

Escola Nacional de Administração Pública -ENAP
Especialização em Direito Tributário

BÁRBARA ARAUJO DE C. OLIVEIRA

**Breve análise sobre a possibilidade de efetuar a Revisão
Aduaneira em canais de parametrização diferente de verde.**

Brasília-DF

Agosto/2019

BÁRBARA ARAUJO DE C. OLIVEIRA

**Breve análise sobre a possibilidade de efetuar a Revisão
Aduaneira em canais de parametrização diferente de verde.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como parte dos requisitos para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário da Escola Nacional de Administração Pública-ENAP

Orientadora: Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira

Brasília-DF

Agosto/2019

Resumo

O presente trabalho tem como finalidade o estudo do procedimento de Revisão Aduaneira nas declarações parametrizadas em canal diferente de verde. Inicialmente, analisa-se o Direito Aduaneiro e a função da Aduana. A seguir, analisa-se o procedimento do despacho aduaneiro de importação incluindo todas as suas etapas. Explica-se a forma de tributação dessa operação incluindo o conceito de lançamento tributário e a modalidade específica no caso da operação de importação. O cerne do trabalho é a análise da Revisão Aduaneira e a sua aplicação nos canais de parametrização das declarações de importação. Por fim, realizam-se alguns comentários sobre decisões dos Tribunais Superiores e do Tribunal Administrativo sobre o tema.

Palavras-Chave: Tributação, Revisão Aduaneira, Lançamento Tributário, Declaração de importação

Abstract

The present study is intended to explore the legal procedure of customs revision in the different channels of parameterization declarations. Initially, we analyzed the institute of Customs Law and customs functions. The following is a review of the Customs clearance procedure for importation including all its steps to completion. Explaining the form of taxation of this transaction including the concept of tax assessment and the modality specified in the case of the import operation. The core of the work is to perform the analysis on the customs review as well as clarify the possibility of this procedure in the parameterization channels of the import declarations, being green, yellow, red and gray. Finally, some comments are made on some decisions regarding the subject made by the Superior Courts

Keywords: Taxation, Customs declarations, Imports, Customs review, Tax assessment.

Abreviaturas e Siglas

ADPF- Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

AFRMM -Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante

ALADI- Associação Latino-Americana de Integração

ANVISA-Agência Nacional de Vigilância Sanitária

AVA-Acordo de Valoração Aduaneira

CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CAMEX- Câmara de Comércio Exterior

CF- Constituição Federal

CTN - Código Tributário Nacional

DCTF- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DI - Declaração de Importação

DSI- Declaração Simplificada de Importação

DUIMP- Declaração Única de Importação

GATT- Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio

GIA- Guia de Apuração e Informações do ICMS

GFIP- Guia de recolhimento do FGTS e de informações à Previdência Social

IBET -Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

ICMS- Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

II-Imposto de Importação

IN - Instrução Normativa

INMETRO- Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia

LI-Licença de Importação

NBS -Nomenclatura Brasileira de Serviços, intangíveis

NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul

MERCOSUL-Mercado Comum do Sul

OMC - Organização Mundial do Comércio

OMA- Organização Mundial de Aduanas

RA- Regulamento Aduaneiro

RFB - Receita Federal do Brasil

SECEX- Secretária de Comércio Exterior

SISCOMEX - Sistema Integrado de Comércio Exterior

SRF - Secretaria da Receita Federal

STF -Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TFR- Tribunal Federal de Recursos

SUMÁRIO

Introdução	3
2 Fundamentos do Direito Aduaneiro	4
2.1 Autonomiado Direito Aduaneiro.....	4
2.2 Elementos Essenciais do Direito Aduaneiro.....	6
2.3 Funções da Aduana	7
3 Procedimentos Aduaneiros na Importação	9
3.1 Importação de Mercadorias	9
3.2 Despacho Aduaneiro de Importação	10
3.2.1 Despacho para Consumo	11
3.3 Novo processo de Importação	16
4 Tributos Incidentes na Importação	18
4.1 Imposto de Importação	19
4.2 Análise da Estrutura lógica do Imposto de Importação	20
5 Lançamento Tributário	29
5.1 Modalidades de Lançamento	31
5.2 Modalidade do Lançamento do Imposto de Importação	33
6 Revisão Aduaneira e Canais de Parametrização	35
6.1 Revisão Aduaneira	35
6.1.1 Princípios da Revisão aduaneira	38
6.1.1.2 Princípio da Legalidade	38
6.1.1.3 Princípio da Autotutela	39

6.2 Possibilidade da Revisão aduaneira em canais diferente de verde	40
7 Erro de Fato, Erro de Direito, Mudança de Critérios Jurídicos e Análise das Decisões.....	44
7.1 Análise das Decisões	46
8 Conclusão.....	53

INTRODUÇÃO

Com o fenômeno da globalização mundial e o crescente fluxo do comércio internacional, os países ficam cada vez mais integrados o que gera a necessidade de controle por parte dos órgãos estatais e um maior conhecimento acerca da legislação pelos operadores de comércio exterior.

O controle aduaneiro é realizado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, sendo autorizada a entrada e chegando a mercadoria ao Brasil, iniciam-se os procedimentos de controle que englobam a verificação de documentos e de mercadorias e a análise da regularidade do recolhimento dos tributos incidentes sobre o comércio exterior (direitos aduaneiros).

O desenvolvimento contemporâneo do comércio internacional fez com que as aduanas processem números cada vez maiores de operações, sendo necessária a adequação por parte da Aduana Brasileira às demandas exigidas pelo comércio internacional aprovadas no Acordo de Facilitação de Comércio da Organização Mundial do Comércio (OMC), na Organização Mundial das Aduanas (OMA) e no MERCOSUL. O Acordo para Facilitação do Comércio visa a dar mais agilidade para a operação de comércio exterior e a modernizar a Administração Aduaneira nacional conjuntamente com o cumprimento das leis e regulamentos aduaneiros aplicáveis. A utilização de técnicas modernas de fiscalização e controle, como gestão de risco, intercâmbio de informações, ferramentas tecnológicas e auditorias a posteriori já estão presentes no sistema aduaneiro nacional.

Diante desse novo cenário, o instituto da Revisão Aduaneira possui um papel de extrema importância, uma vez que ocorreu uma alteração do modo que a fiscalização aduaneira opera.

O foco principal ocorria em zona primária, sendo a atividade central da fiscalização baseada na verificação física da mercadoria durante o despacho aduaneiro e anteriormente ao desembarço. Nesse novo cenário é utilizado um modelo baseado na gestão de riscos e a maior parte da verificação ocorre em zona secundária do território aduaneiro, com o intuito de diminuir o tempo do despacho aduaneiro, possibilitando maior agilidade conjuntamente com a redução dos custos sem perder o controle da operação.

O presente trabalho, irá analisar o procedimento da Revisão Aduaneira.

Para tal, iniciará contextualizando o Direito Aduaneiro e a função da Aduana.

A seguir, será analisado o procedimento de importação, suas etapas e a tributação incidente nesta operação. Após a análise da tributação, efetuaremos o estudo do lançamento tributário e a modalidade do lançamento utilizado no imposto de importação. Na sequência, algumas decisões das Cortes Superiores e alguns julgados do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) serão analisados para descrever a diferença entre Revisão Aduaneira e Lançamento tributário.

2 FUNDAMENTOS DO DIREITO ADUANEIRO

2.1 Autonomia do Direito Aduaneiro

O Direito Aduaneiro pode ser definido como o conjunto de normas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior, e estabelece direitos e obrigações entre eles. Estipula, também, as restrições tarifárias e não tarifárias nas importações e exportações¹. Disciplina, desse modo, a atividade de regulamentação e fiscalização da entrada e saída de mercadorias do território nacional, ou seja, as operações de comércio internacional e o lançamento de tributos incidentes em tais operações.

Como se observa, o direito aduaneiro vai além da função de tributação, pois visa regulamentar e fiscalizar a entrada e saída das mercadorias, bens, veículos e, inclusive, pessoas do território nacional.

Debate-se no meio acadêmico e na doutrina jurídica se o Direito Aduaneiro é autônomo dos demais ramos do direito. Como se pode analisar adiante, o presente trabalho considera o Direito Aduaneiro como um ramo autônomo dos outros direitos. É um direito de natureza pública com grande influência do Direito Internacional Público, do Direito Administrativo e do Direito Tributário.

A posição autônoma do Direito Aduaneiro é ratificada já que se forem retirados os tributos do comércio exterior, existirá ainda um direito aduaneiro. Porém, se forem retiradas as normas fiscalizadoras e reguladoras deixando somente as normas tributárias seria mais difícil se falar em Direito Aduaneiro. Isso demonstra a separação entre o Direito Tributário e Direito Aduaneiro.

¹ TREVISAN, Rosaldo. *A internacionalização da disciplina do imposto de importação: contornos para uma regulação internacional da incidência*. Tese de doutorado em Direito do Estado. Setor de Ciência Jurídica, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.

O Direito Aduaneiro vai além do Tributário, pois abriga normas sob controle e fiscalização do comércio exterior, existindo ou não tributos e abarca as restrições não tarifárias e os direitos antidumping².

No sentido da autonomia do Direito Aduaneiro, Trevisan³ deixa clara a opção pela autonomia deste Direito quando o define como o ramo autônomo do direito que disciplina as relações e estabelece direitos e obrigações entre as partes interessadas.

A existência de normas específicas, que são destinadas a regulamentar e a fiscalizar a atividade de comércio exterior e autorizam o lançamento e arrecadação dos tributos aduaneiros decorrentes dessa atividade, corroboram para posição autônoma do direito aduaneiro.

O Direito Aduaneiro se fez mais importante com o crescimento do comércio internacional e da globalização mundial, o que possibilitou o aumento das negociações comerciais e o “estreitamento” das fronteiras dos países.

No entanto, o Direito Aduaneiro já existe desde o tempo do império. Em 1832, foi publicado o primeiro Regulamento Aduaneiro. Em 1966, foi publicado o Decreto-Lei nº37 que instituiu a lei aduaneira, consolidando as leis anteriores sobre o tema aduaneiro. Nessa época, outras normas importantes surgiram, como a Lei nº 288/67, que trata sobre o funcionamento da Zona Franca de Manaus, o Decreto-Lei nº 1.455/67, relacionado com bagagem, isenções, entreposto aduaneiro e o Decreto-Lei nº1.455/1976, que dispõe sobre Imposto de Exportação.

Em 1988, com a nova Constituição da República, foi estabelecido, em seu artigo 237, que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são de competência do Ministério da Fazenda e, no seu artigo 22, foi determinado que a União possui competência privativa para legislar sobre o comércio exterior. Outro artigo constitucional importante foi o que concedeu competência à União para instituir Imposto de Importação e Exportação.

Grande marco na evolução do Direito Aduaneiro foi a promulgação do Regulamento Aduaneiro, em 5 de fevereiro de 2009, pelo Decreto nº 6.759, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

² “Os direitos antidumping têm como objetivo evitar que os produtores nacionais sejam prejudicados por importações realizadas a preços de dumping, prática esta considerada como desleal em termos de comércio em acordos internacionais” <http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/defesa-comercial/205-defesa-comercial-2/o-que-e-defesa-comercial/1767-dumping-e-direitos-antidumping>.

³ “(...) **ramo autônomo 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.” Trevisan (2008, p.41)

O Direito Aduaneiro não trata apenas de imposição de tributos. Trabalha com várias atividades do comércio internacional como a regulação e o controle estatal. Não se pode descartar o importante papel do direito tributário no direito aduaneiro, já que pela tributação é praticada uma parte muito relevante da política do comércio internacional, devido à tendência de extrafiscalidade que caracteriza os tributos do comércio internacional, mas não é o único aspecto a ser considerado.

2.2 Elementos Essenciais do Direito Aduaneiro

Para corroborar a autonomia do Direito Aduaneiro é mister demonstrar seus elementos essenciais que são a existência de um território aduaneiro, a existência de uma mercadoria e operação de importação e exportação.

O primeiro elemento essencial é o território aduaneiro, onde se aplica a legislação aduaneira e compreende todo território nacional, que é dividido em zona primária, constituída pelas áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local, e em zona secundária, que compreende o restante do território aduaneiro, incluídos as águas territoriais e espaço aéreo.

Mercadoria é o objeto material da atividade comercial. De acordo com a doutrina aduaneira, mercadoria é todo objeto suscetível de tráfego internacional e passível de controle. Essa mercadoria é individualizada, via códigos que respeitam a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) permitindo o controle pela aduana e possibilitando, se for o caso, imposição de restrições ao tráfego e tributação.

Por fim, mercadoria, no sentido amplo, é tudo aquilo suscetível de ser importado ou exportado. No Brasil, e na grande maioria dos países, mercadoria se restringe a bens intangíveis. Sobre a operação com essa mercadoria recairá a legislação aduaneira.

Importação e Exportação constituem a própria dinamicidade do Direito Aduaneiro.

De acordo com o dicionário⁴ Jurídico Brasileiro de Washington dos Santos “importação é a entrada legal em um país de mercadorias procedentes de outro”.

Já a Exportação é definida como o ato de remessa de uma mercadoria, ou produto, para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida, segundo o Vocabulário Jurídico Plácido e Silva⁵.

⁴ SANTOS, Washington dos. *Dicionário Jurídico brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

⁵ SILVA, De Plácido e . *Vocabulário Jurídico*. São Paulo 32ª Edição, 2016.

No Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da ALADI (Associação Latino Americana de Integração), exportação é definida como a saída de qualquer mercadoria do território aduaneiro⁶.No entanto, podem ocorrer casos que existe a operação de exportação, a mercadoria é considerada exportada, mas não saiu do território aduaneiro, conforme estabelecido no parágrafo único do art.61 da Lei nº 10.833/2003⁷. É a chamada exportação ficta que é um instrumento de incentivo à exportação, pois permite utilizar do benefício concedido a uma operação de exportação para venda de mercadorias que não sairão do território aduaneiro em algumas situações prevista em lei.

Desse modo, o Direito Aduaneiro é considerado como um conjunto de normas que regulam as atividades relacionadas ao comércio exterior visando ao controle e à regulamentação administrativa, relacionada à segurança, saúde pública, agricultura, concorrência e estabelece normas referentes aos tributos aduaneiros.

2.3 Funções da Aduana

A Aduana controla o fluxo de pessoas, bens e veículos. Visa à proteção do interesse público do Estado como saúde, segurança, meio ambiente, economia, indústria, direitos dos consumidores, concorrência etc. Na atividade aduaneira, o bem tutelado não é simplesmente o tributo e sim a segurança da sociedade.

As funções clássicas da Aduana são o controle aduaneiro, a aplicação de restrições e a tributação.

⁶ Disponível em <http://www2.aladi.org/nsfaladi/vbasico.nsf>. Acesso em :16 jul. 2019

⁷ Lei 10.833/2003:

“Art.61 ...

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se também ao produto exportado sem saída do território nacional, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, para ser: (Redação dada pela Lei nº 12.767, de 2012) I - totalmente incorporado a bem que se encontre no País, de propriedade do comprador estrangeiro, inclusive em regime de admissão temporária sob a responsabilidade de terceiro; II - 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; III - entregue, em consignação, a empresa nacional autorizada a operar o regime de loja franca;IV - entregue, no País, a subsidiária ou coligada, para distribuição sob a forma de brinde a fornecedores e clientes; V - 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; VI - 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; ou VII - 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.

O controle aduaneiro é um objetivo da Aduana cujo papel essencial é regular o fluxo de comércio exterior, estabelecendo incentivos ou restrições e fiscalizando-os para garantir a sua correta aplicação. Representa o poder soberano do Estado e seu poder de polícia. Esse controle atua na proteção da sociedade, por meio de combate a importação de mercadorias que estejam restritas ou proibidas, no combate ao tráfico de drogas e de armas e na lavagem de dinheiro. Desse modo, assegura a proteção à saúde pública e ao meio ambiente.

É importante lembrar que não se trata de verificação absoluta de toda mercadoria importada ou exportada, visto que a verificação é efetuada por amostragem, no entanto todas as mercadorias estão sujeitas ao controle.

A aplicação de restrições e proibições à importação e exportação estão relacionadas ao ramo do direito econômico. Tais restrições e proibições exercem o papel de instrumento da política aduaneira e definem o grau de interação comercial do país com o resto do mundo. Definem, também, as prioridades da política econômica determinada pelo governo.

Os tributos aduaneiros, medidas compensatórias e antidumping, são exemplos de restrições e objetivam combater práticas desleais de competição internacional.

Outro exemplo do papel da aduana na proteção da sociedade é a imposição de proibições a importações que podem causar danos social, à saúde, ao meio ambiente e à segurança do país.

Este papel de proteção da sociedade fica claro na decisão do STF⁸ (Supremo Tribunal Federal) em 24 de junho de 2009 , através do julgamento da ADPF (Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental) 101 que considerou a legislação que proíbe a importação de pneus usados constitucional e proibiu a importação de pneus usados baseado no artigo 225 da CF (Constituição Federal). Este artigo assegura a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, ameaçado pela incineração e pelo depósito de pneus velho.

Em relação à função de tributação, essa foi durante muito tempo a mais relevante e atualmente essa função volta a receber destaque.

Muito se fala na função extrafiscal da tributação na parte aduaneira, mas ao analisarmos a tributação da importação brasileira, conclui-se que a carga tributária é elevada. Assim a função arrecadatória ganha cada vez mais espaço junto a função extrafiscal.

Em uma operação de importação, há a incidência de cinco tributos federais, um estadual e um municipal gravando, desse modo, os bens importados em um percentual que varia entre

⁸ <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=110046>

40% a 50 % do valor aduaneiro⁹. Essa tributação visa ao atendimento da cláusula do tratamento nacional, estabelecido pela OMC, que estabelece igual tratamento entre os bens importados e os similares nacionais, com exceção do imposto de importação e dos controles aduaneiros, reproduzindo, assim, sobre os bens importados os tributos incidentes nas operações internas nacionais.

Cabe mencionar que, de acordo com a Organização Mundial das Aduanas (OMA), a aduana, no século XXI, passará a desenvolver novas atividades no controle do fluxo de comércio exterior e enfrentará novos desafios, tais como: aumentar a fluidez do comércio internacional e garantir a simplificação dos processos, gerando, assim, a facilitação comercial em conjunto com o combate às práticas ilícitas.

3 PROCEDIMENTOS ADUANEIROS NA IMPORTAÇÃO

Após uma apresentação sobre o tema aduaneiro, faz-se necessária uma análise sobre o procedimento de importação.

Atualmente, existem dois modelos de procedimentos de importação. Além do procedimento atual em que se utiliza o sistema SISCOMEX¹⁰, em 2018 foi introduzido o modelo de *Single Window* ou Portal Único de Comércio Exterior que será explicado mais adiante.

Como o modelo *Single Window* ainda não foi completamente disponibilizado, o presente trabalho efetuará as análises do processo de importação de acordo com o modelo em que se utiliza o SISCOMEX.

3.1 Importação de Mercadorias

Como regra geral, para se realizar uma operação de importação no Brasil é necessária a habilitação do importador junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil com a finalidade de praticar atos relacionados a operação de importação no Siscomex. Para fins de diferimento da habilitação, a pessoa jurídica será analisada no aspecto fiscal e em relação a sua

⁹ MEIRA Liziane. *Tributos incidentes sobre a importação: Regime Jurídico e Carga Tributária Brasileira*, outubro 2018 IBET disponível em : <https://www.ibet.com.br/tributos-incidentes-sobre-a-importacao-regime-juridico-e-carga-tributaria-brasileira-por-liziane-angelotti-meira/>

¹⁰ Siscomex- Sistema Integrado de Comércio Exterior- foi instituído pelo Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992. É um sistema informatizado responsável por integrar atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, através de um fluxo único e automatizado de informações.

capacidade financeira para operar no comércio exterior. Após a concessão da habilitação, poderá ser concluída a negociação comercial com o exportador estrangeiro e o transporte da mercadoria contratado.

A próxima etapa consiste em verificar se a mercadoria a ser importada necessita de licenciamento pelos diversos órgãos de controle aduaneiro do governo brasileiro. O Estado pode permitir ou não que determinadas mercadorias entrem no território nacional. Essa decisão pode ter aspectos econômicos (por exemplo, proibição de produtos para proteção da indústria nacional), aspectos ambientais (proibição da importação de pneus); aspectos de segurança pública (proibição de produtos usados).

No Brasil, a regra é a possibilidade de importação sem licença, porém podem existir mercadorias que necessitem de controle, isto é, de licença. Como por exemplo, as licenças concedidas pela ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), Ministério da Defesa, INMETRO (Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia) para importações de medicamentos, armas de fogo e brinquedos infantis, respectivamente.

Então, existem três modalidades de licenciamento de importação, de acordo com a Portaria Secex (Secretaria de Comércio Exterior) nº 23/2011¹¹: importação dispensada de licenciamento; importação sujeita a licenciamento automático e importação sujeita a licenciamento não automático.

Para as importações dispensadas não há qualquer providência a ser realizada pelo importador.

Nas que são sujeitas a licenciamento automático, a licença pode ser providenciada após o embarque, porém antes do despacho aduaneiro de importação.

Já nas de licenciamento não automático¹², a licença deverá ser solicitada antes do embarque da mercadoria no exterior.

No caso de dispensa de licença de importação ou após o diferimento da licença, as mercadorias já estão aptas a serem importadas pelo importador brasileiro.

3.2 Despacho Aduaneiro de Importação¹³

¹¹ Portaria Secex nº23, de 14 de julho de 2011, dispõe sobre o licenciamento por meio do Siscomex e os procedimentos de licenciamento de importação.

¹² No caso operações sujeitas à Licença de importação, não é possível a conclusão das operações sem a apresentação da LI. De acordo com o art.706 do RA, é aplicável multa de 30% sobre valor aduaneiro das importações efetuadas sem LI obtida dentro do prazo legal por constituírem infrações administrativas ao controle das importações. Se não for obtida a LI a pena aplicada é a de perdimento das mercadorias importadas sem o amparo de tal licença.

¹³ Neste trabalho, apenas o despacho aduaneiro para consumo, que é o procedimento aplicado em caso de importação definitiva, será analisado, conforme art.2º da IN SRF nº 680, de 2 de outubro de

De acordo com o estabelecido em lei, toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, deve ser submetida ao despacho aduaneiro de importação.

O despacho aduaneiro será processado com base na declaração do importador apresentada a repartição aduaneira, no prazo e na forma estabelecido em regulamento¹⁴. Cabe frisar que inclusive a mercadoria não sujeita ao pagamento de tributos sobre importação sofrerá o despacho aduaneiro.

O art. 542 do Regulamento Aduaneiro define o despacho aduaneiro de importação:

“Art.542. Despacho de importação é 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.”

3.2.1 Despacho para Consumo

Segundo Liziane Meira¹⁵, o despacho para consumo é o procedimento de fiscalização realizado na importação, com o intuito de que a autoridade aduaneira verifique o pagamento dos tributos sobre a importação e o cumprimento de outras condições ou de controle e desembarace (libere) o produto.

Mister ressaltar que a autoridade fiscal somente realiza a verificação fiscal, nas declarações parametrizadas em canal vermelho, amarelo ou cinza. Naquelas declarações parametrizadas em canal verde, não há a atuação fiscal.

As etapas do despacho consistem no registro da Declaração de Importação (DI); na conferência aduaneira após a parametrização da DI, no desembarço da mercadoria e na revisão aduaneira.

Como dito anteriormente, a declaração é formulada pelo importador no Siscomex, ele informa o bem importado, a quantidade, o valor, os tributos pagos, também identifica e declara os documentos pertinentes a operação, além de outras informações relativas a operação de importação, conforme determinação da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

2006. Não será analisado, por demandar um estudo específico, o despacho para admissão em regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais.

¹⁴ Art. 44 do Decreto Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com redação conferida pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472, de 02 de setembro de 1998.

¹⁵ MEIRA, Liziane Angelotti. *Compliance e Operações no Comércio Exterior*. In: Paulo de Barros Carvalho. (Org.). *Compliance no Direito Tributário*. 1ed. Revista dos Tribunais: Revista dos Tribunais, 2018, v. 1, p. 51-91.

Adicionalmente, o importador deve verificar se a importação necessita de licenciamento ou autorização de outras autoridades. Realizada essa etapa introdutória, o importador registra a DI, regra geral, o registro pode ser realizado após a chegada do produto ao país.

Além de iniciar o procedimento de despacho, o registro da DI possui repercussão tributária, pois, conforme analisaremos mais adiante neste trabalho, o fato gerador do II é considerado ocorrido na data do registro da DI de mercadoria submetida a despacho para consumo.

A segunda etapa do despacho é a conferência aduaneira¹⁶ que é precedida pela atividade de parametrização da DI, esta atividade indicará o canal da conferência aduaneira a ser realizada pelo servidor aduaneiro responsável.

A parametrização foi instituída como medida de facilitação do despacho e a sua utilização foi possível com a edição do Decreto nº 1.765/1995 que deu vigência no território brasileiro aos textos das decisões da VII Reunião do Conselho do Mercado Comum¹⁷. Posteriormente, foi publicada a Instrução Normativa SRF nº 69, de 10 de dezembro de 1996, que instituiu os canais de parametrização para a conferência aduaneira.

A expressão “canais de parametrização” é dada em função do grau de profundidade da conferência das mercadorias.

Os parâmetros são traçados pela Receita Federal e são baseados em um processo de gerenciamento de riscos aduaneiros. Esses riscos se referem ao potencial de eventos que representam o descumprimento de regras que incidem sobre o comércio exterior.

No âmbito da Receita Federal foi implementado um modelo de gerenciamento de riscos¹⁸ com técnicas e instrumentos que possibilitam determinar e quantificar o nível de risco da operação de importação.

¹⁶ Regulamento Aduaneiro-Decreto nº 6.759/2009 - “Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.”

¹⁷ <http://www.sice.oas.org/trade/mrcsrs/decisions/DEC1694p.asp> MERCOSUL/CMC/DEC. Nº 16/94: Norma de aplicação sobre despacho aduaneiro de mercadorias.

¹⁸ IN SRF 680, 2/10/2006

“Art. 21 :

(...)§ 1º A seleção de que trata este artigo será efetuada por gerenciamento de riscos, com auxílio dos sistemas da RFB, e levará em consideração, entre outros, os seguintes elementos:

I - regularidade fiscal do importador;II - habitualidade do importador;

III - natureza, volume ou valor da importação;IV - valor dos impostos incidentes ou que incidiriam na importação;V - origem, procedência e destinação da mercadoria;VI - tratamento tributário;

Esse modelo aplica os recursos da análise na identificação e na seleção de declarações que necessitam de verificação física ou alguma exigência complementar. Isso garante a celeridade do processo de despacho e a alocação ótima de recursos disponíveis.

Desse modo, os canais de parametrização da fiscalização de mercadorias são a base para que ocorra uma maior fluidez no despacho de importação indo ao encontro das regras para facilitação do comércio mundial. Poderíamos imaginar como seria o “caos” que uma fiscalização por extensa, em todas as cargas e sobre todas as declarações registradas no território aduaneiro, poderia provocar nos órgãos de fiscalização bem como no próprio comércio exterior: necessidade de milhares de Fiscais e procedimento moroso com impacto no comércio exterior brasileiro.

Por isso, se faz necessário, em nome da viabilidade do comércio internacional, um trabalho de gerenciamento de riscos que concentre esforços nas mercadorias e operações mais importantes ou com um grau elevado de risco para o mercado nacional juntamente com o procedimento de Revisão Aduaneira, pois conforme veremos a diante, mesmo que a declaração receba um canal de conferência diferente do verde é permitida, legalmente, que essa conferência seja realizada em parte da mercadoria, via amostragem e não em cem por cento da carga o que certamente inviabilizaria a operação de importação devido aos custos financeiros e custos de mão de obra.

Dessa forma, após o registro, a Declaração de Importação será selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

- verde, em que o desembaraço será automático, dispensado o exame físico ou documental pela autoridade aduaneira;
- amarelo¹⁹, pelo qual será realizado o exame documental para o desembaraço da declaração, sendo dispensada a verificação física da mercadoria. Conforme artigo 533 do Regulamento Aduaneiro são necessários os seguintes documentos: o conhecimento de transporte original, a fatura comercial e a comprovação de pagamento de tributos se for o caso; se a documentação apresentada for suficiente para sanar as dúvidas da fiscalização e não for encontrada irregularidade a declaração é desembaraçada. Se houver alguma dúvida, poderá

VII - características da mercadoria; VIII - capacidade organizacional, operacional e econômico-financeira do importador; IX - ocorrências verificadas em outras operações realizadas pelo importador.”

¹⁹ A conferência aduaneira de fato ocorrerá nos canais amarelo, vermelho e cinza.

ser alterado o canal para vermelho, pelo Fiscal responsável e assim promoverá a inspeção física da mercadoria.

- vermelho, neste canal a mercadoria só será desembaraçada após exame físico e documental da mercadoria e
- cinza, além do exame documental e físico, a mercadoria sofrerá a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro para verificar elementos indicativos de fraude, como a autenticidade de qualquer documento comprobatório, inclusive quanto a origem da mercadoria ou ao preço; de falsidade da mercadoria; de ocultação do sujeito passivo, de importação de mercadoria proibida e de existência de fato do importador. Se levantar dados da empresa importadora, realizará a análise de importações passadas e do relacionamento com a Receita Federal. É possível a punição com a pena de perdimento da mercadoria. O procedimento fiscal nesse canal de parametrização poderá conter realização de diligência ou fiscalização no estabelecimento do interveniente, solicitação de laudos técnicos para correta identificação da mercadoria, de cotação de preços no mercador internacional e de movimentação financeira do importador, bem como a intimação do interveniente para apresentar informações e documentos adicionais. Dada a complexidade do procedimento o prazo para conclusão é de noventa dias prorrogável por igual período justificadamente, totalizando 180 (cento e oitenta) dias.

Voltamos a frisar que nas declarações parametrizadas para os canais diferente de verde, não necessariamente a operação de importação será verificada totalmente e sim em nível específico, utilizando a técnica de amostragem, não sendo, portanto, uma ação conclusiva, mas sim possível de revisão posterior pela aduana.

A título de ilustração segue um quadro com o percentual das parametrizações de cada canal no intervalo de quatro anos. Pode-se perceber o incremento das declarações parametrizadas no canal verde e a diminuição das declarações parametrizadas nos canais vermelho, amarelo e cinza, demonstrando a importância e relevância do procedimento de análise de riscos e da revisão aduaneira.

Ano	% DI em canal amarelo	% DI em canal cinza	% DI em canal verde	%DI em canal vermelho
2014	7,16	0,09	88,98	3,77
2015	5,08	0,13	91,02	3,77
2016	3,79	0,08	92,06	4,07
2017	2,86	0,06	93,89	3,19
2018	2,40	0,02	95,15	2,43
				Fonte: DW Aduaneiro-RFB

O gerenciamento de riscos facilita a atividade das autoridades aduaneiras e é um dos responsáveis pela melhoria na eficiência do processo de importação. Já se sabe que é inviável manter os mesmos procedimentos e controles sobre toda as operações de importação. Desse modo, com o gerenciamento de riscos é possível a aplicação de medidas em operações com maior risco e, assim, as operações de baixo risco podem ter o seu fluxo mais célere e com menor custo.

Ao longo dos anos com o aperfeiçoamento da gestão de riscos e com o incentivo ao procedimento de Revisão Aduaneira, os percentuais de declarações parametrizadas em canal diferente de verde foram diminuindo, conforme demonstrado no quadro acima.

O procedimento de seleção é efetuado eletronicamente via Siscomex e baseia-se, como mencionado anteriormente, na análise fiscal e gestão do risco aduaneiro.

Durante o ato de conferência aduaneira, podem ser formalizadas exigências pela fiscalização aduaneira e inclusive pode ser lavrado o Auto de Infração.

Em relação ao desembaraço aduaneiro, o Regulamento Aduaneiro, em seu artigo 571, o conceitua como sendo o ato que registra a conclusão da conferência aduaneira.

Após o desembaraço aduaneiro, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador. É importante ressaltar que em consequência de mandado judicial ou decisão administrativa poderá ser autorizada a entrega da mercadoria antes do seu desembaraço²⁰.

Para retirar a mercadoria do recinto alfandegado, o importador deve apresentar ao depositário o comprovante do pagamento ou de exoneração do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e do AFRMM (Adicional ao Frete para Renovação da

²⁰ Art.47 §3º IN SRF nº 680/2006.

Marinha Mercante) e o Conhecimento Eletrônico²¹ não pode possuir bloqueio total ou parcial de entrega.

Salvo nas hipóteses previstas pela legislação, não são desembaraçadas mercadorias que estejam com exigência de crédito tributário e pendente de atendimento pelo importador.

A Revisão Aduaneira será analisada no decorrer do trabalho.

3.3 Novo processo de Importação

Conforme dito anteriormente, o presente trabalho baseia-se no procedimento tradicional da importação, no entanto uma breve explicação do novo procedimento de importação faz se necessária dado que será o futuro da importação nacional.

O comércio internacional e sobretudo o comércio exterior brasileiro passam por significativas mudanças nos últimos tempos. O volume transacional aumentou significadamente e as importações brasileiras multiplicaram-se por dez. Diante disso, a aduana brasileira buscou novas soluções para atender a essa demanda crescente.

Diante da busca por novas soluções, tenta-se a combinação de métodos flexíveis, com a finalidade de facilitar o comércio entre os países, com a diminuição dos os custos logísticos da operação comercial sem que a autoridade aduaneira perca o controle de suas atividades finalísticas.

Assim, foi desenvolvido pelo Governo brasileiro o Programa Portal Único do Comércio Exterior. Trata-se de uma plataforma web que centraliza a interação entre governo e os intervenientes do comércio exterior e reformula os processos de importação, exportação e trânsito aduaneiro. Dessa maneira, busca-se a simplificação dos processos e a desburocratização do comércio exterior brasileiro, conforme os compromissos assumidos pelo Brasil na OMC. Objetiva-se a redução da burocracia, custos e prazos com a finalidade de aumentar a competitividade nacional.

²¹ “Conhecimento eletrônico de carga , conhecido como conhecimento de transporte , é um documento emitido pelo transportador e estabelece a contratação da operação de transporte internacional , define a comprovação do recebimento da mercadoria na origem e a obrigação de entrega-la no lugar de destino , constitui prova de posse ou propriedade da mercadoria e é um documento que ampara a mercadoria e descreve a operação de transporte.”

[http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/despacho-de-importacao/documentos-instrutivos-do-despacho/conhecimento-de-carga/introducao.](http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/despacho-de-importacao/documentos-instrutivos-do-despacho/conhecimento-de-carga/introducao)

Art. 555 RA “Cada conhecimento de carga deverá corresponder uma única declaração de importação, salvo exceções estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. ”.

No âmbito do processo de importação, a RFB apresentou, em 2017, uma nova proposta do novo processo de importação a ser implantado por meio do Portal Único.

A nova proposta terá base na Declaração Única de Importação (Duimp), que substituirá as atuais DIs e DSI (declaração simplificada de importação) reunindo as informações, de natureza aduaneira, administrativas, financeira, comercial, logística, tributária e fiscal, relacionadas ao controle das importações pelos diversos órgãos de controle. A Duimp vinculará informações do tratamento administrativo das importações, licença de importação (LI), controle de carga, conferência aduaneira, gerenciamento de risco, trânsito aduaneiro e pagamento centralizado de tributos.

Através do portal único, o importador prestará aos órgãos de controle todas as informações necessárias à importação, em um único ambiente “guichê único”, e, assim, eliminará a prestação de informações e a apresentação de documentos repetidamente para diversos órgãos, aumentando a eficiência e reduzindo os custos e prazos relacionados ao comércio exterior brasileiro. Essas informações serão disponibilizadas a todos os órgãos de governo que necessitem para exercer a sua competência legal no controle das importações. Eliminando desse modo ações repetitivas.

No novo procedimento existe a possibilidade de o importador registrar a declaração antes da chegada da mercadoria ao país, paralelamente à obtenção da licença de importação, o que permite o gerenciamento de risco antecipado, a celeridade na conferência da mercadoria e no fluxo da carga. Em relação à licença de importação, esta permitirá a obtenção de uma única licença para mais de uma operação de importação.

Outra vantagem do novo processo é a criação de uma janela única de verificação e inspeção de mercadorias que deverá ser adotada pelos órgãos intervenientes.

Tais modificações visam a assegurar alguns benefícios para a operação de importação tais como: a) centralização em um único local da solicitação e obtenção de LI, retirando a necessidade de vários preenchimentos em sistemas ou formulários; b) validação automática entre a operação autorizada na LI e a realizada na Duimp; c) flexibilização na concessão de LIs em relação ao número de operações abrangidas d) diminuição do tempo de permanência da carga na zona primária, reduzindo, assim, o custo das importações; e) redução do tempo e da burocracia nas importações sujeitas a licenciamento; f) harmonização de procedimentos entre os diversos órgãos da Administração Pública g) previsibilidade e transparência nas operações h) controle mais efetivo das importações.

Em outubro de 2018²², foi o início da implantação desse processo que está em desenvolvimento e implantação graduais com entregas progressivas. Os benefícios estão sendo a simplificação e a desburocratização dos procedimentos aduaneiros como também a consequente redução de tempo e de custo em consonâncias as melhores práticas internacionais.

De acordo com o Relatório do Novo Processo de Importação²³, a implantação desse novo processo visa a uma Administração Pública cada vez mais capaz de exercer o controle de forma efetiva com as melhores práticas, facilitando o comércio internacional legítimo.

4 TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

A tributação aduaneira é uma função clássica da Aduana, possui o caráter regulatório como instrumento da política econômica, visando, muitas vezes, à proteção da concorrência e possui importância na arrecadação, conforme visto anteriormente.

Os tributos aduaneiros, no seu conceito clássico, são o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação e as taxas aduaneira. No Brasil, essa taxa é representada pela taxa Siscomex.

Este trabalho adotará como tema central de análise o Imposto de Importação. No entanto, não se pode deixar de citar os demais tributos que podem incidir em uma operação de importação, são eles: imposto sobre operações com produtos industrializados (IPI); imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público (contribuição para o PIS/Pasep); contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, e álcool etílico (CIDECOMBUSTÍVEIS) adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante (AFRMM); taxa para utilização do sistema eletrônico de controle de arrecadação do adicional ao frete

²² <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/outubro/projeto-piloto-do-novo-processo-de-importacao-entra-em-operacao-2>.

²³ <http://portal.siscomex.gov.br/destaque/informativos/noticias-orgaos/noticias/portal-siscomex/resultado-da-consulta-publica-sobre-o-novo-processo-de-importacao/20180328RelatorioNPIv2.pdf>, visitado em 01/07/2019.

para renovação da marinha mercante (taxa Mercante); taxa para utilização do sistema de comércio exterior (taxa Siscomex).

4.1 Imposto de Importação

O Imposto de Importação tem sua previsão no artigo 153 da Constituição Federal de 1988 (CF/88). A CF/88 outorga à União a competência para instituir o imposto sobre importação de produtos estrangeiros.

Em relação as alíquotas, o texto constitucional permite ao Executivo a alteração das alíquotas via decreto, nos limites legais, excepcionando esse tributo do Princípio da Legalidade²⁴ Tributária.

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - Importação de produtos estrangeiros;

...

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

Atualmente a alíquota máxima que consta na Tabela Comum de Alíquotas é de trinta e cinco por cento, não sendo considerada ofensa ao Princípio da Proibição de Confisco.

Devido ao seu caráter extrafiscal, há exceções aos Princípios Constitucionais²⁵, como por exemplo a permissão de alteração de alíquotas sem observar os Princípios da Anterioridade Geral e Nonagesimal²⁶.

Em relação a normas gerais do Imposto, o CTN (Código Tributário Nacional) estabelece, em seus artigos 19 a 22, o fato gerador, a base de cálculo e contribuintes do tributo:

“Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja ad valorem, o 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;

III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

²⁴ O princípio da legalidade tributária impõe ao poder legislativo que a instituição ou majoração de tributos só poderá ser feito mediante lei. Isso representa uma segurança para o cidadão, já que o aumento do tributo se dará através de um processo legislativo previamente definido.

²⁵ Os princípios norteiam a conduta do indivíduo e no art. 150 da CF são estabelecidos diversos princípios gerais que norteiam o sistema tributário brasileiro, tais como: princípio da Legalidade, Anterioridade, Isonomia, Não-Confisco.

²⁶ Artigo 150, §1º, da CF.

Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Art. 22. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II- o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados”

Para melhor entendimento do seu fato gerador é importante a definição dos termos produto e estrangeiro. Segundo Leandro Paulsen (2018, pag.396), produto abrange tanto mercadorias, que possuem finalidade comercial, quanto outros bens, destinados ao uso ou consumo. Já estrangeiro, para o citado autor, designa o produto que tem origem em outro país produzido pela natureza ou pela ação humana. Não se confunde com o produto nacional que foi exportado sem ser a título definitivo e retorne ao país, este não pode ser tributado pelo II²⁷.

4.2 Análise da Estrutura lógica do Imposto de Importação

Toda norma tributária possui uma estrutura lógica composta por elementos que determinam a hipótese ou antecedente da norma de incidência tributária²⁸ e por elementos consequentes da norma tributária. São o conceito da estrutura da regra matriz.

A hipótese corresponde a descrição legal e hipotética dos eventos necessários à incidência das normas tributárias, sendo composta pelos elementos material, espacial e temporal que permitem verificar a sua ocorrência. Já nos elementos consequentes da norma tributária há a descrição hipotética de uma relação à qual deve se instaurar e ser cumprida se ocorrer o fato previsto na hipótese e possui os seguintes elementos: pessoal (sujeito ativo e passivo; credor e devedor) e quantitativo (aplicação da alíquota na base de cálculo). Quando todos esses elementos são integrados forma-se a relação tributária.

Esses serão os elementos analisado sob a ótica do Imposto de Importação.

²⁷Decreto- Lei nº 37/1996

Art.1 ...

§ 1º - Para fins de incidência do imposto, considerar-se-á também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retornar ao País, salvo se: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

- a) enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado
- b) devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição;
- c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador
- d) por motivo de guerra ou calamidade pública;
- e) por outros fatores alheios à vontade do exportador.

²⁸ MEIRA. Liziane Angelotti. *Tributos sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012

Elemento Material

Segundo o Professor Paulo de Barros (2019, pag. 293), no elemento material há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo (critério espacial e temporal).

Então, tem-se se que o elemento material da norma de incidência do Imposto de Importação (II) é “importar bens estrangeiros”.

Importação é o ato de trazer para o território nacional. Porém, para o sentido jurídico é indispensável que a entrada no território nacional seja para incorporação do bem à economia interna, seja para finalidade industrial, comercial e consumo.

É válido chamar atenção que não afasta o elemento material a operação ser caracterizada pela definitividade ou não, uma vez que em uma operação de admissão temporária²⁹ existem teorias que defendem a ocorrência do fato gerador com a suspensão do tributo.

A hipótese de incidência do imposto também está disposta no artigo 1º do Decreto-lei nº 37/1996:

“Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional”

Estrangeiro, para Paulsen³⁰, designa o produto que tem origem em outro país produzido pela natureza ou pela ação humana. Para Trevisan³¹ a origem do produto é a característica mais relevante para definir mercadoria estrangeira, entendida como o local onde a mercadoria foi fabricada ou passou por transformação substancial que se deu nova individualidade.

²⁹ No regime de Admissão Temporária clássica, os bens são importados para certas finalidades (exempli gratia, feiras, exposições, congressos competições desportivas, aperfeiçoamento passivo, uso por turistas estrangeiros) e por prazo determinado. Desde que cumpridos as condições e o prazo, não são devidos os tributos federais incidentes sobre a importação. O objetivo é estimular o desenvolvimento cultural, industrial, esportivo, turístico e tecnológico no Brasil e estreitar as relações com outros países. ” MEIRA, Liziane Angelotti. Regimes Aduaneiros Especiais. São Paulo: IOB, 2002, p. 189.

³⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*:9ª ed. Saraiva, São Paulo, 2018.

³¹ TREVISAN, Rosaldo. *A internacionalização da disciplina do imposto de importação: Contornos para uma regulação internacional da incidência*. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Setor de Ciência Jurídica, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.

Desse modo, o produto estrangeiro quando importado a título definitivo não há controvérsia sobre a incidência do Imposto.

O mesmo art. 1º do Decreto-lei nº 37/1996 equiparou a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada em retorno ao país à mercadoria estrangeira para fins de incidência do imposto de importação. Estão relacionadas com as mercadorias desnacionalizadas, ou seja, que foram exportadas a título definitivo³².

Os bens apreendidos ou abandonados e leiloados que sofreram a pena de perdimento não estão sujeitos ao referido imposto, dado que no perdimento é inviabilizado a incorporação do bem à economia nacional.

Em relação aos bens adquiridos em Loja Franca ou integrante de bagagem provenientes do exterior estão isentos do imposto, desde que respeitado os limites estabelecidos em lei.

Segundo o STJ (Superior Tribunal de Justiça) não é fato gerador do respectivo imposto, a entrada de nova mercadoria em substituição à mercadoria devolvida por defeito, que já se sujeitara ao pagamento do imposto na primeira operação de importação³³.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 92 DO DL N. 3766 (REDAÇÃO ANTERIOR AO DL N. 2.472/88) E 7º DO DECRETO N. 63.433/68. NÃO OCORRÊNCIA. REIMPORTAÇÃO DE MERCADORIA IMPORTADA TEMPORARIAMENTE PARA FINS DE CONSERTO, REPARAÇÃO OU RESTAURAÇÃO. SUBSTITUIÇÃO DA MERCADORIA DEFEITUOSA POR OUTRA IDÊNTICA, PORÉM SEM DEFEITO. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE BIS IN IDEM.

1. Discute-se nos autos questão atinente à ocorrência ou não de fato gerador de imposto de importação quando da importação de mercadoria em substituição a outra anteriormente importada, porém devolvida ao exterior em razão de defeito.
2. O imposto de importação foi recolhido quando da importação da mercadoria defeituosa, sendo que proceder à nova cobrança quando da entrada da outra mercadoria que veio para substituir a primeira configura bis in idem e atenta contra o direito do consumidor de usufruir da garantia do bem contratualmente firmada com o fornecedor do produto.
3. Se a reimportação de mercadoria exportada temporariamente para fins de conserto, reparo ou restauração - na forma dos arts. 92, parágrafo único do Decreto-Lei n. 37/66 (na redação anterior ao Decreto-Lei n. 2.472/88) e art. 7º, II e III, do Decreto n. 63.433/68 - não constitui fato gerador do imposto de importação, igualmente há de se reconhecer a inexistência de fato gerador da exação quando, ao invés de reimportar, ocorrer a substituição da mercadoria defeituosa por outra idêntica, porém sem o defeito, providência que, inclusive, é mais favorável ao contribuinte e em nada prejudica o Fisco, uma vez que na primeira operação o tributo em questão já foi recolhido regularmente.
4. Recurso especial não provido.

³² Cabe ressaltar que existem decisões dos Tribunais Superiores e do STF que afastam a incidência do Imposto de Importação neste caso, como o Recurso Extraordinário nº 104.306, em que o STF manifestou a falta de competência da União para a cobrança do Imposto sobre a importação de produtos de origem nacional.

³³ STJ-REsp:953655sp2007/0031993-1, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, data de julgamento 24/08/2010, Segunda Turma.

Elemento Espacial

Considera-se como local em que ocorre a importação as regiões sob controle aduaneiro, denominadas zonas primárias, que estão em qualquer parte do território aduaneiro. Os bens estrangeiros que não forem introduzidos em portos, aeroportos ou ponto de fronteira alfandegados estão sujeitos a pena de perdimento e não ao imposto de importação.

Elemento Temporal

Este elemento permite identificar o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico-tributário³⁴.

O CTN³⁵ estabelece que o momento em que ocorre a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional é o aspecto temporal da incidência do Imposto. Porém, dada a imensidade do território brasileiro, a grande fronteira terrestre e vasto litoral seria praticamente impossível afirmar com precisão o momento da real transposição da fronteira nacional.

Diante disso, o Decreto nº 37/1966 criou uma presunção de entrada das mercadorias despachadas para consumo com a finalidade de efetuar o cálculo o II e estabeleceu a data do registro da DI como o elemento temporal³⁶.

Pode ocorrer a alteração na alíquota da mercadoria entre a entrada no Brasil e a declaração de importação assim a nova alíquota deverá ser utilizada.

Outra modificação que pode ocorrer entre o envio da mercadoria e o registro da DI é o extravio da mercadoria no exterior. Neste caso, o importador poderá cancelar a declaração e pedir a restituição do valor pago.

Caso for provado que o bem entrou no Brasil e foi extraviado ou seja não localizada no despacho aduaneiro, o momento temporal ocorre no momento da

³⁴MEIRA, Liziane Angelotti. *Compliance e Operações no Comércio Exterior*. In: Paulo de Barros Carvalho. (Org.). *Compliance no Direito Tributário*. 1ed.Revista dos Tribunais: Revista dos Tribunais, 2018, v. 1, p. 51-91.

³⁵Art. 19 do Código Tributário Nacional.

³⁶Artigo 23 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

verificação da falta do bem, sendo devido o imposto e acrescentada a multa, conforme art.106, II, d, do Decreto -lei nº 37/66, devendo ser lavrado o auto de infração correspondente.

Elemento Pessoal

O sujeito ativo do Imposto sobre a importação é a União, titular da competência tributária.

O sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o responsável.

O contribuinte, de acordo com o CTN, deve ter relação pessoal e direta como fato gerador.

A lei dispõe que o contribuinte é o importador, ou seja, aquele que promoveu a entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro.

Assim estabelece o RA:

“Art. 104. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

II - o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente;
e

III - o adquirente de mercadoria entrepostada”.

O importador é aquela pessoa física ou jurídica que realizou a importação dos bens estrangeiros, não é necessariamente aquele que efetivamente transportou ou cruzou a fronteira com o bem.

Destinatário de remessa postal internacional é contribuinte quando promove a operação de importação, que pode se dar das seguintes formas: pelo envio do bem do exterior para si mesmo; solicitação da remessa a outra pessoa; aceitação da mercadoria e realização do despacho para consumo. Caso contrário, não poderá ser considerado contribuinte e o bem será reenviado ao exterior. Para o adquirente configurar como contribuinte é necessário que ele participe ainda em quesitos mínimos da consecução da hipótese prevista no antecedente da norma de incidência do imposto.

Em relação ao responsável, ele não é o causador do fato jurídico tributário, mas deve ter alguma relação com o fato.

A lei indica o transportador e o depositário como responsáveis pelo II. Essa responsabilidade é decorrente de deveres assumidos na relação profissional de prestação de serviços.

Há, também, como sujeito passivo os responsáveis solidários que são os representantes do transportador estrangeiro no Brasil; o adquirente de mercadoria estrangeira na importação por sua conta e ordem; o encomendante que adquire mercadoria estrangeira de pessoa jurídica importadora e o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto³⁷.

Elemento Quantitativo-Base de Cálculo e Alíquota.

A base de cálculo e alíquota são responsáveis pela quantificação do tributo determinando o valor do montante a ser recolhido.

Atualmente, a base de cálculo está disciplinada no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) resultante da Rodada do Uruguai do GATT (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio) e as alíquotas estão definidas dentro do MERCOSUL, salvo algumas exceções, perfurações e reduções.

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo, conforme estabelece o CTN, pode ser determinada de acordo com o tipo de alíquota incidente, dependendo se é uma alíquota específica ou *ad valorem*.

Na alíquota específica, que compreende hipóteses menos comuns, a base de cálculo é expressa em uma unidade de medida indicada, por exemplo quantidade, peso ou volume.

Já a alíquota *ad valorem* consiste em um percentual que incidirá sobre o a base de cálculo.

No regime de importação comum, a base de cálculo do imposto é o valor aduaneiro, que é definida segundo os métodos³⁸ estabelecidos no Acordo de Valoração

³⁷ Parágrafo único do art. 32 do Decreto-lei n°.37, de 1966.

³⁸ O AVA indica seis métodos para o procedimento de valoração aduaneira. Esses métodos são de aplicação sucessiva sendo que um somente é aplicado quando o anterior for inaplicável. Métodos de Valoração: Primeiro Método-valor da transação; Segundo Método- valor da transação de mercadorias

Aduaneira (AVA).³⁹ Esse Acordo indica que para determinação da base de cálculo deve ser dado preferência ao valor da transação que consiste no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação. Entretanto, é plenamente possível a aferição da base de cálculo por outros meios, inclusive do arbitramento como forma de evitar a sonegação tributária.

Em relação a base cálculo, faz-se necessária uma breve explicação do estabelecido no artigo 20 do Código Tributário Nacional e da atual definição da base de cálculo estabelecida no Regulamento Aduaneiro e no art. 2º do Decreto-lei 37/66.⁴⁰

O Código Tributário estabelece que a base de cálculo na alíquota *ad valorem* é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria ao tempo da importação em uma venda em condições de livre concorrência. Já o Regulamento Aduaneiro e o Decreto estabelecem que é o valor aduaneiro.

O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) foi estabelecido em 1947, em Genebra, para desenvolver o comércio internacional. No art. 7 do Acordo foi levantada a necessidade de padronizar o conceito de valor aduaneiro.

Após a Rodada de Tóquio do GATT, em que foi aprovado o AVA, a base de cálculo do II ficou disciplinada no AVA (Acordo de Valoração Aduaneira).

Na Rodada Uruguai, em 1994, o AVA tornou se parte do GATT e passou a ser obrigatório para os membros da Organização Mundial do Comércio.

idênticas; Terceiro Método-valor de transação de mercadorias similares; Quarto Método- valor de revenda ou valor dedutivo; Quinto Método- custo de produção ou valor computado; Sexto método – critérios razoáveis ou residual.

³⁹ Acordo de Valoração Aduaneira- Acordo Sobre a Implantação do art.VII do GATT. O AVA foi recepcionado no direito pátrio pelo decreto legislativo nº 30 de 1994 e regulamentado pelo decreto nº 2.498/98. Este foi revogado pelo decreto nº 4543/02 o qual foi revogado pelo decreto nº 6759/09 cujos art. 75 a 89 versam sobre valorização aduaneira- MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o Comércio Exterior*.São Paulo: Saraiva,2012.

⁴⁰ CTN Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

II - quando a alíquota seja *ad valorem*, o 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;

RA Art. 75. A base de cálculo do imposto é

I - quando a alíquota for *ad valorem*, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994;

Decreto -Lei 37, e3 1966 Art.2º - A base de cálculo do imposto é:

II - quando a alíquota for "*ad valorem*", o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art.7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT.

Assim, desde 1986, com a Rodada Uruguai, a base de cálculo do imposto de importação passou a ser o “valor aduaneiro” definido segundo as regras do AVA, modificando o art. 2º do Decreto-lei e o Regulamento Aduaneiro.

Essa determinação da base de cálculo como sendo o valor aduaneiro, embora contraste com o estabelecido pelo CTN, é válida devido a teoria da primazia dos tratados internacionais, e é reconhecida inclusive pelo CTN em seu art.98:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Diante dessa teoria, o tratado posterior suspende a eficácia da norma legal com ele incompatível, mesmo que a norma nesse caso seja o próprio CTN.

O art.20 do CTN que dispõe sobre a base de cálculo não mais é capaz de produzir efeitos enquanto o Brasil for parte no Acordo, já que o tratado afastou a aplicação da lei interna, prevalecendo sobre a lei anterior.⁴¹

A determinação da base de cálculo do Imposto de Importação e dos demais tributos incidentes na importação depende da conversão em moeda nacional do valor expresso em moeda estrangeira. Conforme explica Liziane Meira (2012, p. 510) o câmbio aplicado não é o do momento da ocorrência do fato jurídico tributário, mas sim um valor denominado “câmbio fiscal”. E para determinar essa taxa de conversão, a lei prevê alternativamente o câmbio dois dias antes ou o próprio câmbio da operação, deve prevalecer, dentro dos dois valores, o maior.

Integram o valor aduaneiro, conforme previsão legal, o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga, ou o ponto de fronteira alfandegado, onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro, os gastos relativos as descargas, a carga e ao manuseio, associado ao transporte de mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos anteriormente e o custo da mercadoria durante as operações referidas.⁴²

Em relação aos itens que integram o valor aduaneiro, a capatazia⁴³ gera grande controvérsia. O Regulamento Aduaneiro, em seu art.77, determina que o custo de

⁴¹“Independente do nome que recebe o afastamento da aplicação da lei em consequência do tratado internacional, não existe na jurisprudência ou doutrina uma controvérsia forte a respeito de o tratado internacional prevalecer sobre a lei anterior” Trevisan, Rosalo. *A internacionalização da disciplina do imposto de importação: contornos para uma regulação internacional da incidência*. Curitiba 2016

⁴² Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2; e Norma de Aplicação sobre a valoração Aduaneira de Mercadorias, ART.7º, aprovado pela Decisão CMC nº 13, de 2007, internalizada pelo Decreto nº 6.870, de 4/96/2009.

⁴³Lei nº 12.815/2013

Art. 40 ...

transporte e gastos relativos à carga integram o valor aduaneiro “até a chegada ao porto, aeroporto alfandegado de descarga ou ponto de fronteira alfandegado” e Receita Federal por meio da Instrução Normativa nº 327/03 incluiu os gastos relativos a descarga da mercadoria no valor aduaneiro, o que tem gerado bastante controvérsia se essa inclusão seria legal ou não. Argumentos a favor da exclusão se baseiam que capatazia ocorre depois da carga ter chegado no território aduaneiro e defendem que a IN extrapolou o Regulamento Aduaneiro. Já os defensores da inclusão da capatazia defendem que há uma má interpretação da IN e esta reproduz o Regulamento Aduaneiro e também discutem o sentido da atracação se seria até a chegada ao porto ou se incluiria a descarga do navio que ocorre em um momento após a atracação.

Muitos contribuintes ingressaram em juízo levando a discussão até o Superior Tribunal de Justiça que considerou ilegal a inclusão das despesas com carga manuseio e conferência de bens importados (capatazia) na determinação do valor aduaneiro, base de cálculo do Imposto de importação⁴⁴.

Alíquotas

As alíquotas do II são estabelecidas conforme os interesses comerciais brasileiros, possuindo propriedades extrafiscais, com a finalidade de controle do sistema econômico e da indústria nacional. Portanto, bens que contribuem para a produção da indústria nacional podem ser taxados de forma leve e bens de consumo sofisticados podem ter alíquotas elevadas.

O CTN estabelece que a alíquota pode ser específica ou ad valorem a depender da base de cálculo do imposto.

Já a CF, em seu art. 153§1º, faculta ao Poder Executivo, desde que observados as condições e limites legais alterar as alíquotas, sendo exceção ao princípio da legalidade. Destacamos que o Presidente da República, por meio do Decreto nº 99.546, de 1990, atribuiu a competência para fixar a alíquota do Imposto de importação para o Ministro da Fazenda. Atualmente, a Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) possui competência

§ 1º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I - capatazia: atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;

⁴⁴ REsp 1239625 SC 2011/0042849-4. Cabe ressaltar que, em 10/06/2019, o STJ “determinou a afetação de três recursos especiais para sob o rito dos recursos repetitivos definir tese relativa à inclusão de serviços de capatazia na composição do valor aduaneiro”

<http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Primeira-Secao-vai-discutir-inclusao-de-servicos-de-capatazia-na-composicao-do-valor-aduaneiro.aspx>

para fixa alíquota do imposto de importação, observando as condições e os limites estabelecidos em lei⁴⁵.

No regime comum de importação, a alíquota é a do tipo ad valorem, é um percentual aplicado a base de cálculo que é determinada dependendo do país de origem dos bens. A alíquota básica é encontrada na Tarifa Externa Comum (TEC),⁴⁶ aprovada no Mercosul e no âmbito nacional aprovada por Resolução da Camex. As alíquotas do imposto de importação constantes da TEC variam de zero a trinta e cinco por cento. Como sabemos, o estabelecimento das alíquotas não é subordinado aos princípios da legalidade e da anterioridade geral e nonagesimal.

5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A relação obrigacional tributária de pagar tributo ou penalidade, segundo Leandro Paulsen⁴⁷ (2018, p.241) possui dois lados: obrigação e crédito. Vincula, desse modo, credor e devedor.

Para que ocorra a obrigação é necessário que o fato concreto (fato gerador ou fato jurídico-tributário) ocorra conforme previsto na norma (hipótese de incidência). Existindo a obrigação tributária existe um vínculo entre o sujeito ativo e sujeito passivo, que são os polos da obrigação. O sujeito passivo é a pessoa obrigada a cumprir a prestação tributária e o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigí-la, possuindo o crédito tributário.

Em uma análise rápida, pode-se imaginar que a obrigação e o crédito tributários surgem conjuntamente, porém ao se analisar os artigos 113 § 1º e 142 do Código Tributário Nacional, conclui-se que a obrigação tributária nasce com o fato gerador e o crédito tributário é constituído pelo lançamento quando, então, se formaliza o crédito tendo sido verificados a ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo e apuração do montante devido.

O lançamento é imprescindível para que o sujeito ativo possa efetuar os atos de cobrança e, então, satisfazer o seu direito ao crédito tributário.

A definição de lançamento tributário, de acordo com o CTN é a seguinte:

⁴⁵ Decreto nº3.756, de 21/02/2001

⁴⁶ Pelo Tratado de Assunção, que criou o Mercosul, passou-se a existir para uma política comercial comum dos países do bloco relativamente a terceiros Estados, o que levou a adoção de uma Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), o que padronizou a identificação dos produtos e a TEC.

⁴⁷ Paulsen, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Retira-se do citado artigo que o lançamento é atividade privativa de autoridade administrativa e objetiva a constituição do crédito tributário. A atividade de lançamento é necessária para determinar o sujeito passivo; verificar a ocorrência do fato gerador, indicar a base de cálculo e alíquota do tributo, ou seja, o montante devido e tornar o crédito tributário líquido e certo, constituindo definitivamente o crédito tributário.

Já para Paulo de Barros Carvalho, a definição de lançamento tributário é estabelecida a seguir:

“Lançamento tributário é um ato jurídico administrativo, da categoria do simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, e determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaços temporais em que o crédito há de ser exigido.” (CARVALHO, 2019, p. 412).

Para o referido Professor, diferente da definição do CTN que define o lançamento como um procedimento administrativo, o lançamento é um ato jurídico administrativo. Ato que decorre da atividade vinculada da autoridade tributária. O lançamento pode, ou não, ser consequência de um procedimento administrativo, dado que pode ser configurado como um ato isolado sem um procedimento prévio.

Nas palavras de Paulo de Barros, o lançamento possui duas naturezas: a declaratória, o lançamento declara a obrigação que ocorreu com o fato gerador, reconhecendo uma situação ocorrida no passado. Essa natureza torna compatível a incidência de juros e multas contados desde a ocorrência do fato gerador no caso de não existir o pagamento da obrigação tributária devida. E a natureza constitutiva, pois faz nascer o direito e o dever da relação jurídico tributária, fazendo surgir o crédito tributário.

Assim, o lançamento tributário é ato administrativo privativo da autoridade fiscal que declara a obrigação e formaliza o crédito tributário, independente do reconhecimento e da aceitação por parte do contribuinte, concretizando a norma tributária em uma obrigação individual.⁴⁸

⁴⁸ É importante chamar atenção para as correntes doutrinárias atuais que consideram o lançamento por homologação como um “auto-lançamento”, já que o contribuinte que apura e paga o crédito tributário.

5.1 Modalidades de Lançamento

O CTN, ao classificar o lançamento tributário, estabeleceu três modalidades de lançamento, de acordo com o grau de participação do contribuinte.

Desse modo, o Código Nacional adotou a classificação tricotômica e separou o lançamento nas seguintes modalidades: a) direto ou por ofício; b) por declaração e c) por homologação.

Antes de iniciar a análise das modalidades previstas no Código Tributário, faz-se necessário ressaltar que nas palavras do Paulo de Barros Carvalho (Carvalho, 2019 p.443), “dado que o lançamento é ato jurídico administrativo, a classificação adotada pelo CTN perde a correspondência com a realidade, pois são irrelevantes os procedimentos que antecedem o lançamento (desde que a autoridade possua os dados relativos a ocorrência do fato jurídico tributário e a identificação do sujeito passivo, existirá a possibilidade de efetuar o lançamento) uma vez que não integram a composição intrínseca do ato. Portanto, essas modalidades de lançamento são na verdade modalidades de procedimento de lançamento que não podem ser confundidos com o ato em si do lançamento”.

Tem-se, então, que o lançamento direto ou de ofício, de acordo com o artigo 149 do Código Tributário, é aquele realizado diretamente e exclusivamente pelo Fisco. Cabe ao sujeito ativo tomar a iniciativa identificar a ocorrência do fato gerador e sujeito passivo; realizar o cálculo do montante devido, formalizar o crédito e notificar o sujeito passivo para o pagamento. Esse tipo de lançamento ocorre quando a lei determina ou quando o tributo seja submetido a outras modalidades de lançamento, mas o administrado não prestou as informações devidas, nem apurou ou recolheu corretamente o tributo que era devido. Nesse último caso, o lançamento terá caráter supletivo e é realizado, predominantemente, no exercício de fiscalização dos atos do contribuinte.

O segundo tipo de lançamento, previsto no artigo 147 do CTN, por declaração, também chamado de misto por parte da doutrina, é aquele que contribuinte fornece ao Fisco elementos e fatos necessários para que a Administração Tributária apure o crédito tributário e, assim, diante da declaração apresentada pelo contribuinte, o Fisco notifica ao contribuinte, via lançamento, o montante a ser pago. Existe um “diálogo” entre o Órgão Fazendário e o administrado. Não é a declaração do contribuinte que reconhece o débito, pois nesse caso não teria a necessidade de lançamento pelo Fisco.

Já o lançamento por homologação, previsto no artigo 150 da Lei Tributária, é aquele em que o sujeito passivo reconhece a ocorrência do fato gerador previsto em lei, determina a matéria tributável, apura e recolhe o montante devido. Não se faz necessário nenhum tipo de ato da fiscalização para que o crédito tributário fique consolidado. Cabe, então, ao Fisco realizar o controle posterior desses atos, homologando ou não, expressa ou tacitamente. Caso não se considere correto o ato do administrado, cabe ao Fisco realizar o lançamento de ofício em substituição ou complementação aos procedimentos efetuados pelo administrado.

A legislação estabelece, então, que o próprio contribuinte verifique o montante devido do tributo e efetue o pagamento, cabendo ao sujeito ativo a fiscalização sobre os atos do contribuinte.

Para Paulo de Barros Carvalho⁴⁹, a expressão homologação do lançamento não foi corretamente técnica, pois não se homologa o lançamento e sim o pagamento efetuado antecipadamente, visto que lançamento é ato privativo da Administração Tributária não podendo ser realizado pelo particular. Para o citado Professor: “... a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário ... Um certifica a quitação; outro certifica a dívida”.

Nos posicionamos de acordo com a tese do Professor Paulo de Barros Carvalho, pois o que a autoridade fiscal irá homologar é o pagamento efetuado previamente pelo contribuinte e não a “homologação” do lançamento realizado pelo contribuinte.

Na homologação do pagamento, se for o caso, a autoridade procederá o lançamento, que é atividade privativa do Estado, de eventuais diferenças do que deveriam ter sido recolhidas aos cofres públicos e não o foram. Assim, a atividade de antecipar o pagamento não significa a atividade de lançar.

Nessa mesma direção, refuta-se a tese do “auto- lançamento” conferida ao lançamento por homologação, já que o contribuinte somente antecipa o pagamento e não realiza qualquer lançamento tributário, visto que o lançamento tributário é atividade privativa de autoridade fiscal.

Importante mencionar que quase totalidade dos tributos federais é sujeita ao lançamento por homologação e a administração tributária irá homologar tácita ou expressamente a atividade do contribuinte.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

Assim, quando o contribuinte apura e declara o montante devido formaliza a existência, certeza e liquidez do crédito. São exemplos de tais declarações: Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Declaração de ajuste do Imposto de Renda; Guia de recolhimento do FGTS e de informações à Previdência Social (GFIP), Guia de Apuração e Informações do ICMS (GIA).

Essa formalização do crédito tributário acarreta consequências. Não se pode falar em decadência desses valores declarados e a formalização implica o reconhecimento do débito, constituindo confissão de dívida, e, assim, o lançamento de ofício não se torna mais necessário.⁵⁰

A Súmula n °436 do STJ ratifica esse entendimento:

“A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

E o STF está seguindo essa mesma posição:

“Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte, não se faz necessária sua homologação formal, motivo por que o crédito tributário se torna imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação do sujeito.”⁵¹

5.2 Modalidade do Lançamento do Imposto de Importação

Por muito tempo, em uma fase da aduana brasileira anterior a entrada em produção do Siscomex⁵², a doutrina pátria caracterizou o imposto de importação como sendo por declaração.

Tal classificação era motivada devido ao procedimento da atividade de importação da época que era iniciado e elaborado com base na declaração de importação. Essa era apresentada na repartição que processava o despacho juntamente com os documentos que acobertavam a operação. O Fisco examinava e notificava o importador para que este recolhesse, então, o montante devido.

Com o advento do Siscomex, o pagamento do imposto é realizado simultaneamente a prestação das informações no sistema e anteriormente ao registro da Declaração de Importação,

⁵⁰ STJ, REsp 542975/SC

⁵¹ STF, Primeira Turma, AI 838302 AgR, rel Min Roberto Barroso, fev.2014.

⁵² “O Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), criado pelo Decreto n° 660/1992, passou a operar em 1993, como uma interface eletrônica entre os órgãos do governo e os intervenientes no comércio exterior” http://portal.siscomex.gov.br/conheca-o-portal/O_Portal_Siscomex -visitado em 16/07/2019.

não existindo, portanto, a participação da autoridade fiscal. Portanto, o pagamento é efetuado previamente a qualquer ato da administração tributária. Caracterizando, assim o lançamento por homologação do imposto de importação.

Atualmente, existem doutrinadores que classificam o II como lançamento por declaração, especificamente nos casos em que a DI é parametrizada no canal diferente de verde. Em tais canais, há a participação da autoridade administrativa verificando as informações prestadas na declaração de importação no decorrer do despacho. Para esses doutrinadores, a declaração de importação seria compreendida como atividade preparatória do lançamento que seria efetuado de acordo com as informações trazidas pelo importador, o pagamento seria uma antecipação de caixa com efeito arrecadatário.

O presente trabalho discorda da corrente doutrinária apresentada e corrobora com a maioria da doutrina classificando o lançamento do II na modalidade por homologação, previsto no art.150 do CTN, seja em qualquer canal em que a declaração for parametrizada.⁵³

O lançamento por declaração pressupõe que o ato administrativo é baseado na declaração apresentada e, então, a autoridade fiscal efetua a notificação ao contribuinte para que realize o pagamento.

No lançamento por homologação, o sujeito passivo identifica, calcula e realiza o pagamento do imposto devido sem intervenção do Fisco além de desencadear efeito confirmatório-extintivos do crédito por meio do ato homologatório.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

⁵³ É necessária uma pequena explicação, durante a conferência aduaneira, no canal amarelo, vermelho ou cinza, podem ser apuradas irregularidades e, então, a Autoridade Fiscal realiza um lançamento para constituir um crédito tributário. Esse lançamento durante a conferência é classificado em lançamento de ofício.

6 REVISÃO ADUANEIRA E CANAIS DE PARAMETRIZAÇÃO

6.1 Revisão Aduaneira

A Revisão Aduaneira é uma fase posterior ao desembaraço aduaneiro, em que é verificada a regularidade de todo procedimento aduaneiro de importação. É verificada a regularidade no pagamento dos tributos, na concessão de isenção e benefícios fiscais e das informações prestadas na declaração de importação.

O Regulamento Aduaneiro (RA) que foi aprovado pelo Decreto nº 6759/2009, define da seguinte maneira o instituto da Revisão Aduaneira, *in verbis*:

“Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o); e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.”

A base legal é encontrada no artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966⁵⁴. Esse artigo estabelece que a Revisão é um instrumento aduaneiro, integra o despacho de importação e está

⁵⁴ Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei.

sujeita ao prazo decadencial⁵⁵, devendo respeitar as orientações previstas no Regulamento Aduaneiro.

Conforme foi demonstrado anteriormente, o despacho aduaneiro de importação possui as seguintes fases: registro da DI, parametrização da DI, conferência aduaneira e desembaraço aduaneiro e revisão aduaneira.

É importante ressaltar que o mesmo art.54 do Decreto-lei nº 37/1966 demonstrou que o legislador não pretendeu que a verificação da regularidade do pagamento dos tributos e da exatidão das informações declaradas pelo importador se esgotasse na conferência aduaneira, existindo, assim, a revisão aduaneira, como última etapa do despacho. O desembaraço é a conclusão da conferência aduaneira e a liberação para entrega da mercadoria ao importador.

Não se homologa qualquer tipo de lançamento com o desembaraço. Visto que o desembaraço aduaneiro é o ato que se registra a conclusão da conferência aduaneira, não sendo, portanto, o ato de homologação de qualquer tipo de lançamento.

Desse modo, a Revisão é um ato administrativo efetuado pós desembaraço aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade do pagamento dos gravames e impostos devidos a Fazenda Nacional como também verificar a regularidade dos benefícios fiscais concedidos e as informações prestadas pelo importador na declaração de importação, devendo estar concluída no prazo de cinco anos da data do registro da DI.

É, também, um procedimento que contribui para agilizar o despacho aduaneiro nacional. Caso não existisse, o Fisco deveria executar o exame em vários aspectos das milhares de declarações de importação que ingressam nas alfândegas diariamente. Não é possível, por vários motivos, conforme mencionado anteriormente, o controle de cem por cento das declarações de importação. Já que controle e facilitação do comércio exterior devem andar em conjunto, a Revisão se apresenta como um procedimento que permite a Aduana Nacional facilitar o comércio sem perder o controle sobre o mesmo.

Roberto Caparroz (2016, p.904/905)⁵⁶ destaca não ser possível o controle do total das operações de comércio exterior, pelo número reduzido de funcionários e pelo tempo que se

⁵⁵ Deverá estar concluída no prazo de cinco anos contados da data do registro da declaração de importação.

⁵⁶ “É intuitivo perceber que não existe a possibilidade de se exercer o controle de 100% das operações de comércio exterior, tanto pela falta de funcionários como pelo tempo que tal procedimento exigiria. Trata-se da sempre complicada relação entre o controle e a facilitação do comércio exterior, de forma que cada país estabelece seus próprios critérios, com base nos acordos internacionais e nas boas práticas observadas a partir de experiências bem-sucedidas.” CAPARROZ, Roberto Comércio Internacional e Legislação Aduaneira. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

levaria e menciona a relação delicada existente entre o controle e a facilitação do comércio exterior.

Destaca-se as palavras de Rosaldo Trevisan⁵⁷ que cogita a impropriedade da denominação do instituto, já que o termo “revisão” indica que já haveria ocorrido uma análise inicial, o que nem sempre ocorre nas importações, dado que as importações selecionadas no canal verde não são objeto de análise do Fisco e as selecionadas para o canal vermelho, podem não ter incluído na verificação física algum ponto que no futuro necessite de revisão:

“Assim, a revisão aduaneira (cuja denominação fica cada vez mais inadequada), em verdade, torna-se frequentemente a primeira oportunidade em que as informações prestadas pelo importador na declaração de importação são checadas pelo Fisco”.

Portanto, a Revisão Aduaneira pode ser caracterizada como um instrumento de facilitação e de agilidade do comércio exterior, porque se transfere uma análise minuciosa para um momento pós desembarço, mesmo para aqueles casos com irregularidades que não foram detectadas numa análise superficial. Desse modo permite uma grande agilização na liberação das mercadorias.

A Revisão Aduaneira se caracteriza por ser um ato administrativo, assim, somente um servidor competente, no caso um Auditor-Fiscal da Receita Federal, poderá realizar essa atividade. Qualquer revisão da declaração efetuada pelo sujeito passivo quando constatado erro não se trata de Revisão Aduaneira.

Em suma, pode-se configurar a Revisão como um procedimento típico aduaneiro, englobando vários atos formais para a verificação do procedimento aduaneiro, as etapas do despacho aduaneiro, e é finalizado com a lavratura do Auto de Infração, se existir irregularidade, ou com um termo de encerramento, quando o procedimento é encerrado sem resultado.

Durante a Revisão é efetuada a análise das informações prestadas pelo importador na declaração, realizando o confronto do que está na declaração com a operação verdadeira, sendo uma função aduaneira de controle e tributação.

São analisadas informações incorretas, omissões, descrições incompletas que podem acarretar diferença na base de cálculo, anteriormente declarada, na aplicação de direito antidumping e nas alíquotas.

⁵⁷ TREVISAN, Rosaldo *A Revisão Aduaneira de Classificação de Mercadorias na Importação e a Segurança Jurídica: uma análise sistemática*. Tributação e Direitos fundamentais conforme jurisprudência do STF e STJ. São Paulo: SARAIVA, 2012.

É importante ressaltar que mesmo que a diferença encontrada não seja em relação aos valores dos tributos recolhidos, a diferença entre as informações prestadas pelo importador e o que se apresenta na verdadeira operação é de grande insulto ao controle aduaneiro, já que uma função de destaque da aduana é o controle e segurança dos atos aduaneiros realizados, protegendo a sociedade de prejuízos em relação a saúde, meio ambiente segurança e da lavagem de dinheiro.

6.1.1 Princípios da Revisão aduaneira

Princípios são normas jurídicas e, portanto, obrigam os seus destinatários, que devem reconhecer sua aplicação em cada caso concreto. Se descumpridos acarretam sanções, como a nulidade de um ato administrativo e a responsabilização disciplinar do agente público.

Sendo assim, os princípios, que podem ser explícitos ou implícitos, determinam o alcance e o sentido do conjunto de regras que compõem o ordenamento jurídico, determinando a interpretação e elaboração das normas dentro do sistema jurídico.

Os princípios fundamentais orientadores de toda atividade da Administração Pública encontram-se em no texto da Constituição Federal de 1988 e no ordenamento jurídico nacional.

6.1.1. 2 Princípio da Legalidade.

Expresso na CF/88, em seu art.5º, II, esse princípio estabelece que ninguém será obrigada a fazer ou deixar de fazer algo em virtude da lei. É o princípio basilar do Estado de Direito, todos estão sujeitos ao “império da lei”.

Para os particulares, a regra é a autonomia da vontade, é lícito fazer tudo o que a lei não proíba. Já para a Administração Pública, a vontade não é autônoma. A lei e a Constituição que determinam quais são ações condizentes ou não para Administração Pública realizar de acordo com interesse público. Então, a Administração Pública pode atuar de maneira vinculada ou discricionária em que observará os termos, limites e condições autorizados na lei.

O princípio da legalidade é base para toda atuação estatal na atividade tributária, estando presente inclusive na definição de tributo, conforme estabelece o art. 3º do Código Tributário Nacional. Sendo o tributo uma prestação pecuniária “instituída” em lei.

Outra presença da Legalidade está na CF/88 em que está estabelecida a proibição de exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça

No âmbito da Revisão Aduaneira, existe a previsão legal, conforme citado anteriormente no artigo 638 do Regulamento Aduaneiro e no artigo 54-A do Decreto-lei nº 37, de 1966, transcrito a seguir:

“Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei.”

6.1.1.3 Princípio da Autotutela

Esse princípio possibilita a Administração Pública controlar seus atos, analisando o mérito e a legalidade. É importante destacar que esse controle efetuado pela Administração não exclui a possibilidade da apreciação da legalidade pelo Judiciário.

A Autotutela autoriza o controle administrativo dos seus próprios atos no aspecto da legalidade em que poderá ser anulado os atos ilegais, consagrado na Súmula nº 473 do STF, nestes termos:

“A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

Outro aspecto da Autotutela é a análise de mérito em que se analisa a conveniência e oportunidade de manter ou não um ato legítimo.

Este princípio autoriza a Administração exercer o controle a posteriori dos atos, executando nova análise de forma a apurar irregularidades e saneá-las. No campo dos Direitos Públicos, os integrantes dos órgãos públicos encontram suporte legal para proceder a revisão dos seus atos sem qualquer obstáculo normativo.

Sob o aspecto da Revisão Aduaneira, a Autotutela é um dos princípios em que a Revisão se baseia, uma vez que é reservado o direito de revisar o procedimento das declarações de importação parametrizadas tanto no canal verde, em que o desembaraço é automático, quanto naquelas parametrizadas no canal amarelo, vermelho e cinza. Desse modo a fiscalização deve continuar a promover revisões aduaneiras, sempre dentro do prazo decadencial, para análise de importações e verificar se existem impropriedades de qualquer natureza, como alguma irregularidade procedimental ou até ilegalidade praticada.

6.2 Possibilidade da Revisão aduaneira em canais diferente de verde.

Existem correntes doutrinárias distintas que consideram o desembaraço aduaneiro na importação como a homologação expressa do lançamento nos canais diferentes de verde, pois, de acordo com essa parte da doutrina, houve a verificação, por parte da autoridade aduaneira, da ocorrência do fato gerador, da matéria tributável e do montante do imposto devido, conforme preceitua o art.142 do CTN.

Em relação as declarações de importação parametrizadas no canal verde, para tal corrente não existiria a homologação expressa já que não há qualquer exame por parte da autoridade aduaneira, uma vez que ocorre o desembaraço automático por meio do sistema informatizado.

Folloni (2014, p.456)⁵⁸ discorda em parte dessas correntes doutrinárias ao afirmar que em qualquer canal de parametrização o lançamento tributário está homologado com o desembaraço aduaneiro:

“...quando as operações de importação são submetidas, no despacho aduaneiro, aos canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza, o cenário é diferente, pois não há qualquer controvérsia: o agente administrativo realiza o ato do lançamento com a conferência da operação, sendo-lhe possibilitado determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. No caso do canal verde, tudo isso também é feito, mas pelo sistema informatizado. Por isso, em qualquer caso, a conclusão da conferência aduaneira com a liberação da mercadoria ao importador implica homologação expressa do lançamento, refletindo, então, na impossibilidade de futura revisão, salvo nos casos previstos no artigo 149 do Código Tributário Nacional”.

De acordo com o entendimento do citado autor, o desembaraço aduaneiro seria a etapa final do despacho aduaneiro e configuraria a homologação, isto é, o Fisco concorda com as informações declaradas na declaração de importação e com o crédito tributário recolhido pelo sujeito passivo. Restando, apenas, a revisão do lançamento tributário de acordo com as regras estabelecidas no art. 149 do Código Tributário⁵⁹.

⁵⁸ FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. *Revisão aduaneira e lançamento tributário: Regras para a intervenção do Estado as importações*. Revista Jurídica da Presidência, Brasília v. 16 n.109. jun./set 2014. p 443-465.

⁵⁹ CTN: Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por

Para aos adeptos as correntes doutrinárias mencionadas anteriormente, não seria cabível a Revisão Aduaneira para as declarações parametrizadas em canal amarelo, vermelho ou cinza e, sob o ponto de vista do Professor André Folloni, tampouco seria cabível nos casos importações direcionadas ao canal verde de parametrização, dado que mesmo por meio do sistema informatizado a aduana teria realizado algum tipo de conferência aduaneira.

Deste modo, para a corrente doutrinária que defende o desembaraço como homologação expressa, não seria possível a Revisão Aduaneira visto que seria uma previsão genérica de revisão de lançamento prevista no Código Tributário Nacional.

Não nos filiamos as correntes doutrinárias mencionadas anteriormente.

Concordamos que existe uma diferença de tratamento em relação as declarações parametrizadas no canal verde e nos demais canais de parametrização, amarelo, vermelho e cinza, conforme demonstrado a seguir.

Quando a declaração é parametrizada no canal verde, o seu desembaraço é realizado automaticamente e é realizada a entrega da mercadoria ao importador, sem nenhum ato praticado pela autoridade fiscal. Nem de natureza tributária, nem de natureza aduaneira. A autoridade aduaneira decidiu, baseada em variados critérios, sobretudo no gerenciamento de riscos, não analisar a declaração.

Assim, é de se concluir pelo cabimento da Revisão Aduaneira para que o Poder Estatal realize a análise posterior da legalidade e da conformidade da operação de importação selecionada para o canal verde.

No procedimento da Revisão Aduaneira, será verificado todo o procedimento aduaneiro de determinada operação de importação como a regularidade do pagamento dos impostos e gravames, legalidade da isenção ou do benefício fiscal, exatidão das informações contidas na declaração.

Não defendemos, também, a hipótese de o desembaraço homologar o pagamento efetuado pelo contribuinte, nas declarações parametrizadas em canal verde. Tal pagamento nem foi analisado pela administração tributária. A homologação do pagamento ocorrerá diante da

parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Revisão Aduaneira. A homologação do pagamento poderá ser: expressa, em que confirmará, ou não, as informações prestadas pelo sujeito passivo (caso não se confirme as informações, será lavrado ao auto de infração para constituir o crédito tributário) ou tácita, no decurso do prazo.

Em relação à corrente que defende o desembaraço aduaneiro como homologação expressa nas declarações diferentes de verde, também não seguimos essa linha de raciocínio. Nessa linha de raciocínio, o desembaraço seria o ato final do despacho aduaneiro e com isso a administração tributária expressamente homologaria o pagamento efetuado pelo importador com base na declaração de importação. Não compartilhamos dessa corrente.

Como vimos, o ato final do despacho é a Revisão Aduaneira e não o desembaraço aduaneiro cuja finalidade não é a homologação dos atos praticados pelo importador. O desembaraço⁶⁰ é um instituto aduaneiro que conclui a conferência aduaneira, no seu controle primário, e autoriza a entrega da mercadoria. A regularidade do pagamento dos impostos e gravames devidos para a Fazenda Nacional e de todo procedimento aduaneiro de importação é apurada pela Revisão Aduaneira, no prazo de cinco anos a contar do registro da declaração de importação, conforme estabelecido pela legislação nacional, segundo o Decreto-Lei nº 37/66 em seu artigo 54, configurando desse jeito, um controle posterior da Aduana, qualquer que seja o canal de parametrização da declaração de importação. Não sendo, portanto, função do desembaraço aduaneiro homologar qualquer pagamento e sim finalizar a conferência aduaneira.

Desse modo, defendemos que existe, sim, a possibilidade da Revisão Aduaneira, nas declarações parametrizadas nos canais diferentes de verde, já que no canal amarelo não há a verificação da mercadoria, existindo somente o exame documental, e no canal vermelho as cargas não são verificadas na sua totalidade, sendo adotada a técnica da amostragem. Conforme estabelecido nos art. 21, II e art. 36 da IN SRF nº 680/2006⁶¹ não é obrigatória a conferência em cem por cento da mercadoria. A inspeção física na totalidade das cargas seria inviável por causa do fluxo e fluidez do comércio exterior e pela da escassez de recursos humanos pertencentes à Administração Pública, principalmente nos órgãos de controle aduaneiro.

Mesmo no canal cinza, em que a análise é muito mais completa do que nos outros canais de parametrização, há um procedimento especial para verificação completa da operação de

⁶⁰ Art. 571 Decreto 6.759/2009 (RA) “ Art. 571. Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 51, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º) ”.

⁶¹ Art. 36. A verificação física poderá ser realizada por amostragem de volumes e embalagens, na forma disciplinada em ato da Coana.

importação, para a análise de fraude em relação ao preço da operação e para verificar a capacidade econômica do importador, o desembaraço não homologa o lançamento, dado que o que é homologado é a atividade do particular relacionado ao pagamento antecipado.

Desse modo, refutamos a tese de que o desembaraço afastaria a possibilidade da Revisão Aduaneira. O desembaraço aduaneiro se configura um procedimento insuficiente para atestar a completa legalidade e conformidade do procedimento de importação, permitindo que a Revisão Aduaneira possa cumprir a função de apurar a regularidade do procedimento de importação.

Em relação a tese defendida por parte da doutrina, de que nas declarações parametrizadas nos canais diferentes de verde poderiam ocorrer procedimentos que caracterizariam o lançamento, conforme estabelecido no art.142 do CTN, também refutamos tal tese, pois este pensamento defendido pela doutrina impossibilitaria a Revisão Aduaneira e abriria espaço para a revisão do lançamento efetuada de acordo com os artigos 145 e 149 do CTN. Para essa corrente doutrinária, o desembaraço seria a etapa final do despacho aduaneiro e o ato do contribuinte seria caracterizado por ser um ato de lançamento.

Também não concordamos com essa tese, devido aos motivos expostos a seguir.

O único lançamento que existe nas declarações parametrizadas em canais diferentes de verde é o que ocorre no curso do despacho aduaneiro, quando, durante a análise documental ou física, a autoridade tributária encontra alguma divergência e lavra o auto de infração constituindo o crédito tributário mediante o lançamento de ofício.

O lançamento é ato privativo de autoridade administrativa, portanto o contribuinte não exerce qualquer tipo de lançamento, nem o autolancamento. A atividade do contribuinte é de antecipar o pagamento e aguardar a homologação desse pagamento e não de aguardar a homologação do lançamento, realizado por ele, por parte da Fazenda.

Outro motivo que fundamenta nossa posição em não defender a existência do lançamento quando ocorre o desembaraço é a exigência legal de um formalismo no ato de lançamento tributário que não se encontra no ato de desembaraço, além da diferença entre os objetivos previsto no ato de lançamento e no ato do desembaraço aduaneiro que não homologa os atos do contribuinte. A homologação expressa ou tácita do pagamento e da conformidade da operação de importação ocorre na Revisão Aduaneira, o que afasta a caracterização do ato de desembaraço com o ato de lançamento.

É necessário ressaltar que na Revisão pode ocorrer o lançamento tributário de ofício e não a revisão do lançamento tributário uma vez que ainda não existiu.

Soma -se ao exposto anteriormente que a análise efetuada nas DIs parametrizadas em canal vermelho e amarelo possui um procedimento precário de despacho já que a conferência

aduaneira não é realizada na sua totalidade na verificação física e na parametrizada em canal amarelo só é realizada a verificação documental.

Diante desses motivos afasta-se a hipótese de revisão do lançamento defendida por parte da doutrina no lugar da Revisão Aduaneira e ratifica-se a Revisão Aduaneira como o procedimento efetuado pela Fazenda Nacional para apurar a regularidade dos pagamentos dos impostos e gravames e das corretas informações prestadas pelo importador na declaração de importação, para qualquer canal de conferência aduaneira que tenha sido parametrizada tal declaração.

Como o lançamento é realizado na modalidade por homologação, no desembaraço aduaneiro ainda não existe o lançamento e isto impede a revisão de lançamento previsto nos artigos do CTN.

A homologação do lançamento ocorrerá, somente, após a análise efetiva da Aduana Nacional, pela Revisão Aduaneira, de forma expressa ou por decurso de prazo, na forma de homologação tácita.

7 ERRO DE FATO, ERRO DE DIREITO, MUDANÇA DE CRITÉRIOS JURÍDICOS E ANÁLISE DAS DECISÕES.

As pesquisas jurisprudenciais sobre a matéria foram elaboradas visando ilustrar os entendimentos dos Tribunais Superiores acerca do tema de revisão dos procedimentos aduaneiros.

Muitas decisões encontradas nos litígios envolviam a diferença entre o tema revisão aduaneira e o tema sobre o procedimento de revisão do lançamento.

No âmbito do STF, muitos litígios ocorreram antes da entrada em produção do sistema Siscomex e da existência de parametrizações das declarações de importação baseadas em gerenciamento de riscos e, diante de tal fato, boa parte da doutrina e do pensamento jurídico classificavam o imposto de importação como um lançamento por declaração.

Em relação à jurisprudência federal, é importante citar a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) que reproduziu o art. 146 do CTN⁶² e ainda se constitui como base de várias análises atuais dos Órgãos Julgadores em relação à possibilidade de revisão dos procedimentos aduaneiros.

⁶² Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

TFR Súmula nº 227: “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”

Existe uma confusão entre o procedimento revisional aduaneiro e o procedimento de revisão do lançamento tributário-aduaneiro. Cabe salientar que só pode existir a revisão do lançamento quando o lançamento já foi efetuado e em grande parte dos julgados pesquisados o que se constata é a falta de um ato anterior de lançamento.

Em uma breve análise acerca das decisões do STJ, percebe-se uma aproximação por esta Corte do conceito de mudança de critério jurídico com o erro de direito, não se fazendo distinção entre os dois conceitos.

No entanto, para a doutrina há diferença entre os referidos conceitos.

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo erro de direito, embora para este último, a diferença seja pequena.

Segundo Hugo de Brito Machado⁶³, “ há mudança de critério Jurídico quando a autoridade administrativa muda a interpretação simplesmente, substitui uma interpretação por outra ou quando tendo adotado uma entre várias alternativas admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento via escolha de outra alternativa legal ensejando um crédito tributário em valor diverso. ” Se trata, então, de interpretar a norma de maneira diferente.

Para Ramos Filho⁶⁴, “erro de direito não se confunde com mudança de critério jurídico, ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação dessa seja notória e indiscutível.” Desse modo, o erro de direito tem ligação com a aplicação incorreta da norma. Trata-se do erro na aplicação do Direito pelo a Administração Tributária ou pelo contribuinte por desconhecimento ou imperícia.

Para o mesmo autor, “o erro de fato situa-se no conhecimento dos fatos, independente da relevância jurídica que se possam ter, ocorre esse erro quando o aplicador do Direito considera aspectos diferentes do que efetivamente ocorrido.”

A posição do STJ, que toma como base a súmula 227 do TFR em que não é autorizado a revisão do lançamento quando existe mudança de critério jurídico, é estendida para os casos de erro de direito, estabelecendo, então, como única razão de alteração do lançamento o erro de fato.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário* .38ª ed. Malheiros, 2017.

⁶⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Limites objetivos à reversibilidade do lançamento no processo administrativo tributário*. RDTAPET nº13, mar/07, p 49.

Mais uma vez, reiteramos aqui o entendimento que diferencia a Revisão Aduaneira, instituto aduaneiro, previsto no Decreto-Lei nº 37/66, no qual o procedimento aduaneiro da importação é revisto dentro do prazo decadencial, do procedimento de revisão do lançamento tributário, instituto do Direito Tributário, sujeitos aos limites do art. 149 do CTN.

7.1 Análise das Decisões

Inicia-se a análise de alguns julgados sobre o tema.

No Recurso Especial nº 1079383 SP 2008/0171751-2⁶⁵, julgado em 18/06/2009, pelo STJ, foi discutida a possibilidade da reclassificação da mercadoria proveniente de erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não identificado pelo Fisco.

Conforme citado nos autos pela Ministra relatora do recurso, o cerne do julgamento foi a possibilidade de revisão de lançamento nos casos em que a autoridade fazendária havia autorizado o desembaraço aduaneiro. Na primeira instância foi decidido que como não houve erro de fato não se permite a revisão do lançamento, corroborando a jurisprudência nacional, conforme Súmula 227 do extinto TRF.

A revisão aduaneira no caso concreto se deu devido a divergência na classificação da mercadoria importada constante na declaração de importação e não quanto a identificação física da mercadoria, impossibilitando, na análise da Corte, a revisão do lançamento. A Corte se baseou na impossibilidade de revisão do lançamento quando ocorre mudança de critério jurídico adotado e afirmou que o erro de direito cometido pelo contribuinte e não detectado pelo Fisco é o mesmo que alteração do critério jurídico vedado pelo CTN.

No caso em questão, presumiu-se a correta classificação fiscal da mercadoria após a ratificação dos dados constantes na DI pela autoridade aduaneira sem impugnação e o posterior desembaraço da mercadoria com a entrega ao importador.

⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão proferido pela 2ª Turma. Recurso Especial 1079383 SP 2008/0171751-2. Relatora Ministra Eliana Calmon. Dje: 18 de jun.2009. “TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO - ERRO NA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS - RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA - IMPOSSIBILIDADE.1. O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito. 2. O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de Critério jurídico, vedado pelo CTN precedentes 3. Recurso especial provido. ”

Esta decisão retrata a falta de clareza adotada entre o procedimento de revisão aduaneira e o da revisão do lançamento aos defensores da tese em que o desembaraço aduaneiro expressamente homologa o imposto de importação, tese esta contrária a defendida no presente trabalho.

Assim, para a Corte, a revisão de lançamento só poderia existir diante das hipóteses de erro de fato, relacionado ao desconhecimento de determinada situação ou da impossibilidade de comprovação na época em que se constituiu o crédito tributário, conforme autorizado pelo CTN nos incisos IV e VIII do artigo 149.

Não sendo permitida a revisão do lançamento tributário quando existe erro de direito, sendo este o erro que ocorre quando não aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível⁶⁶. Tendo, desse modo, o STJ ampliado a interpretação da Sum 227, pois embora a proibição estabelecida para impossibilitar a revisão do lançamento se baseava na mudança de critério jurídico⁶⁷, a Corte Superior também o considera para erro de direito.

Diante desse caso concreto, o presente trabalho, defende a tese de que o desembaraço aduaneiro não é a homologação expressa do lançamento, portanto não se estaria diante de hipótese de permitir ou não a revisão de lançamento. Assim como a não existência de exigência fiscal durante o despacho aduaneiro não se configurou escolha de critério jurídico pelo Fisco e, portanto, não existe limitação para a realização do procedimento de revisão aduaneira.

Segue outra análise jurisprudencial do Agravo Regimental 1422444 AL 2011/0133501-8, julgado em 04/10/2012⁶⁸, em que o entendimento reforçou a tese de que existindo o

⁶⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14ª ed. Porto Alegre: ESMAFE, 2012.

⁶⁷ “Existe a mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa muda a interpretação, substitui uma interpretação por outra ou tendo ela adotado uma entre várias alternativas admitidas pela lei, durante o lançamento, depois pretende alterar esse lançamento mediante escolha de outras alternativas admitidas que enseja a determinação de um crédito tributário diverso”. (idem).

⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão proferido pela 1ª Turma. Agravo Regimental 1422444 AL 2011/0133501-8. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Dje: 04 de out.2012. “TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. EQUÍVOCO NA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. ALÍQUOTA. ERRO DE DIREITO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. HIPÓTESE EM QUE SE DISCUTE SE A INDICAÇÃO, PELO CONTRIBUINTE, DE LEGISLAÇÃO ERRÔNEA NA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO DEVIDAMENTE RECEBIDA PELA AUTORIDADE ALFANDEGÁRIA CONSISTE EM ERRO DE FATO E, PORTANTO, PODE DAR ENSEJO À posterior revisão, pela Fazenda, do tributo devido; ou se trata-se de mudança de critério jurídico, cuja revisão é vedada pelo CTN. 2. A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE É PACÍFICA NO SENTIDO DE QUE O ERRO DE DIREITO (O QUAL NÃO ADMITE REVISÃO) É AQUELE QUE DECORRE DA APLICAÇÃO INCORRETA DA NORMA. PRECEDENTES. POR OUTRO LADO, O ERRO DE FATO É AQUELE CONSUBSTANCIADO "NA INEXATIDÃO DE DADOS FÁTICOS,

desembaraço da mercadoria sem o pronunciamento de alguma divergência da autoridade fiscal a operação se torna inalterável, sem possibilidade de revisão aduaneira e de revisão do lançamento.

Ao se proceder a análise do julgado em questão, constata-se que foi indicada a legislação equivocada na declaração, o que acarretou na alíquota menor para a operação em questão. Não existindo erro de fato e sim erro de direito.

Não existindo erro de fato, não seria permitido a revisão de lançamento.

A análise do Órgão Julgador não aventou a hipótese de tal mercadoria não ter passado pela conferência do Fisco, documental ou física, pelos motivos anteriormente descritos no trabalho - tratar de declaração parametrizada no canal verde ou conferência por amostragem-e com o desembaraço tornou-se imodificável. Afastando a possibilidade de revisão do lançamento pois, de acordo com os autos, ao desembaraçar o bem o Fisco teve a possibilidade de conferir a informação do contribuinte prestada na declaração de importação.

Mais uma vez nos encontramos diante da tese refutada pelo presente trabalho em que o desembaraço seria a homologação do lançamento. Como defendido anteriormente, o desembaraço não é a homologação do lançamento. A homologação só é produzida de modo expreso com a revisão aduaneira ou de tácita com o decurso do tempo.

Cabe agora analisar uma decisão em que o Tribunal Regional Federal entendeu não se tratar de revisão de lançamento e sim do procedimento de revisão aduaneira. Trata-se do Agravo Regimental no Recurso Especial 1366536/RJ⁶⁹, julgado em 06/06/2013, pelo STJ.

ATOS OU NEGÓCIOS QUE DÃO ORIGEM À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA" (EDCL NO RESP1174900/RS, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJE09/05/2011).3. DA ANÁLISE DOS AUTOS, VERIFICA-SE QUE OCORREU A INDICAÇÃO DE LEGISLAÇÃO EQUIVOCADA NO MOMENTO DA INTERNALIZAÇÃO DA MERCADORIA, O QUE CULMINOU COM O PAGAMENTO DA ALÍQUOTA EM VALOR REDUZIDO, DE SORTE QUE NÃO HOUE ENGANO A RESPEITO DA OCORRÊNCIA OU NÃO DE DETERMINADA SITUAÇÃO DE FATO, MAS SIM EM RELAÇÃO À NORMA INCIDENTE NA SITUAÇÃO, COMO, ALIÁS, REGISTROU O ACÓRDÃO RECORRIDO. ASSIM, NÃO HÁ FALAR EM POSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO NO CASO DOS AUTOS, MORMENTE PORQUE, AO DESEMBARAÇAR O BEM IMPORTADO, O FISCO TEM, AO MENOS EM TESE, A OPORTUNIDADE DE CONFERIR AS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO CONTRIBUINTE EM SUA DECLARAÇÃO. 4. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.”

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão proferido pela 2ª Turma Recurso Especial 1366536/RJ. Relator Ministro Humberto Martins. Dje: 06 de jun. 2013. “TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO. POSTERIOR ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE.

Nesse caso, também, é discutido a classificação fiscal adotada pela autoridade administrativa para promover o lançamento do imposto de importação de mercadoria e se o procedimento de revisão fiscal constitui ou não mudança de critério jurídico.

O relator Sr. Ministro Humberto Martins afirmou que não é caso de revisão de lançamento e sim do procedimento de revisão aduaneira dado que classificação fiscal foi modificada de acordo com laudo técnico. Chamou atenção as palavras do Ministro que destacou a especificidade da matéria aduaneira. Relatou que: “ a Aduana possuiu uma dinâmica própria em razão da velocidade do comércio internacional e das necessidades de as mercadorias importadas serem incluídas na cadeia produtiva, assim a liberação da mercadoria, o desembaraço tem caráter precário e provisório, inclusive no mundo inteiro, não se tratando de lançamento, mas sim uma liberação. E todas as mercadorias importadas, as declarações e o despacho aduaneiro são encaminhados para um serviço de revisão do despacho. Que durante cinco anos devem ser revistas, embora na prática selecionam-se as mais polêmicas.”

Na linha defendida no presente trabalho, as palavras do Ministro Relator ratificaram o entendimento que o desembaraço não é o lançamento nem homologa tal ato administrativo e sim configura a mera liberação de mercadoria, possível de sofrer revisão, pelo procedimento da revisão aduaneira.

Pelas palavras do relatório depreende-se que não poderia ter ocorrido revisão do lançamento já que este nem ocorreu e, se tratando de lançamento por homologação, característico do II, ainda não teria sido homologado.

INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. COTEJO ANALÍTICO NÃO DEMONSTRADO. 1. Não há violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso. 2. Discute-se nos autos a possibilidade de posterior revisão de lançamento do imposto de importação por erro de classificação operada pelo Fisco, que aceitou as declarações do importador quando do desembaraço aduaneiro. 3. Hipótese em que o Tribunal de origem, em conformidade com o conjunto fático-probatório dos autos, concluiu que não houve erro passível de revisão do lançamento. Dessa forma, não cabe ao STJ, em sede de recurso especial, alterar tal entendimento, visto que isso implicaria o reexame de provas, o que é vedado por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ. 4. A divergência jurisprudencial autorizativa do recurso especial interposto com fundamento na alínea c do inciso III do art. 105 da Constituição Federal requer comprovação e demonstração; esta, em qualquer caso, com a transcrição dos trechos dos acórdãos que configurem o dissídio, mencionando-se e cotejando-se as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, não se oferecendo, como bastante, a simples transcrição de ementas ou votos. Agravo regimental improvido.”

A decisão demonstrou que existe diferença da matéria aduaneira para a matéria tributária, já que considerou as características próprias do Direito Aduaneiro.

Em relação as decisões em sede administrativa, segue a análise de alguns Julgados do CARF, em que os Acórdãos, corroboram com a posição adotada pelo presente trabalho.

Ao proceder o exame dos julgados relacionados a matéria de classificação fiscal de mercadoria, consubstanciado nos acórdãos nº3302-006.431⁷⁰ e nº 3402-005.462⁷¹, julgados em

⁷⁰ CARF. ACORDÃO nº 3302-006.431. 3ª Camara/2ª Turma Ordinária. Data: 29 de jan. 2019

“Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 28/04/2008 a 31/07/2008

MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. INEXISTÊNCIA

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, restando preclusa sua alegação em recurso voluntário.

REVISÃO ADUANEIRA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO DO ART. 146 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

A revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal antes adotada, visando às corretas determinação da matéria tributável e apuração dos tributos devidos, não constitui alteração do critério jurídico adotado no fato gerador da obrigação tributária concernente à importação de mercadorias, tendo em vista a existência de previsão legal e a inexistência de lançamento tributário por ocasião do despacho aduaneiro.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARTUCHO DE TONER PARA MÁQUINAS EXCLUSIVAMENTE IMPRESSORAS

Os cartuchos de toner que são exclusivamente destinados a máquina apenas impressora (ou seja, que não fazem a função de copiar documentos já impressos) classificam-se no código 8443.99.29.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARTUCHO DE TONER PARA MÁQUINAS MULTIFUNCIONAIS (IMPRESSORAS E COPIADORAS)

Os cartuchos de toner destinados a máquinas multifuncionais (que desempenham função de impressora e copiadora) classificam-se no código 8443.99.39.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FITAS MAGNÉTICAS. NÃO GRAVADAS. EM CARTUCHOS

As fitas magnéticas, não gravadas, em cartuchos, classificam-se no código 8523.29.29.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.”

A aplicação da multa de ofício no percentual de setenta e cinco por cento na constituição de crédito tributário de é legítima e possui previsão legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

⁷¹ ACÓRDÃO nº 3402-005.462. 4ª Camara/ 2ª Turma Ordinária. Data: 25 de jul.2018.

“Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011, 01/02/2012 a 31/12/2012

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O desembaraço aduaneiro não significa homologação expressa do lançamento, eis que o instituto da Revisão Aduaneira, realizado após o desembaraço de importação, é procedimento fiscal legalmente previsto no art. 54 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88, compatível com as disposições sobre o lançamento do CTN, em especial, o seu art. 146.

Tampouco há que se falar em alteração de critério jurídico no lançamento quando a fiscalização, acerca do IPI incidente na saída da mercadoria do estabelecimento da recorrente, mantém o entendimento aplicado na revisão aduaneira das importações, na qual se apurou a incorreção nas classificações fiscais do produtos importados.

29/01/2019 e 25/07/2018, respectivamente, tem-se que em ambos julgados existe a lavratura do auto de infração por erro em classificação fiscal de mercadoria apurado em sede de revisão aduaneira.

Os contribuintes alegaram a impossibilidade de efetuar a revisão aduaneira dado que o desembaraço teria homologado o lançamento e defenderam a proibição de revisão do lançamento fundamentado no artigo 149 do CTN, alegaram, também, que se tratava de erro de direito.

MOTIVOS DETERMINANTES. AUTUAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA PARCIAL. EXONERAÇÃO CORRESPONDENTE.

O auto de infração está vinculado aos motivos nele descritos, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/99 e do art. 10, III do Decreto nº 70.235/72. Dessa forma, a autuação não pode subsistir na parte em que o seu motivo determinante foi considerado improcedente pelo julgador de primeira instância.

IPI. INCIDÊNCIA. PRODUTOS IMPORTADOS. TEMA SOB REPERCUSSÃO GERAL. SEM TRÂNSITO EM JULGADO.

Os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil (EREsp 1403532/SC, art. 543-C do CPC/73).

A matéria sob repercussão geral sem decisão definitiva do STF deve ser julgada no CARF tomando como constitucionais as leis a respeito das quais ainda se aguarda o posicionamento do STF.

PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA VANS, PARA PICK-UP E PARA UTILITÁRIOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Pneumáticos novos, de borracha destinados a vans, pick-up e utilitários se classificam no código NCM 4011.99.90.

PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA SUV. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Pneumáticos novos, de borracha, para SUV (Sport Utility Vehicle), que detenham características de veículo de uso misto, classificam-se no código NCM 4011.10.00.

PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA CAMINHÕES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Pneumáticos novos, de borracha destinados a veículos caracterizados como caminhões se classificam no código NCM 4011.20 - Dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. APÓS VENCIMENTO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF NºS 04 E 05.

Não sendo o caso de depósito do montante integral, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não pago até o seu vencimento, nele incluso a multa de ofício. Aplica-se ao crédito tributário decorrente da multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança e atualização monetária do crédito tributário decorrente do tributo.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. Recurso Voluntário provido em parte."

Os dois relatores ao procederem seus votos foram contrários a tese alegada pelos contribuintes e se posicionaram contrariamente à interpretação de que o art.146 do CTN é aplicado a revisão aduaneira.

Seguindo a mesma linha de raciocínio apresentada no presente trabalho, justificaram a necessidade de um lançamento tributário prévio para que se possa utilizar o art.146 do CTN, além de não corroborarem da tese de que o lançamento ocorre no despacho aduaneiro. Afirmaram, também, que os tributos recolhidos por ocasião do despacho configuram antecipação do pagamento na modalidade lançamento por homologação.

Citamos um trecho de um dos votos para confirmar o posicionamento deste trabalho⁷²:

“(…)

A REVISÃO ADUANEIRA É, PORTANTO, UM PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO QUE OCORRE

DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL DOS TRIBUTOS SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR, COMO QUALQUER OUTRO PROCEDIMENTO FISCAL NA ÁREA DE TRIBUTOS INTERNOS. A DIFERENÇA É QUE, PARA OS TRIBUTOS SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR, HÁ UM NOME ESPECÍFICO PARA ESSE PROCEDIMENTO, O QUAL, DIGAMOS, NÃO FOI MUITO FELIZ.

NESSE PONTO, DEVE-SE ESCLARECER QUE OS CONCEITOS DE "REVISÃO ADUANEIRA" E DE

"REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO" NÃO SE CONFUNDEM. NÃO SE PODE AFIRMAR, TAMPOUCO, QUE DO PROCEDIMENTO FISCAL DE REVISÃO ADUANEIRA SEMPRE RESULTA A REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO.

(…)

NO CASO DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO, O ATO DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA DA ATIVIDADE PRÉVIA DO IMPORTADOR SOMENTE PODERÁ OCORRER AO FINAL DO PROCEDIMENTO FISCAL DE REVISÃO ADUANEIRA, QUE TRAZ O EXAME DEFINITIVO ACERCA DA REGULARIDADE DA ATIVIDADE PRÉVIA DO IMPORTADOR. EMBORA PUDESSE PARECER O CONTRÁRIO À PRIMEIRA VISTA, O ATO DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA DA ATIVIDADE PRÉVIA DO IMPORTADOR NÃO PODE SER EFETUADO NA CONFERÊNCIA ADUANEIRA, COM O DESEMPAÇO DA MERCADORIA.

(…)

COMO DITO, O DESEMPAÇO ADUANEIRO NÃO SIGNIFICA HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA DO LANÇAMENTO, NEM TAMPOUCO ACEITAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL EFETUADA PELO IMPORTADOR NA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.”

O artigo 146 do CTN⁷³ proíbe a revisão do lançamento tributário por causa mudança de critério jurídico, no entanto existe problema na sua aplicação nos casos em que o lançamento tributário não existe, como ocorre nos procedimentos de despachos aduaneiros de importação.

⁷² CARF. ACORDÃO nº 3302-006.431. 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Data: 29 de jan. 2019.

⁷³ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Desse modo, a posição de enfraquecer o procedimento de revisão aduaneira afirmando que as informações do contribuinte na declaração de importação homologam expressamente o lançamento é contrário ao dinamismo objetivado nas relações comerciais internacionais.

8 CONCLUSÃO

Com o comércio internacional ganhando um papel crescente e de destaque na atividade econômica do Estado Brasileiro, a atividade aduaneira, que se apresenta como uma relevante atividade estatal, detém uma importante responsabilidade econômica e social.

O presente trabalho na parte inicial apresentou os fundamentos Direito Aduaneiro em conjunto com os elementos essenciais desse ramo do direito. Em seguida, analisou a importância da função da Aduana para o país.

Para adentrar ao tema central do trabalho, Revisão Aduaneira, foi descrito o procedimento da operação de importação, relatando suas fases e etapas. Inclusive, foi mencionado o novo modelo de importação que será implementado aos poucos no Brasil.

O estudo dos tributos sobre o comércio exterior se concentrou no imposto de importação, visto a extensão de se tratar de todos os tributos incidentes numa operação de importação. Foram descritos os elementos essenciais do imposto de importação como também o tipo do lançamento tributário característico desse importante imposto.

O trabalho expôs a nova realidade das aduanas internacionais que demandou à aduana brasileira transformação e aprimoramento com a finalidade de se adequar as novas realidades de modernidade e de fluidez das trocas internacionais.

Sendo assim, no procedimento de despacho de importação foram adotadas técnicas modernas de fiscalização e de controle baseadas na gestão de riscos com a instauração dos canais de parametrização; com a utilização de ferramentas tecnológicas; com o intercâmbio de informações e com a possibilidade de revisão dos procedimentos aduaneiros em uma etapa pós despacho.

Conforme se informou, fiscaliza-se, atualmente, um percentual reduzido das declarações de importação durante o despacho. O número de declarações parametrizadas para o canal verde aumenta cada vez mais e a amostragem tem papel importante nas declarações parametrizadas nos canais amarelo e vermelho.

Tais ações são baseadas no fato que é mais produtivo focar a fiscalização minuciosa em um número reduzido de declarações, selecionadas de acordo com o gerenciamento de riscos, do que fiscalizar todas as declarações registradas no recinto aduaneiro, possibilitando uma maior fluidez do comércio e reduzindo custos operacionais.

Assim, o instituto da Revisão Aduaneira passa a possuir grande importância para a Aduana, já que um número cada vez menor de declarações é direcionado para a conferência aduaneira.

A Revisão tem papel de destaque nas declarações direcionadas ao canal verde, pois nesse caso se configura a oportunidade do Fisco conferir as informações prestadas pelo importador.

Conforme demonstrado, o desembaraço não homologa, nem tem o objetivo de homologar qualquer pagamento realizado pelo contribuinte. Sendo assim, a Revisão Aduaneira também se faz importante para as operações parametrizadas em canal diferente de verde. Nessas operações, o trabalho da Autoridade Fiscal dá-se em grande parte pela amostragem, visto que em uma única declaração pode existir inúmeros produtos classificados em códigos diferentes.

Em relação aos Julgados, vislumbra-se que a grande maioria parte da premissa de que a fiscalização aduaneira analisa a totalidade das cargas, o que não é verdade por absoluta impossibilidade diante de casos concretos e em razão da parametrização. Também, de acordo com a premissa dos Julgados, o desembaraço homologaria o lançamento e não levaria em conta a diferença entre a revisão aduaneira e a revisão do lançamento tributário, ignorando a especificidade que possui a matéria aduaneira.

Portanto, para que a Aduana cumpra a sua função de facilitação do comércio sem abrir do controle aduaneiro, estabelecido nas normas brasileiras, deve-se incentivar o uso da Revisão Aduaneira como forma de não engessar o fluxo do comércio internacional brasileiro e permitir que a fiscalização aduaneira cumpra seu papel constitucional essencial ao interesse do Estado Brasileiro.

REFERÊNCIAS

ALENCAR, Luciano Bushatsky Andrade de. **Subvaloração versus Subfaturamento na Importação: a resposta sancionadora do direito brasileiro**. Tese de Mestrado. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. www.carf.fazenda.gov.br.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 07 jul. 2019.

_____. **Decreto nº 6.759**, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamento Aduaneiro. Diário Oficial da União. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/Decretos/2009/dec6759.htm>>. Acesso em: 5 jun. 2019.

_____. **Decreto-Lei nº 37**, de 18 de novembro de 1966. Diário Oficial da União. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 07 jun. 2019.

_____. **Instrução Normativa SRF nº 680**, de 2 de outubro de 2006. Diário Oficial da União. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2006/in6802006.htm>>. Acesso em: 4 jun. 2019

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966 -Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>.

_____. **Portaria Secex nº 23**, de 14 de julho de 2011. Disponível em:http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/legislacao_secex/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011.

_____. Superior Tribunal de justiça. www.stj.jus.br.

_____. Supremo Tribunal Federal. www.stf.jus.br.

CAPARROZ, Roberto, **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 3ªed.São Paulo: Saraiva,2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**.30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Introdução ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Intelecto, 2018.

_____. **Revisão Aduaneira e Segurança Jurídica**. São Paulo: Intelecto, 2016.

FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. **Revisão Aduaneira e Lançamento tributário: Regras para a intervenção do Estado as Importações**. Revista Jurídica da Presidência, Brasília v. 16 n.109. Jun/set 2014. p 443-465.

GOULART, Paula Jacques Goulart. **Revisão Aduaneira e a Reclassificação Fiscal de Mercadorias**. Monografia curso de especialização em Direito Tributário, Florianópolis, 2018.

MACHADO, Corinto Oliveira. **A Modificação de Critérios Jurídicos adotados no Lançamento Tributário Aduaneiro**. Disponível:< <http://www.fiscosoft.com.br/a/5bjy/a->

modificacao-de- -criterios-juridicos-dotados-o-lancamento-tributario-aduaneiro-corintho-oliveira-> acesso em 30/05/2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** .38ª ed. Malheiros, 2017.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Compliance e Operações no Comércio Exterior**. In: Paulo de Barros Carvalho. (Org.). **Compliance no Direito Tributário**. 1ed. Revista dos Tribunais: Revista dos Tribunais, 2018, v. 1, p. 51-91.

_____. **Tributos Incidentes sobre a importação: Regime Jurídico e Carga Tributária**. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/02/Liziane-Angelotti-Meira.pdf>>.

_____. **Comentários ao art. 237 da Constituição do Brasil**. In: J. J. Gomes Canotilho; Gilmar Ferreira Mendes; Ingo Wolfgang Sarlet; Lenio Streck. (Org.). **Comentários a Constituição do Brasil**. 2ed. Brasília: Saraiva, 2018, v. 1, p. 2266-2268.

_____. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: IOB, 2002.

NETO, Percio Ferreira. **A regra- matriz de incidência tributária do imposto de importação**. Faculdade de Direito. Curitiba, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14 ed. Porto Alegre: ESMAFE, 2012.

_____. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

RAMOS, Carlos Alberto de Moraes Filho. **Limites objetivos à reversibilidade do lançamento no processo administrativo tributário**. RDTAPET nº13, mar/07, p 49.

SANTOS, Washington dos. **Dicionário Jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SEHN, Solon. **Reclassificação Fiscal de Mercadorias e Segurança Jurídica**. IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários). Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/reclassificacao-fiscal-de-mercadorias-e-seguranca-juridica-por-solon-sehn/>> Acesso em 31/05/2019.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. São Paulo: Ed. Forense 32ª Edição, 2016.

SANNI, Cinara. **O Direito aduaneiro nas relações de comércio internacional e a atuação da autoridade administrativa tributária**. Monografia. Universidade de Itajaí, maio, 2016.

TREVISAN, Rosaldo. **A internacionalização da disciplina do imposto de importação: contornos para uma regulação internacional da incidência**. Tese de doutorado em Direito do Estado. Setor de Ciência Jurídica, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.

_____. **Atuação estatal no comércio exterior em seus aspectos tributários e aduaneiros**. Pós-Graduação em Direito. Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

_____. **A Revisão Aduaneira de Classificação de Mercadorias na Importação e a Segurança Jurídica: uma análise sistemática**. Tributação e direitos fundamentais conforme jurisprudência do STF e STJ. São Paulo: SARAIVA, 2012.