

ARTIGO:

O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO SOB PERSPECTIVA DO DESEMBARAÇO NA IMPORTAÇÃO: ANÁLISE DO ATO ADMINISTRATIVO

The tax assessment from the perspective of customs clearance in importation: an analysis of the administrative act

Marina Wanderley Gonçalves de Sá Carneiro¹

RESUMO

A presente pesquisa analisa o instituto do lançamento tributário, mais especificamente inserido no certame do Direito Aduaneiro, através do procedimento do desembaraço. Observa-se que o desembaraço aduaneiro é um ato administrativo fiscal referente ao processo de importação ou exportação de mercadorias dentro do território brasileiro. Verifica a importância de determinar a espécie de lançamento tributário e se este elemento se compactua com o referido despacho, ou se versa sobre mero ato administrativo de conferência proferido por autoridade fiscal competente, na particular hipótese das Declarações de Importação parametrizadas nos canais amarelo, vermelho e/ou cinza de conferência aduaneira de mercadorias e seus impactos. A pesquisa monográfica adota a utilização de levantamento bibliográfico, com base qualitativa e teor exploratório pela consulta à jurisprudência e doutrina. O trabalho objetiva investigar o regramento do lançamento tributário e suas repercussões dentro do desembaraço, assim como, as discussões relativas à temática.

Palavras-chave: Lançamento Tributário. Direito Aduaneiro. Desembaraço Aduaneiro. Procedimento Administrativo Fiscal.

ABSTRACT

This research analyzes the tax assessment institute, more specifically inserted in the customs law, through customs clearance. It should be noted that customs clearance is a fiscal administrative process referring to the process of importing or exporting commodities within a territory. It verifies the importance of determining the type of tax assessment and whether this is timed with the aforementioned clearance, or it is an administrative act of conference issued by the competent tax authority, in the particular hypothesis that the parameterized Import Declarations in the yellow, red and/or gray channels of recount goods and their impacts. The research uses the inductive and comparative method, through a bibliographical search, with a qualitative basis and an exploratory level, beyond case law and the doctrine. The survey aims to investigate the tax assessment rules and their repercussions within customs clearance, such as the improvements related to this subject.

Keywords: Tax Assessment. Customs Law. Customs Clearance. Customs Review. Tax Procedure

¹ Advogada. Especialista em Direito Tributário em IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho analisa o lançamento tributário como componente do crédito tributário, focando no desembaraço aduaneiro dentro da tributação internacional e do comércio exterior. O objetivo é explorar a natureza, modalidades e efeitos do lançamento tributário para entender o momento de incidência do crédito e sua constituição no direito aduaneiro, considerando a complexidade do processo de importação e trâmites aduaneiros.

O Direito Aduaneiro regula e fiscaliza as operações de comércio exterior, com foco na importação e exportação, protegendo os interesses do Estado e a política fiscal e comercial. Ele também regula o fluxo de mercadorias, protege a indústria nacional e combate práticas desleais no comércio internacional.

O Decreto 6.759/2009 estabelece os procedimentos de importação, incluindo a habilitação no SISCOMEX, licenciamento, entrega da Declaração de Importação (DI), conferência aduaneira, desembaraço e revisão aduaneira. A verificação fiscal da DI é feita com base em diferentes canais de análise, conforme a Instrução Normativa SRF nº 69/1996.

A pesquisa busca compreender o lançamento tributário no contexto do Direito Aduaneiro e seu impacto no comércio exterior, investigando se a incidência do crédito tributário ocorre com o desembaraço aduaneiro ou com a entrega da DI. A metodologia utilizada é qualitativa, exploratória e indutiva, com análise de doutrina, jurisprudência e artigos científicos.

O estudo visa contribuir para a compreensão do lançamento tributário no comércio exterior e na legislação aduaneira, verificando se os sistemas atuais conseguem identificar o momento da incidência do crédito tributário e suas implicações práticas no desembaraço aduaneiro.

2 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 INTROITO

O CTN apresenta várias acepções para o termo lançamento, ou seja, a depender da linha doutrinária escolhida, é possível extrair cinco conceitos diferentes para a terminologia.

Isso ocorre pela falta de um rigor técnico do legislador, dificultando sua compreensão. São estes os conceitos elencados pelo CTN: procedimento administrativo (art. 142), norma individual e concreta expedida pela autoridade competente, como resultado de um processo (arts. 142 e 145), atividade do sujeito passivo de calcular o montante de tributo devido (art. 150) e norma individual e concreta expedida pelo particular para constituir o crédito tributário (art. 150), vejamos:

Diante da dificuldade em conceituar o que seria lançamento, a corrente majoritária, precedida pelo grande tributarista Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 230), definiu como:

O lançamento é a norma individual que aplica a previsão abstrata ao caso concreto, particularizando a hipótese legal para se alcançar a determinação do fato jurídico tributário. Consubstancia-se, portanto, como o último ato do processo de positivação, apresentando a norma na sua máxima concretude.

Assim como, o mesmo autor afirma ser um ato jurídico administrativo que consiste no resultado de um procedimento que antecede sua formação:

Lançamento, como tenho assumido, é o ato administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade. (CARVALHO, 2016, p. 233)

Atesta-se que o ato é o resultado do procedimento e que ato e procedimento devem estar previstos em normas de direito posto, uma vez dispostos no sistema constitucional tributário e da utilidade da norma geral e abstrata para a norma individual e concreta.

A administração tributária, por intermédio de suas autoridades fiscais e dos princípios norteadores, fica vinculados à aderência total aos termos inequívocos da lei, de maneira expressa os elementos do fato jurídico, não podendo abrigar qualquer tipo de subjetividade própria. Em consequência disso, estes utilizando-se de uma linguagem admitida, empregam a norma geral e abstrata, juntamente aos elementos probatórios, como condão de incidência da norma individual e concreta.

Desse modo, o lançamento do crédito tributário se consolida como um ato jurídico administrativo vinculado, com conteúdo e forma, formalizado por uma norma individual e concreta como veículo introdutor da norma geral e abstrata presente no direito positivo, sendo esta última o conteúdo do ato que abarca o fato jurídico tributário oriundo da Regra Matriz de incidência tributária.

2.2 DOS PRESSUPOSTOS DO ATO E ELEMENTOS DO LANÇAMENTO

Para o lançamento tributário ser considerado um ato-norma em sua completude é imperioso examinar como este instrumento se desempenha na ordem jurídica.

O ato é composto pelo conteúdo, com o que o ato enuncia, é a substância do próprio ato, assim como, pela forma, a qual delimita a forma de expressão deste. Nestes termos, o conteúdo do lançamento seria a própria obrigação tributária, com o respectivo sujeito passivo, base de cálculo e alíquota, de acordo com o autor Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 234). Entretanto, para isso é necessário analisar como o ato de lançar se manifesta no parâmetro do Direito Administrativo.

Como bem menciona o autor Celso Antônio Bandeira de Mello (1980, p. 42), o ato administrativo deve conter seis pressupostos para sua validade jurídica. Primeiro, o objetivo como a razão de ser do ato; o subjetivo com o agente competente; procedimental com o conjunto de atos construídos organicamente; teleológico que contém a finalidade do ato; o causal correspondente ao motivo e conteúdo e, por fim, o formalístico para a sua exteriorização no caso concreto.

O tributarista Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 234), utiliza-se da classificação predisposta por Celso Antônio Bandeira de Mello e a aplica na temerária do ato-fato jurídico tributário. Em que pese, o primeiro pressuposto seria o objetivo como a própria ocorrência do fato jurídico tributário; o subjetivo com a autoridade competente designada por lei; o teleológico em que o Estado pressupõe o recolhimento do tributo; o procedimental são os atos preparatórios para o lançamento realizados pelo Estado ou pelo particular; o nexos causal determinado por mensurar o acontecimento típico a certa pessoa, e, por último, o formal que será de maneira escrita e disposta dependendo de sua modalidade de lançar.

Apesar disso, é através da RMIT que emerge o fato jurídico tributário, delimitando sua hipótese por meio de seus critérios, bem como para identificar a obrigação tributária em seu consequente.

Elaborada por Paulo de Barros, este instrumento é encabeçado por elementos do antecedente e consequente, os quais se subdividem nos seguintes critérios: material, temporal, espacial (antecedente); pessoal, e quantitativo (consequente), em que existe a subsunção do fato na amplitude da norma, advinda do construtivismo-lógico semântico.

Inicialmente, na hipótese, têm-se o critério material designado por um verbo seguido do complemento, estabelecendo a obrigação tributária determinada por lei. Em seguida, ainda no antecedente, o critério temporal em que é possível determinar o momento exato de ocorrência do fato jurídico. Encerrando-se o antecedente, observa-se o critério espacial tem por objetivo definir o local de ocorrência da obrigação, onde será devido o tributo.

Em seguida, detecta-se o consequente da Regra-Matriz com o critério pessoal aquele que definirá as partes envolvidas na relação jurídica tributária. Por fim, o quantitativo que mensura o valor da obrigação tributária, por meio da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. Tudo isto, a fim de determinar o ato administrativo de lançamento dentro da norma legal.

Embebido dessa compreensão, a motivação do lançamento tributário aparece na RMIT, por meio do antecedente, que descreve o motivo do ato jurídico tributário juntamente com a imposição de pagar tributo.

Portanto, como pontuado por Enrico Martes Diniz de Santi (1996. p. 168) a enunciação da motivação é efetivada como prescritor da norma, após ao atendimento de todos os pressupostos do ato administrativo tributário, condiciona a fundamentar o consequente normativo do lançamento tributário. Estes são os elementos necessários para a subsunção do fato à norma jurídica individual e concreta, subvertendo-se de forma constitutiva da obrigação tributária, e inclusive diante das modalidades previstas do lançamento fiscal.

2.2 MODALIDADES DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O ordenamento jurídico tributário ao disciplinar acerca da constituição do crédito afina a teoria tricotômica do lançamento, em que é determinado pelo grau de colaboração do administrado no procedimento. O CTN estabelece o lançamento de ofício, de declaração e homologação o que, por sua vez, designamos ‘autolancamento’.

A primeira delas, o lançamento por declaração, previsto no artigo 147 do CTN ocorre quando a legislação ordinária tributária imputar ao sujeito passivo da obrigação tributária ou a terceiro o fornecimento de informações de fato necessárias à feitura do ato de lançamento tributário pela Administração Pública.

Após a análise da declaração prestada, o contribuinte será notificado pela Administração quanto à sua formalização, do valor do crédito tributário a ser recolhido e do prazo para tanto, momento em que nascerá o seu dever de pagamento e sua constituição.

É notório que este ato é privativo da autoridade administrativa competente e que as “declarações integram o procedimento para lançar, mas não o lançamento em si, como ato. (BALEEIRO, 2013, p. 817)”.

A segunda categoria do lançamento é o de ofício previsto no artigo 149 do CTN, o qual é efetuado pela Administração Pública sem que seja alguma iniciativa ou participação do sujeito passivo. Ocorre em duas circunstâncias distintas, quando disposto por previsão legal ou por omissões, incorreções ou negligências por parte do contribuinte no cumprimento de seus deveres estatuídos pela lei, lavrados, ainda, com aplicação de penalidade pecuniária, em respeito à inalterabilidade do lançamento tributário prevista no artigo 145, inciso III, do CTN.

Por último, tem-se o lançamento por homologação, disposto no art. 150 do CTN, o qual prevê que a apuração do crédito, subsunção do fato à norma, e a antecipação do pagamento devem ser efetuadas pelo contribuinte, antes de qualquer exame prévio da administração, estando sujeito ao posterior concordância expressa, ou tácita pela fluência do tempo.

Ocorre que, na prática, a Autoridade fiscal deixa o prazo fluir ou promove o lançamento de ofício para exigir créditos recolhidos a menor, o que se verifica é a atuação do sujeito passivo e não da administração, restando-se em desacordo com o conceito de lançamento estabelecido pelo próprio diploma legal, segundo a qual o lançamento é ato que compete privativamente à autoridade administrativa.

Buscou-se, destarte, imputar uma participação da autoridade administrativa que não existe quando o que acontece é a mero ato de verificação de legitimidade do pelo decurso do prazo legal.

Por esta razão, grande parte da doutrina defende o lançamento por homologação como um ‘autolancamento’, uma vez que o próprio contribuinte as “operações de lançamento realizadas pelo particular, em cumprimento de um dever legal” (HORVATH, 2010, p. 117).

Em síntese, afere-se que o ordenamento jurídico tributário elegeu pelo não reconhecimento como lançamento tributário da atividade exercida pelo sujeito passivo, a despeito de entendimento doutrinários assegurarem pela figura do autolancamento. Para tanto, fora criado no diploma legal a complexa figura do lançamento por homologação, de modo a sempre re-

lacionar o lançamento tributário à Administração Pública, sendo este o último da teoria tripartite.

3 O DIREITO ADUANEIRO E A IMPORTAÇÃO

3.1 A SISTEMÁTICA DO DIREITO ADUANEIRO

O Direito Aduaneiro regulamenta, através do papel estatal, as operações de importação e exportação, assim como, garante a proteção do território para permitir o comércio internacional e o fluxo de pessoas, à segurança, saúde pública, agricultura e livre concorrência, estabelece normas referentes aos tributos aduaneiros, de acordo com tratados internacionais signatários pelo ordenamento pátrio.

Nestes termos, determina Maxsoel Bastos de Freitas (2011, p.4) de maneira sucinta:

O Direito Aduaneiro é um conjunto de normas e princípios que regulamentam juridicamente a política aduaneira, com a intervenção pública no intercâmbio internacional de mercadorias, formando um sistema que possibilita o controle a criação de barreiras com finalidades públicas.

O Direito Aduaneiro estuda e rege o procedimento de importação de uma mercadoria, sendo este um dos seus principais elementos. Em razão disso, é necessário compreender, desde o início, a entrada da mercadoria no país até a possibilidade ou não de haver revisão aduaneira, como última fase.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 tratou da matéria aduaneira e reconheceu a essencialidade dos interesses fazendários nacionais, a partir da fiscalização e controle sobre o Comércio Exterior no artigo 237: “a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda (BRASIL, 1988)”.

Por sua vez, foi promulgado o Decreto-Lei nº 37/1966, com a intenção de ser um Código Aduaneiro, embora o enfoque no imposto de importação e no imposto de exportação, versou-se de importante tarefa para a Aduana consolidar as normas existentes à época.

Esta norma foi origem do atual Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009. Não se trata de um *códex* propriamente e, por efeito disso, alguns doutrinadores não consideram o Direito Aduaneiro como independente e sim como figura de interdisciplina-

ridade com o Direito Tributário e o Direito Administrativo, mas estes não podem ser confundidos.

Para parte da *expertise*, este ramo deverá ser considerado como direito autônomo, principalmente por deter de regramento extenso e diversos atos administrativos de grande complexidade e que se aplicados e interpretados erroneamente, impactam negativamente ambas as disciplinas, ocasionando consequências de difícil reparação.

É inconteste a autonomia dogmática jurídica do Direito Aduaneiro e de sua ambivalência entre normas internas e externas. Assim como, não há como compreender que o Direito Aduaneiro está inserido dentro do Direito Tributário:

o Direito Aduaneiro tem particularidades técnicas e econômicas susceptíveis de considerar os seus mecanismos jurídicos de intervenção no comércio internacional, como um conjunto à parte, com uma técnica e originalidades independentes do Direito Fiscal, e com uma terminologia própria. Daí espalhar-se pela nomenclatura pautal em conexão com questões da taxação em eventuais alternativas de aplicação dos regimes geral ou preferenciais, passando pelos regimes suspensivos de conteúdo econômico das mercadorias e regime aduaneiro dos meios de transporte, e terminando no contencioso aduaneiro (SOUSA, 1995, P. 61-62).

Dentre as particularidades desse sistema seus pressupostos básicos, para Ricardo Xavier (1988, p. 167), são a existência de um território aduaneiro, uma mercadoria, e sua entrada ou saída, denominada de importação e exportação.

O elemento territorial é delimitado pela fronteira aduaneira, restando compreendido a comunhão de vários entes soberanos, como no caso de uniões aduaneiras ou com um tratamento aduaneiro especial, exemplo deste último tem-se a Zona Franca de Manaus.

No Brasil, com a promulgação do Decreto nº 10.276/2020, cujo objeto é o protocolo da revisão da Convenção de Quioto, marco importante harmonização dos Regimes Aduaneiros, definiu “território aduaneiro: o território onde se aplica a legislação aduaneira de uma parte contratante”.

Por conseguinte, outro elemento essencial deste conteúdo seria a mercadoria, haja vista que, muitas vezes, seu destino é o comércio exterior. Conceituada, por Basaldúa (2011, p.42), como todo objeto suscetível ao tráfego internacional e passível de controle pela autoridade fiscal.

Torna-se importante reconhecer a mercadoria com um sentido amplo, como todo objeto suscetível de ser importado ou exportado. Não se deve pensar em apenas em mercadorias físicas, mas incluindo, também, os serviços e os direitos de propriedade intelectual.

Em consequência disso, a fim de identificar e caracterizar as mercadorias, torna-se necessário realizar sua individualização, mediante codificação, o que faz por permitir o controle por parte das autoridades aduaneiras. Portanto, a Nomenclatura Comum do Mercosul foi devidamente internalizada no Brasil por ocasião do Decreto Legislativo nº 197/1991, como consequência do Tratado de Assunção assinado também em 1991.

É sabido que a classificação fiscal é de extrema relevância para o comércio exterior, na medida em que se aponta: os tributos decorrentes de importação; direitos de defesa comercial; a aplicação da alíquota de ICMS; a valoração aduaneira; a extração de dados estatísticos de importação e exportação pela RFB; a identificação de mercadorias para efeitos de regimes aduaneiros especiais; a aplicação de tratamentos administrativos e a verificação sobre a necessidade de solicitar licença de importação aos órgãos anuentes.

Dessarte, as operações de importação e exportação, em suas diversas etapas e procedimentos, iniciam-se os fatos que terão repercussão aduaneira. O movimento da mercadoria, na entrada e saída de um determinado território aduaneiro, configura esse terceiro elemento essencial do Direito Aduaneiro, tema este que será explicitado logo após.

3.2 DA FUNÇÃO DO DIREITO ADUANEIRO

Posto isso, a respeito da função deste ramo autônomo, tem-se as clássicas funções aduaneiras: controle, aplicação de restrições e tributação.

A primeira como encargo principal, cujo objetivo é controlar a entrada e saída das mercadorias do tráfego internacional, pela soberania do seu território.

Dessa mesma forma, o exercício de fiscalizar as mercadorias, serviços ou propriedade intelectual é o papel essencial da Aduana, a fim de “regular o fluxo de comércio exterior, estabelecendo incentivos ou restrições, e fiscalizando-os, para garantir sua correta aplicação” (TREVISAN, 2012, p.342).

O controle pode ser exercido em diversas etapas na importação, todavia, principalmente: antes da chegada da mercadoria; no momento da apresentação da mercadoria às autoridades aduaneiras; e após o desembaraço aduaneiro das mercadorias.

No Decreto nº 10.276/2020, esta fiscalização é demonstrada através do termo verificação das mercadorias apresenta-se como:

À operação pela qual as Administrações Aduaneiras procedem ao exame físico das mercadorias a fim de se assegurarem de que a sua natureza, origem, estado, quantidade e valor estão em conformidade com os dados da declaração de mercadorias. (BRASIL, 2020)

Sendo assim, o controle é um bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro, representando o poder estatal, por intermédio do poder de polícia, como também, atua na proteção da sociedade e à defesa dos interesses fazendários nacionais.

Em face disso, depreende-se outra função da Aduana, qual seja a de aplicar restrições e proibições, o que faz por utilizar referências ao Direito econômico mediante o instrumento estatal de política econômica.

Não obstante isso, há, por exemplo, a execução da pena de perdimento, tal qual, para importações que causam prejuízo social, à saúde, ao meio ambiente e à segurança, como forma de proteção a sociedade como um todo, conforme assevera Solon Sehn (2019, p. 216):

Portanto, na interpretação da infração definida no artigo 23, V, §§1º e 3º, do Decreto-lei nº 1455/1976 (...), a objetividade jurídica do tipo infracional consiste na tutela da regularidade do controle aduaneiro do comércio exterior, por meio da correta identificação das partes efetivamente envolvidas na operação de importação ou exportação.

Ante a isto, verifica-se a intermediação do Direito Aduaneiro com mecanismos do Direito Tributário, através dos tributos aduaneiros brasileiros.

3.3 A TRIBUTAÇÃO E O DIREITO ADUANEIRO

A doutrina aduaneira brasileira adota a classificação estabelecida nos artigos 19 e 23 do CTN, a qual considera como tributos aduaneiros apenas o imposto de importação e o imposto de exportação, apesar de existir outros tributos incidentes na importação.

Os tributos aduaneiros têm o cunho de extrafiscal, Solo Sehn (2021, p.2) menciona em sua obra, que a aduana é utilizada como consistência interna própria que resulta na finalidade extrafiscal da tributação das operações do comércio exterior e da amplitude do controle aduaneiro.

No cenário aduaneiro, por vezes, se torna um mero reflexo, consubstanciada da aplicação de medidas de defesa comercial, sendo estas as medidas tarifárias ou não tarifárias, com o objetivo de incentivar ou desincentivar importação e exportação. Exemplo disso são os regimes aduaneiros especiais, a fim de facilitar o tramite da mercadoria e a majoração de impostos de importação e de exportação para redução de determinado bem, respectivamente.

Mais uma medida de proteção à indústria nacional se estabelece na possibilidade de alteração de alíquotas por meio de decreto do Poder Executivo, dentro dos limites legais, com exceção das contribuições sociais e do ICMS-Importação. Além de que, em alguns casos, o governo pode decretar a isenção de impostos na importação de determinados produtos.

Ademais, fora o imposto de importação e exportação, existem outros tributos aduaneiros, intitulados de niveladores, sendo estes tributos internos aplicados na importação definitiva de mercadorias estrangeiras, em montante idêntico ao que seria exigido na operação ao país que constitui a hipótese de incidência, caso a mercadoria fosse de origem nacional.

Tal objetivo é atender necessidades específicas do país ou incentivar áreas estratégicas da economia, haja vista que “tributos possuem função niveladora, estabelecendo tratamento isonômico entre o bem nacional e o estrangeiro” (TREVISAN, 2008, p. 48).

No Brasil, tais tributos são inseridos na própria legislação referente ao tributo interno que necessita ser nivelado, na importação, é o caso do IPI, do ICMS e da Cide-combustíveis, ou postulados em leis específicas, distintas das que regem o tributo interno, como a Contribuição para o PIS-Importação e a Cofins-Importação.

Há ainda outros tributos incidentes na importação, como o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, a Taxa de utilização do ‘Siscomex’ e a Taxa de utilização do ‘Mercante’. Embora sejam relacionados a importação, são apenas devidos na descarga em portos brasileiros ou da utilização do SISCOMEX, advindos da operação interna necessária à importação.

Não obstante a incidência dos tributos aduaneiros no comércio exterior brasileiro, analisaremos a seguir seu momento de incidência e o procedimento aduaneiro fiscal de importação e suas etapas.

3.3 PROCEDIMENTO ADUANEIRO FISCAL DE IMPORTAÇÃO

3.3.1 *Dos Regimes aduaneiros*

O regimento aduaneiro afirma que toda mercadoria procedente do exterior deverá ser submetida ao despacho aduaneiro, consoante do art. 44 do Decreto-lei 2.472 de 1988:

Art. 44. Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, de-

verá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento (BRASIL, 1988).

Nestes termos, o declarante deverá optar por um tratamento aduaneiro, dependendo das possibilidades da legislação, dando à mercadoria uma destinação, desde que observe os termos, limites e condições estabelecidos. Em consequência disso, é cediço no ordenamento jurídico a existência de diferentes categorias de regimes aduaneiros, todos este irão depender necessariamente de um tratamento e destinação aduaneira diversa.

Desse modo, o regime aduaneiro é definido acertadamente como a destinação aplicável à mercadoria objeto de um despacho aduaneiro, em função das características da operação de comércio exterior e da escolha do declarante, dentro dos parâmetros estabelecidos pela legislação aduaneira do país.

Posto isso, é possível perceber por intermédio do atual Regulamento Aduaneiro, três espécies de regimes. São estes: os gerais, especiais e aplicados em áreas especiais que usufruir do mecanismo de simplificação dos regimes e passarão a ser esmiuçados.

Dentre eles, têm-se o regime aduaneiro especial aduzido como forma de incentivar ao desenvolvimento econômico, por meio de benefícios relativos aos tributos aduaneiros aliados a simplificações procedimentais. Caracterizados pela suspensão da exigibilidade, temporariedade e finalidade, de acordo com a Exposição de Motivos nº 296 que acompanha o Decreto-lei nº 2.472: “Regimes aduaneiros especiais, que têm como características básicas a suspensão dos tributos incidentes, por prazo e sob condições determinadas (BRASIL,1988).”

Nestes termos, a regra comum que os caracteriza é a determinação do critério temporal da hipótese de incidência para a admissão de mercadorias em tais regimes.

Tais termos, limites e condições correspondem às restrições à livre circulação da mercadoria no país. Com o objetivo de que haja livre circulação desta mesma mercadoria, é imperioso registrar nova declaração de importação, agora com caráter definitivo e declaração para consumo, sendo devido o imposto de importação na data do registro.

Sem embargo, o segundo regime é aplicado em áreas especiais de incentivos ao desenvolvimento regional, a fim de potencializar a industrialização, por meio de benefícios relativos aos tributos aduaneiros e de simplificações procedimentais.

No Brasil, são três: Zona Franca de Manaus, as Áreas de Livre Comércio e as Zonas de Processamento de Exportação. O famoso exemplo é a Zona Franca de Manaus, sendo definida, em seu art. 1º do Decreto-lei nº 288 de 1967, como:

uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos. (BRASIL, 1967)

Sem embargo aos demais, trataremos do último regime aduaneiro, sendo esse o mais comum e que controla importações e exportações em caráter definitivo, previsto no tópico a seguir.

3.3.2 Do trâmite da Aduana no regime comum

O ingresso de uma mercadoria no território brasileiro, torna-se indispensável que os importadores se habilitem como operadores de comércio internacional e passem a manejar o SISCOMEX, nos termos da Portaria Coana nº 72/2020, a qual traz o rol de documentos e comprovações aptas à promoção de tal pedido.

Uma vez habilitada, o importador precisa verificar o tratamento administrativo aplicado à mercadoria alvo da importação pretendida. Isso porque, algumas mercadorias estão dispensadas do licenciamento, outras dependem de licenciamento automático e, por fim, as dependentes de licenciamento não automático.

Apesar disso, a regra comum é que as importações brasileiras sejam dispensadas do licenciamento, como preconiza o autor Vasquez (2015, p. 73):

“Como regra geral, as importações brasileiras estão dispensadas de licenciamento, devendo os importadores tão somente providenciar o registro da Declaração de Importação (DI) no Siscomex, com o objetivo de dar início aos procedimentos de Despacho Aduaneiro junto à unidade local da Secretaria da Receita Federal (SRF).”

Para as demais, é fundamental o conhecimento acerca da aplicação do NCM correspondente, no sentido de examinar o requerimento de licença de importação a ser adotado.

A teor do que dispõe o artigo 8º da Portaria Secex nº 35/2006, o licenciamento automático engloba as mercadorias relacionadas no Tratamento Administrativo do Siscomex, bem como às importações realizadas no âmbito do Regime Aduaneiro Especial de Drawback.

Já o não automático, por sua vez, são as sujeitas à obtenção de cotas tarifária e não tarifária, a amparo dos benefícios da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércio, à anuência do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, ao exame de similaridade, de material usado, originárias de países com restrições constantes de Resoluções da ONU e substituição de mercadoria.

A outorga do requerimento do licenciamento automático poderá ser após o embarque das mercadorias no exterior, enquanto acerca das que dependem de licenciamento automático o embarque das mercadorias somente poderá ocorrer após a emissão da respectiva posse de licença.

Com a posse da licença ou com a dispensa do licenciamento, a mercadoria se torna apta a seguir para o despacho aduaneiro de importação, o qual será estudado logo após.

4 O DESPACHO ADUANEIRO DE IMPORTAÇÃO

4.1 VISÃO GERAL

Nos termos expostos anteriormente, é sabido que toda mercadoria do exterior deve ser submetida ao despacho aduaneiro por autoridade competente, processada com base em declaração apresentada pelo importador à repartição pública.

Sob esta perspectiva, o Regulamento Aduaneiro determina o despacho aduaneiro de importação, em seu art. 542, como:

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. (BRASIL,2009)

Acerca disso, a doutrina majoritária discorda de tal prescrição, principalmente quanto a incoerência da expressão ‘despacho aduaneiro’ para designar um procedimento administrativo. A autora Hely Lopes Meirelles (2007, p.157) define procedimento administrativo como o percurso para a obtenção de um ato administrativo principal, isto é “a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração”.

Nesta senda, Liziane Angelotti Meira (2002, p.140) atesta que para o Direito Administrativo, o despacho corresponde a um ato, e entende que a definição de despacho resulta de

equivoco na regulamentação do art. 44 da Lei Aduaneira, tendo a expressão despacho aduaneiro o mesmo significado de desembaraço aduaneiro.

No âmbito aduaneiro, tal acepção se comporta como procedimento administrativo, enquanto desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro de importação, que, efetivamente, corresponde à autorização para o ingresso da mercadoria importada no território nacional.

A princípio, a instauração do despacho aduaneiro de importação acontece por ocasião do registro da DI no SISCOMEX. A DI é o documento base do despacho de importação formulado pelo próprio importador, que contém, além de outros dados, a identificação do importador e a descrição, classificação fiscal, valor aduaneiro e origem das mercadorias.

Com o seu efetivo registro, tem-se o recolhimento dos tributos aduaneiros incidentes, mediante “débito automático em conta corrente bancária”, nos termos do art. 11 da Instrução Normativa n° 680/2006.

Entretanto, este registro da somente se efetivará após a verificação da regularidade cadastral do importador, a obtenção pelo importador dos licenciamentos de importação para as mercadorias, a constatação do atendimento às normas cambiais e a confirmação de chegada da carga e do débito automático dos tributos, todos consoantes do art. 15 da mesma Instrução Normativa.

Antes da conferência aduaneira, deve o importador, no caso de seleção da declaração para canal diferente do verde, apresentar à unidade aduaneira local a documentação instrutiva da declaração de importação, assim como, provar o conhecimento de carga, a transação comercial e outros documentos exigidos em função da operação.

Diante das densidades das mercadorias importadas, têm-se a seleção dentre quatro canais de conferência aduaneira, sendo estes previstos art. 21 da Instrução Normativa SRF n° 680/2006:

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao

preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica. (BRASIL, 2006)

O procedimento de seleção é efetuado eletronicamente através do Siscomex, com base em análise fiscal e na gestão do risco aduaneiro, levando em consideração, entre outros, os seguintes critérios: regularidade fiscal, habitualidade, capacidade operacional e econômico-financeira do importador; natureza, volume ou valor da importação; valor dos impostos incidentes; origem, procedência, característica e destinação da mercadoria e, por último, o tratamento tributário, tudo isto previsto no art. 21 da Instrução Normativa nº 680/2006.

Nos termos do artigo supracitado, o canal verde de parametrização não apresenta qualquer entrave ao importador no curso do despacho de importação, sobretudo em consideração à inexistência de análise física e documental da mercadoria importada. Neste caso, o desembaraço será realizado automaticamente pelo Siscomex, sem qualquer intervenção do Fisco.

Isto não significa que há ausência de fiscalização por parte do auditor, mas somente é proferida uma validação eletrônica para apontar eventuais erros grosseiros por parte do importador, com o objetivo de dar celeridade à importação, por razões meramente de política fiscal. Todavia, tal fato não é impeditivo da existência de futura fiscalização, haja vista que caso seja detectada alguma irregularidade neste canal a mercadoria poderá ser oposta a conferência física ou documental.

Às mercadorias selecionadas para os canais amarelo e vermelho serão destinadas aos auditores fiscais lotados no local onde se encontra a mercadoria, com o intuito de que seja realizada a conferência aduaneira precedida de exame documental, dispensando-se a verificação física da mercadoria presente no canal amarelo.

Em face disso, incorrendo em reclassificação fiscal da mercadoria, é conferida oportunidade para a formulação de exigências no Siscomex, podendo ser contestada via Manifestação de Inconformidade, tudo com fulcro no artigo 570, §3º, do Decreto 6.759/2009:

Art. 570. Constatada, durante a conferência aduaneira, ocorrência que impeça o prosseguimento do despacho, este terá seu curso interrompido após o registro da exigência correspondente, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável.

§ 3. Havendo manifestação de inconformidade, por parte do importador, em relação à exigência de que trata o § 2., o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá efetuar o respectivo lançamento, na forma prevista no [Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972](#) (BRASIL, 2009)

Caso não convença a autoridade aduaneira competente, é que se torna possível a formulação de pedido subsidiário. Porventura a autoridade mantenha o entendimento anterior,

é comum que seja requerida a lavratura de Auto de Infração no prazo de 8 (oito) dias, tudo nos termos do artigo 570, §3º, do Decreto nº 6.759/2009, para que enfim possa o importador proceder o desembaraço aduaneiro.

O desembaraço aduaneiro pode não acontecer nos termos descritos, sobretudo quando a exigência fiscal formulada no curso do despacho de importação tenha como condão a vindicar crédito tributário, ou no âmbito de procedimento de fiscalização de combate às fraudes aduaneiras, respectivamente, o que demandaria a prestação de garantia, sob a forma de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro aduaneiro.

E por último, no canal cinza, a declaração é encaminhada ao setor competente da unidade aduaneira local, para identificação indícios de fraudes, subsequentemente há a aplicação de procedimento aduaneiro especial, antes de seguir para efetiva conferência. Neste canal, o auditor fiscal poderá solicitar providências dispostas no art. 3º da IN nº 1986/2020, dentre outras que entender necessárias, observemos:

Art. 3º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do Procedimento de Fiscalização de Combate às Fraudes Aduaneiras poderá adotar, dentre outras que considerar necessárias, as seguintes providências, nos termos da legislação em vigor:

I - realizar diligência do interveniente fiscalizado ou de terceiro relacionado, inclusive para coleta de documentos e informações, em meio físico ou digital, ou solicitar a sua realização a outra unidade da RFB;

II - solicitar laudo técnico para identificar ou quantificar as mercadorias, inclusive suas matérias-primas constitutivas, ou laudo expedido por entidade ou técnico especializado para apurar preços no mercado internacional;

III - apurar a veracidade da declaração e a autenticidade do certificado de origem das mercadorias, inclusive por meio de intimação do importador ou do exportador para apresentar documentação comprobatória sobre a localização, a capacidade operacional e o processo de fabricação para a produção dos bens importados;

IV - intimar o importador, o exportador ou outro interveniente na operação a apresentar informações sobre a movimentação financeira e, se necessário, elaborar relatório circunstanciado com vista à expedição de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF);

V - intimar o importador, o exportador ou outro interveniente na operação a apresentar informações e documentos adicionais que se mostrem necessários ao andamento dos trabalhos, inclusive os relativos a outras operações de comércio exterior que tenha realizado;

VI - exigir a apresentação dos registros contábeis do importador, do exportador ou de qualquer outro interveniente;

VII - intimar a empresa a comprovar seu efetivo funcionamento e sua condição de real adquirente, encomendante ou vendedor das mercadorias, inclusive mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado, se for o caso, da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais;

VIII - intimar a empresa a comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações;

IX - propor a apresentação, à Assessoria de Relações Internacionais (Asain), de pedido de requisição de informações à administração aduaneira do país de qualquer das partes envolvidas na operação, caso exista, para tal fim, tratado, acordo ou convênio vigente com o referido país (BRASIL, 2020).

É um procedimento extremante severo para os contribuintes, principalmente, em razão do seu tempo de duração, podendo demorar até 120 dias, conforme IN RFB nº 1986/20. Em consequência disso, o contribuinte pode incorrer em despesas relacionadas à permanência da mercadoria nas zonas primária ou secundária.

Atestado e comprovado o ilícito, será lavrado o correspondente auto de infração com proposta de aplicação da pena de perdimento das mercadorias, sem prejuízo da possibilidade de instauração de representação fiscal para fins penais, regulamentada pela Portaria RFB nº 1750/2018. No caso da ausência de fraude, deverá ser lavrado um Termo de Constatação, com descrição do procedimento realizado e constatações feitas pelo auditor responsável, como prevê Fernandes (2014, p. 68):

Concluído o procedimento especial e comprovados os ilícitos, será lavrado o correspondente auto de infração com proposta de aplicação da pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos da legislação vigente. No caso de não comprovação dos indícios de fraude, que motivaram a instauração do procedimento especial de controle, também deve ser lavrado o Termo de Constatação, com descrição do procedimento realizado e constatações.

Para os canais anteriores ao cinza, constatada alguma irregularidade ou suspeita de irregularidade, o Fisco poderá exigir do importador retificações via Siscomex, e dependendo da irregularidade e das provas obtidas na conferência documental, o auditor pode, de ofício, proceder com a lavratura de auto de infração e direcionar a mercadoria para um canal subsequente mais gravoso.

Pois bem, independente do canal de parametrização que venha a ensejar a conferência aduaneira e superadas todas as eventuais exigências formuladas pela autoridade aduaneira no âmbito do Portal Siscomex, é que se torna possível o efetivo o despacho aduaneiro de importação.

4.2 O DESEMBARAÇO DA ADUANA

A Lei Aduaneira, em seu art. 51, dispõe que o desembaraço é o ato de registro de conclusão da conferência aduaneira, em que a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador, ocasionado a nacionalização da mercadoria.

Desse modo, o desembaraço reúne dois atos, o desembaraço e a entrega da mercadoria, este como ato final de conferência do despacho aduaneiro, tem-se o encerramento da fase de conferência, com a liberação da mercadoria ao importador, mediante a comprovação do pagamento dos tributos incidentes ou exoneração do AFRMM e do ICMS.

Este certame rege-se como último ato, inclusive o Regulamento Aduaneiro utiliza-o como terminativo para isenções, reduções, aplicações de multa e penalidades, e diversos procedimentos presentes no trâmite aduaneiro.

O doutrinador Solon Sehn (2022, p.11) explica que o procedimento de desembaraço aduaneiro tem o propósito exclusivo de liberação da mercadoria, não tendo sido atribuído pelo legislador o caráter homologatório relacionado as verificações proferidas durante a conferência aduaneira.

Este mesmo autor esclarece que, caso o referido procedimento servisse para homologação, seria exigido do auditor fiscal uma análise mais exauriente, visto que este não teria a oportunidade de chancelar todo o despacho aduaneiro, citando como exemplo a verificação de classificações fiscais de extrema complexidade.

Logo, conclui Fernandes (2014, p.56) que aponta desembaraço como registro da conclusão aduaneira, não possuindo caráter homologatório, assim como, não representa ato isolado com efeito definitivo na operação de importação.

Diante deste cenário, os contribuintes que tiveram mercadorias desembaraçadas após a conferência aduaneira documental e/ou física, em especial, nos canais vermelho e cinza, buscam assegurar um valor jurídico ao despacho do Auditor Fiscal proferido nas suas importações, ao fundamento que tal manifestação fiscal, ao homologar a declaração de importação do sujeito passivo, estabeleceria um critério jurídico seguro a ser seguido pelo administrado.

Entretanto, muito se indaga, acerca do momento em que se há a incidência dos tributos aduaneiros, dado que o fisco não homologa através do desembaraço aduaneiro, qual seria o momento de sua incidência?

4.3 DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO INCIDENTE

No direito tributário brasileiro há maior aplicabilidade do lançamento por homologação. Isso ocorre quando há a subsunção do fato à norma de operações de lançamento realiz-

adas pelo particular, em cumprimento de um dever legal, subseqüentemente pela antecipação do pagamento, antes de qualquer exame prévio da administração, estando sujeito ao posterior concordância expressa, ou tácita pela fluência do tempo.

No lançamento por homologação, em efeitos práticos, o que acontece é um mero ato de confirmação de legitimidade pelo decurso do prazo legal.

Regressando ao Direito Aduaneiro e o processo de importação de uma mercadoria, percebe-se a incidência dos tributos aduaneiros a partir do registro da DI, uma vez habilitada a empresa no Siscomex, diante da formalização do DARF e seu pagamento oportuno e subseqüente.

Neste sentido, como medida anterior, o importador como particular precisa constatar o tratamento administrativo aplicado à mercadoria e sua licença, em seguida, preenche-se a DI. Após a declaração preenchida, o contribuinte será notificado pela Administração quanto à sua formalização, bem como do valor do tributo a ser recolhido e do prazo para tanto, momento em que nascerá o seu dever de efetuar o pagamento antecipado e, assim, a constituição do crédito tributário.

Desse modo, o que se observa é aplicação do lançamento de homologação, dado que, segundo a autora Helena Regina Costa (2020, p.264) a declaração de crédito tributário é lançamento plenamente eficaz.

Apesar disso, o desembaraço é um ato meramente liberatório, não há uma análise física da mercadoria e das documentações por autoridade nesta etapa.

Desse modo, não há o que se falar em incidência do fato jurídico tributário neste ato, principalmente, porque não há homologação expressa ou tácita pela autoridade, em virtude de não ter sido atribuído pelo legislador o caráter homologatório relacionado as verificações realizadas durante a conferência aduaneira.

Em contrário, o único momento em que existe e que se apura o crédito tributário devido, é com o registro da declaração de importação e seu respectivo pagamento, situação bem anterior ao desembaraço.

Este mesmo entendimento que tem prevalecido no CARF, através do Acórdão nº 9303-007.469, de 20/09/2018, que, pelo voto de qualidade, assim estabeleceu que o desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação de lançamento "efetuado pelo importador":

Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 15/10/2009 a 25/02/2010 ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227TFR. ART. 146 CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, não representa nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento"). (BRASIL, 2018)

Isto é, atribuir ao desembaraço aduaneiro os efeitos do lançamento por homologação, sem que haja expressa previsão legal, é perder de vista não somente o princípio da legalidade, mas a própria necessidade de ter o agente consciência de seus atos, principalmente daqueles com resultados jurídicos relevantes.

Neste caso, a autoridade promoveria, ao desembaraçar uma mercadoria, um lançamento inconsciente por homologação, o que seria uma contradição, visto que não condiz com os requisitos de privatividade e vinculação do ato tal como definido pelo CTN, além de extrapolar a previsão de controle aduaneiro.

Portanto, o lançamento por homologação dentro da operação de importação acontece a partir do momento em que se registra a DI e proferido o pagamento antecipado da importância a ser tributada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho analisou o instituto do lançamento tributário, como elemento essencial do crédito, sob a perspectiva de da tributação internacional e do comércio exterior: o desembaraço aduaneiro.

Para compreender a temática, foi necessário iniciar com uma análise do lançamento do crédito tributário e suas modalidades, além de considerar o Direito Aduaneiro como uma ferramenta que regula, controla e fiscaliza as operações de comércio exterior. Após a chegada da mercadoria, é imprescindível a habilitação no Siscomex, seguida do licenciamento, entrega

da Declaração de Importação (DI), conferência aduaneira após a parametrização da DI, desembaraço da mercadoria, todos aspectos abordados na pesquisa.

Durante o desenvolvimento do trabalho, foi questionado o momento de incidência do lançamento tributário no trâmite aduaneiro: se ocorre a partir do registro da DI no Siscomex ou no desembaraço aduaneiro. Concluiu-se que o lançamento por homologação se dá quando o contribuinte registra a DI e realiza o pagamento antecipado dos tributos aduaneiros. Assim, o desembaraço é apenas uma etapa que conclui o despacho aduaneiro e a fase de conferência, resultando na liberação da mercadoria.

Portanto, no desembaraço aduaneiro, não ocorre a incidência do lançamento do crédito tributário, uma vez que este é realizado por homologação, a partir do registro da DI e do pagamento antecipado da DARF, face o princípio da legalidade tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. **Derecho Aduanero. Parte General**. Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot. 1992.

BRASIL, Decreto nº 10.276, de 13 de Março de 2020. **Protocolo da Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros - Convenção de Quioto**. Brasília, DF.

BRASIL, Decreto-Lei nº Nº 37, de 18 de Novembro de 1966. **Imposto de importação e reorganiza os serviços aduaneiros**. Brasília, DF.

BRASIL. Decreto-Lei Nº 288, de 28 de Fevereiro de 1967. **Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus**. Brasília, DF.

BRASIL. Decreto-Lei Nº 2.472, 1º de Setembro de 1988. **Altera disposições da legislação aduaneira**. Brasília, DF.

BRASIL, Instrução Normativa SRF nº 680, 02 de Outubro de 2006. **Disciplina o despacho aduaneiro de importação**. Brasília, DF.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF.
BRASIL. Constituição Federal, 05 de Outubro de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf. **Acórdão nº 9303-007.469**, de 20 de setembro de 2018. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 10 de outubro de 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. **O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico de lançamento**. Derivação e positivação no direito tributário. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

FREITAS, Maxsoel Bastos de. **O Direito Aduaneiro como Ramo Autônomo do Direito**. Artigo disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/19612-19613-1-PB.pdf>. Acesso em 30 de agosto de 2024.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MEIRA, LIZIANE ANGELOTTI. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: IOB, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

SEHN, Solon. **Interposição fraudulenta em operações de importação**. In: SARTORI, Ângela (coord.). **Questões atuais de Direito Aduaneiro e Tributário à luz da jurisprudência dos tribunais**. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

_____. **Reclassificação aduaneira e proteção da confiança**. *Revista de Direito e Negócios Internacionais da Maritime Law - International Law and Business Review*, v.2, n.1, p.7-26, 2022.

TREVISAN, Rosaldo. **A Revisão Aduaneira de Classificação de Mercadorias na Importação e a Segurança Jurídica: uma análise sistemática**. Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. (Org.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito Aduaneiro e Direito Tributário – Distinções Básicas**. In: TREVISAN, Rosaldo (organizador). **Temas atuais de direito aduaneiro**. São Paulo: Lex Editora, 2008.

VASQUEZ, José Lopes. **Comércio Exterior Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.