparado por presunção de extraterritorialidade aduaneira, no qual as mercadorias estrangeiras poderão ser submetidas a diversas operações”⁶⁷²).

Até poderíamos afirmar, como ROOSEVELT BALDOMIR SOSA, que os depósitos francos constituem enclaves do Paraguai e da Bolívia em nosso território⁶⁷³ (ou exclaves brasileiros), ou ainda regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais. Caso limitássemos nossa análise ao direito comparado, essencialmente à definição estabelecida no âmbito da ALADI e ao disposto no art. 287, 6 do Código Aduaneiro Paraguaio, que trata dos depósitos francos resultantes de acordos firmados com o Brasil (“*las zonas francas, puertos francos y depósitos francos concedidos al Paraguay en el exterior, estarán bajo la fiscalización y control de la Dirección Nacional de Aduanas por medio de sus delegaciones representantes*”), chegaríamos a esse entendimento.

Contudo, verificando-se o conteúdo dos acordos internacionais celebrados para constituição de depósitos francos, diversa será a conclusão.

O Convênio para criação do entreposto (esse é o termo empregado na avença) de depósito franco paraguaio no Porto de Santos, em seus Artigos III e IV, dispõe, respectivamente, que “a fiscalização do entreposto ficará a cargo das autoridades alfandegárias brasileiras”, e que “o Governo do Paraguai poderá manter

⁶⁷⁰ Um no **Porto de Santos/SP** (cf. convênio celebrado em 14/6/1941 e promulgado pelo Decreto nº 7.712, de 25/8/1941), um no **Porto de Paranaguá/PR** (cf. convênio celebrado em 20/1/1956, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 21, de 24/7/1957, e promulgado pelo Decreto nº 42.920, de 30/12/1957), e um no **Porto de Rio Grande/RS** (cf. convênio celebrado em 21/7/1987, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 78, de 30/11/1989, e promulgado pelo Decreto nº 99.092, de 9/3/1990).

⁶⁷¹ Um no **Porto de Santos/SP**, um no **Porto de Belém/PA**, um no **Porto de Corumbá/MS**, e um em **Porto Velho/RO** (cf. convênios celebrados em 29/3/1958, aprovados, respectivamente, pelos Decretos Legislativos nº 7, de 1962, nº 10, de 1962, nº 54, de 1964, e nº 117, de 1964, e promulgados, respectivamente, pelos Decretos nº 65.815, nº 65.816, nº 65.817 e nº 65.818, todos de 8/12/1969).

⁶⁷² Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

⁶⁷³ **Comentários...**, *op. cit.*, p. 178-179.

no entreposto um ou mais delegados seus, os quais representarão os donos das mercadorias ali recebidas, em suas relações com as autoridades [...]”. As disposições transcritas repetem-se nos demais convênios celebrados para a constituição de depósitos francos no Brasil (v.g, nos Artigos II e III do convênio relativo ao depósito franco de Paranaguá, e nos Artigos III e IV do convênio relativo ao depósito franco de Rio Grande).

Não há, assim, aquela característica de extraterritorialidade que costuma nortear internacionalmente os depósitos francos. No Artigo I do último convênio celebrado (relativo ao depósito franco de Rio Grande), chega-se a expressar que há suspensão da exigibilidade de tributos para as mercadorias armazenadas:

O Governo da República Federativa do Brasil compromete-se a conceder, no Porto de Rio Grande [...], um **depósito franco**, dentro do qual, para os efeitos aduaneiros, serão tais mercadorias consideradas em **regime de suspensão de tributos**, estando sujeitas apenas ao pagamento de taxas correspondentes a prestação de serviços. (grifos nossos)

Temos, assim, que o depósito franco constitui, em regra, uma espécie do regime aduaneiro especial de **entreposto aduaneiro**, tanto na importação quanto na exportação, operado em local especificamente delimitado em acordo internacional, e sob as regras nele estabelecidas⁶⁷⁴.

8.3.5 Aperfeiçoamento

Na quarta categoria da classificação adotada no início desta seção (regimes de importação ou exportação temporária de mercadorias para serem submetidas a operações de **aperfeiçoamento**), incluem-se a **admissão temporária para aperfeiçoamento ativo**, o **drawback**, na modalidade de ‘suspensão’, o **entreposto industrial sob controle informatizado (Recof)** e a **exportação temporária para aperfeiçoamento passivo**.

Na última espécie de aperfeiçoamento relacionada acima, a operação com a mercadoria é realizada fora do país onde se aplica o regime. Daí a denominação **Aperfeiçoamento Passivo**, em oposição ao **Aperfeiçoamento Ativo** (no qual se enquadram as outras três espécies).

⁶⁷⁴ Embora haja algumas disposições nacionais gerais sobre o tema, como as constantes no Regulamento Aduaneiro e na Instrução Normativa SRF (hoje RFB) nº 38, de 19/4/2001. Recorde-se que tais disposições, se conflitantes com as constantes do acordo internacional celebrado, não são aplicáveis.

O **aperfeiçoamento** pode constituir-se em um mero conserto, reparo ou restauração, ou em operações complexas de industrialização. A partir das definições do regime de Aperfeiçoamento Ativo constantes da principal norma internacional sobre regimes aduaneiros e do glossário oficial da organização latinoamericana à qual somos vinculados, procuraremos não só estabelecer uma delimitação do termo ‘aperfeiçoamento’, mas já empreender análise sobre as três espécies que aqui enquadraremos no regime de ‘aperfeiçoamento ativo’.

No Capítulo 1 do Anexo Específico ‘F’ da **Convenção de Kyoto revisada** encontramos a definição de Aperfeiçoamento Ativo: “regime aduaneiro que permite receber em um território aduaneiro, com **suspensão** dos tributos incidentes na importação, certas mercadorias destinadas a sofrer uma **transformação**, **processamento** ou **reparo** e a serem posteriormente exportadas (grifos nossos)”⁶⁷⁵.

Mais detalhada, entretanto, para efeitos de verificarmos o alcance do termo ‘aperfeiçoamento’, é a definição constante do **Glossário** de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da **ALADI**: “regime aduaneiro que permite receber no território aduaneiro nacional, sob um **mecanismo suspensivo** de direitos de alfândega, impostos e outros encargos de importação, as mercadorias destinadas a ser enviadas para o exterior após submetidas a um processo de ensablagem, **montagem**, incorporação a conjuntos, máquinas, equipamentos de transporte em geral ou aparelhos de maior complexidade tecnológica e funcional, **elaboração**, obtenção, **transformação**, **reparação**, **manutenção**, **adequação**, **produção** ou **fabricação** de bens (grifos nossos)”⁶⁷⁶.

Cotejando as definições acima com as que a legislação brasileira apresenta para industrialização (constantes no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 4.502, de 30/11/1964; no parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional; e no art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - Decreto nº 4.544, de 26/12/2002), chega-se à conclusão de que o termo **aperfeiçoamento** alcança tanto

⁶⁷⁵ Tradução livre da versão em francês (*"perfectionnement actif: le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier, en suspension des droits et taxes à l'importation, certaines marchandises destinées à subir une transformation, une ouvraison ou une réparation et à être ultérieurement exportées"*), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (*"inward processing: means the Customs procedure under which certain goods can be brought into a Customs territory conditionally relieved from payment of import duties and taxes, on the basis that such goods are intended for manufacturing, processing or repair and subsequent exportation"*).

⁶⁷⁶ Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

as operações de **industrialização** quanto as relativas a **conserto, reparo** ou **restauração**.

Percebe-se ainda, pelas definições elaboradas no âmbito dos órgãos internacional (OMA) e regional (ALADI), que a **suspensão da exigibilidade dos tributos incidentes na importação** é também uma característica do regime de aperfeiçoamento ativo.

A finalidade do regime de aperfeiçoamento ativo é mover a mão-de-obra nacional, e não a estrangeira, na industrialização ou no conserto, reparo ou restauração de mercadorias a serem posteriormente exportadas, gerando emprego em nosso País e tornando o produto (mesmo que industrializado com insumos estrangeiros) e o serviço (de conserto, reparo ou restauração) nacionais competitivos no exterior. São **regimes essencialmente econômicos**, mas cujas consequências certamente se alastram pelo campo social.

Como afirma OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO (ao se referir ao 'beneficiamento ativo', espécie de aperfeiçoamento ativo a ser tratada no 8.3.5.3 deste estudo, com a denominação de *drawback-suspensão*),

a característica marcante do regime é colocar a indústria exportadora nacional em condições de concorrência com a estrangeira [...]. Havendo, no país, alguns fatores produtivos mais baratos que nos países desenvolvidos, tais como mão-de-obra e energia elétrica, além de outros insumos do reino mineral, o beneficiamento ativo funciona como poderoso instrumento para a conquista de mercados exteriores.⁶⁷⁷

No Brasil, não havia, até recentemente, uma distinção entre os regimes de admissão temporária que permitiam o retorno da mercadoria ao exterior no mesmo estado em que houvesse ingressado no País e aqueles nos quais a mercadoria retornava ao exterior modificada, após processo de industrialização, ou após operação de conserto, reparo ou restauração.

Tal distinção, ainda que imperfeita, como exporemos no item 8.3.5.1, foi feita com o Regulamento Aduaneiro de 2002, que criou um Capítulo IV no título referente a regimes aduaneiros especiais, para tratar da **admissão temporária para aperfeiçoamento ativo**. Do mesmo modo, foi inserido um Capítulo X no mesmo título para tratar da **exportação temporária para aperfeiçoamento passivo**.

⁶⁷⁷ Regimes aduaneiros..., *op. cit.*, p. 112.

Iniciaremos nossa análise das espécies de aperfeiçoamento por estes dois regimes, seguindo-se o exame de dois regimes predominantemente dedicados à industrialização para exportação: o chamado '**drawback-suspensão**' e o **Recof**.

8.3.5.1 Admissão temporária para aperfeiçoamento ativo

Antes de analisarmos a admissão temporária para aperfeiçoamento ativo prevista na legislação brasileira é preciso alertar que ela representa tão-somente uma parcela do que se entende internacionalmente por admissão temporária para aperfeiçoamento ativo (ou simplesmente aperfeiçoamento ativo, como definido no início desta subseção 8.3.5).

No Brasil, os dispositivos referentes a admissão temporária previstos na Lei Aduaneira foram inicialmente regulamentados no Decreto nº 76.055, de 30/7/1975, que, em seu art. 5º, possibilitou ao Ministro da Fazenda ampliar as hipóteses de aplicação do regime. O Ministro efetivamente o fez, por meio da Portaria nº 841, publicada em 1º/11/1979, que, com a justificativa preambular de “criar mecanismos adequados ao fomento à exportação”, possibilitou a admissão temporária de modelos industriais ou amostras comerciais para produção de bens destinados a exportação.

No Regulamento Aduaneiro de 1985 foram consolidadas as disposições do antigo decreto, passando a competência residual para estabelecimento de hipóteses de aplicação do regime ao Secretário da Receita Federal (art. 294). Destaque-se que o próprio regulamento já contemplava casos de admissão temporária para industrialização (arts. 292, IX, e 293, XIV) e para conserto, reparo ou restauração (art. 292, X).

Pode-se atribuir, no entanto, o nascimento da admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, no Brasil, à Portaria do Ministro da Fazenda nº 43, 13/3/1990, que traz disposições que certamente influenciaram a redação do art. 332 do Regulamento Aduaneiro de 2002.

Tal art. 332 define o regime aduaneiro especial de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo como o que permite o ingresso, para **permanência temporária** no País, com **suspensão** do pagamento de tributos, de mercadorias estrangeiras ou desnacionalizadas, destinadas a operações de **aperfeiçoamento ativo e posterior reexportação**. O mesmo artigo, em seu § 1º, define aperfeiçoamento ativo como “operações de industrialização aplicadas ao próprio

bem, e conserto, reparo e restauração de bens estrangeiros que devam retornar, modificados, ao país de origem”.

A definição nacional do regime reduz, assim, o aperfeiçoamento ativo aos casos de ingressos **sem cobertura cambial e sem transferência de propriedade** (pois as mercadorias serão **reexportadas**, e não exportadas). Uma outra restrição imposta pelo legislador refere-se à industrialização, que só pode ser aplicada ao próprio bem. Não bastassem tais peculiaridades do regime, para distingui-lo dos demais regimes de aperfeiçoamento ativo existentes no País, estabeleceu-se ainda outra restrição (no § 2º do mesmo artigo): a vinculação a contrato de prestação de serviço, a cargo de pessoa jurídica sediada no País (o beneficiário do regime).

Com as restrições impostas pelo regulamento, certamente para evitar o conflito entre regimes aduaneiros especiais com características semelhantes (os três regimes de aperfeiçoamento ativo aos quais nos referimos no início desta subseção 8.3.5), pode-se assegurar que o que se conhece hoje, no Brasil, por **admissão temporária para aperfeiçoamento ativo**, é uma pequena amostra do que constitui o regime no restante do mundo.

Além das disposições do Regulamento Aduaneiro (arts. 332 a 334), e da citada Portaria MF nº 43, de 1990, a admissão temporária para aperfeiçoamento ativo é também disciplinada (embora sem esse nome⁶⁷⁸) na Instrução Normativa nº 285, de 14/1/2003 (arts. 4º, X e § 4º; 10, § 1º, II; e 15, § 4º).

Apesar das especificidades já relatadas, o procedimento para aplicação do regime é idêntico ao descrito no item 8.3.3.1, relativo à admissão temporária.

Para que não tomemos a espécie pelo gênero, devemos sempre, ao tratar da **admissão temporária para aperfeiçoamento ativo brasileira**, destacar que ela é apenas uma **espécie de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo** (na definição encontrada no direito internacional e comparado), ao lado do **drawback-suspensão brasileiro** e do **Recof brasileiro**.

Na admissão temporária para aperfeiçoamento ativo também foi previsto o instituto da **compensação equivalente** (descrito no subitem 8.3.3.1.2 deste estudo),

⁶⁷⁸ Apesar de a Instrução Normativa ter sido publicada 21 dias após o Regulamento Aduaneiro de 2002, os casos de aperfeiçoamento ativo nela inseridos continuaram a ser tratados como simples admissão temporária. A inadequação terminológica, contudo, não obsta a aplicação da norma. Enquanto não houver publicação de norma específica para o regime de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, a tal regime são aplicáveis as regras gerais da admissão temporária, por força do disposto no art. 334 do Regulamento Aduaneiro.

podendo haver, em determinados casos⁶⁷⁹, extinção da aplicação do regime com a exportação de produto equivalente ao admitido temporariamente.

8.3.5.2 *Exportação temporária para aperfeiçoamento passivo*

Se a construção jurídica dos regimes aduaneiros especiais brasileiros é precária, há alguns, como o que aqui se está a analisar, em que se acentua essa característica.

O art. 93 da Lei Aduaneira, que permite a criação de regimes aduaneiros especiais (e, por consequência, hipóteses de suspensão, isenção ou não-incidência tributária) por decreto é bastante criticado pelos principais autores que já se debruçaram sobre o tema, como exposto no início do subitem 8.3.3.1.2 deste estudo.

Contudo, aqui a infralegalidade é mais acentuada: o Decreto nº 98.097, de 30/8/1989, em seu art. 8º, subdelegou a polêmica competência para criação de regimes aduaneiros especiais, nos casos de **interesse econômico relevante**, ao Ministro da Fazenda.

Com base nessa subdelegação, foi instituído, pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 675, de 22/12/1994, o regime aduaneiro especial de **exportação temporária para aperfeiçoamento passivo**.

O Regulamento Aduaneiro de 2002, embora tenha revogado o dispositivo referente à subdelegação, alçou a portaria do Ministro ao *status* de decreto, transformando, respectivamente, os arts. 2º, 3º, 5º, parágrafo único, 6º, 10, 11 e 12 da portaria em arts. 402, *caput*, 402, § 2º, 405, 406, 404, 407 e 408 do regulamento. Para arrematar, o art. 403 do regulamento dispôs que o Ministério da Fazenda regulamentará a concessão e a aplicação do regime⁶⁸⁰.

O Regulamento Aduaneiro definiu⁶⁸¹ o regime como o que permite a saída do País, por tempo determinado, com **suspensão** do pagamento dos impostos incidentes na exportação, de mercadoria nacional ou nacionalizada, para ser submetida a operação de **industrialização**, no exterior, e a posterior **reimportação**,

⁶⁷⁹ Previstos no art. 60 da Lei nº 10.833, de 2003, e disciplinados na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (hoje RFB) nº 368, de 28/11/2003.

⁶⁸⁰ Além das inserções da portaria, o Regulamento Aduaneiro de 2002 também contemplou no regime de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo as operações de **conserto, reparo e restauração** (antes disciplinadas no regime de exportação temporária), em obediência às regras internacionais e em harmonia com o critério adotado na admissão temporária.

⁶⁸¹ A definição que apresentamos combina o *caput* e os §§ 1º a 3º do art. 402 com o *caput* do art. 409 do Regulamento Aduaneiro.

sob a forma do produto resultante, com **pagamento dos tributos sobre o valor agregado**, ou a operação de **conserto, reparo ou restauração**, no exterior, com posterior reimportação, com **pagamento dos tributos sobre os materiais acaso empregados**.

Como só temos um regime de aperfeiçoamento passivo no Brasil, a definição estabelecida no Regulamento Aduaneiro guarda correspondência com a encontrada no Capítulo 2 do Anexo Específico 'F' da **Convenção de Kyoto revisada**: “regime aduaneiro que permite exportar temporariamente mercadorias que se encontrem em livre circulação no território aduaneiro, destinadas a sofrer no estrangeiro uma **transformação, processamento ou reparo**, e importá-las em seguida, com **isenção total ou parcial** dos tributos incidentes na importação” (grifos nossos)⁶⁸².

A Portaria do Ministro da Fazenda nº 675, de 1994, em seu art. 7º, condiciona a aplicação do regime a duas condições básicas: que as mercadorias sejam de **propriedade** de pessoas sediadas no País e que a operação atenda aos **interesses da economia nacional**⁶⁸³.

Registre-se a nossa crítica à aplicabilidade da segunda condição: o relevante interesse econômico era pressuposto para que o Ministro da Fazenda instituísse o regime, e não para a manifestação da autoridade aduaneira diante de cada caso concreto. Parece ter havido mais uma subdelegação.

Ademais, não é fácil conceber um exemplo de operação de industrialização que, ao invés de ser efetuada com mão-de-obra brasileira, seja efetuada no exterior, e que atenda ao interesse da economia nacional.

Procedimentalmente, o regime é semelhante ao de exportação temporária, descrito no item 8.3.3.2 deste estudo. Há duas hipóteses de extinção da aplicação do regime: a reimportação e a exportação definitiva. Na reimportação é que surgem

⁶⁸² Tradução livre da versão em francês (*"perfectionnement passif: le régime douanier qui permet d'exporter temporairement des marchandises qui se trouvent en libre circulation dans le territoire douanier, en vue de leur faire subir à l'étranger une transformation, une ouvraison ou une réparation et de les réimporter ensuite en exonération totale ou partielle des droits et taxes à l'importation"*), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (*"outward processing: means the Customs procedure under which goods which are in free circulation in a Customs territory may be temporarily exported for manufacturing, processing or repair abroad and then re-imported with total or partial exemption from import duties and taxes"*).

⁶⁸³ Destaque-se que tal regra não se aplica às operações de conserto, reparo e restauração, que não estão disciplinadas na portaria. A tais operações se aplica o disposto na norma geral de exportação temporária, a Instrução Normativa SRF (hoje RFB) nº 319, de 4/4/2003, por força do disposto no art. 410 do Regulamento Aduaneiro.

as diferenças em relação à simples exportação temporária (na qual não haveria incidência tributária).

Caso a mercadoria tenha sido exportada ao amparo do regime para conserto, reparo ou restauração, o despacho aduaneiro para seu retorno ao País deverá compreender a **reimportação da mercadoria** e a **importação do material** acaso empregado (como se este estivesse sendo individualmente importado).

A metodologia empregada para cálculo dos tributos incidentes na importação, na hipótese de mercadoria submetida a processo de industrialização, no exterior, ao amparo do regime, não é tão simples: o produto resultante da industrialização será importado com sua própria classificação (e as consequências que dela advêm), deduzindo-se do montante a recolher o valor que incidiria caso estivessem sendo importadas as mercadorias originalmente ingressadas no regime.

Também na exportação temporária para aperfeiçoamento passivo foi previsto o instituto da **compensação equivalente** (descrito no subitem 8.3.3.1.2 deste estudo), podendo haver, em determinados casos⁶⁸⁴, extinção da aplicação do regime com a importação de produto equivalente ao temporariamente exportado.

8.3.5.3 Drawback-suspensão

O '**drawback-suspensão**' é uma **modalidade do regime aduaneiro especial de aperfeiçoamento ativo**, nos termos definidos no início desta subseção 8.3.5.

É preciso registrar, preliminarmente, para que não parem dúvidas sobre a natureza do regime, que as outras modalidades de *drawback* apresentadas no Regulamento Aduaneiro (*drawback*-isenção e *drawback*-restituição) não constituem regimes aduaneiros especiais, como se buscará demonstrar neste item.

Para tanto, faz-se necessário inicialmente identificar o instituto no direito internacional e no direito comparado, fazendo-se, a seguir uma análise da 'evolução' histórica do *drawback* no Brasil, para que finalmente possamos verificar o viés de aperfeiçoamento ativo do *drawback*-suspensão.

8.3.5.3.1 O drawback nos direitos internacional e comparado

A **Convenção de Kyoto revisada**, em seu Anexo Específico 'F', define **drawback** como "o montante dos tributos incidentes na importação restituídos pela

⁶⁸⁴ Previstos no art. 60 da Lei nº 10.833, de 2003, e disciplinados na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (hoje RFB) nº 368, de 28/11/2003.

aplicação do regime de *drawback*⁶⁸⁵; e **regime de drawback** como “o regime aduaneiro que permite, por ocasião da exportação de mercadorias, obter a restituição (total ou parcial) dos tributos que incidiram sobre a importação dessas mercadorias ou dos materiais nelas contidos ou consumidos na sua produção”⁶⁸⁶.

O **Glossário** de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da **ALADI**, fundado na Resolução do Comitê de Representantes nº 53, de 1986, traz definição idêntica à da Convenção de Kyoto revisada: “regime aduaneiro que permite, por motivo da exportação das mercadorias, obter a restituição total ou parcial dos gravames à importação que tenham sido pagos, seja por essas mercadorias, seja pelos produtos contidos nas mercadorias exportadas ou consumidos durante sua produção”⁶⁸⁷.

O Código Aduaneiro Argentino (art. 820), o Código Aduaneiro Paraguai (art. 177) e o Código Aduaneiro Uruguai (art. 105) seguem a mesma linha, associando o *drawback* à restituição parcial ou total de tributos.

O Código Aduaneiro Europeu trata o *drawback* (art. 114) como um dos dois sistemas do regime de aperfeiçoamento ativo (o outro é o sistema suspensivo). Contudo, uma das alterações a ser promovida pelo Código Aduaneiro Europeu Modernizado é justamente a extinção do sistema de *drawback*, no aperfeiçoamento ativo⁶⁸⁸.

8.3.5.3.2 A ‘evolução’ do drawback no Brasil

No Brasil, o *drawback* foi criado pelo Decreto nº 994, de 28/7/1936, da forma como ele é concebido no restante do mundo: como uma restituição, ou, nas palavras de tal decreto, uma “devolução dos direitos pagos (integralmente) na importação” (a norma usa ainda o termo ‘remissão’).

⁶⁸⁵ Tradução livre da versão em francês (“*drawback: le montant des droits et taxes à l’importation remboursé en application du régime du drawback*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*drawback: means the amount of import duties and taxes repaid under the drawback procedure*”).

⁶⁸⁶ Tradução livre da versão em francês (“*régime du drawback: le régime douanier qui permet, lors de l’exportation de marchandises, d’obtenir le remboursement - total ou partiel - des droits et taxes à l’importation qui ont frappé, soit ces marchandises, soit les produits contenus dans les marchandises exportées ou consommées au cours de leur production*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*drawback procedure: means the Customs procedure which, when goods are exported, provides for a repayment - total or partial - to be made in respect of the import duties and taxes charged on the goods, or on materials contained in them or consumed in their production*”).

⁶⁸⁷ Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

⁶⁸⁸ Cf. Exposição de Motivos do Projeto de Código Aduaneiro Europeu Modernizado (Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=COMfinal&an_doc=2005&nu_doc=608>. Acesso em: 23 jan. 2008).

A Lei nº 3.244, de 14/8/1957 manteve o *drawback* como ‘remissão’, em seu art. 37, dispondo que seria concedida “remissão total ou parcial do imposto relativo a produto utilizado na composição de outro a exportar (‘draw-back’), nos termos do Regulamento a ser baixado por proposta do Conselho de Política Aduaneira” (grifos nossos)⁶⁸⁹.

O regulamento (Decreto nº 50.485, de 25/4/1961) dispôs em seu art. 6º que “o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas com aplicação do ‘draw-back’ será autorizado com **suspensão do recolhimento dos tributos devidos**” (grifos nossos). Estava ‘criado’ pela norma infralegal o *drawback*-suspensão.

Três anos depois, estava revogado o decreto regulamentar pelo Decreto nº 53.967, de 16/6/1964, que, em seu art. 3º, deu ao *drawback* a configuração tripartida (**suspensão, isenção e restituição**) que persiste nas normas até os dias atuais⁶⁹⁰.

A Lei Aduaneira adota a tripartição em seu art. 78 (incisos I a III), mas não utiliza a terminologia ‘*drawback*’. O regulamento (Decreto nº 68.904, de 12/7/1971), entretanto, batiza o inciso I de *drawback*-restituição, o II de *drawback*-suspensão, e o III de *drawback*-isenção, tendo sido a nomenclatura mantida pelos Regulamentos Aduaneiros de 1985 (art. 314) e de 2002 (art. 335).

Concordamos com OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO quando este afirma que, apesar de a regulamentação do art. 78 da Lei Aduaneira denominar as três modalidades ali previstas como *drawback*, deve-se entender que o *drawback* corresponde tão-somente à “restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada” (inciso I do art. 78), caracterizando-se as modalidades previstas nos incisos II e III do artigo, respectivamente, como **beneficiamento ativo e reposição de estoques**⁶⁹¹. Contudo, preferimos a designação ‘**aperfeiçoamento ativo**’, que veio a se

⁶⁸⁹ A grafia ‘draw-back’ era usual, no Brasil, à época. Hoje, prefere-se *drawback*, termo inglês que não encontra correspondente no francês e no espanhol. Em Portugal, até hoje o termo *drawback* é traduzido como ‘draubaque’. Na Itália, como ‘rimborso’.

⁶⁹⁰ Dispunha o artigo: “A aplicação do regime do ‘drawback’ far-se-á mediante: a) **suspensão** do pagamento do imposto devido, condicionada a plano de importação e exportação previamente aprovado, até a comprovação da exportação; b) **franquia** do imposto sobre importação posterior de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à de origem estrangeira utilizada no produto exportado; e c) **restituição** do imposto pago.

⁶⁹¹ **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 91-92.

consagrar depois da obra do ex-Secretário da Receita Federal, para a modalidade prevista no inciso II.

Temos, assim, que: a) o '**drawback-isenção**' constitui, como o próprio nome sugere, uma hipótese de isenção (conhecida como **reposição de estoques**⁶⁹²) como tantas outras decorrentes de lei ou acordo internacional, compiladas no art. 135 do Regulamento Aduaneiro⁶⁹³; b) o '**drawback-restituição**', ou simplesmente '**drawback**', nome pelo qual é conhecido no restante do mundo⁶⁹⁴, é uma hipótese de restituição que busca incentivar as exportações⁶⁹⁵; e c) o **drawback-suspensão** é, em realidade, uma das modalidades de aperfeiçoamento ativo.

Repare-se que a inadequação terminológica não macula, hoje, a aplicação de nenhuma das três 'modalidades de *drawback*', pois todas têm supedâneo legal.

Resta-nos, assim, analisar o único dos três institutos que classificamos como regime aduaneiro especial, o *drawback-suspensão*.

8.3.5.3.3 O *drawback-suspensão* como aperfeiçoamento ativo

O Regulamento Aduaneiro, em seu art. 335, I (com base no art. 78, II da Lei Aduaneira), define o *drawback*, na 'modalidade de suspensão', como o

regime aduaneiro especial que permite a suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.

Perceba-se que a definição se amolda perfeitamente ao que identificamos, no início desta subseção, como aperfeiçoamento ativo. A diferença básica do '*drawback-suspensão*' em relação às demais modalidades de aperfeiçoamento ativo

⁶⁹² A título ilustrativo, cite-se que o Glossário de Termos Aduaneiros e Comércio Exterior da ALADI define como 'reposição de matérias-primas' o "regime aduaneiro que permite importar, com isenção dos gravames respectivos, mercadorias equivalentes a outras que, havendo pago anteriormente esses gravames, foram utilizadas na produção de artigos exportados previamente a título definitivo" (Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008). Liziane Angelotti Meira denomina esta 'modalidade' de *drawback-substituição* (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 219).

⁶⁹³ Aliás, tal isenção está relacionada no art. 135 (inciso II, alínea 'g'). A disciplina da isenção, contudo, foi deslocada da Seção de Isenções para o Livro referente a Regimes Aduaneiros Especiais, pela adoção da nomenclatura inadequada, que remonta à década de 60. Fossem as isenções regimes aduaneiros especiais, todas deveriam estar disciplinadas no Livro IV do Regulamento Aduaneiro. Fosse o *drawback-isenção* um regime aduaneiro especial, e não uma isenção concedida no regime comum de importação, não haveria necessidade de tê-lo expressamente mantido na Lei nº 8.032, de 12/4/1990 (arts. 2º, II, 'g', e 3º, I).

⁶⁹⁴ Como exposto no subitem 8.3.5.3.1 deste estudo.

⁶⁹⁵ Assim como defendemos o posicionamento da disciplina do *drawback-isenção* na Seção referente a isenções do Regulamento Aduaneiro, o *drawback-restituição* melhor ficaria posicionado ao lado das restituições em decorrência do regime comum de importação, no art. 109 do mesmo regulamento.

é que ele se aplica em um despacho para consumo de mercadoria. Assim, enquanto há um despacho de admissão no regime e outro para consumo, *v.g.*, na admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, no *drawback* há apenas o despacho de importação para consumo. Há, então, no 'drawback-suspensão', a configuração do critério temporal da hipótese de incidência tributária no momento do registro da declaração de importação, ficando suspensa⁶⁹⁶ a exigibilidade do tributo (e dos demais devidos na importação) em função do regime.

Procedimentalmente, o 'drawback-suspensão' também apresenta peculiaridades, visto que é um regime aduaneiro especial que não é concedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB (apesar de ser por tal órgão fiscalizado), mas pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior - Decex, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, por meio de sua Secretaria de Comércio Exterior - Secex. Assim, a complementação das disposições do art. 78, II da Lei Aduaneira e dos arts. 335 a 344 do Regulamento Aduaneiro deve ser buscada não nas Instruções Normativas da RFB, mas nas normas emitidas pelo Decex e pela Secex. Atualmente, as disposições consolidadas sobre o 'drawback-suspensão' se encontram na Portaria Secex nº 36, de 22/11/2007 (arts. 49 a 96, 118 a 126, 130 a 147, e 217 a 219).

A solicitação de concessão do regime, efetuada via Siscomex, é analisada no âmbito da Secex, que adota como critério para o deferimento o resultado cambial da operação. Deferido o pedido, emite-se um Ato Concessório, compatibilizado com o ciclo produtivo da mercadoria a exportar⁶⁹⁷. Chega-se, então, ao momento do registro da declaração de importação para consumo, que demarca o início do despacho aduaneiro de importação (e, no caso, o critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação), seguindo-se as etapas referidas no item 8.2.1.1.

⁶⁹⁶ O que não impede que, adotando-se a linha da isenção condicional, como Liziane Angelotti Meira, qualifique-se também o 'drawback-suspensão' (por ela denominado *drawback-reexportação*) como uma hipótese de isenção condicional (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 219). Sustentam, no entanto, tratar-se de hipótese de suspensão Osíris de Azevedo Lopes Filho (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 110-111), André Parmo Folloni (**Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 200-201), e Alberto Xavier (Do prazo de decadência em matéria de 'draw-back' - suspensão. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário**. v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 535-536).

⁶⁹⁷ O prazo de concessão não poderá exceder a 1 ano (exceto nos casos de mercadorias destinadas à produção de bens de capital de longo ciclo de fabricação, em que poderá ser de até 5 anos). Dentro do prazo constante do Ato Concessório deverá ser extinta a aplicação do regime para a mercadoria importada por ele acobertada.

As mercadorias admitidas no regime devem ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas. Contudo, admitem-se também como forma de extinção da aplicação do regime a destinação ao mercado interno do excedente de mercadoria em relação ao compromisso de exportação assumido na concessão do regime, a reexportação e destruição (sob controle aduaneiro, às expensas do interessado).

É de se destacar, por fim, que o fenômeno do alargamento infralegal da abrangência do *drawback*, iniciado na década de 60, ainda não teve termo, principalmente no que se refere à modalidade de suspensão. Tanto o Regulamento Aduaneiro (v.g., art. 339) quanto a Portaria Secex nº 36, de 2007 (v.g., arts. 77 e 85) estabelecem novas hipóteses de *drawback*-suspensão, como submodalidades daquela identificada no art. 78, II da Lei Aduaneira.

8.3.5.4 Recof

A Lei Aduaneira instituiu, em seus arts. 89 a 91, o regime de entreposto industrial, que difere do *drawback* brasileiro basicamente pelo fato de a circulação da mercadoria ficar restrita às dependências do estabelecimento onde ocorrerá a industrialização⁶⁹⁸ e por não ser o despacho de admissão no regime um despacho para consumo⁶⁹⁹. A finalidade dos regimes, contudo, é a mesma: o desenvolvimento da indústria nacional voltada à exportação, que proporciona a geração e empregos no País e a formação de reservas cambiais, fortalecendo a economia.

Conforme o art. 89 da Lei Aduaneira, o regime de entreposto industrial permite a aplicação de qualquer dos tratamentos previstos em seu art. 78: isenção (reposição de estoques), suspensão (aperfeiçoamento ativo) ou restituição (*drawback*).

O regulamento (Decreto nº 68.054, de 13/1/1971 - art. 1º), no entanto, restringiu a aplicação do regime à hipótese de **suspensão**, restrição essa mantida no Regulamento Aduaneiro de 1985 (art. 356), o que nos permite, de início, caracterizar o entreposto industrial como um regime de **aperfeiçoamento ativo** (seguindo a definição traçada no início desta subseção 8.3.5).

⁶⁹⁸ Esta característica é apresentada como o fator distintivo entre o entreposto industrial e o '*drawback* brasileiro' por Osiris de Azevedo Lopes Filho (**Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 121).

⁶⁹⁹ Roosevelt Baldomir Sosa tece críticas ao fato de a admissão no regime não ser efetuada por meio de um despacho para consumo, afirmando que "a industrialização [...] pressupõe que o ingresso da mercadoria deu-se a título definitivo, ou seja, a consumo" (**Comentários...**, *op. cit.*, p. 150).

Face à flexibilidade proporcionada pelas modalidades denominadas de *drawback*, mais atraentes às empresas de grande porte, público-alvo do entreposto industrial, o regime não fez muito sucesso, como registra OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO, revelando que, em 1983, havia apenas duas empresas habilitadas ao entreposto industrial⁷⁰⁰.

Em 1997, porém, com a edição do Decreto nº 2.412, de 3/12, foi gerada a versão evoluída do entreposto industrial: o entreposto industrial sob controle informatizado (Recof). Eliminando-se a burocracia excessiva do regime de entreposto industrial e trocando a presença fiscal pelo controle virtual, informatizado, o regime passou a ficar mais atrativo.

Equivocadamente, o Decreto criador do Recof apontou como base legal o art. 93 da Lei Aduaneira, como se tal regime não tivesse relação com o entreposto industrial. A situação foi corrigida somente no Regulamento Aduaneiro de 2002, quando o Recof passou a ser vinculado ao entreposto industrial, estabelecendo-se data limite (art. 727) para operação do entreposto industrial sem controle informatizado (registre-se que, à época, ainda eram habilitadas ao regime de entreposto industrial apenas as duas empresas referidas pelo ex-Secretário da Receita Federal).

O Recof é definido no art. 372 do Regulamento Aduaneiro como o regime aduaneiro especial que permite à empresa importar, **com ou sem cobertura cambial**, e com **suspensão** do pagamento de tributos, sob **controle aduaneiro informatizado**, mercadorias que, depois de submetidas a operação de **industrialização**, sejam destinadas a **exportação**.

Tal definição é semelhante à de entreposto industrial, constante do **Glossário** de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da **ALADI**: “regime aduaneiro que permite introduzir em um recinto sob controle aduaneiro, com suspensão do pagamento dos gravames à importação, certas mercadorias destinadas a serem reexportadas dentro de um prazo estabelecido, após terem sofrido transformação, elaboração ou reparação determinada”⁷⁰¹.

Com a possibilidade de importação com cobertura cambial e a maior flexibilidade na remoção de mercadorias ao amparo do regime, aliadas à

⁷⁰⁰ **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 121.

⁷⁰¹ Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

possibilidade de co-habilitação dos fornecedores do beneficiário, sepulta-se o entreposto industrial nos moldes antigos. O **controle informatizado** (com base em *software* elaborado pelo beneficiário, atendendo à configuração e aos requisitos mínimos estabelecidos pela Aduana) é hoje uma condição para a operação no Recof, assim como o **patrimônio líquido mínimo** de R\$ 25.000.000,00, e a atuação em um dos **segmentos** industriais para os quais é admitido o regime⁷⁰².

Na primeira norma procedimental sobre o regime, a Instrução Normativa SRF (IN SRF - hoje RFB) nº 35, de 2/4/1998, só havia previsão para Recof no segmento de **informática e telecomunicações**. As aberturas para o segmento **aeronáutico** (pela IN SRF nº 189, de 9/8/2002), **automotivo** (IN SRF nº 254, de 11/12/2002) e **de semicondutores** (IN SRF nº 417, de 20/4/2004), alargaram significativamente o universo de habilitados, que é, hoje, composto por mais de 30 empresas⁷⁰³.

A norma que hoje disciplina a matéria, com base nos arts. 89 a 91 da Lei Aduaneira e nos arts. 372 a 380 do Regulamento Aduaneiro, é a IN SRF nº 757, de 25/7/2007.

Sob o aspecto procedimental, o regime apresenta algumas simplificações: registrada a declaração para admissão no regime, segue-se o despacho aduaneiro, tendo a mercadoria tratamento de 'linha azul' (procedimento simplificado a ser detalhado na seção 9.1 deste estudo). Com o desembaraço, inicia-se a contagem do prazo de aplicação do regime (que é de até um ano, prorrogável por período não superior a um ano). Até o término de tal prazo, a mercadoria admitida no regime deverá ser exportada (no estado original ou após incorporação a produto industrializado ao amparo do regime), reexportada (se a admissão no regime for sem cobertura cambial), destruída (sob controle aduaneiro, às expensas do interessado), transferida para outro beneficiário do regime, ou despachada para consumo (no estado original ou após incorporação a produto industrializado ao amparo do regime).

O **Recof, espécie do gênero aperfeiçoamento ativo**, é seguramente o regime aduaneiro especial que mais vantagens traz aos beneficiários. Isso porque alia aos **benefícios tributários** significativas **simplificações procedimentais** (como a linha azul).

⁷⁰² As condições para habilitação ao regime são relacionadas no art. 5º da IN SRF nº 757, de 25/7/2007. O art. 6º da mesma IN SRF estabelece os requisitos para manter-se no regime.

⁷⁰³ Disponível em: <<http://www.recof.com.br>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

8.4 Regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais (áreas de livre comércio)

Os **regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais**, como exposto na subseção 8.1.3, são **incentivos ao desenvolvimento regional**, buscando polinizar o processo de industrialização no País, por meio de **benefícios relativos aos tributos aduaneiros** e de **simplificações procedimentais**.

Em verdade, os três regimes aduaneiros especiais existentes no País constituem, segundo sua definição legal, áreas de livre comércio com o exterior. São eles: a **Zona Franca de Manaus**, as **Áreas de Livre Comércio** e as **Zonas de Processamento de Exportação**.

8.4.1 Zona Franca de Manaus

Como exposto na subseção 8.1.2, a Zona Franca de Manaus (ZFM) tem origem na Lei nº 3.173, de 6/6/1957, regulamentada pelo Decreto nº 47.757, de 3/2/1960. Em tal regulamento (art. VI), afirma-se que “a Zona Franca de Manaus gozará de **extraterritorialidade** em relação ao pagamento do imposto de importação [...] e tributos [...] que incidam sobre as mercadorias importadas do exterior enquanto estas permanecerem em seus depósitos” (grifo nosso).

Contudo, tanto a lei quanto seu regulamento foram revogados pelo Decreto-lei nº 288, de 28/2/1967 (aqui denominado de **Lei da ZFM**), que disciplina até hoje, no âmbito legal, os benefícios aplicáveis à ZFM. Em tal Decreto-lei não mais se fala em extraterritorialidade, sendo definida, em seu art. 1º, a Zona Franca de Manaus como

uma **área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais**, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um **centro industrial, comercial e agropecuário** dotado de condições econômicas que permitam seu **desenvolvimento**, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos (grifos nossos).

Seguem-se outras regulamentações, como o Decreto nº 61.244, de 28/8/1967 (que, embora bastante alterado, permanece vigente), o Regulamento Aduaneiro de 1985 (arts. 389 a 395 - que classifica a ZFM como **regime aduaneiro atípico**, por não ter sido criado na Lei Aduaneira) e o atual Regulamento Aduaneiro (arts. 452 a 471), que reproduz a definição legal para a ZFM em seu art. 452, classificando-a como um **regime aduaneiro aplicado em área especial**⁷⁰⁴.

⁷⁰⁴ Também na Europa se está convencionando tratar as Zonas Francas como regimes aduaneiros. Na Exposição de Motivos do Projeto de Código Aduaneiro Europeu Modernizado, afirma-se que “as

A Zona Franca de Manaus, em regra, apresenta três **benefícios**: a **entrada** de mercadorias estrangeiras destinadas a consumo interno (ou a industrialização, exportação, estocagem para reexportação, agropecuária, pesca e instalação e operação de indústrias e serviços) é feita com **isenção** do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados⁷⁰⁵; a **saída** de mercadoria para o restante do território aduaneiro brasileiro (denominada de **internação**) está sujeita ao **pagamento** de todos os impostos exigíveis na importação, exceto se a mercadoria for utilizada em processo de **industrialização na ZFM**⁷⁰⁶, caso em que haverá **redução** do imposto de importação proporcional ao grau de industrialização⁷⁰⁷ e **isenção** do imposto sobre produtos industrializados; e a **saída** de mercadoria para o **exterior** é feita com **isenção** do imposto de exportação. Repare-se que os benefícios são basicamente referentes aos tributos aduaneiros, embora a lei os tenha estendido a outros tributos⁷⁰⁸.

Identificadas as características fundamentais da Zona Franca de Manaus, passemos a analisar o que se entende por Zona Franca nos direitos internacional e comparado.

A **Convenção de Kyoto revisada**, no Capítulo 2 de seu Anexo Específico 'D', define **zonas francas** como “partes do território de um Estado nas quais as mercadorias introduzidas são geralmente consideradas, no que se refere aos direitos e imposições na importação, **como se estivessem fora** do território aduaneiro”(grifos nossos)⁷⁰⁹.

zonas francas passam a constituir um regime aduaneiro, passando a ser efetuados controles aduaneiros, tanto à entrada como [...]” e que “embora tenha sido claramente estabelecido que as zonas francas passarão, de futuro, a constituir um regime aduaneiro, será mantida a atual dispensa da obrigação de apresentar uma declaração aduaneira [...]” (Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=COMfinal&an_doc=2005&nu_doc=608>. Acesso em: 23 jan. 2008).

⁷⁰⁵ No caso de entrada para industrialização, há ainda suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação, cf. arts. 14 e 14-A da Lei nº 10.865, de 30/4/2004, este acrescentado pela Lei nº 10.925, de 23/7/2004.

⁷⁰⁶ Atendidos níveis de industrialização compatíveis com o processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Nomenclatura Comum do Mercosul.

⁷⁰⁷ De acordo com a metodologia de cálculo referida no art. 460 do Regulamento Aduaneiro.

⁷⁰⁸ Ricardo Xavier Basaldúa ensina que: “*tratándose el área franca de un instituto aduanero, su creación no implica por sí otorgar franquicias tributarias no aduaneras*”, e que “*la tributación interna será plenamente aplicable en la medida que, en virtud de una norma de jerarquía de ley, no se disponga lo contrario*” (**Mercosur y derecho...**, op. cit., p. 474).

⁷⁰⁹ Tradução livre da versão em francês (“*zone franche: une partie du territoire d'une Partie contractante dans laquelle les marchandises qui y sont introduites sont généralement considérées comme n'étant pas sur le territoire douanier au regard des droits et taxes à l'importation*”), equivalente

O **Glossário** de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da **ALADI**, fundado na Resolução do Comitê de Representantes nº 53, de 1986, define zona franca como o “regime aduaneiro que permite receber mercadorias num espaço delimitado de um Estado, **sem o pagamento** de gravames à importação, por **considerar-se que não se encontra no território aduaneiro** e onde **não estão sujeitas ao controle** habitual da repartição aduaneira”, e prossegue afirmando que “a natureza das operações a que se podem submeter as mercadorias no interior de uma zona franca determina que pode ser qualificada como **zona franca comercial** ou **industrial**” (grifos nossos em ambas as orações)⁷¹⁰.

O Código Aduaneiro Uniforme Centroamericano - CAUCA (em seu art. 77⁷¹¹) adota a definição da Convenção de Kyoto revisada, a ela acrescentando que as **zonas francas** podem ser **comerciais, industriais** ou **mistas**.

O Código Aduaneiro Argentino (art. 590) define área franca (ou zona franca⁷¹²) como “*un ámbito dentro del cual la mercadería **no está sometida al control habitual** del servicio aduanero y su **introducción y extracción no están gravadas** con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieren establecerse, **ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico***” (grifos nossos). No mesmo sentido, o art. 287, 1 do Código Aduaneiro Paraguaio.

O Código Aduaneiro Uruguaio (art. 92) define as zonas francas como áreas próximas à zona primária delimitadas com o fim desenvolver, ao amparo de **isenções**, atividades como **depósito** (e outras a ele relacionadas) de mercadorias; instalação e funcionamento de estabelecimentos fabris dedicados a sua **industrialização**; e outras semelhantes.

Para não tornar exaustiva (nas duas acepções que nosso idioma admite para a palavra) a relação, terminemos a análise comparada com a definição constante do art. 2º da Lei de Zonas Francas da Venezuela (país prestes a inserir-se no contexto

à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*free zone: means a part of the territory of a Contracting Party where any goods introduced are generally regarded, insofar as import duties and taxes are concerned, as being outside the Customs territory*”).

⁷¹⁰ Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

⁷¹¹ Art. 77. Zona franca, es el régimen que permite ingresar a una parte delimitada del territorio de un Estado signatario, mercancías que se consideran generalmente como si no estuviésem en el territorio aduanero con respecto a los derechos e impuestos de importación, para ser destinadas según su naturaleza, a las operaciones o procesos que establezca la legislación nacional. Las zonas francas podrán ser entre otras, comerciales, industriales o mixtas.

⁷¹² A Ley nº 24.331, de 10/6/1994, que disciplina o tratamento aplicável às Zonas Francas na Argentina, em seu art. 1º, ‘a’, dispõe que “zona franca es el ámbito que se define en el artículo 590 del Código Aduanero”.

do Mercosul), de 4/8/1991: *“el área de terreno que esté físicamente delimitada sujeta a un régimen fiscal especial establecido en la presente Ley, en la cual personas jurídicas autorizadas para instalarse a los efectos de esta Ley, se dediquen a la producción y comercialización de bienes para la exportación, así como a la prestación de servicios vinculados con el comercio internacional”*.

Como se vê, não há uniformidade na designação do que constitui uma zona franca. MARIO A. ALSINA, RICARDO XAVIER BASALDUA e JUAN PATRICIO COTTER MOINE, em trio⁷¹³, ou unidos a ENRIQUE C. BARREIRA e HECTOR G. VIDAL ALBARRACIN⁷¹⁴, embora sustentem a extraterritorialidade como característica geral das zonas francas, reconhecem que, para o direito aduaneiro, não existe um critério uniforme que determine se integram ou não as zonas francas o território aduaneiro.

OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO, no mesmo sentido, revela que há muita confusão em torno do conceito de zona franca, “em face de que cada país adota, a seu critério, a denominação que lhe convém dando ao regime as peculiaridades que deseja”, e que a “Zona Franca de Manaus não corresponde ao conceito tradicional de zona franca de vocação comercial”⁷¹⁵. Também ROOSEVELT BALDOMIR SOSA e LIZIANE ANGELOTTI MEIRA defendem que a Zona Franca de Manaus não apresenta a característica da extraterritorialidade, comumente associada às Zonas Francas⁷¹⁶.

De fato, a Zona Franca de Manaus corresponde aproximadamente àquilo que os códigos aduaneiros argentino (art. 600) e paraguaio (art. 288) chamam de ‘área aduaneira especial’, pois a ZFM faz parte do território aduaneiro brasileiro, existem restrições econômicas ao ingresso no regime⁷¹⁷, e as mercadorias estrangeiras que dela saem para o restante de tal território, após incorporação a processo de industrialização, estão sujeitas a redução no montante do imposto de importação.

⁷¹³ **Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias.** T. IV. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984, p. 37.

⁷¹⁴ **Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias.** T. I. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984, p. 38.

⁷¹⁵ **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 138-139.

⁷¹⁶ Respectivamente, em **Comentários...**, *op. cit.*, p. 159-160, e **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 280.

⁷¹⁷ Estabelecidas no art. 3º, § 1º da Lei da ZFM, com a redação dada pela Lei nº 8.387, de 30/12/1991 (v.g., para automóveis de passageiros, produtos de perfumaria ou de toucador, bebidas alcoólicas e fumo).

Tal entendimento já foi oficializado no Mercosul, quando editada a Decisão do Conselho do Mercado Comum nº 8, de 1994. Tal decisão, em seus Artigos 5 (“poderão operar no Mercosul as **Zonas Francas** que atualmente estejam em funcionamento [...]”) e 6 (“as **Áreas Aduaneiras Especiais existentes de Manaus e Tierra del Fuego**, constituídas em razão de sua particular situação geográfica [...]”) distingue os institutos no âmbito do bloco regional.

Com o recente retorno das discussões sobre as zonas francas no Mercosul (pelo grupo constituído para redação do Código Aduaneiro regional, a partir das diretrizes traçadas na Resolução do Grupo Mercado Comum nº 40, de 2006), crê-se que será harmonizado o tratamento regional do tema, editando-se um Código Aduaneiro que seja (ao contrário daquele aprovado em 1994) incorporado ao ordenamento jurídico de todos os países que compõem o bloco.

Enquanto isso, aqui no Brasil, tamanhos são os problemas (manifestados a cada negociação internacional) com a utilização da terminologia ‘Zona Franca’ para designar o regime instituído em Manaus que já há uma tentativa, contida na Proposta de Emenda Constitucional nº 509/2006⁷¹⁸, de mudá-la para **Pólo Industrial de Manaus**⁷¹⁹.

A Lei da ZFM estabelece, em seu art. 42, que as isenções previstas para a Zona Franca de Manaus vigorariam por 30 anos, podendo ser prorrogado tal prazo pelo Poder Executivo, mediante aprovação prévia do Conselho de Segurança Nacional. A prorrogação (por dez anos) veio aproximadamente onze anos antes de encerrado o prazo, no texto do Decreto nº 92.560, de 16/4/1986. A Constituição Federal de 1988, no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, manteve os benefícios aplicados à ZFM até 2013. Novamente, antes de esgotado o prazo, houve sua prorrogação por dez anos, pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003. Devem, assim, não havendo novas prorrogações (a proposta de emenda constitucional acima referida, até o momento, não contém em seu texto menção a prorrogação), vigorar os benefícios para a **ZFM até 2023**.

Nos procedimentos para admissão no regime, a peculiaridade é a necessidade de anuência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (cf. art. 455 do Regulamento Aduaneiro). A internação será efetuada por procedimento

⁷¹⁸ Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

⁷¹⁹ Relate-se que a denominação ‘Pólo Industrial de Manaus’ já vem sendo impressa nos produtos lá fabricados, em que pese não ter sido percorrido o *iter* legislativo pela proposta.

ordinário (com registro de **declaração para controle de internação** - DCI, no Siscomex, para cada operação de saída da ZFM) ou simplificado (com registro mensal de DCI), este outorgado a empresas que atendam a requisitos estabelecidos pela Aduana⁷²⁰.

Há dois tópicos ainda que requerem menção, em relação à Zona Franca de Manaus: a criação de um entreposto específico - o **Eizof**, e a extensão de benefícios à **Amazônia Ocidental**.

O entreposto internacional da Zona Franca de Manaus (**Eizof**), 'criado'⁷²¹ pela Portaria Interministerial conjunta do Ministro da Fazenda e do Ministro Chefe da Secretaria de Desenvolvimento Regional (MEFP/SDR) nº 2, de 21/7/1992, e alçado ao *status* de decreto em 2002, no art. 468 do Regulamento Aduaneiro, é, em verdade, uma **espécie do gênero entreposto aduaneiro**⁷²². Tanto que dispõe o art. 470 do regulamento que as normas relativas ao entreposto aduaneiro são aplicáveis subsidiariamente ao Eizof.

Derradeiramente, destaque-se que o Decreto-lei nº 356, de 15/8/1968, alterado em 1975, pelo Decreto-lei nº 1.435, de 16/12, estendeu os benefícios fiscais concedidos à ZFM à **Amazônia Ocidental** (que corresponde aos estados do **Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima**) em relação a determinadas mercadorias (como materiais de construção, produtos alimentares e medicamentos) recebidas, oriundas, beneficiadas ou fabricadas na ZFM, segundo pauta fixada pelos Ministros da Fazenda e do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

8.4.2 Áreas de livre comércio *stricto sensu*

Há, preliminarmente, que se estabelecer diferença entre os regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais para os quais o legislador encontrou denominação própria (zona franca de Manaus - ZFM e zona de processamento de exportação - ZPE), embora os definisse como áreas de livre comércio, e o regime que o legislador efetivamente batizou de área de livre comércio (as áreas de livre

⁷²⁰ Os procedimentos de internação estão hoje detalhados na Instrução Normativa SRF (hoje RFB) nº 242, de 6/11/2002.

⁷²¹ Sobre a 'criação' de regimes aduaneiros especiais, remeta-se ao início do item 8.3.5.2 deste estudo.

⁷²² No mesmo sentido: MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 256.

comércio, digamos, em sentido estrito - ALC)⁷²³. Sobre este regime é que passamos a discorrer.

A exemplo do disposto no item 8.3.4.6 (referente a depósito franco), não se pode afirmar que haja, uniformemente, um regime aduaneiro de área de livre comércio, pois cada lei instituidora de ALC pode estabelecer regras próprias. Assim, o que o Regulamento Aduaneiro de 2002 faz, em seus arts. 472 a 481, é meramente consolidar as disposições sobre as ALC já criadas por lei no Brasil, buscando elementos comuns que possibilitem indicar características de um regime próprio⁷²⁴.

Nesse escopo, são definidas, no art. 472 do Regulamento Aduaneiro, as áreas de livre comércio de importação e de exportação como “as que, sob regime fiscal especial, são estabelecidas com a finalidade de **promover o desenvolvimento de áreas fronteiriças** específicas da **Região Norte** do País e de **incrementar as relações bilaterais** com os países vizinhos, segundo a política de integração latino-americana” (grifo nosso).

Hoje existem **ALC** em **Tabatinga/AM** (instituída pela Lei nº 7.965, de 22/12/1989), **Guajará-Mirim/RO** (Lei nº 8.210, de 19/7/1991), **Pacaraima e Bonfim/RR** (Lei nº 8.256, de 25/11/1991), **Macapá e Santana/AP** (Lei nº 8.387, de 30/12/1991), e **Brasiléia/AC** - com extensão para o município de Eptaciolândia/AC - e **Cruzeiro do Sul/AC** (Lei nº 8.857, 8/3/1994).

As mercadorias⁷²⁵ ingressam nas ALC com **suspensão** da exigibilidade do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados, que se **converte em isenção** quando houver uma das destinações previstas na lei de regência. **Ao saírem** das ALC para o restante do território aduaneiro (exceto se para outra ALC, para a ZFM ou para a Amazônia Ocidental, nos casos de extensão dos benefícios da ZFM), ficam sujeitas ao tratamento dado às **importações**.

⁷²³ Não se confunda ainda o regime com a Área de Livre Comércio (ou Zona de Livre Comércio - *Free Trade Area / Zone de Libre Échange*) que constitui o primeiro estágio de um processo de integração, tratada no Artigo XXIV, 8, 'b' do GATT.

⁷²⁴ Considerando essas circunstâncias, o Regulamento Aduaneiro viu-se obrigado a inserir comando residual (art. 480), estabelecendo que o regime atenderá ainda ao disposto na legislação específica de cada área de livre comércio.

⁷²⁵ Há restrições econômicas à aplicação do regime, em todas as ALC, para automóveis de passageiros, bebidas alcoólicas, fumo e seus derivados, perfumes e armas e munições. Nas ALC de Tabatinga e Guajará-Mirim há ainda restrição a bens finais de informática.

Assim como a Zona Franca de Manaus, as ALC têm um prazo (determinado em suas leis de regência) para serem extintas⁷²⁶. Veja-se que aqui não se está tratando, como fazíamos para os regimes aduaneiros especiais, de extinção da aplicação do regime (ao caso concreto), mas de extinção do próprio regime.

8.4.3 Zonas de processamento de exportação

A partir da publicação do Decreto-lei nº 2.452, de 29/7/1988 (que denominaremos **Lei das ZPE**), possibilitou-se a instalação de Zonas de Processamento de Exportação, com a finalidade de fortalecer o balanço de pagamentos, reduzir desequilíbrios regionais e promover a difusão tecnológica e o desenvolvimento econômico e social do País.

As ZPE, que já existiam desde 1959 (quando foi instalada a primeira delas, no aeroporto de Shannon, na Irlanda), e adquiriram relevância em países desenvolvidos como os Estados Unidos (onde grande parte da produção se voltava ao mercado doméstico), passaram, na década de 60 (com a operação da ZPE de Kandla, na Índia, em 1965), a ser instaladas em países em desenvolvimento (voltadas à exportação)⁷²⁷.

Buscou-se, assim, no Brasil, o estabelecimento de um modelo semelhante ao dos países em desenvolvimento, focado nas exportações. Como na ZFM, o foco é na industrialização. Porém, nas ZPE a produção volta-se essencialmente à exportação, o que a aproxima das modalidades de aperfeiçoamento ativo denominadas de Recof e *drawback*-suspensão. A distinção entre a ZPE e o aperfeiçoamento ativo, como destaca LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, é que nos regimes de aperfeiçoamento ativo não há obrigação de exportar toda a produção, e

⁷²⁶ Tal prazo é de **vinte e cinco anos** da data de criação da ALC. Na lei que rege as ALC de **Brasília e Cruzeiro do Sul**, no entanto, o artigo que dispunha sobre o prazo para extinção foi **vetado**. Na mensagem nº 191, de 9/3/1994, sobre as razões do veto, alegou-se que o comando do artigo **contrariava o interesse público**, por retirar da Administração Fazendária o poder de administrar o incentivo “em consonância com os interesses nacionais maiores”, e que estabelecia “tratamento tributário diferenciado e intocável por largo período, contrariando os princípios prudentes da temporariedade curta e revogabilidade dos incentivos fiscais, presentes no art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”. O resultado do veto é uma fina ironia: em 2016, quando todas as demais ALC estarão extintas, as de Brasília e de Cruzeiro do Sul (a menos que uma lei promova sua extinção) ainda estarão operando.

⁷²⁷ LINDNER, Eduardo. **ZPEs Brasileiras: a necessidade de mudanças no contexto do Mercosul**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas; Porto Alegre: Associação Brasileira de Estudos da Integração, 1993, p.16-18.

a autorização para operar no regime pode ser dada a empresa estabelecida em qualquer lugar do país⁷²⁸.

A Lei das ZPE, no parágrafo único de seu art. 1º, afirma que as **zonas de processamento de exportação**

caracterizam-se como **áreas de livre comércio** com o exterior, destinadas à instalação de empresas voltadas para a **produção de bens a serem comercializados com o exterior**, sendo consideradas **zona primária**, para efeito de controle aduaneiro (grifos nossos).

Temos, assim, de acordo com a nomenclatura utilizada pelo legislador, a terceira **espécie de área de livre comércio**, e a que mais benefícios concede: **isenção** do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados, FINSOCIAL, AFRMM e IOF, **tratamento tributário favorecido** do imposto de renda, e **tratamento administrativo simplificado** para obtenção de licença de importação.

A Lei das ZPE foi regulamentada pelo Decreto nº 96.758, de 22/9/1988, e, na mesma data, instituiu-se um Conselho Nacional das ZPE (pelo Decreto nº 96.759), para, entre outras atribuições, traçar a orientação superior da política das ZPE e analisar as propostas de criação. Passou-se, então, à fase de criação, por decreto, de cada ZPE. As primeiras foram a de **Macaíba/RN** e **Maracanaú/CE** (respectivamente, pelos Decretos nº 96.989 e 96.990, de 14/10/1988), seguindo-se: Parnaíba/PI, Suape/PE, João Pessoa/PB, São Luís/MA, Barcarena/PA, Nossa Senhora do Socorro/SE, Ilhéus/BA, Araguaína/TO, Cáceres/MT, Rio Grande/RS, Corumbá/MS, Vila Velha/ES, Imbituba/SC, Teófilo Otoni/MG e Itaguaí/RJ.

As Zonas de Processamento de Exportação criadas, contudo, jamais entraram em funcionamento. Como constata EDUARDO LINDNER, “a contribuição das ZPE às economias hospedeiras nos países em desenvolvimento ficou muito aquém do esperado”, porque as ZPE atraíram, na maioria, indústrias pouco complexas, aproveitando a mão-de-obra barata e de baixa qualificação, e não promoveram transferência de tecnologia⁷²⁹.

Ademais, como destaca RICARDO XAVIER BASALDÚA, que classifica as ZPE brasileiras como áreas francas,

existen otros institutos o regímenes aduaneros [...] mediante los cuales también se suspende la aplicación: a) de tributos que gravan

⁷²⁸ **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 301.

⁷²⁹ **ZPEs Brasileiras...**, *op. cit.*, p. 26-28.

la importación y la exportación; b) de las prohibiciones de orden económico. Estos institutos no implican una medida tan drástica e imprecisa como las áreas francas que significan una derogación general e indiscriminada del régimen tributario aduanero y de la política comercial en un espacio territorial determinado.⁷³⁰

Em 2002, o Regulamento Aduaneiro ignorou as ZPE. Entretanto, recentemente, a idéia de sua instalação, no Brasil, ganhou fôlego, com a publicação da Lei nº 11.508, de 20/7/2007 (nova Lei das ZPE), que reestrutura o regime, e revoga definitivamente⁷³¹ o Decreto-lei nº 2.452, de 1988.

Destaque-se que o significativo número de vetos presidenciais à nova Lei das ZPE acabou por torná-la inaplicável⁷³². Como foram integralmente vetados os arts. 10 e 11, que concediam os benefícios aduaneiros e tributários às ZPE, é de se concluir que embora exista um regime aduaneiro aplicado em área especial denominado zona de processamento de exportação, tal regime, hoje, não concede benefício algum.

⁷³⁰ Areas francas. Concepto y utilidad. Problemática de su compatibilidad con el Mercosur. **Revista de Estudios Aduaneros**. n. 6. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2. sem. 1993 - 1.sem. 1994, p. 24.

⁷³¹ Tal Decreto-lei já havia sido temporariamente revogado pela Medida Provisória nº 158, de 15/3/1990. A revogação, contudo, não foi mantida na conversão da Medida Provisória na Lei nº 8.032, de 12/4/1990.

⁷³² Dos 28 artigos da lei, 10 foram total ou parcialmente vetados, a maioria por contrariedade ao interesse público, cf. Mensagem de Veto nº 524, de 20/7/2007.

9 PROCEDIMENTOS ADUANEIROS SIMPLIFICADOS

A simplificação procedimental não envolve a temática tributária. Contudo, pode trazer benefícios econômicos maiores do que os obtidos com alguns regimes tributários especiais ou regimes aduaneiros especiais. Com a gradual redução de alíquotas dos impostos aduaneiros nas últimas décadas, e com o processo de integração regional no cone sul, o custo logístico assume importância semelhante à do custo 'tributário'.

Hoje, v.g., mais vale um reduzido percentual de seleção para verificação da mercadoria do que uma diminuição de alguns pontos percentuais na alíquota do imposto de importação. Ademais, enquanto o manejo de tais alíquotas é de competência do Presidente da República (que, recorde-se, o delegou à Câmara de Comércio Exterior - Camex), a simplificação procedimental pode ser efetuada por normas de hierarquia inferior.

Expressamos, ao longo da seção 8.3 deste estudo, a majoritária objeção dos autores que já se manifestaram sobre regimes aduaneiros especiais à sua criação por norma infralegal. Agora, ao tratarmos das simplificações procedimentais, passamos a percorrer caminhos nos quais é possível, e consentâneo ao direito, adotar medidas externadas em normas de hierarquia inferior à lei (em verdade, a simplificação procedimental pode ser levada a cabo mesmo sem a edição de ato normativo, desde que não avessa aos atos normativos existentes).

Nas **simplificações procedimentais**, assim, o **caráter regulatório e indutor** permanece: mudam apenas os mecanismos a serem utilizados para a indução. As simplificações têm como **contraponto** as **restrições não-tarifárias**⁷³³ (casos em que também há medidas desprovidas de caráter tributário, mas que tornam mais complexa a operação de importação ou de exportação, com a exigência, v.g., de autorizações e licenças).

Tem-se que advertir, contudo, que o que chamamos de **procedimentos aduaneiros simplificados** é tratado em alguns países (principalmente de língua

⁷³³ As restrições não-tarifárias, trazidas (as de ordem legal) para os arts. 536 a 569 do Regulamento Aduaneiro, sob a denominação 'casos especiais', representam mais um daqueles temas de Direito Aduaneiro que, apesar de importantes, não serão aqui tratados, tendo em vista a delimitação estabelecida para o presente estudo.

espanhola) **como regimes aduaneiros especiais**, em desvio, a nosso ver, do texto da Convenção de Kyoto revisada.

A Convenção, implementada no âmbito da Organização Mundial das Aduanas, e redigida em francês e inglês (idiomas oficiais da organização), compreende um Anexo Geral e dez Anexos Específicos, sendo oficialmente denominada, em tais idiomas, respectivamente, de '*Convention Internationale pour la Simplification et L'harmonization des **Regimes** Douaniers*' e de '*International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs **Procedures***'.

A Convenção tem um Anexo Específico 'J', denominado em francês de '*Procédures spéciales*', que versa sobre alguns procedimentos simplificados⁷³⁴ como os referentes a viajantes, tráfego postal, meios de transporte, provisões de bordo e meios de assistência. Na versão em inglês, tal Anexo é descrito como '*Special Procedures*'. Vê-se, assim, que no inglês não há distinção terminológica entre 'regimes' e procedimentos' aduaneiros, sendo ambas as expressões designadas por '*customs procedures*'.

Na versão em espanhol indicada no próprio sítio da Organização Mundial das Aduanas⁷³⁵, ambos os termos (regimes e procedimentos) foram traduzidos por '*regímenes*', adequando-se ao tratamento que vem sendo dado por alguns países⁷³⁶ de língua espanhola no sentido de adotar, como exposto, a expressão 'regimes aduaneiros especiais' para designar o que entendemos no Brasil como 'procedimentos aduaneiros simplificados'.

⁷³⁴ Não se utilizou aqui a expressão 'procedimentos especiais' por estar, no Brasil, relacionada a procedimentos que impõem restrições (e não simplificações, como os relacionados na Convenção) aos intervenientes nas operações de comércio exterior (v.g. os procedimentos especiais aduaneiros referidos nos arts. 704 a 712 do Regulamento Aduaneiro).

⁷³⁵ Cf. tradução efetuada no âmbito da Associação Latino-americana de Desenvolvimento (ALADI), disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/sitio.nsf/vsitioweb/kyoto>>. Acesso em: 23 jan. 2008. Hernán Narbona Véliz traduz as palavras de forma distinta, como '*regímenes*' e '*procedimientos*' ao relacionar os Anexos da Convenção. Contudo, ao traduzir o texto do Anexo 'J', utiliza a expressão '*regímenes especiales*' (**Aduanas: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 66 e 141).

⁷³⁶ O **Código Aduaneiro Argentino** (arts. 466 a 584) e o **Código Aduaneiro Uruguaio** (art. 107 a 143) denominam de regimes aduaneiros especiais vários dos casos relacionados na Convenção de Kyoto revisada como procedimentos especiais. O único Código Aduaneiro de país membro do Mercosul editado após a Convenção de Kyoto revisada, o **Código Aduaneiro Paraguuaio**, utiliza a terminologia '*regímenes aduaneros especiales*' (art. 153 a 215) para designar o trânsito aduaneiro, o depósito aduaneiro e a admissão temporária, entre outros, e a expressão '*tratamientos aduaneros especiales*' (art. 216 a 243) para fazer referência, em regra, aos procedimentos referidos no Anexo 'J' Convenção de Kyoto revisada. Contudo, o termo 'regimes' também é utilizado no tópico referente aos tratamentos aduaneiros especiais (v.g., arts. 217, 218 e 222).

Ainda não existe tradução oficial da Convenção para o português, mas cremos ser adequado efetuar a partir da versão francesa (tendo '*regimes*' como **regimes** e '*procédures*' como **procedimentos**).

Cabe esclarecer que os **procedimentos aduaneiros simplificados convivem com qualquer tipo de regime aduaneiro** (comum, especial ou aplicado em áreas especiais) e com tais regimes não se confundem.

Um viajante que ingresse no país com alguns brinquedos para presentear, v.g., deverá efetuar um despacho de tais bens não em um regime aduaneiro especial de bagagem, mas no **regime aduaneiro comum de importação definitiva**, utilizando-se do **procedimento simplificado aplicado a bagagem de viajante**. Do mesmo modo, um veículo de transporte internacional que ingresse no país trazendo mercadorias estrangeiras será admitido no **regime aduaneiro especial de admissão temporária**, mediante **procedimento simplificado aplicado aos meios de transporte (admissão automática)**, e não em um regime aduaneiro especial de meios de transporte.

Perceba-se que **todos os procedimentos aduaneiros simplificados estão vinculados a uma das três modalidades de regime aduaneiro**. Não são, assim, regimes aduaneiros, mas simplificações a procedimentos existentes para um regime aduaneiro.

Essa será a linha que seguiremos ao apresentar os principais procedimentos aduaneiros simplificados existentes no Brasil atualmente, com destaque para dois procedimentos que, mesmo em nosso país, são comumente confundidos com regimes aduaneiros: o **despacho aduaneiro expresso** (Linha Azul) e o **despacho em 'Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação'** (Redex).

9.1 Linha azul

O despacho aduaneiro expresso (conhecido como 'Linha Azul') é, sem dúvida, a mais significativa simplificação procedimental hoje existente na área aduaneira, sob o aspecto econômico.

O Regulamento Aduaneiro de 1985, em seu art. 452, com fundamento no art. 46 da Lei Aduaneira, permitiu que o Secretário da Receita Federal (hoje, do Brasil) dispusesse sobre 'regime' simplificado de despacho aduaneiro de importação, tomando em conta a qualificação do importador ou a natureza ou frequência de importação da mercadoria. Em 1988, com a nova redação dada pelo Decreto-lei nº

2.472, de 1988, à Lei Aduaneira, a redação original do art. 46 foi transposta para o art. 53 da nova redação, substituindo-se o termo 'regime' por 'procedimento': "o regulamento poderá estabelecer **procedimentos para simplificação do despacho aduaneiro**".

Com base nesses dispositivos a linha azul foi instituída pela Instrução Normativa (IN) SRF (hoje RFB) nº 153, de 22/12/1999, tendo sido disciplinada posteriormente pela IN SRF nº 47, de 2/5/2001. É com a IN SRF nº 476, de 13/12/2004, que o procedimento simplificado (já não há mais menção à linha azul como 'regime' na IN) ganha sua configuração atual.

Podemos definir a **linha azul** como o **procedimento aduaneiro simplificado**, destinado a pessoas jurídicas **industriais** que operem com **regularidade** no comércio exterior, que permite o **despacho aduaneiro expresso**, com **preferência de seleção para o canal verde** de conferência aduaneira, nas operações de importação, exportação e trânsito aduaneiro, mediante **habilitação** prévia e voluntária.

A empresa, **para habilitar-se** à linha azul, basicamente, deve ter: **situação regular** (sem débitos ou pendências junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil); como atividade econômica principal a **indústria**; **patrimônio líquido** igual ou superior a R\$ 20.000.000,00; realizado, no exercício fiscal anterior ou nos 12 meses anteriores ao pedido de habilitação, **operações de comércio exterior** (no mínimo 100) em montante total não inferior a US\$ 10.000.000,00. Deve ainda possuir **sistema de controle informatizado** de entrada, saída e movimentação de mercadorias que atenda aos requisitos mínimos estabelecidos pela Aduana.

Os **benefícios** são compensadores: além do **armazenamento prioritário** (sendo a mercadoria recolhida a depósito somente após 24 horas de sua disponibilidade para despacho aduaneiro), há **direcionamento preferencial** das declarações registradas, qualquer que seja o regime, para o **canal verde** de conferência aduaneira. Nos raros casos em que a declaração é selecionada para algum outro canal, o **desembaraço** deverá ser realizado em caráter **prioritário**.

A Linha Azul é inspirada no modelo europeu dos Operadores Econômicos Autorizados (OEA), adotado de longa data, mas incorporado ao Código Aduaneiro Europeu somente em 2005, por meio do Regulamento nº 648, de 13/4, e tem por objetivo ainda a maximização do aproveitamento dos recursos limitados da Aduana em face do crescente volume de comércio exterior.

Recentemente, a habilitação à Linha Azul passou a ser requisito para operação no regime aduaneiro especial de entreposto industrial sob controle informatizado (Recof), o que deve aumentar a demanda pelo procedimento simplificado. Hoje, há apenas 14 empresas habilitadas à Linha Azul⁷³⁷.

9.2 Redex

Outra simplificação procedimental freqüentemente confundida com regime aduaneiro (especialmente pelo fato de sua sigla iniciar com 'Re') é a possibilidade de despacho em 'recinto especial para despacho aduaneiro de exportação' (**Redex**), que **poupa** o exportador principalmente dos elevados **custos de armazenagem** em recintos alfandegados.

A Lei Aduaneira, em seu art. 49, dispunha que a conferência aduaneira poderia ser realizada em zona primária ou em outros locais admitidos pela Aduana. O Regulamento Aduaneiro de 1985 admitiu, em seu art. 446, a possibilidade de **conferência aduaneira** em recintos alfandegados de zona primária ou secundária, no estabelecimento do importador ou em outros locais autorizados, no despacho aduaneiro de importação, estendendo o tratamento à exportação em seu art. 451.

Com a nova redação dada ao art. 49 da Lei Aduaneira pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, que substituiu o termo 'conferência' por 'despacho', passou a ser possível não só a realização da conferência aduaneira em local não-alfandegado, mas de todas as etapas do despacho aduaneiro.

A possibilidade de realização do despacho aduaneiro de exportação em recintos alfandegados de zona primária e secundária e em locais não-alfandegados constou da Instrução Normativa SRF (hoje RFB) nº 28, de 27/4/1994. Tal instrução impôs ainda condições (em seus arts. 13 a 15) para a realização do despacho em local não-alfandegado. Tais condições foram alteradas com a Instrução Normativa SRF (hoje RFB) nº 114, de 31/12/1994, que dispõe sobre os Redex.

O Redex (Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação) pode ser definido como um **recinto não-alfandegado** localizado no **estabelecimento** do próprio **exportador** ou em endereço específico para **uso comum** de vários exportadores, onde pode ser processado o **despacho aduaneiro de exportação**.

⁷³⁷ Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aduana/linhaazul/EmpHab.htm>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

O benefício é só esse: realização de despacho aduaneiro de exportação em local com custo de armazenagem menor (ou até sem custo, se em estabelecimento próprio). Pode parecer pouco, mas a redução de custos na armazenagem transforma-se, muitas vezes, em vantagem competitiva do produto no exterior.

O valor referente às despesas com armazenagem em **recintos alfandegados de zona primária** é normalmente maior do que o exigido em **recintos alfandegados de zona secundária**. Contudo, se o **recinto nem alfandegado** é (não tendo havido, v.g., procedimento licitatório para sua operação), tal valor deve cair substancialmente, tendo em vista a redução dos custos do depositário. Isso sem se falar na melhor das alternativas: o despacho no próprio **estabelecimento do exportador**.

Existem, hoje, 80 Redex em operação no Brasil, (1 em Cáceres/MT, 10 em Paranaguá/PR, 10 no Rio de Janeiro/RJ, 1 em Criciúma/SC, 1 em Itajaí/SC, 1 em Joinville/SC, 2 em São Francisco do Sul/SC e 54 em Santos/SP)⁷³⁸.

9.3 Outros procedimentos aduaneiros simplificados

Como exposto no início deste Capítulo 9, os procedimentos aduaneiros simplificados sempre estão associados a pelo menos um regime aduaneiro.

Há diversas **simplificações procedimentais gerais** aplicáveis à maioria (ou à totalidade) dos regimes aduaneiros, como a disponibilização de modelos simplificados de declaração de importação e a informatização dos controles aduaneiros. Em tais simplificações, não se opera nenhuma discriminação: qualquer que seja o importador ou exportador, ou a mercadoria, o procedimento será simplificado. Pondere-se, no entanto, que tais 'simplificações', em verdade não são simplificações: já são o novo procedimento geral, mais simples que o anterior (o que é sempre recomendável à Administração Pública).

Há ainda **simplificações procedimentais objetivas**, ligadas a determinadas mercadorias ou situações vinculadas a um ou mais regimes aduaneiros. Como exemplo, podemos citar: a) admissão e exportação temporárias automáticas de veículos utilizados no transporte comercial internacional de carga ou de

⁷³⁸ Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aduana/LocaisRecintosAduaneiros/Redex/Redex.htm>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

passageiros⁷³⁹; b) reimportação, reexportação, admissão e exportação temporárias com base em controle do tipo conta-corrente para recipientes, embalagens, envoltórios, carretéis, separadores, *racks*, *clip locks*, termógrafos e outros bens com finalidade semelhante⁷⁴⁰; c) admissão simplificada de bens a serem utilizados em serviços médicos de caráter humanitário⁷⁴¹; d) registro de declaração de exportação após o embarque da mercadoria para o exterior, no caso de provisões de bordo⁷⁴²; e) verificação da mercadoria no estabelecimento do importador⁷⁴³; f) realização de despacho de exportação em Redex (referido na seção 9.2)⁷⁴⁴; g) dispensa de verificação da mercadoria para bens destinados a atividades relacionadas com a intercomparação de padrões metrológicos⁷⁴⁵; h) livre circulação de unidades de carga utilizadas (contêineres) e seus acessórios e equipamentos⁷⁴⁶; e i) despacho simplificado para importação de bens constantes de remessas postais internacionais⁷⁴⁷.

Existem também **simplificações procedimentais subjetivas**, relativas ao importador, exportador ou interveniente na operação de comércio exterior. Vejam-se, *v.g.*, os casos de: a) linha azul (referido na seção 9.1); b) admissão em procedimento sumário de bens relacionados com a visita ao País de dignitários estrangeiros⁷⁴⁸; e c) despacho simplificado de importação de bens por Missão Diplomática, Repartição

⁷³⁹ Possibilitada pelas Instruções Normativas SRF (hoje RFB) nº 285, de 14/1/2003 (art. 5º, I) e nº 319, de 4/4/2003 (art. 3º, II). A matéria é ainda tratada no Capítulo 3 do Anexo Específico 'J' da Convenção de Kyoto revisada.

⁷⁴⁰ Cf. Instrução Normativa RFB nº 747, de 14/6/2007.

⁷⁴¹ Cf. Instrução Normativa SRF nº 57, de 31/5/2001. A matéria é ainda tratada no Capítulo 5 do Anexo Específico 'J' da Convenção de Kyoto revisada.

⁷⁴² Cf. Instrução Normativa SRF nº 28, de 27/4/1994 (arts. 52 a 57). A matéria é ainda tratada no Capítulo 4 do Anexo Específico 'J' da Convenção de Kyoto revisada.

⁷⁴³ Cf. Instrução Normativa SRF nº 680, de 2/10/2006 (art. 35).

⁷⁴⁴ A realização de despacho de exportação em Redex, apesar de estar aqui classificada como simplificação procedimental objetiva, é, hoje, efetuada de forma discricionária, tendo em vista a ausência de parâmetros objetivos para reconhecimento de recintos como Redex na norma de regência (Instrução Normativa SRF nº 114, de 31/12/2001).

⁷⁴⁵ Cf. Instrução Normativa SRF nº 680, de 2/10/2006 (art. 38, II) e Resolução do Grupo Mercado Comum (GMC) nº 22, de 2003, vigente no Brasil por força do disposto no art. 1º, II, 'd' do Decreto nº 5.637, de 26/12/2005.

⁷⁴⁶ Cf. Lei nº 9.611, de 19/2/1998.

⁷⁴⁷ Cf. Instrução Normativa SRF nº 96, de 4/8/1999. A matéria é ainda tratada no Capítulo 2 do Anexo Específico 'J' da Convenção de Kyoto revisada. Aqui, além da simplificação procedimental, há um regime tributário específico, o 'regime de tributação simplificada' - RTS.

⁷⁴⁸ Cf. Instrução Normativa SRF nº 469, de 10/11/2004.

Consular, e Representação de Organismo Internacional de caráter permanente de que o Brasil seja membro, e seus integrantes⁷⁴⁹.

Por fim, há **simplificações procedimentais mistas**, nas quais a razão de ser da simplificação não reside só no importador, exportador ou interveniente, mas também na situação ou no tipo de mercadoria vinculada a um ou mais regimes. Nessa categoria podemos, a título ilustrativo, classificar: a) dispensa de verificação da mercadoria para bens de caráter cultural submetidos a despacho por museu teatro, biblioteca ou cinemateca⁷⁵⁰; b) livre circulação de veículos de turistas particulares e de aluguel no âmbito do Mercosul⁷⁵¹; c) despacho aduaneiro com preferência para canal verde no caso de bens destinados a pesquisa científica e tecnológica importados por pessoas credenciadas pelo CNPq⁷⁵²; d) direcionamento para canal verde de declaração registrada por organização militar relativa a importação de bens de uso sigiloso⁷⁵³; e despacho simplificado para importação de bens de viajante procedente do exterior⁷⁵⁴.

É preciso destacar, no entanto, que simplificações procedimentais que operem diminuição de custos somente a determinado segmento, categoria ou grupo de pessoas devem sempre ser justificáveis, pois a Administração Pública deve buscar o interesse da coletividade, e o caráter regulatório e indutor da atuação estatal no comércio exterior não pode verter-se em dirigismo.

⁷⁴⁹ Cf. Instrução Normativa SRF nº 338, de 7/7/2003.

⁷⁵⁰ Cf. Instrução Normativa SRF nº 680, de 2/10/2006 (art. 38, I).

⁷⁵¹ Cf. Resolução do Grupo Mercado Comum (GMC) nº 35, de 2002, vigente no Brasil por força do disposto no art. 1º, II, 'c' do Decreto nº 5.637, de 26/12/2005. Tal dispositivo altera tacitamente os arts. 309 e 400 do Regulamento Aduaneiro brasileiro.

⁷⁵² Cf. Instrução Normativa SRF nº 799, de 26/12/2007.

⁷⁵³ Cf. Instrução Normativa SRF nº 74, de 29/9/1997.

⁷⁵⁴ Cf. Instrução Normativa SRF nº 117, de 6/10/1988. A matéria é ainda tratada no Capítulo 1 do Anexo Específico 'J' da Convenção de Kyoto revisada. Também aqui, além da simplificação procedimental, há um regime tributário específico, o 'regime de tributação especial' - RTE.

10 CONCLUSÕES

1. A manifestação jurídica dos aspectos econômicos não se resume à mera produção legislativa, mas se estende à aplicação das normas dela decorrentes, incumbindo ao cientista do Direito analisar o comando normativo derivado da versão, em linguagem prescritiva, que o político deu à proposta do economista. Como resultado de tal análise, obtém-se a aplicação da norma, o que, por sua vez, indubitavelmente produz consequências econômicas.
2. A presença de aspectos econômicos na legislação de comércio exterior brasileira, seja no que se refere à tributação ou no que tange ao controle aduaneiro, intensifica-se a cada dia, e não pode ser ignorada na análise do ordenamento jurídico. Deve-se buscar a formação de uma fundamentação jurídica que norteie a atividade econômica de comércio exterior.
3. A atuação do Estado na ordem econômica pode ser percebida em diversos dispositivos constitucionais brasileiros, embora seja utilizada frequentemente no texto da Constituição Federal o termo 'intervenção' (espécie do gênero atuação) para designar a atuação estatal.
4. Abstraído-se do sistema econômico e político, e das questões geográficas e históricas, pode ser estabelecida uma classificação para as formas de atuação estatal na ordem econômica. Tal atuação pode ser direta (em regime monopolístico ou não) ou regulatória (indireta), podendo esta ser efetuada por direção (que abarca, além de medidas normativas que determinam comportamentos, o exercício do poder de polícia) ou por indução (que envolve as medidas normativas que estimulam ou desestimulam comportamentos).
5. A atuação estatal regulatória por indução é freqüente na tributação e no comércio exterior. O Estado, como ente tributante, desvencilhou-se das justificações na força e no poder do soberano para ceder lugar a um contexto em que a relação tributária é subordinada aos ditames constitucionais e voltada para o atingimento dos objetivos estatais neles indicados. No comércio exterior, o Estado atua com a função de controlar o fluxo de entrada e saída de mercadorias, por meio da aplicação de medidas tarifárias e não-tarifárias nas operações de importação e exportação.

6. As medidas não-tarifárias externam a atuação estatal regulatória por direção (mediante o estabelecimento de restrições) ou por indução (por meio da concessão de incentivos sem caráter tributário). As tarifárias, por sua vez, caracterizam essencialmente a atuação estatal regulatória por indução, mediante o estabelecimento de incentivos (ou desincentivos) com reflexos tributários.
7. A característica denominada comumente de 'extrafiscalidade' nas obras jurídicas tributárias corresponde, na classificação adotada, à atuação do Estado na ordem econômica por regulação (em regra, por indução).
8. É comum o manejo de elementos jurídicos utilizados na configuração de um tributo, para induzir (estimulando ou desestimulando) o sujeito passivo da obrigação tributária à realização de determinados comportamentos, visando à obtenção de resultados econômicos (ou sociais, culturais, ambientais etc.) adequados ao sistema político, externado na ordem jurídica. Embora este caráter indutor, atrelado a uma dimensão finalística do tributo, manifeste-se, em diferentes graus, nas várias espécies tributárias, é nos chamados tributos aduaneiros (imposto de importação e imposto de exportação) que ele assume sua forma mais intensa.
9. A manifestação jurídica do caráter regulatório pode ser evidenciada dentro dos critérios da hipótese e do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, e ainda no aspecto finalístico dos tributos.
10. Como a atuação estatal regulatória por indução, na tributação, provoca discriminações entre os contribuintes, e pode alterar a estrutura concorrencial, as distinções efetuadas pela norma regulatória e indutora devem estar inseridas nos limites presentes nos fundamentos políticos, econômicos e sociais estabelecidos na Constituição Federal.
11. Sem perder de vista a unidade do Direito, desmembrado em ramos tão-somente por finalidades didáticas, em decorrência do fenômeno da especialização das disciplinas jurídicas, podem ser identificadas distinções básicas (e áreas de intersecção) entre o ramo denominado de Direito Tributário e o designado por Direito Aduaneiro.
12. Não mais merece prosperar a argumentação de que o Direito Aduaneiro é mero subconjunto do Direito Tributário, regulamentando os tributos incidentes sobre o comércio exterior, pois o Direito Aduaneiro vai além do viés tributário, abarcando as atividades de controle e fiscalização do comércio exterior (haja ou não tributos a recolher), inclusive no que se refere às restrições não-tarifárias.

13. Apesar de a Administração Aduaneira e a Administração Tributária, no Brasil, estarem, a cargo de um mesmo órgão (Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB), pode-se evidenciar a existência de um conjunto de regras jurídicas a respeito de assuntos de natureza aduaneira (legislação aduaneira), distintas daquelas atinentes ao campo tributário (legislação tributária). Incumbe ao Direito Aduaneiro descrever esse objeto.

14. O Direito Aduaneiro é o ramo do Direito integrado por um conjunto de proposições jurídico-normativas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior, estabelecendo os direitos e as obrigações de cada um, e as restrições tarifárias e não-tarifárias nas importações e exportações.

15. A área de intersecção entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro corresponde aos tributos incidentes sobre o comércio exterior, divididos em três grupos: os tributos aduaneiros (exigidos exclusivamente nas atividades de comércio exterior), os tributos niveladores, vinculados a operações de comércio exterior (que promovem um equilíbrio na tributação, ponderando o teor da cláusula do tratamento nacional e os princípios tributários decorrentes da ordem econômica brasileira - exigidos para eliminar tratamentos diferenciados entre as mercadorias nacionais e as estrangeiras) e os tributos devidos em função de operação interna necessária à importação.

16. Por critério de especialidade, identificam-se um Direito Aduaneiro Tributário (como o segmento do Direito Aduaneiro que estuda os tributos aduaneiros) e um Direito Tributário Aduaneiro (segmento do Direito Tributário que estuda os tributos niveladores, vinculados a operações de comércio exterior, e os tributos devidos em função de operação interna necessária à importação).

17. São tributos aduaneiros o imposto de importação e o imposto de exportação.

18. O critério material da hipótese de incidência tributária do imposto de importação é importar mercadoria (tomado o termo 'mercadoria' em acepção alargada, abarcando importações sem finalidade comercial) estrangeira (sendo tal característica ligada à origem, e não à procedência da mercadoria). O critério espacial é o território aduaneiro, tanto nas importações temporárias quanto nas definitivas, inclusive no caso de entrada presumida ou ingresso clandestino de mercadorias no País. O critério temporal é o momento do registro da declaração de importação (para importações definitivas), do lançamento (nos casos de bagagem de

viajantes, remessas postais internacionais, ou mercadoria faltante), do termo final do depósito temporário (na hipótese de registro da declaração de importação após configuração de abandono) ou da apuração da entrada no território aduaneiro (quando houver introdução clandestina ou irregular).

19. O critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária do imposto de importação tem na sujeição ativa a União, e na sujeição passiva, basicamente, o importador. O critério quantitativo é formado pelo valor aduaneiro (definido segundo as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira celebrado no âmbito do GATT-1994), como base de cálculo, e pela alíquota constante da Tarifa Externa Comum (TEC) do Mercosul para a classificação (obtida segundo as regras do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias - SH) correspondente à mercadoria que se está importando.

20. O critério material da hipótese de incidência tributária do imposto de exportação é exportar mercadoria nacional ou nacionalizada (esta entendida como a estrangeira importada a título definitivo). O critério espacial é o território aduaneiro, havendo casos (exportação sem saída) em que, por ficção legal, considera-se saída a mercadoria de tal território sem que isso ocorra no mundo do ser. O critério temporal é o momento do registro de exportação, no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex.

21. O critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária do imposto de exportação tem na sujeição ativa a União, e na sujeição passiva o exportador. O critério quantitativo é formado pelo chamado 'preço normal' da mercadoria, como base de cálculo, e pela alíquota definida pelo Poder Executivo para a mercadoria (em regra, de 0%).

22. Os tributos niveladores são tributos internos aplicados na importação definitiva de mercadorias estrangeiras, em montante idêntico ao que seria exigido na operação, no País, que constitui a hipótese de incidência de tais tributos internos, caso a mercadoria fosse de origem nacional. São tributos niveladores, vinculados a operações de comércio exterior: o IPI, o ICMS, a Cide-combustíveis, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação.

23. O IPI-nivelador incide na importação de produtos industrializados de procedência estrangeira (critério material), sendo o critério temporal da hipótese de incidência o desembaraço aduaneiro do produto, ocorrido nas unidades aduaneiras (critério espacial). Tendo a União como sujeito ativo e o importador como sujeito

passivo da relação tributária, o imposto é calculado com base no valor aduaneiro, acrescido do imposto de importação, utilizando-se as mesmas alíquotas aplicáveis ao IPI interno.

24. O ICMS-nivelador incide na importação de mercadoria (em sentido estrito) ou bem do exterior (critério material), sendo o critério temporal da hipótese de incidência o desembaraço aduaneiro da mercadoria ou bem, ocorrido nas unidades aduaneiras (critério espacial). Tendo os Estados ou o Distrito Federal como sujeito ativo e o importador como sujeito passivo da relação tributária, o imposto é calculado com base no valor aduaneiro, acrescido das despesas aduaneiras, dos demais tributos devidos na importação e do próprio ICMS, utilizando-se as mesmas alíquotas aplicáveis ao ICMS interno.

25. A Cide-combustíveis-niveladora incide na importação de determinados combustíveis (critério material), quando de sua entrada (critério temporal) no território aduaneiro (critério espacial). Tendo a União como sujeito ativo e o importador como sujeito passivo da relação tributária, o tributo é calculado mediante a aplicação de alíquotas específicas por metro cúbico ou tonelada de combustível importado.

26. A Contribuição para o PIS/Pasep-importação e a Cofins-importação, novos tributos criados com função niveladora (embora haja dificuldades na verificação do cumprimento de tal função) têm hipótese de incidência idêntica à do imposto de importação. Também o critério pessoal do conseqüente é basicamente o mesmo do imposto de importação. As diferenças entre o imposto e as contribuições aparecem na base de cálculo (que redefine a expressão 'valor aduaneiro', para abarcar o ICMS - deduzidas as taxas, contribuições e demais despesas aduaneiras - e as próprias contribuições) e nas alíquotas destas (as mesmas aplicáveis às operações internas).

27. Há ainda outros tributos incidentes na importação, como o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), a Taxa de utilização do Siscomex e a Taxa de utilização do sistema Mercante. Tais tributos, embora sejam relacionados a uma operação de importação, não são devidos em função do despacho aduaneiro de importação (ou de uma de suas etapas), mas da descarga em portos brasileiros (AFRMM) ou da obtenção de registros com a utilização de sistemas informatizados (Siscomex ou Mercante). Apesar de serem devidos na importação, tais tributos não são devidos pela importação, mas em função de operação interna necessária à importação.

28. Estudados tanto sob o aspecto tributário quanto sob o aspecto aduaneiro, os regimes aduaneiros são as destinações aplicáveis à mercadoria a ser objeto de um despacho aduaneiro de importação ou de exportação, em função das características da operação de comércio exterior e da escolha do declarante, dentro dos parâmetros estabelecidos pela legislação aduaneira.

29. Existem, no Brasil, três espécies de regimes aduaneiros: os comuns (ou gerais), os especiais e os aplicados em áreas especiais.

30. O regime aduaneiro comum aplica-se às importações e exportações efetuadas em caráter definitivo. O fato de haver isenção ou imunidade na operação de importação ou exportação (ou de haver benefício referente a tributos não-aduaneiros) não retira o caráter comum do regime.

31. Enquadram-se como regimes aduaneiros comuns a importação definitiva e a exportação definitiva, efetuados por meio de despachos aduaneiros (entendidos como seqüências de atos tendentes a possibilitar o ingresso definitivo da mercadoria na circulação nacional, ou sua saída definitiva para o exterior).

32. Os regimes aduaneiros especiais, também conhecidos como regimes econômicos, apresentam como características básicas a suspensividade (embora seja admissível o entendimento de que a natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais seja de isenção condicional), a temporariedade (característica que tem sido mitigada em alguns regimes) e a vinculação a uma finalidade.

33. Os quatorze regimes aduaneiros especiais existentes no Brasil podem ser agrupados em quatro categorias, segundo as características da operação de comércio exterior: regimes de trânsito interno ou internacional de mercadorias (trânsito aduaneiro); regimes de importação ou exportação temporária de mercadorias para exposição, manuseio ou utilização (admissão temporária - inclusive para utilização econômica ou Repex - e exportação temporária); regimes de depósito temporário de mercadorias, sob controle aduaneiro, em local habilitado (entrepósito aduaneiro - em suas modalidades de entreposto aduaneiro *stricto sensu*, loja franca, depósito especial, depósito afiançado, depósito alfandegado certificado e depósito franco); e regimes de importação ou exportação temporária de mercadorias para serem submetidas a operações de aperfeiçoamento (admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, '*drawback*-suspensão', entreposto industrial sob controle informatizado - Recof, e exportação temporária para aperfeiçoamento passivo).

34. Como não se consolidou tal agrupamento na legislação nacional, que criou (e ainda vem criando) variações sobre regimes aduaneiros especiais já existentes, utilizando denominações diversas, são freqüentes as dificuldades de distinção entre os regimes aduaneiros especiais, e entre estes e alguns procedimentos aduaneiros simplificados, como a 'Linha Azul' e o 'Redex'.

35. Os regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais, incentivos ao desenvolvimento regional, buscando polinizar o processo de industrialização no País, por meio de benefícios relativos aos tributos aduaneiros e de simplificações procedimentais, são a Zona Franca de Manaus, as Áreas de Livre Comércio e as Zonas de Processamento de Exportação. Segundo as definições estabelecidas na legislação, os três se constituem, em verdade, em áreas de livre comércio com o exterior.

36. Tanto os regimes aduaneiros especiais como os aplicados em áreas especiais são importantes instrumentos de regulação por indução, seja concedendo benefícios tributários, seja estabelecendo procedimentos simplificados.

37. Os procedimentos simplificados aduaneiros (conhecidos em alguns países por regimes aduaneiros especiais, o que contribui para eventuais confusões), contudo, podem ser estabelecidos mesmo no regime comum de importação ou exportação, e não têm qualquer relação com matéria tributária.

38. Também nos procedimentos aduaneiros simplificados está presente o caráter regulatório e indutor da atuação estatal no comércio exterior, mas sem o viés tributário.

39. As simplificações procedimentais aduaneiras podem ser gerais (aplicáveis à maioria ou à totalidade dos regimes aduaneiros), objetivas (ligadas a determinadas mercadorias ou situações vinculadas a um ou mais regimes aduaneiros), subjetivas (relativas ao importador, exportador ou interveniente na operação de comércio exterior) ou mistas (nas quais a razão de ser da simplificação não reside só no importador, exportador ou interveniente, mas também na situação ou no tipo de mercadoria vinculada a um ou mais regimes).

40. Assim como as medidas aduaneiras com reflexo tributário instituídas pelos regimes aduaneiros especiais e aplicados em áreas especiais, as simplificações procedimentais estabelecem discriminações. Ao fazê-lo, devem ter sempre por norte a ordem constitucional, buscando o atingimento dos objetivos ali estabelecidos em favor da coletividade.

Referências Bibliográficas

ALBARRACIN, Hector G. Vidal. **Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias**. T. VII-A. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992.

ALMEIDA, Roberto Caparroz de. Da Natureza Aduaneira dos Direitos *Antidumping* no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Do imposto sobre produtos industrializados vinculado às importações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ALSINA, Mario A.; BARREIRA, Enrique C.; BASALDUA, Ricardo Xavier; COTTER MOINE, Juan Patrício; ALBARRACIN, Hector G. Vidal. **Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias**. T. I. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984.

ALSINA, Mario A.; BASALDUA, Ricardo Xavier; COTTER MOINE, Juan Patrício. **Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias**. T. IV. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ASSOCIAÇÃO LATINO-AMERICANA DE INTEGRAÇÃO. **Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior**. Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em 23 jan. 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Constituições brasileiras: 1891**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001.

_____. A Constituição de 1946. In: BALEEIRO, Aliomar; SOBRINHO, Barbosa Lima. **Constituições brasileiras: 1946**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **Historia do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARREIRA, Enrique C. **Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias**. T. II-A. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986.

_____. La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación. **Revista de Estudios Aduaneros**. n. 12. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2. sem. 1997.

BARROS, André Ferreira de. **Um intróito ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

_____. **Aspectos Jurídicos do Repetro**. v. 1. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. **O novo Direito Aduaneiro**. v. 1. Rio de Janeiro: Letra legal, 2005.

BASALDUA, Ricardo Xavier. **Introducción al Derecho Aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988.

_____. Areas francas. Concepto y utilidad. Problemática de su compatibilidad con el Mercosur. **Revista de Estudios Aduaneros**. n. 6. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2. sem. 1993 - 1.sem. 1994.

_____. **Mercosur y derecho de la integración**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.

_____. Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur. *In*: FERRARI, Regina Mari Macedo Nery (org.). **O Mercosul e as ordens jurídicas de seus Estados Membros**. Curitiba: Juruá, 1999.

BIZELLI, João dos Santos. **Classificação fiscal de mercadorias**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

BLIACHERIENE, Ana Carla. Sistemas GATT/OMC e Mercosul: implicações aduaneiras. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CAMPOS, Antonio. **Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1958.

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

_____. **Regulamento aduaneiro: teoria e prática**. Niterói/RJ: Muiraquitã, 1996.

CAMPOS, Roberto de Oliveira. **A lanterna na popa: memórias**. Rio de Janeiro: Topbooks, 1994.

CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao sistema aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

_____. **Uma introdução ao Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

CARLUCI, José Lence; e BARROS, José Floriano de. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: Companhia Editorial Paulista, 1976.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. rev., ampl. e atu. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Marcelo Pimentel de. **Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

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

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CONTRERAS, Máximo Carvajal. **Derecho Aduanero**. 7. ed. Cidade do México: Porrúa, 1998.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COSTA, Regina Helena. Notas sobre a existência de um Direito Aduaneiro. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA PORTO, Walter. **Constituições brasileiras: 1937**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001.

COTTER MOINE, Juan Patricio. Observaciones al Código Aduanero del Mercosur. **Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros**. n. 9.

DALLAZEM, Dalton Luiz. As Medidas Provisórias, a EC 32 e o Depósito Recursal Administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 83, ago. 2002.

_____. **A declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos sobre as relações jurídicas tributárias**. Curitiba, 2003. Tese (Doutorado) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

_____. O princípio constitucional tributário do não-confisco e as multas tributárias. *In*: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

DAL RI JÚNIOR, Arno. **História do Direito Internacional. Comércio e moeda. Cidadania e nacionalidade**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DROMI, Roberto; EKMEKDJIAN, Miguel A.; RIVERA, Julio C. **Derecho Comunitario**. 2. ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1996.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Tributos sobre o comércio exterior. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Princípios são universais e não comportam exceções. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões do Direito Tributário atual**. Vol. 10. e 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Igualdade na tributação - qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Inconstitucionalidade dinâmica das CIDES - O direito fundamental à destinação constitucionalmente prevista do tributo. *In*: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2006.

FERRAZ, Sérgio. Intervenção do Estado no Domínio Econômico Geral: Anotações. *In*: BACELLAR FILHO, Roberto Felipe (coord.). **Direito administrativo contemporâneo: estudos em memória do Professor Manoel de Oliveira Franco Sobrinho**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 25. ed. São Paulo: Editora Nacional, 1995.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Alfândega do Rio de Janeiro**. Brasília: ESAF, 2002.

_____. **Evolução do Sistema Aduaneiro**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/evolucao>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

_____. **Mesas de Rendas (Alfandegadas e Outras)**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/unidades/mesasrendas>>. Acesso em: 23 jan. 2008.

GONZÁLEZ, Adrian Ojeda; ROJAS, Juan Carlos Amarilla. **Concordancias. Código Aduanero y Decreto Reglamentario**. Asunción: J.C.A.R. Producciones, 2006.

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

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 10 ed. rev. e atu. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ICMS - Considerações sobre a Base de Cálculo. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais de direito tributário**. v. 10. São Paulo: Dialética, 2006.

HART, Herbert L. A. **O Conceito de direito**. Trad. A. Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HORTON, Michael J. **Import and Customs Law Handbook**. New York: Quorum Books, 1992.

JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O contrabando: uma revisão de seus fundamentos teóricos**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2000.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

JOÃO PAULO II. **Encíclica Centesimus Annus**. Disponível em: <<http://www.vatican.va/edocs/POR0067>>. Acesso em 23 jan. 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986.

_____. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

_____. Quem deve ser o guardião da Constituição? *In*: KELSEN, Hans, **Jurisdição Constitucional**. Trad. Alexandre Krug, Eduardo Brandão e Maria Ermantina Galvão. Rev. Sérgio Sérulo da Cunha. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. **Teoria geral do direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

LACOMBE, Américo Masset. **Imposto de importação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

LIMA, Sebastião de Oliveira. **O fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

LINDNER, Eduardo. **ZPEs Brasileiras: a necessidade de mudanças no contexto do Mercosul**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas; Porto Alegre: Associação Brasileira de Estudos da Integração, 1993.

LOPES FILHO, Osíris de Azevedo. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

MACEDO, Leonardo Correia Lima. **Direito Tributário no comércio internacional: acordos e convenções internacionais - OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MALUF, Sâmia Nagib. **Administrando o comércio exterior do Brasil**. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

MANFRINATO, Paulino. **Imposto de importação: uma análise do lançamento e fundamentos**. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

MÂNGIA, Joaquim Ferreira. **O imposto de importação e a política aduaneira**. Brasília: ESAF, 1983.

MARTINS, Cícero Pereira Peres [et al]. **Novo Regulamento Aduaneiro Anotado**. Brasília: Lux, 2003.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: IOB, 2002.

_____. Regimes aduaneiros especiais e integração regional: análise dos regimes brasileiros em face das regras do Mercosul. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 16. ed. atual. pela Constituição de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

_____. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. atu. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22. ed. rev. e atu. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 15. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **A importação no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Contribuições sociais - lineamentos jurídicos. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário**. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Curso de direito tributário**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007.

MELO, Ruy de; REIS, Raul. **Manual do imposto de importação e regime cambial correlato**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

MOURA, Caio Roberto Souto de. Processo administrativo e recursos no despacho aduaneiro. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Trad. José Zamit Ferrer. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NOGUEIRA, Octaciano. **Constituições brasileiras: 1824**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOVAIS, Raquel. Imposto de Importação. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES. **Glossaire des termes douaniers internationaux**. Comité Technique Permanent. 174^{ème} Session. mars. 2003.

PACHECO, Angela Maria da Motta. Extrafiscalidade e o Imposto de Exportação. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 4. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002.

PEREIRA, Affonso Insuela. **O direito econômico na ordem jurídica**. São Paulo: José Bushatsky, 1974.

PIRES, Adilson Rodrigues *et. al.* **Código Aduaneiro do Mercosul: comentários ao protocolo**. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

POLETTI, Ronaldo. **Constituições brasileiras: 1934**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001.

RATTI, Bruno. **Comércio internacional e câmbio**. 8. ed. São Paulo: Aduaneiras, 1994.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

REZEK, J. Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

RIZZIERI, Juarez Alexandre Baldini. Introdução à Economia. *In*: MONTORO FILHO, André Franco [et al.]. **Manual de economia**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROCHA, Paulo Cesar Alves. **Valoração Aduaneira no Brasil**. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à economia**. 16. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 1994.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra de (coordenadores). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SANTOS FILHO, Roberto Lemos dos. Desembaraço aduaneiro. Recintos alfandegados. Regimes aduaneiros. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. rev. e atu. São Paulo: Malheiros, 1998.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **Comentários à Lei Aduaneira: do art. 249 ao art. 410 do Dec. 91.030/85**. São Paulo: Aduaneiras, 1993.

_____. **A Aduana e o Comércio Exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

_____. **Temas aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos**. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

SOUSA, Washington Peluso Albino de. **Direito econômico**. São Paulo: Saraiva, 1980.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SUNFELD, Carlos Ari. Serviços Públicos e regulação estatal: introdução às Agências Reguladoras. *In*: SUNFELD, Carlos Ari (coord.). **Direito Administrativo Econômico**. São Paulo: Malheiros, 2006.

THORSTENSEN, Vera. **OMC - Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. Imposto de Importação e o Acordo de Valoração Aduaneira. Ajustes do valor de transação com *royalties* e serviços. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Base de cálculo do imposto de importação e o Acordo de Valoração Aduaneira. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Regime constitucional das contribuições sobre faturamento e o princípio da segurança jurídica. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro da Integração no Mercosul. *In*: MENEZES, Wagner (coord.). **Estudos de Direito Internacional**. v. 5. Curitiba: Juruá, 2005.

_____. A influência e a aplicação dos tratados internacionais sobre temas aduaneiros. *In*: MENEZES, Wagner (coord.). **Estudos de Direito Internacional**. v. 8. Curitiba: Juruá, 2006.

_____. Os regimes aduaneiros brasileiros e a Convenção de Kyoto Revisada. *In*: MENEZES, Wagner (coord.). **Estudos de Direito Internacional**. v. 11. Curitiba: Juruá, 2007.

UCKMAR, Victor. La giusta imposta. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. El principio de igualdad. *In*: AMATUCCI, Andréa (dir.). **Tratado de Derecho Tributário**. T. I. Bogotá: Temis, 2001.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. Legalidade tributária ou lei da selva: sonho ou pesadelo. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. n. 37, 2002.

_____. Crédito presumido do IPI e insumos não tributados pelo PIS/PASEP e pela COFINS. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. n. 38, 2003.

_____. Bocage e as Medidas Provisórias: a emenda pior que o soneto. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. n. 40, 2004.

_____. E, afinal, a Constituição cria tributos. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

VILLEY, Michel. **Filosofia do direito: definições e fins do direito: os meios do direito**. Trad. Márcia Valéria Martinez de Aguiar. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

WERNECK, Paulo. **Comércio exterior e despacho aduaneiro**. Curitiba: Juruá, 2001.

WITKER, Jorge. **Derecho Tributario Aduanero**. 2. ed. Cidade do México: U.N.A.M., 1999.

WOLKMER, Antonio Carlos. **Historia do direito no Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Glossary of international customs terms**. Permanent Technical Committee. 174rd Session. march. 2003.

XAVIER, Alberto. Do prazo de decadência em matéria de 'draw-back' - suspensão. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário**. v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.