

## PROCEDIMENTOS ADUANEIROS NO BRASIL

Fernando Pieri Leonardo<sup>1</sup>

### I. INTRODUÇÃO

Bom dia a todos. Gostaria de saudar o Professor Andres Rodhe, Presidente do IIFA – Instituto Ibero-Americano de Fronteiras e Aduanas e da AIDA - Academia Internacional de Direito Aduaneiro, na pessoa de quem saúdo todos os palestrantes e professores aqui presentes. Gostaria também de saudar o Professor Homero Leonardo Lopes, Presidente e fundador da ABEAD – Associação Brasileira de Estudos Aduaneiros, de quem tenho a honra de herdar o gosto pela legislação aduaneira e saudar, em especial, a todos os Srs.(a) Congressistas, com quem me identifico na condição de aprendiz e estudante desse tema relevante e apaixonante que é o Direito Aduaneiro.

Coube a mim a exposição pertinente aos procedimentos aduaneiros no Brasil. Não temos, como já foi observado, um Direito Aduaneiro, propriamente dito, como cadeira nas Faculdades, tão pouco como matéria eletiva nos cursos jurídicos pátrios, diversamente de outros países em que o tema já tem seu espaço próprio. Certamente, nosso encontro auxiliará para num futuro próximo, quem sabe numa segunda edição da Reunião Mundial de Direito Aduaneiro no Brasil, podermos comemorar a existência de uma cadeira de Direito Aduaneiro nas grades curriculares das universidades de Direito do nosso país<sup>2</sup>.

É preciso observar que o estudo jurídico do tema tem implicações relevantes. A interpretação das normas jurídicas, sem o conhecimento do universo em que se inserem conduz a incongruências e desvios sem que o intérprete e aplicador,

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais, Professor de Cursos de Graduação e Pós-Graduação em Direito Tributário e Legislação Aduaneira, fundador e Vice-Presidente da ABEAD – Associação Brasileira de Estudos Aduaneiros, membro da AIDA – Associação Internacional de Direito Aduaneiro, Advogado.

<sup>2</sup> Alguns autores e obras têm contribuído para o início de uma cultura científica do Direito Aduaneiro. Entre alguns deles, merecem referência: CARLUCI, José Lence. Uma Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Aduaneiras, 2001; TREVISAN, Rosaldo. Temas Atuais de Direito Aduaneiro. São Paulo: Lex Editora, 2008; FOLLONI, André. Tributação sobre o Comércio Exterior. São Paulo: Dialética, 2005; FREITAS, Vladimir Passos, coord. Importação e Exportação no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

muitas das vezes, tenha sequer noção de que está cometendo algum grande equívoco eis que age com convicção, crendo-se correto em suas interpretações e aplicações das normas<sup>3</sup>.

É fora de dúvida que o conhecimento do Ordenamento Jurídico é de suma relevância para a perfeita compreensão e aplicação da norma. Se o aplicador da norma jurídica deixa de observar os princípios constitucionais, estará laborando de forma ilegítima, com prejuízo para todos. É certo, também, que ao executor da norma, sendo ele um agente administrativo, já ensinava Hely Lopes Meirelles, eminente administrativista pátrio, “fica inteiramente preso ao enunciado da lei”<sup>4</sup>.

Nesse aspecto, para estabelecermos algumas premissas, vale lembrar que todo o procedimento aduaneiro no Brasil deve ser realizado sob a égide do princípio da legalidade, haja vista que dentre as garantias individuais previstas no Texto Excelso, encontra-se o artigo 5º, inciso II, onde se lê “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Todos os procedimentos aduaneiros realizados pelos servidores públicos federais, auditores da Receita Federal do Brasil, devem observar os princípios contidos no artigo 37 da Constituição Federal, que em seu caput prevê: *legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência*. Cabe ainda dizer, que todo o procedimento aduaneiro brasileiro deve observar, quando houver divergência entre o Estado e o cidadãos, os princípios do *devido processo legal*, do *contraditório* e da *ampla defesa*, previstos no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição da República<sup>5</sup>. É preciso ainda, ressaltarmos que vigora entre nós o princípio da hierarquia das normas, pondo no ápice da pirâmide a Constituição da República, em seguida, as leis complementares, as leis ordinárias, e, posteriormente,

---

<sup>3</sup> Vale menção às definições de interpretação e aplicação na lição de Luis Roberto Barroso: “A hermenêutica jurídica é um domínio teórico, especulativo, cujo objeto é a formulação, o estudo e sistematização dos princípios e regras de interpretação do direito. A interpretação é atividade prática de revelar o conteúdo, o significado e o alcance de uma norma, tendo por finalidade fazê-la incidir em um caso concreto. A aplicação de uma norma jurídica é o momento final do processo interpretativo, sua concretização, pela efetiva incidência do preceito sobre a realidade de fato.” BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 6ª edição, 2004, p. 103.

<sup>4</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 20ª edição, 1995, p. 101.

<sup>5</sup> Ver MOURA, Caio Roberto Souto de. *Processo administrativo e Recursos no Despacho Aduaneiro*. Coord. FREITAS, Vladimir Passos. *Importação e Exportação no Direito Brasileiro*. São Paulo: 2004, p. 226-271. PAULA, Rodrigo Francisco de. *Processo Administrativo Fiscal Federal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

atos do executivo como os decretos, as instruções normativas, as portarias, ordens de serviço e outros atos infralegais.

No âmbito de premissas relevantes, estabeleçamos, desde logo, que compete, em nosso país, à União Federal legislar sobre o comércio internacional, conforme artigo 21, inciso VIII, da CF/88 e que, ao Ministério da Fazenda, compete a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, com vistas à defesa dos interesses fazendários nacionais, nos termos da previsão do art. 237, da CR/88<sup>6</sup>. Ressalte-se, ainda, a vigência, entre nós, do princípio constitucional da livre iniciativa, da liberdade econômica, nos termos expressos do art. 170, da Constituição da República<sup>7</sup>.

Nesse ambiente normativo, no qual todas as normas jurídicas devem obediência à Constituição da República, onde vigora também o princípio da repartição dos poderes, conforme disposição do art. 2º da CR/88<sup>8</sup>, em que cabe ao Legislativo, legislar, ao Executivo, a aplicação do direito de ofício e, ao Poder Judiciário, a aplicação do direito diante do litígio<sup>9</sup>, é que o procedimento aduaneiro brasileiro se insere.

A título de contextualização das exigências tributárias nas operações de comércio internacional, por relevante, cabe menção o fato de que em nosso país, as normas tributárias têm presença vasta na Constituição da República, entre os artigos 145 a 162, com a fixação dos princípios constitucionais tributários, como da *legalidade, irretroatividade, isonomia, anterioridade, não-confisco, capacidade contributiva, previsões de imunidade, normas de competência tributária e definição de que cabe à lei complementar estatuir normas gerais de direito tributário definindo os fatos*

---

<sup>6</sup> “Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda”

<sup>7</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

<sup>8</sup> “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

<sup>9</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 1999, p. 38-42.

geradores, a base de cálculo e as alíquotas dos impostos previstos na própria Constituição.

Sobre as operações de comércio internacional, o Estado Brasileiro outorga competência à União Federal, para instituir quatro tributos na importação: II – imposto de importação, IPI – imposto sobre produtos industrializados vinculado à importação, PIS/PASEP-importação e COFINS–importação – e prevê a possibilidade de exigência do IE – imposto de exportação, nas vendas de produtos ao exterior. Exonera as exportações do IPI, do PIS e da COFINS, por expressa previsão constitucional, donde se verifica seguirmos a máxima de não se exportar tributos, embora, a exoneração da saída, por si só, não assegure a recuperação dos tributos incidentes na aquisição de insumos e bens do ativo para as empresas exportadoras, tendo em vista a dificuldade de serem aproveitados os créditos que se acumulam nas entradas de insumos e mercadorias tributadas.

A Constituição da República de 15 de outubro de 1988 outorgou ainda competência controvertida aos Estados-Membros, no seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, letra “a”, autorizando a exigência do ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Tal disposição, ao longo dos anos, no que tange à sua exigência sobre a importação realizada por não contribuintes desse imposto, quais sejam as empresas prestadoras de serviço e as pessoas físicas, tem suscitado grandes controvérsias.

Esse dispositivo constitucional é responsável por uma discussão acalorada quando se trata da importação via *leasing* internacional, haja vista que em boa mente, não se poderia sequer cogitar de tal incidência, pois nesses casos não há a transferência da titularidade do bem importado enquanto não houver o exercício da opção de compra, ao final do contrato de arrendamento mercantil internacional.

Não obstante a posição dos tribunais, o fato é que a Ministra Ellen Gracie, no RE 206.069-1, julgado perante o Egrégio Supremo Tribunal Federal, proferiu voto em sentido diverso, instalando grande insegurança sobre tal exigência, que esperamos possa ser desfeita, quando for analisado outro recurso sobre o mesmo tema e que teve sua repercussão geral reconhecida<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Trata-se do RE – Recurso Extraordinário nº 540.829, cujo julgamento já se iniciou na Suprema Corte, tendo sido proferido um voto pela constitucionalidade da cobrança do ICMS sobre a importação via *leasing* internacional e um voto em sentido oposto.

## **II. DO PROCEDIMENTO ADUANEIRO NO BRASIL**

Definidas as premissas da realidade normativa constitucional em que se realiza o procedimento<sup>11</sup> aduaneiro pátrio, é importante registrarmos que o Brasil é país membro da OMA – Organização Mundial das Aduanas, assim como mais de uma centena de outros países também o são. Nessa condição, de país membro, participa e segue suas orientações. A regra mundial é da facilitação do comércio mantendo-se a segurança. É agilidade com qualidade de informações. A gestão de risco prévia à chegada das cargas, a qualidade das informações dos operadores do comércio internacional, a cooperação entre as Aduanas, seguindo um dos pilares da OMA, qual seja a cooperação ADUANA – ADUANA e a cooperação entre as Aduanas e as empresas, onde se insere a realidade dos operadores econômicos autorizados<sup>12</sup>. A utilização massiva da tecnologia das informações a fim de que a Aduana moderna possa ter qualidade nas informações e possa realizar com eficiência a gestão do risco. A legislação aduaneira pátria vem se pautando por tais premissas.

### **II.1. DO CONTROLE PRÉVIO DA IMPORTAÇÃO E DA EXPORTAÇÃO – HABILITAÇÃO PARA ATUAR NO COMÉRCIO EXTERIOR**

Para uma pessoa jurídica ou pessoa física atuar no comércio exterior no Brasil, importando ou exportando produtos, ela submeter-se-á a um primeiro controle aduaneiro, qual seja sua habilitação no SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior. Para tanto, deverá observar os dizeres da Instrução Normativa da Secretaria

---

<sup>11</sup> O Professor James Marins, estudioso do Direito Processual Tributário, faz a distinção entre o procedimento e o processo, na medida em que no primeiro encontram-se ausentes princípios como do contraditório e da ampla defesa, estando esses presentes no processo. Nesse sentido, a fase inquisitorial, investigatória, de fiscalização caracteriza o procedimento e fase litigiosa, o processo. MARINS, James. Direito Processo Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2005, p. 151-166. Sobre procedimentos aduaneiros: ABARCA, Alfredo Ernesto. Procedimientos Aduaneros. Buenos Aires: Editorial Universidad, 1999.

<sup>12</sup> No Direito Aduaneiro pátrio ensaia-se a criação da figura do operador econômico qualificado. Há uma instrução normativa em estudo ainda não implementada. Atualmente, temos a Linha Azul, conforme veremos mais adiante nesse texto.

da Receita Federal do Brasil - IN/SRFB nº 650, de 2006. Essa habilitação enquadra-se no objetivo de se minimizar ao máximo a fiscalização da mercadoria quando a mesma encontra-se submetida ao controle físico da Aduana. É dizer, a habilitação prévia do importador e do exportador é um controle prévio à operação, auxiliando na redução do tempo de retenção das mercadorias em recintos alfandegados e sob controle aduaneiro.

Poderá fazê-lo na modalidade ordinária, simplificada ou especial, conforme seja o seu caso. Se estivermos tratando de uma pessoa jurídica que atue habitualmente no comércio exterior, valer-se-á da modalidade ordinária, conforme artigo 2º, da IN 650/06. Se suas importações e exportações forem de pequena monta, ou seja, abaixo de certos limites legais (US\$ 300.000,00 para exportação e US\$ 150.000,00 para importação, por semestre), ou se forem realizadas para aquisição de bens imobilizados do importador, ou se estivermos em face de uma *trading company* que pretenda atuar como prestadora de serviços, importando por conta e ordem de terceiros<sup>13</sup>, sua habilitação deverá ser na modalidade simplificada. E a modalidade especial fica reservada às operações de comércio exterior promovidas por órgãos da Administração Pública direta, autarquias, fundações e organismos internacionais, conforme arts. 2º, III e 12º, da IN 650/06.

Através da documentação necessária à habilitação, a Autoridade Aduaneira brasileira tem a primeira oportunidade de selecionar as empresas atuantes no comércio exterior, evitando a presença de pessoas físicas e jurídicas que não existam do ponto de vista fático, ou seja, aquelas criadas somente do ponto de vista jurídico e com o intuito de servirem de fachada para a lavagem de dinheiro, sonegação fiscal e o cometimento de outros ilícitos. Digna, pois, de aplausos tal legislação e seu objetivo. As exigências documentais visam à comprovação da regularidade cadastral e fiscal das pessoas jurídicas. Nesse intuito, a referida norma aproveita inclusive para exigir a entrega das obrigações acessórias através das quais são informados os tributos a serem recolhidos à Receita Federal do Brasil, permitindo-lhe, como condição para habilitar a empresa, exigir-lhe a regularidade tributária, naquele momento, no que tange à entrega de tais obrigações acessórias.

Em relação à habilitação das empresas para operarem no comércio exterior, nessa fase pré-operacional, pois destinada à habilitação para operar, o artigo

---

<sup>13</sup> A legislação brasileira prevê duas modalidades de importação indireta: (i) a importação por conta e ordem de terceiros e (ii) a importação por encomendante previamente determinado. Tais situações estão regidas pelas, respectivamente, IN's 225/02 e IN 634/06.

5º da IN 650/06 traz critério que tem suscitado, em alguns casos, controvérsias merecendo breve registro. É que referido dispositivo estabelece como critérios:

**Art. 5º** Para fins de habilitação, a pessoa jurídica requerente da habilitação ordinária será submetida à análise fiscal, tendo por base as informações constantes das declarações fiscais apresentadas à SRF e os documentos referidos no art. 3º, para:

I - verificar a consistência entre as informações prestadas, as disponíveis nas bases de dados da SRF e as constantes do requerimento;

II - aferir a capacidade operacional da pessoa jurídica, assim entendida a disponibilidade de recursos humanos, materiais, logísticos, bens de capital, imóveis, tecnologia, etc;

III - verificar, quanto aos sócios, sua capacidade empresarial e econômica relativamente ao capital aportado na empresa; e

**IV - avaliar a capacidade financeira da pessoa jurídica para realizar as transações internacionais pretendidas.**

§ 1º A análise a que se refere o inciso IV do **caput** estimará a capacidade financeira da pessoa jurídica para operar no comércio exterior em cada período de seis meses.

Não obstante a definição normativa e a pretensão de se estabelecerem critérios objetivos, o fato é que a avaliação proposta é impeditiva e, conforme se verifica no texto do artigo 5º, inciso IV, da IN 650/06, tal disposição pode ofender preceitos constitucionais. É que a avaliação da capacidade financeira da pessoa jurídica para realizar as transações internacionais pretendidas, não pode impedir a empresa, aparentemente frágil financeiramente de, a custo de credibilidade no mercado externo e interno, realizar operações de maior vulto.

Constatam-se, na prática, situações em que o empreendedorismo e a coragem de aumentar o fluxo de comércio internacional das empresas de pequeno e médio porte encontra obstáculo nessa avaliação da suposta capacidade financeira para realizar transações internacionais. Tal avaliação, em certos casos, avança indevidamente *permissa vênia* sobre o direito à livre iniciativa, princípio da ordem econômica, previsto no art. 170, da Constituição da República. Nesse sentido, o Poder Judiciário tem manifestações, reconhecendo o descabimento de avaliação que venha a restringir o direito do importador de aumentar o volume de suas atividades em razão de limite estabelecido pela Autoridade Aduaneira. Vejamos a seguinte manifestação do Poder Judiciário:

“Se não há recursos públicos na aquisição do bem, se não existe risco de sonegação de tributos, exigidos no momento do desembaraço aduaneiro, e se o ato cuja concretização se obstaculiza não traz prejuízo direto e imediato ao Estado, é de todo injustificável a ingerência no negócio privado a ponto de inviabilizá-lo.

Se a impetrante não puder arcar com os pagamentos a que se comprometeu, o risco do negócio será suportado pelo vendedor, que já se assegurou por vários modos, a fim de evitar prejuízo. Não pode o Estado, sem fundamento razoável, válido ao caso submetido à apreciação, comprometer a liberdade de autodeterminação das partes que pretendem celebrar negócio jurídico lícito.

As normas a que obedece a autoridade impetrada são inválidas, porque violam o livre exercício de atividade econômica através do impedimento à obtenção de meios legítimos para exercê-la. Além disso, lesa o princípio da legalidade, porque impõe obrigação a ser cumprida pelo importador sem que haja previsão de seu cumprimento em lei ordinária. Tais princípios constitucionais preponderam sobre aqueles em razão dos quais a legislação foi editada e, caso não aplicados, ocasionarão o retardo e o impedimento ao exercício de atividade lícita e à execução de contrato regularmente celebrado há mais de cinco meses.

Ante o exposto, CONCEDO A SEGURANÇA para determinar à autoridade impetrada aceite a inscrição da impetrante no SISCOMEX independentemente da demonstração de capacidade econômica financeira suficiente à aquisição do ecógrafa que pretende importar” (Processo nº 2005.38.00.026837-0, 3ª Vara da Justiça Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais)

## **II.2. DAS MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO ADMITIDAS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA**

A legislação pátria admite duas modalidades de importação e exportação: a direta e indireta.

No caso das importações, as realizadas de forma indireta, subdividem-se em importações por conta e ordem de terceiros e com encomendante previamente determinado. Tais operações estão normatizadas, igualmente, de forma a permitir à Administração Aduaneira conhecer as pessoas envolvidas, evitando-se que as *trading companies* e comerciais importadoras sejam anteparo para camuflar operações ilícitas em que hajam pessoas interpostas, ausência de origem lícita dos recursos ou outras irregularidades indesejadas.



Com normas posteriores a 2002<sup>14</sup>, quais sejam a IN 225/02 e a IN 634/06, a Autoridade Aduaneira pátria, no exercício de sua competência, disciplinou a importação indireta em nosso País. Tais dispositivos se conjugam àqueles da IN 650/06, relativos à habilitação para operar no comércio exterior, a fim de que as comerciais importadoras, quando atuem por conta e ordem de terceiros, não tenham sua capacidade financeira e seu limite de operações analisados. Outrossim, se operarem em nome próprio, realizando operações em seu nome e por sua conta e risco, terão seu limite de capacidade financeiro avaliado, nos termos já expostos.

Em relação ao encomendante que pretende estabelecer contrato de compra de produtos que serão importados por *trading* ou comercial importadora, ele deverá se apresentar à Receita Federal do Brasil figurando no ambiente do SISCOMEX, com habilitação na modalidade simplificada, nos termos do art. 2º, inciso II, letra b, item 4, da IN 650/02. Ademais, para controle de tais operações, as partes deverão firmar contrato a ser protocolado na Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre a sede do encomendante.

Nessas operações, o sujeito ativo do ICMS sobre importação pode causar estranheza. O ICMS será devido na sede do importador, contribuinte do II – imposto de importação? Ou na sede do real adquirente, qual seja aquele que determinou a aquisição no exterior e suporta seu ônus? Ou do encomendante, caso seja essa a modalidade de importação?<sup>15</sup> Tais questões de natureza tributária, em nada afetam o procedimento aduaneiro propriamente dito, perante a Receita Federal do Brasil, mas suscitam dúvidas e configuram riscos e potenciais litígios para as partes envolvidas em face dos Estados e do Distrito Federal.

No caso da exportação, as modalidades são direta e indireta, sendo que essa última se configura na utilização das comerciais exportadoras e *tradings* com a finalidade de efetuar a operação de exportação, tudo em conformidade com as estipulações do Regulamento Aduaneiro, artigos 228 a 232.

---

<sup>14</sup> Assim como em vários países, após o 11 de setembro, houve um recrudescimento da legislação aduaneira visando coibir o trânsito de mercadorias e valores ilícitos no comércio internacional. As medidas que regulamentam as importações indiretas relacionam-se com essa realidade e objetivo.

<sup>15</sup> Doutrina e jurisprudência convergem no sentido de que o contribuinte do ICMS – importação é o destinatário jurídico da mercadoria importada, portanto, o sujeito ativo é o Estado da Federação no qual ele se localiza. Nesse sentido, é de se verificar o RE – Recurso Extraordinário 299.079-SP – Rel. Min. Carlos Britto. Julg. 30/06/2004, STF.

### II.3. DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO E DE EXPORTAÇÃO

A importação de mercadorias do exterior está sujeita à legislação aduaneira, consolidada, principalmente, no Decreto Federal 6.759/09, Regulamento Aduaneiro. Após a chegada das mercadorias estrangeiras no território nacional, em Porto e Aeroportos, podem ser deslocadas, sob controle das Autoridades Aduaneiras, para áreas de recintos alfandegados, em zona secundária, os chamados Portos Secos.

Em zona primária ou zona secundária, havendo o interesse do importador em nacionalizá-las, integrando-as à riqueza nacional, deverá dar início ao despacho de importação, conforme as seguintes disposições do Regulamento Aduaneiro:

“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.

Art. 543. Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria.

Art. 544. O despacho de importação poderá ser efetuado em zona primária ou em zona secundária.

Art. 545. Tem-se por iniciado o despacho de importação na data do registro da declaração de importação.

§1º O registro da declaração de importação consiste em sua numeração pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do SISCOMEX.

Conforme prevê o artigo 545, o despacho de importação inicia-se com o registro da DI – declaração de importação. O importador, conforme artigo 551, do Regulamento Aduaneiro, submete as mercadorias à Autoridade Aduaneira, nos seguintes termos:

“Art. 551. A declaração de importação é o documento base do despacho de importação.

§1º A declaração de importação deverá conter:

I - a identificação do importador; e

II - a identificação, a classificação, o valor aduaneiro e a origem da mercadoria.”

Conforme determina o parágrafo primeiro do artigo 551, do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação indicará os elementos necessários para apuração do sujeito passivo da obrigação tributária, a base de cálculo e a alíquota do II - imposto de importação e, por consequência, do IPI e também das contribuições incidentes sobre a importação: PIS-importação e COFINS-importação.

O registro da DI é também, como preconizam os artigos 23 e 44, do Decreto-lei 37/66, assim como o artigo 73, I, do Regulamento Aduaneiro, o momento que se considera ocorrido o fato gerador do imposto de importação. Para sua apuração é preciso verificar qual será sua base de cálculo, é dizer qual o valor aduaneiro da mercadoria e, ainda, qual a alíquota a que estará sujeito. No artigo 76, do Regulamento Aduaneiro, verifica-se: *“Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro.”* O valor aduaneiro, portanto, definirá a base de cálculo do imposto de importação, sendo certo que o Brasil é signatário do GATT e observa o AVA – Acordo de Valoração Aduaneira, firmado na Rodada Uruguaí de negociações, em 1994. Já a alíquota, dependerá da classificação fiscal da mercadoria. Vejamos as disposições do artigo 90, do Regulamento Aduaneiro, responsável pelo trato dessa matéria:

“Art. 90. O imposto será calculado pela aplicação das alíquotas fixadas na Tarifa Externa Comum sobre a base de cálculo de que trata o Capítulo III deste Título.

Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas

Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas.”

Observando tais ditames normativos é que se realiza o despacho de importação. Por outro lado, na exportação, com menor rigor e menores interesses arrecadatórios, a legislação prevê, igualmente, o despacho de exportação (art. 580, RA), o registro da exportação e da declaração de exportação (arts. 584 e 586, RA), com a aplicação, no que couber, das normas estabelecidas para o despacho de importação (art. 596, RA).

Para exportação e importação por via marítima, a legislação aduaneira brasileira tem normas específicas, eis que foi implantado entre nós, em 27 de dezembro de 2007, o SISCOMEX CARGA. Nessa modalidade, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, seguindo as premissas da OMA – Organização Mundial das Aduanas, procura o equilíbrio entre a simplicidade/agilidade e a segurança nos controles, na medida em que recebe informações prévias à chegada física das mercadorias e embarcações, tanto nas exportações, quanto nas importações por via marítima<sup>16</sup>, permitindo-lhe menor tempo de retenção das cargas nos portos marítimos de zona primária.

Nas importações e exportações até os limites estabelecidos pelos artigos 3º e 22º<sup>17</sup>, da IN 611/06, a legislação aduaneira prevê a utilização do

---

<sup>16</sup> IN 800/07: “**Art. 22.** São os seguintes os prazos mínimos para a prestação das informações à RFB: I - as relativas ao veículo e suas escalas, cinco dias antes da chegada da embarcação no porto; e II - as correspondentes ao manifesto e seus CE, bem como para toda associação de CE a manifesto e de manifesto a escala: a) cinco horas antes da saída da embarcação, para os manifestos e respectivos CE a carregar em porto nacional, em caso de cargas despachadas para exportação, quando o item de carga for granel; b) dezoito horas antes da saída da embarcação, para os manifestos e respectivos CE a carregar em porto nacional, em caso de cargas despachadas para exportação, para os demais itens de carga; c) cinco horas antes da saída da embarcação, para os manifestos CAB, BCN e ITR e respectivos CE; d) quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação, para os manifestos e respectivos CE a descarregar em porto nacional, ou que permaneçam a bordo; e III - as relativas à conclusão da desconsolidação, quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação no porto de destino do conhecimento genérico.”

<sup>17</sup> IN 611/06: Art. 3º A DSI apresentada de conformidade com o estabelecido no caput do art. 2º poderá ser utilizada no despacho aduaneiro de bens:  
I - importados por pessoa física, com ou sem cobertura cambial, em quantidade e frequência que não caracterize destinação comercial, cujo valor não ultrapasse US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda;  
II - importados por pessoa jurídica, com ou sem cobertura cambial, cujo valor não ultrapasse US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda;

despacho simplificado, visando a agilidade com segurança nas operações. Tal regulamentação está em perfeita sintonia com uma Aduana Moderna e que busca realizar o necessário controle das fronteiras sem deixar de estimular o comércio internacional.

No mesmo sentido, de agilidade com segurança, vigora entre nós legislação consubstanciada na IN 476/04. Tal norma prevê a possibilidade de empresas que observem os requisitos normativos terem um tratamento diferenciado, de maior agilidade e menor interferência da Fiscalização Aduaneira nos seus despachos e desembaraços de exportação e de importação. Trata-se do modelo brasileiro de operador econômico autorizado, denominado Linha Azul. A exemplo do C-TPAT – *Customs - Trade Partnership Against Terrorism*, nos EUA, e do AEO – *Authorized Economic Operator* da Comunidade Econômica Européia, a Linha Azul exige maiores controles e qualidades nas informações das empresas, assim como garantias de sua condição financeira, fiscal e patrimonial, oferecendo em contrapartida, maior agilidade nos desembaraços aduaneiros de importação e exportação.

#### **II.4. REVISÃO ADUANEIRA**

Após o desembaraço aduaneiro, no prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador (do registro da DI, na importação, e do RE - registro de exportação), a Autoridade Aduaneira tem a possibilidade de rever as declarações de importação e exportação através da Revisão Aduaneira, estatuída no art. 638 do RA, nos seguintes termos:

“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.”

---

<sup>18</sup> IN 611/06: Art. 30 A DSE apresentada nos termos do caput do art. 29 poderá ser utilizada no despacho aduaneiro de bens:

I - exportados por pessoa física, com ou sem cobertura cambial, até o limite de US\$ 50,000.00 (cinquenta mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda;

II - exportados por pessoa jurídica, com ou sem cobertura cambial, até o limite de US\$ 50,000.00 (cinquenta mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda;

Na hipótese da Fiscalização Aduaneira identificar alguma inexatidão realizará o lançamento de ofício, nos termos do art. 149, do CTN – Código Tributário Nacional, constituindo crédito tributário em face do sujeito passivo, importador, exportador ou responsável, nos termos da lei (transportador, depositário, encomendante, por exemplo). Tal hipótese dará ensejo ao atuado de exercer seu direito constitucional à ampla defesa, ao contraditório, observando-se o *due process of law*, em conformidade com o artigo 5º, inciso LIV e LV, da Constituição da República. O processo administrativo tributário reger-se-á pelas previsões especificadas do Decreto 70.235/72, e, subsidiariamente, pelas disposições da Lei Geral do Processo Administrativo Federal, Lei 9.784/99.

No procedimento de revisão aduaneira o Fisco não poderá alterar o critério jurídico que tenha adotado anteriormente, conforme determina o art. 146, do CTN. Nesse sentido, foi editada a Súmula 227 ("a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento"), do antigo TFR – Tribunal Federal de Recursos. A aplicação prática do referido dispositivo pode se dar nas revisões aduaneiras em que a Digna Fiscalização pretende lançar crédito tributário em desfavor do importador por julgar incorreta a classificação fiscal que tenha sido adotado no momento do despacho e desembaraço de importação.

Muitas vezes, a empresa utilizou a mesma classificação fiscal durante anos, para diversas importações, tendo sido verificada pela Autoridade Fiscal no decorrer do procedimento de nacionalização. No entanto, outro servidor, em revisão aduaneira, conclui que a classificação fiscal utilizada teria sido equivocada, atuando a empresa importadora. Ora, tal procedimento, conforme reiterada jurisprudência das Cortes Superiores, tem sido rechaçado. No momento da conferência aduaneira, durante o curso do despacho de importação, a Respeitável Autoridade Aduaneira verifica os fatos e se lhe aplica o direito, adotando determinado critério jurídico. A alteração posterior desse critério causa insegurança jurídica e viola a confiança do contribuinte na Administração Pública. Nesse sentido, merecem destaque decisões que trazemos à colação, uma do Supremo Tribunal Federal e outra do Superior Tribunal de Justiça:

#### “LANÇAMENTO FISCAL – MUDANÇA DE CRITÉRIOS DO FISCO – REVISÃO

A mudança de critérios classificatórios, por parte do fisco, no lançamento do imposto de importação e do IPI não autoriza sua revisão, depois de recolhidos os tributos pelo importador. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE 104.226 – 5, SC, Relator Ministro Francisco

Rezek, julgamento unânime, da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, data do julgamento 15/03/1985)

“TRIBUTÁRIO. IPI. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

- Aceitando o Fisco a classificação feita pelo importador no momento do desembaraço alfandegário ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em mudança de critério jurídico vedado pelo CTN.

- *Ratio essendi* da Súmula 227/TRF, no sentido de que ‘a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento’.”

(REsp nº 412.904-SC, Rel. Min. Luiz Fux, Decisão Unânime da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, data do julgamento 07 de maio de 2002.)

## II.5 – CONSULTA FISCAL

A legislação brasileira prevê, na Lei Federal 9.430/96, arts. 48 a 50 e no Decreto Federal 70.235/72, arts. 46 a 58, a possibilidade do contribuinte submeter à Administração Tributária Federal consulta acerca da interpretação dos dispositivos legais. Tal procedimento, muito salutar e recomendável, aproxima Fisco e contribuinte, auxiliando na menor litigiosidade dessa relação.

Na medida em que o contribuinte se dirige ao Fisco para se orientar, revela-se propenso a observar a legislação, dizendo, via consulta, que tem dúvida sobre qual a atitude correta a ser tomada e pedindo ao próprio credor das obrigações tributárias que lhe oriente.

Em nível infralegal, a consulta fiscal está regulada pela IN 740/07 responsável por definir os seus aspectos mais detalhados e práticos desse procedimento<sup>19</sup>. Interessante observar que a consulta, após ser protocolada, permite

---

<sup>19</sup> Na medida em que a consulta fiscal não permite contraditório e ampla defesa no seu curso, eis que em regra não há previsão para recursos das soluções de consulta proferidas pela Administração, não obstante as referidas legislações de regência se referiam a ela como processo de consulta, cremos tratar-se de um procedimento.

ao consulente adotar o entendimento que julga correto acerca do dispositivo ou dos dispositivos *sub examinem*, restando-lhe o ônus de, no prazo máximo de 30 (trinta) dias após a ciência da solução da consulta, recolher eventuais diferenças sem a aplicação de qualquer multa. Caso a solução de consulta convalide a interpretação adotada pelo contribuinte, não há que se falar em qualquer recolhimento adicional.

Insta gizar que a consulta poderá versar sobre a classificação fiscal de produtos, permitindo a importadores e exportadores apresentar à Receita Federal do Brasil sua dúvidas, minimizando riscos de serem criados passivos tributários, mormente se o contribuinte importa ou exporta com grande frequência o mesmo produto.

### **III. ALGUMAS OBSERVAÇÕES ACERCA DE PRÁTICAS ADOTADAS NO PROCEDIMENTO ADUANEIRO BRASILEIRO - CONCLUSÃO**

A título de observações finais, alguns aspectos observados na realidade aduaneira brasileira merecem maior atenção e aprofundamento, visando, em alguns casos, com todo respeito a opiniões em contrário, seu aprimoramento:

**(1)** a habilitação no Siscomex, nos termos da IN 650/06, não obstante medida salutar visando dar às Autoridades Aduaneiras conhecimento das empresas que estarão atuando no ambiente virtual do SISCOMEX e nas operações efetivamente de comércio internacional, no que tange à avaliação da capacidade econômica financeira das mesmas, muita vez, peca por sua frieza e objetividade, criando limites para a livre iniciativa. Talvez a limitação dos valores para as empresas atuarem não devesse ser taxativo, impeditivo, mas indicativo, para que a Fiscalização pudesse, se ultrapassados tais limites, adotar uma postura de maior atenção para com essa ou aquela empresa.

A fixação de limites rígidos e impeditivos para atuar no comércio internacional vem sendo considerada inconstitucional pelo Poder Judiciário, conforme podemos observar na decisão abaixo:

“(...) a limitação discricionária quanto ao valor da operação de importação imposta objetivamente por ato normativo infralegal viola o princípio da razoabilidade, da legalidade e da livre iniciativa.



“Se os maiores interessados na negociação – as empresas vendedoras – não se opuseram à celebração dos contratos com a impetrante e se todos os tributos serão recolhidos, não haveria razão para a Secretaria da Receita Federal manifestar oposição ao pacto, abstendo o livre exercício de atividade econômica.” (MS nº 34697-79.2010-4.01-3800, 21ª Vara, Seção Judiciária de Minas Gerais)

**(2)** canal “melancia”, art. 21, IN 680/06: muitos operadores do comércio internacional no Brasil, notadamente os despachantes aduaneiros ressentem-se da criação informal de um canal de parametrização para a fiscalização das importações que é conhecido pelo apelido de “melancia” em alusão à cor da fruta, eis que verde por fora e vermelha por dentro. A comparação se dá em face dos canais de parametrização definidos no art. 21 da IN 680/06, quais sejam verde, amarelo, vermelho e cinza. Cada um deles representa um nível de verificação do produto estrangeiro, a saber, respectivamente, (verde) desembaraço automático sem conferência documental ou física; (amarelo) conferência documental; (vermelho) conferência documental e física; (cinza) procedimentos especiais de controle aduaneiro, quando há suspeitas de infrações puníveis com pena de perdimento.

No referido canal melancia, a carga importada é parametrizada pelo SISCOMEX para o canal verde, no entanto a Fiscalização dá tratamento à importação como se o canal de parametrização fosse o vermelho. Por óbvio, a autonomia das Autoridades Aduaneiras, no seu mister fiscalizatório, assegura-lhes o poder-dever de atuarem, inclusive alterando o nível de verificação das mercadorias importadas. Contudo, o fato é que tal mudança, por vezes não é informada no SISCOMEX e é feita de forma lenta, sem a preocupação com a agilidade e com os prejuízos que a retenção da mercadoria em recintos alfandegados por dias ou semanas provoca para os envolvidos.

**(3)** Classificação fiscal – divergência entre jurisdições aduaneiras – medidas para uniformização sem prejuízo para as partes: importante questão a ser discutida é a possibilidade de autoridades aduaneiras divergirem acerca da classificação fiscal de produtos idênticos, criando grande insegurança para as partes envolvidas no comércio internacional. Considerando a extensão geográfica do Brasil, com dezenas de portos, aeroportos, pontos de fronteira (zonas primárias) e portos secos (zona secundária), diversas são as jurisdições aduaneiras nas quais se podem realizar os procedimentos de despacho de importação e exportação. Com a autonomia existente entre os Dignos Servidores Aduaneiros até de uma mesma jurisdição e ainda mais entre as diferentes

jurisdições, corre-se o risco de se instaurar, em relação a produtos que suscitem tal divergência, verdadeiro estado de incerteza.

A realidade provoca uma reação do importador ou exportador qual seja optar pelo local do despacho e desembaraço, muitas das vezes não pelos critérios logísticos naturais, mas sim para submeter seus produtos à essa ou àquela área alfandegada.

Não obstante o contribuinte possa apresentar sua eventual dúvida à Autoridade Fiscal para solucioná-la, via consulta fiscal, ainda assim, nos termos da legislação atual, poderão surgir divergências dentre as soluções de consulta de diferentes Regiões Fiscais. Para se sanar as divergências será necessário que a mesma se instaure para que sejam encaminhadas para um órgão consultivo uniformizador a nível nacional. Para operações de comércio exterior, cada vez mais rápidas, não há como se negar que tais dúvidas e divergências criam grande prejuízo a todas as partes e autoridades envolvidas.

**(4)** lentidão no procedimento contencioso administrativo: a justiça tardia é a injustiça. Infelizmente, quando a fiscalização aduaneira autua o exportador ou o importador, exigindo-lhes multa ou crédito tributário, caso haja uma defesa e se pretenda discutir a exigência fiscal, buscando-se a verdade material, a resposta da Administração Pública, via decisão no contencioso administrativo, levará muitos anos. Nesse período, não obstante a suspensão da exigibilidade do crédito tributário instaure-se a insegurança e a incerteza, incompatíveis com valores caros ao Estado Democrático de Direito. Sabe-se ser complexa a solução de tal realidade, contudo não podemos deixar de expô-la eis que extremamente prejudicial para as boas relações entre as Autoridades Aduaneiras e os cidadãos e empresas envolvidos no comércio internacional, bem como para crescimento desses.

Observamos que a Administração Aduaneira Brasileira, vinculada à OMA, tem procurado lhe seguir fielmente as orientações. Em decorrência dessa realidade, muitas normas têm sido editadas trazendo maior agilidade e segurança para a Administração Aduaneira, com ganhos para todas as partes envolvidas. Alguns aspectos de tais normas ou a sua aplicação vilipendiam direitos ou contrariam princípios fundamentais da ordem jurídica pátria. Tais situações merecem reflexão e mudança das normas e das práticas existentes. Com essas breves reflexões agradeço mais uma vez o convite para participar desse marcante encontro acadêmico de elevado nível científico e tão bem organizado pelo IIFA, AIDA e ABEAD.