

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS E SOCIAIS - CEJURPS
CURSO DE DIREITO**

**O DIREITO ADUANEIRO NAS RELAÇÕES DE COMÉRCIO
INTERNACIONAL E A ATUAÇÃO DA AUTORIDADE
ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA**

CINARA SANNI

Itajaí , Maio de 2006

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS E SOCIAIS - CEJURPS
CURSO DE DIREITO**

**ODIREITO ADUANEIRO NAS RELAÇÕES DE COMERCIO
INTERNACIONAL E A ATUAÇÃO DA AUTORIDADE
ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA**

CINARA SANNI

Monografia submetida à Universidade
do Vale do Itajaí – UNIVALI, como
requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Zenildo Bodnar

Itajaí , Maio de 2006

AGRADECIMENTO

Agradeço, inicialmente a Deus por estar presente em todos os momentos de minha vida.

Aos meus pais, Ivo Sanni e Bernadete, pelo esforço e compreensão.

Ao meu orientador Dr. Zenildo Bodnar, especialmente por ter me honrado com sua paciência, sabedoria e determinação.

Ao Professor Clóvis Demarchi, que me dignificou com seu rigor científico neste trabalho.

A Professora Lúcia Vitor, que reverenciou com sua dedicação no amparo deste estudo.

Ao Professor Valdir Colzani, pela contribuição nesta análise.

A minha grande amiga, Juçara Estuqui, pela fiel amizade e companheirismo.

A todos os Professores que me instruíram em todos estes anos.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meu pai, Ivo Sanni, pelo exemplo de perseverança na resolução de questões pertinentes a sociedade.

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Itajaí (SC), junho de 2006.

Cínara Sanni
Graduando

PÁGINA DE APROVAÇÃO

A presente monografia de conclusão do Curso de Direito da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, elaborada pela graduanda Cínara Sanni sob o título O Direito Aduaneiro nas relações de Comércio Internacional e a Atuação da Autoridade Administrativa Tributária, foi submetida em 05/06/06 à banca examinadora composta pelos seguintes professores: Doutor Zenildo Bodnar (Orientador e Presidente da banca), MSc. Mario César Santos (Membro) e MSc. Antonio Augusto Lapa, e aprovada com a nota 9,8 (nove virgula oito).

Itajaí (SC), junho de 2006.

Professor Doutor Zenildo Bodnar
Orientador e Presidente da Banca

Msc. Antonio Augusto Lapa
Coordenação da Monografia

ROL DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACC	Adiantamento sobre Contratos de Câmbio
ACE	Adiantamento sobre Cambiais Entregues
AVA	Acordo de Valoração Aduaneira
BC	Banco Central
BACEN	Banco Central do Brasil
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
AVA	Acordo de Valoração Aduaneira
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CFR	Entrega com custo e frete pagos
CIF	Entrega com custo, seguro e frete pagos
CIP	Entrega com frete e seguros pagos
CMN	Conselho Monetário Nacional
CPT	Entrega com frete pago
DAF	Entrega na fronteira
DDE	Declaração para despacho aduaneiro
DDU	Entrega no local de destino
DDP	Entrega no local de destino a disposição do comprador
DECEX	Departamento de Operações de Comércio Exterior
DECOM	Departamento de Defesa Comercial
DEINT	Departamento de Negociações Internacionais
DEPLA	Departamento de Planejamento e Desenvolvimento de Comércio Exterior
DEQ	Entrega no porto de destino
DES	Entrega a bordo do destino
DI	Declaração de Importação

DI	Direito Internacional
EC	Emenda Constitucional
EXW	“Ex” seguido do local de entrega
FAZ	Entrega no cais
FCA	Entrega aos cuidados do transportador
FOB	Entrega a bordo
GATT	Acordo de valoração aduaneira
GI	Guia de Importação
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IN	Instrução Normativa
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Impostos sobre Produtos Industrializados
LI	Licença de Importação
NALADI	Nomenclatura da Associação Latino-Americana de Integração
NBM	Nomenclatura Brasileira de Mercadorias
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
OMC	Organização Mundial do Comércio
PROEX	Programa de Incentivo as Exportações
RC	Registro de Operação de Crédito
RE	Registro de Exportação
REI	Registro de Exportação e Importação
ROF	Registro de Operações Financeiras
SH	Sistema Harmonizado
SECEX	Secretaria de Comércio Exterior
SISBACEN	Sistema de Informações do Bacen

SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
SGP	Sistema Global de Preferências
SGPC	Sistema Global de Preferências Comerciais
SRF	Secretaria da Receita Federal
TEC	Tarifa Externa Comum

ROL DE CATEGORIAS

Rol de categorias que a Autora considera estratégicas à compreensão do seu trabalho, com seus respectivos conceitos operacionais.

Aduana

É o local em que se pagam os impostos devidos pela entrada de mercadoria de um país em outro país¹.

Atividade Aduaneira

É a fiscalização e o controle das mercadorias de procedência estrangeira sobre todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, as unidades de carga, ao tráfego postal, o tráfego de cabotagem, a guarda das mercadorias apreendidas desde a formalização de sua apreensão, e a aplicação da pena de perda em favor da Fazenda Nacional, até a sua destinação².

Autoridade Administrativa

Designação dada à pessoa que tem o poder de mando ou comando em um departamento público, onde se executam atos de interesse coletivo ou do Estado. Neste sentido, também se diz autoridade pública, e, segundo a subordinação do departamento à unidade administrativa, a que pertence, ainda se diz que a autoridade administrativa é federal, estadual ou municipal, se pertencente à União, aos Estados ou aos Municípios³.

Despacho de mercadorias

No sentido que emprestam os regulamentos alfandegários, significa o desembaraço ou a expedição de mercadorias, na Alfândega, consistente na satisfação de todas as regras que constituem o processo de despacho e conseqüentemente pagamento dos direitos aduaneiros⁴.

¹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. p.41.

² CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. 2.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000. p. 33.

³ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. p.103.

⁴ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. p.340

Direito Aduaneiro

É o conjunto de normas e princípios que disciplinam juridicamente a política no intercâmbio internacional de mercadorias e que constitui um sistema de controle e de limitações com fins públicos, o Direito Aduaneiro sofre grande influência do Direito Internacional Público e do Direito Administrativo, em face da grande quantidade de tratados ratificados pelo Brasil que se aplicam a esse segmento, e do Direito Tributário⁵.

Comércio Internacional

Exprime o conjunto de relações comerciais, mantidas entre nações. É a expressão que abrange, mesmo as relações de qualquer ordem: econômicas ou culturais. E assim, exprime, de modo amplo, todo o intercâmbio econômico, político ou cultural, mantido entre os povos ou nações, decorrendo de um direito, que lhes é peculiar, e assegurado como uma irradiação do poder soberano, em que fundam a sua individualidade política⁶.

Exportação

Indica, na terminologia comercial e jurídica, todo ato de remessa de uma mercadoria, ou produto para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida⁷.

Importação

É empregado na terminologia jurídica e comercial para significar a introdução de mercadorias, trazidas por mar, por terra ou por ar, de um país estrangeiro para o território nacional⁸.

⁵ CASTRO JR., Osvaldo Agripino de. *Revista prática Jurídica*. Ano IV - n°. 35 – 2 de fevereiro de 2005. Brasília –DF: Consulex, 2005. p. 22.

⁶ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 19 ed. Rio de Janeiro:Forense, 2002. p.182.

⁷ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. p.340.

⁸ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. p.413.

Pena de Perdimento

A pena de perdimento pode-se dar em função do descumprimento de normas eminentemente administrativas (as que vedam a importação de determinados produtos) e também de normas que consubstanciam não apenas o cumprimento de regras para a importação, mas consubstanciam, também, legítimas obrigações tributárias acessórias (acompanhamento da documentação relacionada à aquisição das mercadorias), pois subsidiam a fiscalização tributária. Nem sempre a pena de perdimento poderá ser qualificada como uma penalidade tributária. Aliás, na maior parte das vezes, não tem tal natureza⁹.

Tributos Aduaneiros

São os impostos que o Estado faz incidir sobre as mercadorias que transpõem as fronteiras do território nacional, no ato da entrada ou da saída¹⁰.

⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8 ed. ver.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2006. p.737.

¹⁰ DIALLO, Alfa Oumar. *Tributação do comércio internacional*. São Paulo: Método Editora, 2001.p..23.

SUMÁRIO

RESUMO	XIII
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1	3
OS FUNDAMENTOS DO DIREITO ADUANEIRO	3
1.1 NOÇÕES HISTÓRICAS.....	3
1.2 CONCEITO DE DIREITO ADUANEIRO	6
1.3 AUTONOMIA DO DIREITO ADUANEIRO.....	8
1.4 DIREITO ADUANEIRO BRASILEIRO	13
1.5 ATIVIDADE ADUANEIRA	17
CAPÍTULO 2	25
O COMÉRCIO INTERNACIONAL E OS TRIBUTOS ADUANEIROS	25
2.1 O SISTEMA NORMATIVO.....	25
2.2 OS TRIBUTOS.....	31
2.3 OS TRIBUTOS ADUANEIROS	34
2.4 IMPORTAÇÃO.....	36
2.5 IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.....	47
2.6 EXPORTAÇÃO	51
2.7 IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO	54
CAPÍTULO 3	57
ASPECTOS DESTACADOS DO COMÉRCIO INTERNACIONAL ...	57
3.1 A QUESTÃO DA ORIGEM DAS MERCADORIAS.....	57
3.2 AS DISCREPÂNCIAS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO.....	62
3.3 O INGRESSO E SAÍDA DE DIVISAS DO PAÍS	66
3.4 A DISCUSSÃO DO VALOR NA IMPORTAÇÃO	68
3.5 A PENA DE PERDIMENTO.....	71
3.6 A ATUAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA NO COMÉRCIO INTERNACIONAL.....	76
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	81
REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS	84

RESUMO

Esta monografia de graduação foi concebida com o intuito de demonstrar a existência de um ramo autônomo do Direito, o Direito Aduaneiro, que regula o intercâmbio dos negócios internacionais e constitui um sistema de controle e de limitações com fins públicos, o qual sofre grande influência do Direito Internacional Público e do Direito Administrativo pela extensa quantidade de tratados ratificados, onde o Estado, através de suas políticas públicas e comerciais, intervém para garantir a segurança e previsibilidade dessa internacionalização, manifestas pelas normas tributárias e internacionais, como exemplo a importação, fator relevante para o comércio interno, atua diretamente na diversificação de produtos, que tem o imposto de importação, importante instrumento de política econômica, onde através de suas alíquotas pode-se aumentar ou diminuir as operações de ingresso de mercadorias estrangeiras no território nacional e a exportação, significativa na diversificação de mercados, logo, aumenta-se a disposição de compradores, conseqüentemente a redução dos diversos riscos do comércio interno, que tem o imposto de exportação, exclusivamente regulatório. Diante de todo o contexto, defronta-se na aplicação de todos os instrumentos regulatórios destas atividades, que não conseguem ser suficientes, ou seja, normas excessivamente genéricas marcadas pela abstração, no sentido de vincular as autoridades administrativas tributárias, executores dos interesses do Estado.

INTRODUÇÃO

A presente Monografia tem como objeto o Direito Aduaneiro nas relações de Comércio Internacional e a atuação da autoridade administrativa tributária.

A importância da pesquisa decorre da complexidade das relações jurídicas que envolvem o comércio internacional, gerando, assim, consideração para o estudo de um novo ramo do direito, o Direito Aduaneiro.

As operações de comércio internacional, têm demonstrado notável crescimento, destacadas as importações e exportações, com seus principais impostos, o imposto de importação e o imposto de exportação.

Entretanto, no transcorrer destas atividades, apresentam-se obstáculos no desenvolvimento do comércio internacional, pela falta de sistematização das normas fiscais, merecendo destaque, como exemplo a atuação da autoridade administrativa tributária.

Para tanto, principia-se, no Capítulo 1, tratando de demonstrar a conceituação básica do direito aduaneiro, o seu surgimento através de toda a história do comércio internacional.

No Capítulo 2, adentra-se na apresentação do comércio internacional, com destaque as importações e exportações.

No Capítulo 3, finaliza-se com os aspectos destacados no comércio internacional e a atuação da autoridade administrativa tributária nesta internacionalização.

O presente Relatório de Pesquisa se encerra com as Considerações Finais, nas quais são apresentados pontos conclusivos destacados, seguidos da estimulação à continuidade dos estudos e das reflexões sobre o Direito Aduaneiro e a problemática existente.

Para a presente monografia foram levantadas as seguintes hipóteses:

- ✓ A importância da existência de um novo ramo do direito, o Direito Aduaneiro, pela complexidade das relações jurídicas que envolvem o comércio internacional, que sofre influência do Direito Internacional Público, Direito Administrativo, Direito Tributário e da grande quantidade de Tratados ratificados pelo Brasil.
- ✓ Os principais tributos abrangidos pelo Comércio Internacional, especificamente nas atividades de importações e exportações, como os impostos de importação e exportação.
- ✓ A falta de sistematização das normas fiscais que disciplinam o comércio internacional poderia ser considerada o principal obstáculo ao seu desenvolvimento, merecendo destaque, como exemplo as seguintes questões : as origens das mercadorias; as discrepâncias nas importações; o ingresso e saída de divisas do país; o valor nas importações; a pena de perdimento e a atuação da autoridade administrativa tributária.

Quanto à Metodologia empregada, registra-se que, na Fase de Investigação foi utilizado o Método Indutivo, na Fase de Tratamento de Dados o Método Cartesiano, e, o Relatório dos Resultados expresso na presente Monografia é composto na base lógica Indutiva.

Nas diversas fases da Pesquisa, foram acionadas as Técnicas, do Referente, da Categoria, do Conceito Operacional e da Pesquisa Bibliográfica¹¹.

¹¹ PASOLD, César Luiz. *Prática da pesquisa jurídica: idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do direito*. 8 ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003.

CAPÍTULO 1

OS FUNDAMENTOS DO DIREITO ADUANEIRO

1.1 NOÇÕES HISTÓRICAS

Nos tempos longínquos da Antigüidade, como nem todas as nações haviam alcançado o mesmo grau de civilização, e como também cada continente ou certas regiões de cada continente formavam como que mundos à parte, isolados uns dos outros, não poderia evidentemente existir regras idênticas para todos os povos.

Labatut¹² esboça os primeiros traços do comércio em sua obra *Teoria e Prática de Comércio Exterior*, onde comenta que a história é fundamentada em achados nas sepulturas da Escandinávia, revelando a existência de que a alguns milênios antes do Cristianismo, chegaram ao norte da Europa mercadorias que provieram do Chipre e do Egito. Daí, percebeu-se que estes objetos chegaram de mão em mão até o lugar onde foram encontrados, sendo que este comércio de trocas foi se ampliando à medida que os povos foram evoluindo e, conseqüentemente, o surgimento do comércio.

Durante o início da civilização os povos procuravam bastar-se a si mesmos, o suficiente para sua sobrevivência, com o passar dos tempos, mostrou-se a impossibilidade desse sistema, surgindo assim, a troca dos bens desnecessários para uns e necessários para outros.

¹² LABATUT, Ênio Neves. *Teoria e prática de comércio exterior*. 3.ed.São Paulo: Aduaneiras, 1990. p.171.

Accioly¹³ relata sobre as primeiras instituições de direito:

[...] na Grécia antiga, talvez devido à sua situação geográfica e política, se encontram as primeiras instituições conhecidas do direito das gentes [...] Roma, porém, havia concorrido para o conhecimento mútuo dos povos e para que esses se habituassem a relações pacíficas normais [...] contudo, só o advento do Cristianismo que pôde restabelecer no mundo a ordem e civilização [...] Ao lado dessa corrente de idéias, apareciam novas concepções jurídicas e políticas, trazidas pelos povos bárbaros do norte da Europa, as quais puderam, de certo modo, influir sobre o desenvolvimento dessas instituições [...].

Notadamente crescia o desenvolvimento do comércio marítimo que era outro elemento que concorria então, para a formação de novas regras de direito internacional, que se inscreveram em certas coleções de leis e costumes marítimos.

Ao discorrer sobre a evolução das relações comerciais da Idade Média, Martins¹⁴ comenta a importância dos portos: “[...] Cada porto marítimo, porém, constituía um forte núcleo comercial. E cada um possuía os seus usos especiais, que eram seguidos por todos aqueles que se dedicavam ao comércio [...]”.

Fato marcante nesse momento histórico foi a decadência do regime feudal no ocidente, onde a novação de Estado se torna mais precisa. Os povos vão tomando conhecimento da unidade nacional e, esta, permite o estabelecimento de relações continuadas entre os Estados.

Accioly¹⁵ sobre o desenvolvimento do direito internacional expõe que :

¹³ SILVA, G. E. do N e.; ACCIOLY, H. *Manual de direito internacional público*. 15 ed.rev.e atual. por Paulo Borba Casella. São Paulo: Saraiva, 2002, p.9.

¹⁴ MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial*. Ed.rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.5.

¹⁵ SILVA, G. E. do N e.; ACCIOLY, H. *Manual de direito internacional público*. p. 11.

[...] No fim do século XV, ocorreu o descobrimento da América, que teve inegável importância na evolução do direito internacional [...] Foi então que começou a surgir propriamente o direito internacional público como ciência. Os seus fundadores foram teólogos e canonistas, entre os quais se salientou um dominicano espanhol: Francisco de Vitória [...] surgiu Hugo de Groot ou Grotius ou Grócio, [...] Sua primeira obra, *Mare liberum* [...] Poucos anos depois, começava, com os tratados de Vestfália (1648), uma nova era na história política da Europa [...] desde então, o desenvolvimento do direito internacional público marchou rapidamente [...].

Accioly¹⁶, apresenta o surgimento de novos princípios de direito internacional com o Congresso de Viena: “[...] o Congresso de Viena (1815) que não se limitou a consagrar a queda de Napoleão e estabelecer nova ordem de coisas políticas na Europa, mas, ao mesmo tempo, levantou o princípio da proibição do tráfico dos negros, afirmou a liberdade de navegação em certos rios e instituiu uma classificação para os agentes diplomáticos [...]”.

A contribuição brasileira ao Direito Internacional no século XIX no campo teórico é apontada por Accioly¹⁷ como:

[...] podem ser mencionadas as contribuições de Alcântara Bellegarde (*Noções elementares de direito das gentes* [...]), Pedro da Matta e Albuquerque (*Elementos do direito das gentes* [...]), Antonio Pereira (*Apontamentos para o direito internacional* [...]), Carlos de Oliveira Freitas (*Elementos do direito internacional marítimo* [...]) [...]. Mas a principal contribuição brasileira ao DI¹⁸ foi a consolidação do princípio do *uti possidetis jûris* [...], defendida pelos países vizinhos na solução das controvérsias fronteiriças [...].

E assim Accioly¹⁹ descreve que: “[...] por meio do processo histórico que redundaria na extensão de suas normas a outros continentes, o

¹⁶ SILVA, G. E. do N e.; ACCIOLY, H. *Manual de direito internacional público*. p.12.

¹⁷ SILVA, G. E. do N e.; ACCIOLY, H. *Manual de direito internacional público*. p.13.

¹⁸ DI -Direito Internacional.

¹⁹ SILVA, G. E. do N e.; ACCIOLY, H. *Manual de direito internacional público*. p.70.

Direito Internacional Público permaneceu, desde sua fundação nos primórdios da Idade Moderna, estrutural e funcionalmente, como um *jus europaeum*, criado pelas nações cristãs e mercantilistas da Europa para legalizar seus privilégios [...].”

Accioly²⁰ define momentos importantes para o surgimento das normas de comércio internacional em meio a fatos históricos:

[...] Embora sob o ponto de vista multilateral o grande progresso tenha sido registrado no século XX, foi dado o passo decisivo nesse sentido, na medida em que, por meio de conferências multilaterais, passou-se a estabelecer normas gerais de conduta dos Estados. Com o tempo vários tratados multilaterais foram tomando características de acordos abertos à adesão de outros Estados [...] e, após a Segunda Guerra Mundial, a criação da ONU e dezenas de novos Estados em consequência do processo de descolonização [...].

Do exposto, pode-se delinear a evolução do Direito em seus territórios e suas gentes, resultado de lutas e conquistas históricas, contudo é fundamental assinalar que, nos dias atuais, com o fenômeno da “globalização”, o fluxo de comércio entre as nações vem se ampliando cada vez mais e acaba por afastar as barreiras alfandegárias, impulsionando as economias dos países e surtindo efeitos dessas relações em todo o globo terrestre.

1.2 CONCEITO DE DIREITO ADUANEIRO

O conceito de Direito Aduaneiro traduzido por Osvaldo Agripino de Castro Jr.²¹, destaca a importância do Direito Internacional Público, Administrativo e Tributário no Direito Aduaneiro:

²⁰ SILVA, G. E. do N e.; ACCIOLY, H. *Manual de direito internacional público*. p.71.

²¹ CASTRO JR., Osvaldo Agripino de. *Revista prática Jurídica*. p. 22.

[...] Conceituado como o conjunto de normas e princípios que disciplinam juridicamente a política no intercâmbio internacional de mercadorias e que constitui um sistema de controle e de limitações com fins públicos, o Direito Aduaneiro sofre grande influência do Direito Internacional Público e do Direito Administrativo [...] em face da grande quantidade de tratados ratificados pelo Brasil que se aplicam a esse segmento, e do Direito Tributário [...].

Neste mesmo sentido Carluci²² discorre quanto à sua natureza: “[...] Quanto à sua natureza, é de Direito Público, com destaque para o Direito Internacional Público, visto que a atividade aduaneira é atividade pública e regulada em grande parte por normas contidas em Acordos Internacionais [...]”.

O surgimento do Direito Aduaneiro se dá com a sua aplicação em todo o território nacional²³, denominado Território Aduaneiro²⁴.

Continua Carluci²⁵, conceituando o Direito Aduaneiro fundado na opinião de González: “[...] na esteira de Ildefonso Sánchez González podemos conceituar o Direito Aduaneiro como o conjunto de normas e princípios que disciplinam juridicamente a política aduaneira, entendida esta, como a intervenção pública no intercâmbio internacional de mercadorias e, que, constitui um sistema de controle e de limitações com fins públicos [...]”.

Diante disso, pode-se concluir que os fatores primordiais para a existência de um direito aduaneiro deverão estar condicionados em

²² CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*.p. 25.

²³ Território Nacional: “é o que pertence, ou corresponde ao território de uma nação, em razão de suas fronteiras e limites fixados e reconhecidos, pelo que determina o espaço geográfico e o ficto, submetido a seu império e onde exerce sua soberania”.SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*.p.810.

²⁴ Território Aduaneiro: “O território aduaneiro compreende todo o território nacional”. VIEIRA, Jair Lot. (Superv.). *Regulamento Aduaneiro – Decreto n°. 4.543, de 26 de dezembro de 2002*. São Paulo: Edipro, 2ª. Ed., atualizada com o Decreto n°. 4.765, de 24.6.2003. (Série legislação). p.26.

²⁵ CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. p.24.

primeiro momento ao comércio internacional e, em segundo momento, a relação aduaneira, ligados aos seus princípios e normas determinados ao intuito de regular e controlar²⁶.

Neste contexto, conclui Carluci²⁷: “[...] A política comercial do País, que no segmento do comércio exterior se exerce através de uma política aduaneira, é condicionada em grande parte pelos acordos internacionais. Essa política aduaneira é que faz desencadear o intervencionismo estatal²⁸ nas relações comerciais internacionais[...]”.

Importante destacar que, os fundamentos econômicos para o intervencionismo estatal são compostos pela economia do país, defesa das fronteiras econômicas, a proteção das indústrias nacionais, entre outros fatores de relevante importância.

1.3 AUTONOMIA DO DIREITO ADUANEIRO

Em retidão às características das normas e princípios relativos ao comércio exterior, alguns autores clamam sobre a existência de um novo ramo autônomo do Direito, especificamente o Direito Aduaneiro, a exemplo, pode-se citar Diallo²⁹, que em seu texto comenta:

[...] no Direito Aduaneiro que trata do regime administrativo e do regime tributário do comércio internacional, além de observar as normas internacionais das certificações de origem, da

²⁶ “Os controles aduaneiros são aqueles processos que controlam a entrada e a saída de veículos e mercadorias em um determinado território aduaneiro, verificando a conformidade com as normas aduaneiras do país [...] cabe então às aduanas dos diversos países, o controle do fluxo dos veículos e das mercadorias que entram em seu território”. ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. 2ª.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2003.p.84.

²⁷ CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. p. 21.

²⁸ Nas palavras de CARLUCI : “Os meios através dos quais se exerce o intervencionismo são econômicos e fiscais, aqueles mais eficientes que estes, pois, decorrem diretamente da política aduaneira. Como meios econômicos diretos podemos citar os regimes de contingenciamento na importação e na exportação e as proibições e restrições também, nos dois sentidos”. CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. p. 22.

²⁹ DIALLO, Alfa Oumar. *Tributação do comércio internacional*. p.23.

classificação de mercadorias, da valoração e da cooperação internacional, especialmente em matéria de convenções tarifárias e de transportes. Incorpora, portanto, princípios de Direito Público, especialmente os que advêm dos ramos administrativo e tributário, do Direito Penal e mesmo do Direito Comercial, Marítimo, Aéreo e outros. Também absorve o que provém do Direito Internacional Público, na forma de Tratados e Convenções, e até mesmo do Direito Internacional Privado que rege as relações de compra e venda internacionais entre particulares [...].

E continua, o mesmo autor:

Não é certo considerar o Direito Aduaneiro como um ramo do Direito Fiscal. É, sim, ramo independente que com aquele não se confunde, pois não lida apenas com o fenômeno impositivo, mas sobretudo com a complexa e variada gama de fenômenos que caracterizam o comércio internacional, tanto do ponto de vista da regulação, quanto do controle estatal exercido. Claro está que o aspecto tributário tem notável relevância no Direito Aduaneiro, até porque é através da tributação que se pratica parte essencial da política do comércio internacional, graças ao viés de extrafiscalidade que caracteriza os tributos de comércio internacional. Contudo não é, positivamente, o único aspecto a ser considerado

Carluci³⁰ em seus fundamentos pontua a autonomia deste direito: “[...] Considera-se autônomo certo ramo de Direito quando ele possui objeto próprio, princípios e institutos próprios e especificidade [...]o objeto próprio do Direito Aduaneiro é o complexo de relações jurídicas surgidas na prática do comércio internacional, quando bens, pessoas e veículos entram ou saem da jurisdição do território aduaneiro[...].”

Persistindo na autonomia do Direito Aduaneiro particulariza Carluci³¹ os princípios específicos deste ramo:

Há princípios específicos do Direito Aduaneiro. Entre eles podemos destacar:

³⁰ CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. p. 25.

³¹ CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. p. 25.

a) as exações³² aduaneiras devem ser sempre da competência do Poder Central;

b) submissão de todas as mercadorias ao controle aduaneiro na entrada e saída do País. Além disso, as exações aduaneiras se encontram entre as exceções ao princípio da anterioridade com atribuições delegadas ao Poder Executivo e, no que tange às infrações aduaneiras, o princípio vetor é o da responsabilidade objetiva.

E, de forma a esclarecer, quanto as exações aduaneiras como exceções ao princípio da anterioridade, Tavares³³ as identifica em seu texto:

O princípio da anterioridade comporta algumas exceções. Nem todos os tributos devem obediência aos comandos emergentes desta limitação ao poder de tributar. É o próprio Texto Magno quem elenca quais exações que escapam da imperiosa obediência a esta garantia individual dos contribuintes[...] disposto no § 1º. do art. 150 da Constituição de 1988, escapam do princípio da anterioridade:

a) o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros [II];

b) o imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados [IE];

c) o imposto sobre produtos industrializados [IPI];

d) o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a título ou valores mobiliários [IOF];

e) os impostos extraordinários, instituídos por motivo de guerra externa ou sua iminência, de supressão gradativa tão logo cessadas as suas causas motivadoras [previsto no art.154, II, da CRFB];

³² Exação: “[...] derivado do latim *exactio*, de *exigere* (exigir, cobrar um imposto), indicando a *ação de pedir, de obrigar ou cobrar*, é, na técnica do Direito Administrativo, aplicado para designar a função ou encargo, cujas atribuições consistem em *arrecadar* ou *receber impostos, taxas, emolumentos* ou *outras quaisquer espécies de renda*, tributárias ou não, devidas ao erário público”. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. p. 329.

³³ TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*. 2ª.ed.atual. e ampl. Florianópolis: Momento Atual, 2005. p.20.

f)os empréstimos compulsórios instituídos para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra ou sua iminência [CRFB/88,art.148].

[...] cumpre lembrar que esse rol não é exaustivo[...]

Destaca-se dentre as particularidades do direito aduaneiro os institutos tipicamente aduaneiros, como: o aperfeiçoamento ativo e passivo, alfandegamento ³⁴, depósitos alfandegados ³⁵, admissão temporária ³⁶, entrepostamento aduaneiro³⁷, revisão aduaneira, vistoria aduaneira etc.

Quanto a especificidade ou singularidade do Direito Aduaneiro Carlucci³⁸ identifica uma série de fatores:

✓ Origem Consuetudinária³⁹

1-Os usos comerciais, internos ou externos, dando feições próprias a institutos de outros ramos do direito, p.ex., o depósito aduaneiro (diferente do civil ou mercantil), o regime de exonerações (características próprias nos regimes aduaneiros especiais), o abandono aduaneiro (conseqüências diferentes do

³⁴ Alfandegamento: “O ato de declarar o alfandegamento estabelecerá as operações aduaneiras autorizadas e os termos, limites e condições para a sua execução”. Art 7º. Regulamento Aduaneiro. ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. 9. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2005. p. 25.

³⁵ Depósitos alfandegados: “é uma espécie de Entreposto Aduaneiro na importação, pois, mediante este regime, o produto estrangeiro pode adentrar o País e permanecer em depósito sob controle aduaneiro, sem o pagamento dos impostos federais incidentes sobre a importação, até que seja reexportado, destruído, transferido para outro regime aduaneiro especial ou despachado para consumo”. MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: IOB, 2002. p.241.

³⁶ Admissão temporária: “No regime especial de Admissão Temporária Clássica, os bens são importados para certas finalidades (feiras, exposições, aperfeiçoamento passivo) e por prazo determinado; desde que cumpridas as condições, não são devidos os impostos federais incidentes sobre a importação. O objetivo é estimular o desenvolvimento cultural industrial ou tecnológico do Brasil e estreitar nossas relações com outros países”. MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. p.336..

³⁷ Entreposto aduaneiro: “por meio do regime especial de Entreposto Aduaneiro, é autorizada a entrada e permanência de produto estrangeiro ou a permanência de produto brasileiro já despachado para exportação (desnacionalizado) no território nacional em depósito sob controle aduaneiro, sem o pagamento dos impostos sobre a importação, circulação e operações com produtos industrializados”. MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. p.336.

³⁸ CARLUCCI, José Lence. Uma Introdução ao Direito Aduaneiro. p. 26.

³⁹ Consuetudinário: “[...] o que for *habitual, tradicional*, isto é, uma multidão de vezes repetido ou praticado[...] tudo que é de costume enraigado ou que já faz parte da própria tradição”. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*.p. 210.

civil), a transmissão da propriedade através dos conhecimentos de transporte etc.

✓ Técnica Específica

a-Classificação alfandegária de mercadorias - requer conhecimento de direito tributário, de tecnologia, de merceologia, de lógica (silogismo e analogia).

b-Conceitos jurídicos e econômicos precisos, próprios, tais como o de valor, de preço, de mercadoria, de origem, sistema harmonizado, dumping⁴⁰, salvaguardas, aperfeiçoamento ativo, aperfeiçoamento passivo, drawback⁴¹, Notas de tarifa etc.

c-Casuísmo expressivo, o que exige larga incidência de atividades discricionárias.

✓ Acelerado Dinamismo

Causas:

a-Evolução técnica de transporte e comunicações: pressiona a regulamentação a adaptação e a informatização;

b-Incidência dos convênios e outros atos internacionais;

c-Incremento dos blocos econômicos e organismos internacionais;

d-As correntes de tráfico impostas pelas empresas multinacionais

✓ Importância do Fator Econômico

Via de regra predominado sobre o fator arrecadatário.

✓ Contencioso Aduaneiro

Em alguns casos possui procedimentos administrativo diferenciado dos demais tributos[...].

✓ Influência Preponderante dos Tratados

⁴⁰ Dumping: “ venda de produto no exterior por preço inferior ao praticado no país de origem”. PONTES, Yone Silva. (Coord.) *Dicionário de Comércio Exterior. Edições Aduaneiras*. 5ed. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p.266.

⁴¹ Drawback: “O regime especial de *Drawback* foi concebido com intuito de estimular a exportação de produtos manufaturados. No Brasil, mediante este regime especial autoriza-se o industrial a importar insumos sem o pagamento dos impostos federais incidentes sobre essa operação desde que promova a venda do produto industrializado para o exterior; o objetivo é fomentar a indústria nacional e aumentar nossas exportações”. MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. p.336.

a-Base impositiva [...] Acordo sobre Valoração Aduaneira e Acordo que instituiu o Sistema Harmonizado para Designação e Codificação de mercadorias.

b-Acordo para Facilitação Aduaneira no Transporte Marítimo de Mercadorias.

c-Convenção de Aviação Civil Internacional para Facilitação no Transporte Aéreo.

d-Acordo sobre Transporte Internacional Terrestre.

✓ Fontes

Características:

a-Variedade, predominando os acordos e convenções internacionais.

b-Emanam tanto das autoridades nacionais, como de organismos internacionais e intergovernamentais.

Espécies:

a-Primárias: tratados internacionais, leis escrita, costume;

b-Secundárias: doutrina e jurisprudência.

Pelo contexto estudado, demonstra-se um direito aduaneiro autônomo e com o conseqüente crescimento do volume de negociações internacionais, implica-se em regramentos às situações cotidianas, a abundância de legislações, Decretos-leis, Leis Ordinárias, Leis Constitucionais, Instruções Normativas, Portarias, Resoluções, etc..

1.4 DIREITO ADUANEIRO BRASILEIRO

A realidade aduaneira torna imperativa a existência da Aduana⁴², como órgão ou como instituição executora da Política Aduaneira.

⁴² ADUANA. *Sf.V.alfândega*. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda.1910-1989. Miniaurélio SéculoXXI : *O minidicionário da língua portuguesa*. 4. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira,2000 . p.18.

Carluci⁴³ em seu texto, descreve a diferença entre aduana e alfândega:

[...] Entendemos que aduana tem sentido mais abrangente que alfândega. Aduana denota mais do que uma repartição, órgão administrativo ou estação arrecadadora: designa a instituição jurídica, a organização ou entidade na totalidade de seus aspectos e funções e seus múltiplos fins: arrecadação, protecionismo, controle administrativo etc. Neste contexto poder-se-ia dizer que as alfândegas são as repartições da aduana, que aplicam as normas e controles da aduana. Fazendo um paralelo com o corpo humano, a aduana é como se fosse a pele, protege o corpo e, somente se sentirá a sua importância se ela se deteriorar ou se extinguir[...]

O comércio pode ser praticado interna ou externamente. O comércio interno ou nacional sujeita -se à legislação interna, o comércio externo ou internacional, por sua vez, é praticado de uma forma mais complexa, onde as partes intervenientes (vendedor e comprador) devem obedecer às leis internas de seus países e os tratados dos quais fazem parte.

A atividade do direito aduaneiro no Brasil é caracterizada pelo surgimento dos órgãos governamentais do Sistema Cambial Brasileiro (SECEX⁴⁴, DECEX⁴⁵, CAMEX⁴⁶, SRF⁴⁷, CMN⁴⁸, BACEN⁴⁹).

⁴³ CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. p. 23.

⁴⁴ SECEX – Secretaria de Comércio Exterior – subordinada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, responsável pela formulação da política de comércio exterior. MOURO, Mario Augusto. *Introdução ao Mercado de Câmbio e Comércio Exterior*. In: Cursos BOVESPA/ANCOR. São Paulo, 2005. Apostila. p.3.

⁴⁵ DECEX – Departamento de Operações de Comércio Exterior – é um dos órgãos subordinados à SECEX, responsável pela administração do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX , autoriza operações de importação e exportação, emitindo documentos. MOURO, Mario Augusto. *Introdução ao Mercado de Câmbio e Comércio Exterior*. p.3.

⁴⁶ CAMEX – Câmara de Comércio Exterior: também subordinada ao Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio, instituída pelo Decreto 3.981, de 24/10/01, define diretrizes e procedimentos relativos à implementação da política de Comércio exterior. MOURO, Mario Augusto. *Introdução ao Mercado de Câmbio e Comércio Exterior*. p.3.

Keedi⁵⁰ em sua doutrina comenta sobre alguns órgãos governamentais controladores das atividades aduaneiras :

[...] Secex [...] encarregado de formular propostas de políticas e programas de comércio exterior e de estabelecer normas necessárias à sua implementação [...] é o encarregado de propor diretrizes que articulem o emprego do instrumento aduaneiro com os objetivos gerais de política de comércio exterior, bem como propor alíquotas para imposto de importação e suas alterações [...] é o órgão encarregado de realizar estatísticas e controlar a entrada e saída de mercadorias por meio do Siscomex. É ele que impõe os procedimentos administrativos a serem cumpridos por importadores e exportadores[...] é composta pelos seguintes departamentos: [...] Decex[...]Deint⁵¹[...]Decom⁵²[...]Depla⁵³[...]

[...] Camex[...] cabe a ela a formulação, a decisão e coordenação de políticas relativas ao comércio exterior de bens e serviços, incluindo o turismo[...] definir diretrizes[...] coordenar e orientar as ações dos órgãos que possuem competências na área de

⁴⁷ SRF – Secretaria da Receita Federal – subordinada ao Ministério da Fazenda, pratica a administração tributária da União, efetua a fiscalização aduaneira (despacho de cargas). MOURO, Mario Augusto. *Introdução ao Mercado de Câmbio e Comércio Exterior*. p.3.

⁴⁸ CMN – Conselho Monetário Nacional – fixa as diretrizes da política monetária, creditícia e cambial do País. MOURO, Mario Augusto. *Introdução ao Mercado de Câmbio e Comércio Exterior*. p.3.

⁴⁹ BACEN – Banco Central do Brasil – órgão executivo central CMN, cumpre e faz cumprir as disposições que regulam o funcionamento do sistema e as normas expedidas pelo CMN. Na área de comércio exterior, tem a função de controlar o fluxo de capitais estrangeiros, garantindo o correto funcionamento do mercado cambial, operando, inclusive. Credencia instituições a operar em câmbio. Emite autorizações de financiamento de operações com prazos superiores a 360 dias. MOURO, Mario Augusto. *Introdução ao Mercado de Câmbio e Comércio Exterior*. p.3.

⁵⁰ KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. 2.ed. São Paulo: Aduaneiras,2004. p.36.

⁵¹ DEINT – Departamento de Negociações Internacionais: é um dos órgãos subordinados à SECEX, responsável pelas negociações e promoções de estudos e iniciativas internas destinadas ao apoio, informação e orientação da participação brasileira em negociações de comércio exterior. KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p.37.

⁵² DECOM – Departamento de Defesa Comercial : é um dos órgãos subordinados à SECEX, responsável pelo exame a procedência e o mérito de petições de abertura de investigações de *dumping*, de subsídios e de salvaguarda, com vistas à defesa da produção doméstica. Deve propor, abertura e conduzir investigações para aplicação de medidas *antidumping* , compensatórias e de salvaguardas. KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p.38.

⁵³ DEPLA – Departamento de Planejamento e Desenvolvimento do Comércio Exterior : é um dos órgãos subordinados à SECEX, responsável em propor e acompanhar a execução das políticas dos programas de comércio exterior. KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p.38

comércio exterior[...] racionalização e simplificação do sistema administrativo, habilitação e credenciamento de empresas[...] nomenclatura de mercadoria[...] classificação e padronização de produtos, marcação e rotulagem de mercadorias e regras de origem e procedência de mercadorias[...] orientar a políticas aduaneira[...] de incentivo à melhoria dos serviços portuários[...] fixar alíquotas de imposto de exportação, alíquotas de importação, direitos *antidumping* e compensatórios, provisórios ou definitivos, salvaguardas e eventuais suspensões por meio de Resoluções Camex[...]

[...] SRF é o órgão encarregado do alfandegamento de portos, aeroportos e pontos de fronteira, bem como locais determinados na zona secundária, onde a guarda e despacho de mercadorias podem ocorrer. Em cada um desses locais de zona primária sempre há um posto da Receita Federal para fiscalização e controle das entradas e saídas de mercadorias[...]

[...] O BC⁵⁴ é o controlador e emissor das normas cambiais no Brasil, e nenhuma movimentação de moeda estrangeira pode ser realizada sem a sua autorização[...]

Assim, órgãos importantes para o controle do intercâmbio internacional de mercadorias, através do poder na política aduaneira que se mantém atenta em atender aos interesses e limites nacionais.

O poder de aplicar o direito denomina-se jurisdição aduaneira, abrangida por todo o território nacional.

E este território nacional na predileção de MENEZES⁵⁵, é definido como: “[...] O território não é apenas o solo, superficial e continuamente considerado. Vai além, para abranger a superfície da terra, o subsolo, os rios e lagos internos, as bacias, golfos e portos, as chamadas águas territoriais e o espaço aéreo sobre a área compreendida pelas fronteiras estatais[...]”.

⁵⁴ BC – Banco Central.

⁵⁵ MENEZES, Aderson de. *Teoria geral do estado*. 3.ed.Rio de Janeiro: Forense, 1971.p.370.

Ainda pode-se constar uma divisão do espaço aduaneiro em:

✓ Zona Primária

são faixas internas e externas ocupadas por portos e aeroportos, recintos alfandegados e locais habilitados nas fronteiras terrestres, bem como as que efetuam operações de carga e descarga de mercadoria ou ainda embarque de passageiros provenientes ou em deslocamento para o estrangeiro.

✓ Zona Secundária

É o restante do território nacional, incluindo-se águas territoriais e o espaço aéreo.

Sobre as zonas primárias e secundárias Rocha⁵⁶ esclarece que :

[...] o controle de veículos é sempre feito na zona primária, enquanto o controle de mercadorias é feito nas duas [...] Unidades de Zonas Primárias são as unidades que têm jurisdição sobre um ponto de entrada e saída de veículos, podendo este ponto ser um aeroporto, um porto ou uma passagem de fronteira [...] Unidade de Zona Secundária são unidades aduaneiras que jurisdicionam partes da zona secundária, podendo ser especializadas (Inspetorias da Receita Federal) ou mistas (Delegacias da Receita Federal com seções/ setores/ divisões de controle aduaneiro)[...].

Assim, cabe às Aduanas dos diversos países, o controle do fluxo dos veículos e das mercadorias que entram em seu território.

1.5 ATIVIDADE ADUANEIRA

É pela atividade aduaneira que tipicamente manifesta-se o direito aduaneiro, em seu controle dos fluxos comerciais e exercício de regulação econômica.

⁵⁶ ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. p.83.

A fiscalização e o controle de mercadorias de procedência estrangeira na zona secundária são exercidos sobre todas as pessoas e a qualquer momento.

Faz-se um breve resumo da atividade aduaneira pela ordem de Carluci⁵⁷ que ensina :

[...]a atividade aduaneira se exerce a qualquer momento[...] A fiscalização e o controle das mercadorias de procedência estrangeira na zona secundária são exercidos sobre todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não[...] As unidades de carga(contêiners)⁵⁸ são submetidas a regime próprio [...] A atividade aduaneira se estende também ao tráfego postal[...] As zonas francas, os depósitos afiançados, as lojas francas e os depósitos francos, estes instituídos em convênios com os países limítrofes Bolívia e Paraguai são regimes atípicos[...] O controle aduaneiro pode ser exercido também sobre as mercadorias no tráfego de cabotagem[...] Compete finalmente às Alfândegas a administração, o depósito e a guarda das mercadorias apreendidas desde a formalização de sua apreensão, e a aplicação da pena de perda em favor da Fazenda Nacional, até a sua destinação[...].

Por isso, é oportuno ressaltar grande consideração para o aperfeiçoamento nas diversas áreas técnicas e econômicas, na política aduaneira, nos tratados e convenções internacionais aos operadores da Administração Aduaneira.

Ilustra ainda Carluci⁵⁹ que: “[...] em outros países como a França, Estados Unidos, Alemanha, Inglaterra, Japão, para que essas atividades aduaneiras sejam executadas com eficácia e tendo em vista o

⁵⁷ CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. p. 33.

⁵⁸ Containers: “Os cofres de carga, conhecidos como contêineres, entram no território nacional sob o regime de Admissão Temporária concedido automaticamente, isto é, sem necessidade de solicitação pelo sujeito passivo ou de despacho da autoridade fiscal”. MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. p.206.

⁵⁹ CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. p. 34

poder de polícia de que são investidos esses funcionários, atribuem-se a esses órgãos recursos materiais apropriados a essas tarefas[...].

Pode-se, em termos gerais, quanto as atividades aduaneiras, dividir em algumas etapas a influência dos processos aduaneiros:

- ✓ Entrada do Veículo⁶⁰;
- ✓ Declaração de Carga⁶¹;
- ✓ Desembarque da Mercadoria⁶²;
- ✓ Armazenamento ou não no ponto de desembarque⁶³;
- ✓ Trânsito da mercadoria⁶⁴;
- ✓ Armazenamento da mercadoria⁶⁵;
- ✓ Desembaraço da mercadoria⁶⁶.

Ainda em relação a atividade aduaneira as mercadorias devem ser classificadas⁶⁷ e segundo um sistema específico. A Nomenclatura

⁶⁰ “[...] existem regras geralmente idênticas para todos os países, que dispõem que ao entrar no território de um determinado país, o veículo deve comunicar o fato às autoridades competentes; e, finalmente, deve submeter-se às regras de inspeção[...]”. ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. p.86.

⁶¹ “[...] declaração de carga é a maneira pela qual o responsável pelo veículo que estiver entrando no território nacional declara qual a carga que está transportando[...] é feita mediante a entrega do Manifesto de Carga, que é um documento em que estão arrolados todos os Conhecimentos de Carga que se destinam a cada ponto de desembarque[...]”.ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. p.86.

⁶² “[...] desembarque da mercadoria é feito pelos operadores contratados pelo transportador ou pelo responsável pelo veículo, com a devida autorização das autoridades do país, geralmente autoridades aduaneiras e da vigilância sanitária[...]”.ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. p.86.

⁶³ “[...]armazenamento ou não no ponto de desembarque depende do regime aduaneiro que se pretende dar à carga[...]”.ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. p.86.

⁶⁴ “[...] trânsito consiste em qualquer deslocamento da carga, do local de desembarque para outro local autorizado[...]”.ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. p.86.

⁶⁵ “[...] armazenamento de mercadoria é a guarda da mercadoria por algum operador devidamente autorizado pela aduana e em área especialmente demarcada para este fim[...]”.ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. p.86.

⁶⁶ “[...] desembaraço da mercadoria é a autorização da aduana para que a mercadoria seja entregue ao seu proprietário ou ao consignatário[...] o desembaraço aduaneiro⁶⁶ é a parte final do processo, e pode ser em quaisquer dos diversos regimes aduaneiros previstos na legislação de uma mercadoria ou produto[...]”.ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. p.86.

⁶⁷ Classificação: “[...] Toda mercadoria necessita ser classificada para poder ser corretamente declarada. No Brasil como em grande parte do mundo, encontra-se em vigor o Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias, tendo o mesmo Regras Gerais de Classificação, Notas Legais, que tem efeito mandatário, existindo também as Notas Explicativas do Sistema

de mercadorias é uma ordenação de uma série de produtos dos mercados externo e interno, de acordo com uma convenção internacional.

Keedi⁶⁸ explica este procedimento de classificação de mercadorias como :

[...] as mercadorias também têm a sua padronização, o que ocorre por meio de códigos numéricos, de modo que em qualquer parte do planeta, com a simples menção desse código, todos saibam de qual mercadoria se está tratando[...] este código numérico internacional é o SH – Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias⁶⁹[...] é composto por seis dígitos [...] ⁷⁰[...]NBM – Nomenclatura Brasileira de Mercadorias: No Brasil, o SH foi acrescido de mais dois dígitos[...] a atual NBM adotada é a NCM ⁷¹– Nomenclatura Comum do Mercosul[...] composta por Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, foi criada uma nomenclatura única para utilização conjunta nos quatro países[...]TEC – Tarifa Externa Comum: Por ser uma união aduaneira, o Mercosul trata os seus parceiros comuns de fora do bloco de uma forma igual quanto aos direitos alfandegários[...] para esse tratamento igualitário entre todas as partes, o Mercosul criou a TEC⁷²[...]

Harmonizado (Nesh), que tem caráter subsidiário e explicativo[...]. ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. p.89.

⁶⁸ KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p.77.

⁶⁹ “A Convenção do Sistema Harmonizado, aprovada pelo Decreto Legislativo n°.71, de 11 de outubro de 1988, e promulgada pelo Decreto n°. 97.409, de 23 de dezembro de 1988, é um marco decisivo e espetacular, pois estabeleceu o ‘grande acordo entre as nações’ para criação de uma nomenclatura de mercadorias de cunho universal e harmônico[...].” DALSTON, César Olivier. *Exceções tarifárias: ex-tarifário do imposto de importação*. São Paulo: Aduaneiras, 2005. p.25.

⁷⁰ “[...] o Sistema Harmonizado dispõe de um grupo de observações de fundamentação eminentemente tecnológica, que esclarece certos aspectos de todas as suas posições.Tais observações são reunidas sob o título de Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (Nesh)[...] foram introduzidas no ordenamento jurídico nacional através do Decreto n°. 435, de 27 de janeiro de 1992, sofrendo constantes atualizações que são publicadas no DOU como Instruções Normativas da SRF[...].”DALSTON, César Olivier. *Exceções tarifárias: ex-tarifário do imposto de importação*. p.30.

⁷¹ “Tanto a NCM quanto a TEC são introduzidas nos respectivos ordenamentos jurídicos dos ‘Estados- Partes’ através de atos legais, que no caso do Brasil foi feito, de 1°. De janeiro de 1994 até 31 de dezembro de 2001, através de Decretos do Poder Executivo e, como decorrência dos Decretos n°. 3.756, de 21 de fevereiro de 2001, n°. 3.981, de 24 de outubro de 2001, e n°. 4.732, de 10 de junho de 2003, por Resoluções Camex[...].”DALSTON, César Olivier. *Exceções tarifárias: ex-tarifário do imposto de importação*. p.36.

⁷² “[...] Foi o Decreto Legislativo n°. 197, de 25 de setembro de 1991, que introduziu no ordenamento jurídico nacional o Tratado para Constituição de um Mercado Comum entre a República da Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a

Naladi – Nomenclatura da Associação Latino-Americana de Integração: Outra nomenclatura utilizada em nosso país é a Naladi, que foi criada para ser utilizada pelos membros da Aladi- Associação Latino-Americana de Integração[...]Argentina, Brasil, Bolívia, Chile, Colômbia, Cuba, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela[...]

Adiante, também ressalta-se a importância da verificação do valor aduaneiro, que trata do exame da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador às regras estabelecidas pelo Acordo de Valoração Aduaneira⁷³.

Em seu artigo 73⁷⁴ o Regulamento Aduaneiro dispõe como deve ser apurado o valor :

Art. 73. A base de cálculo do imposto é [...]:

I – quando a alíquota *ad valorem*, o valor aduaneiro apurado segundo nas normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre as Tarifas e Comercio – Gatt 1994⁷⁵; e [...]

Quanto a competência para determinação do valor aduaneiro acrescenta Rocha⁷⁶:

República Oriental do Uruguai[...] complementando o ato do Congresso Nacional, o Poder Executivo promulgou o Tratado do Mercosul através do Decreto n°.350, de 21 de novembro de 1991 [...] O Tratado Mercosul contém um Preâmbulo e 24 artigos, distribuído por seis capítulos [...] O Capítulo I estabelece [...] livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os 'Estados- Partes' pela eliminação, por exemplo, dos direitos alfandegários e restrições não-tarifárias à circulação de mercadorias; estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum[...] ao fim do período de transição, previsto no Tratado Mercosul, foi editado em 17 de dezembro de 1994 [...] o Protocolo de Ouro Preto [...] aprovado pelo Congresso Nacional, através do Decreto Legislativo n°. 188, de 15 de dezembro de 1995, e promulgado pelo Decreto n°. 1901, de 9 de maio de 1996[...] Foi o Decreto Legislativo n°. 88, de 1°. de dezembro de 1992, que aprovou e, posteriormente, o Decreto n°.922, de 10 de setembro de 1993, que promulgou o Protocolo para Solução de Controvérsias no âmbito do Mercosul, também chamado de Protocolo de Brasília [...] o Mercosul, além do Tratado que o constitui, possui dois diplomas legais de fundamental importância, isto é, o Protocolo de Ouro, que estabeleceu a estrutura definitiva, e o Protocolo de Brasília, que apresentou o mecanismo para solução de controvérsias entre os Estados-Partes' [...].DALSTON, César Olivier. *Exceções tarifárias: ex-tarifário do imposto de importação*. p.34.

⁷³ “No Brasil o controle do Valor Aduaneiro é de competência exclusiva da Secretaria da Receita Federal, mais especificamente do Sistema de Controle Aduaneiro”. ROCHA, Paulo César Alves. *Valoração Aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2000. p.37.

⁷⁴ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*.p. 95.

⁷⁵ AVA - Acordo de Valoração Aduaneira – Decreto 92.930/86.

[...] as Superintendências Regionais da Receita Federal detêm a competência para determinar as unidades de valoração da região, bem como para indicar a sua jurisdição sobre as unidades de despacho. A maioria das Superintendências decidiu pela criação de unidades de valoração em unidades de despacho que possuem um grande volume de importação. Em outros casos optou-se para que estas funções fossem alocadas a outras unidades da própria região ou a criação de uma unidade de valoração regional[...].

Também como atividade aduaneira, para as importações apresenta-se ainda, alguns controles administrativos que são a concessão de licenças, exercidos pela Secretaria de Comércio Exterior (SICOMEX).

Keedi⁷⁷ demonstra em sua instrução o procedimento:

O Siscomex está disponível aos usuários por meio da SRF, que autoriza sua utilização. É necessário que a empresa credencie seus representantes para operá-lo, e a operação é feita por intermédio de uma senha que lhe é fornecida para uso exclusivo[...] As importações tem autorização automática ou não – automática, e isto depende da mercadoria ou de condições estabelecidas pelo sistema. O tratamento administrativo é informado pelo sistema, que orienta o importador sobre os procedimentos a serem tomados, entre os quais se a importação necessita de LI – Licença de Importação prévia, ou seja, não-automática, o que deve ocorrer antes do embarque da mercadoria no exterior[...] O despacho de importação da mercadoria é iniciado com o preenchimento da DI – Declaração de Importação[...]deve comportar todos os dados relativos à mercadoria e é o ponto de partida para sua nacionalização⁷⁸, o que implicará no pagamento dos direitos aduaneiros devidos pelo importador[...]As exportações também devem ser registradas no Siscomex, e todas elas devem ter o RE – Registro de Exportação, que são mencionados todos os dados da exportação. Normalmente este registro ocorre antecipadamente ao embarque da mercadoria ao exterior[...]

⁷⁶ ROCHA, Paulo César Alves. *Valoração Aduaneira no Brasil*. p.40.

⁷⁷ KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p.73.

⁷⁸ Nacionalização: “A Administração Pública considera nacionalização de mercadoria, a seqüência de atos que transferem a mercadoria da economia estrangeira para a economia nacional”. CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. p. 43.

E na seqüência de atividades, necessitam ser respeitados os Incoterms⁷⁹ – Termos Internacionais de Comércio que segundo Rocha⁸⁰: “são um conjunto de regras internacionais que definem os direitos e obrigações recíprocos do importador e do exportador, dentro da estrutura de um contrato de compra e venda internacional”.

Sobre os *Incoterms* Keedi⁸¹ destaca a sua importância como:

[...] documento que define o ponto de entrega da mercadoria, portanto, o local da divisão de riscos e custos entre as partes, aquele onde cessam a responsabilidade e os custos do vendedor e se iniciam os do comprador[...] é composto por 13 termos[...] nos contratos, faturas *pro forma* ou comerciais, cartas de crédito, enfim, todos os documentos envolvidos e que mencionam algum termo do *Incoterms*, após os preços de valores, é necessária a menção sobre a utilização do *Incoterms*[...].

Assim insere no rol de atividades aduaneiras que, para uma mercadoria seja deslocada de um ponto para o outro ao amparo de um só documento de carga, deverá ter a responsabilidade de um Operador de Transporte Multimodal⁸².

Carluci⁸³ também ressalta :

[...] as obrigações tributárias acessórias, abundantes quando se trata do imposto aduaneiro, acarretam para a administração um extensa gama de atividades de controle[...] que vão desde a polícia administrativa, até as mais complexas atividades fiscais, a fim de não só arrecadar o tributo, mas também prover para que a

⁷⁹ Incoterms: “[...] documento que consolidou os usos e costumes existentes em todo o mundo[...]”. KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p.97.

⁸⁰ ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. p.100.

⁸¹ KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p.97.

⁸² “Para exercer a atividade de Operador de Transporte Multimodal são necessários a habilitação prévia e o registro na Secretaria Executiva do Ministério dos Transportes”. ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. p.100.

⁸³ CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. p. 35.

política econômica e financeira que esse tributo ajuda a regular, se execute da forma planejada pelo governo[...].

Neste mesmo entendimento Moreira Junior⁸⁴ coloca :

O crescimento do comércio internacional e a intensificação de investimentos em países que não o do investidor provocam um aumento dos problemas tributários ligados à internacionalização da economia. Este fenômeno reflete-se necessariamente no campo tributário e preocupa governos que procuram incrementar exportações e atrair investimentos estrangeiros, multinacionais que atuam em diversos países exportadores.

E com as mudanças no Comércio Exterior Brasileiro, enfatiza-se a atuação dos Despachantes Aduaneiros, que tem relevante função no desenvolvimento dos controles nas Aduanas, e buscam simplificar e dinamizar as atividades aduaneiras.

Cabe ressaltar que atividade aduaneira tem grande importância para a eficiência fiscal, através de todos estes mecanismos de controle, bem administrados e utilizados, constituem a regulamentação do comércio internacional, que identificam também as distorções, como as fraudes, entrada de mercadorias ilícitas e outras mais.

Portanto, todo este conjunto de atividades são mecanismos utilizados para tornar eficaz a atuação do Estado na política aduaneira, com vistas à promoção do comércio internacional que passa-se a expor uma breve análise no Capítulo a seguir.

⁸⁴ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Bitributação internacional e elementos de conexão*. São Paulo: Aduaneira, 2003. p. 11.

CAPÍTULO 2

O COMÉRCIO INTERNACIONAL E OS TRIBUTOS ADUANEIROS

2.1 O SISTEMA NORMATIVO

Os princípios do comércio internacional são constituídos pelos usos, costumes e tradições que remontam às origens do comércio internacional, época em que resultaram regras e normas de amplo acatamento na comunidade universal, refletindo na atualidade, em sua essência, a base da elaboração de inúmeros Tratados e Convenções Internacionais.

Não obstante, as regras emanadas das Constituições, das leis, regulamentos, normas complementares à legislação e da jurisprudência administrativa e judicial aplicam-se a este comércio, através dos sistemas presentes em nosso ordenamento.

Nesse contexto, encontram as normas que vêm citar a orientação a ser tomada a todos os atos jurídicos, impor seus elementos, necessários para que os atos se executem legitimamente.

Deste modo, temos os instrumentos normativos, aplicados ao ordenamento como um todo, dividindo-se primeiramente pela lei, seguidamente os decretos, as instruções, as portarias, circulares, ordens de serviço, etc.

A Lei Constitucional, que compõe grande parte das regras de estrutura, falando diretamente do conteúdo e forma que as regras devem

conter. Constitui-se a concessão e limites para a União, Estados e Municípios instituírem seus tributos.

No que se refere a Lei Complementar, a caracterização pela matéria especificamente prevista na Constituição Federal e quorum qualificado para sua aprovação, espécie normativa autônoma, que tem, por conseguinte, matéria própria.

A Lei Ordinária pode ser editada tanto pela União quanto pelos Estados e Municípios, no delineado campo de suas competências constitucionais. Os entes da Federação desfrutam do mesmo *status* jurídico. A lei ordinária é inegavelmente o item do processo legislativo mais apto a veicular preceitos relativos à regra-matriz dos tributos, assim no plano federal, que no estadual e municipal. É o instrumento por excelência da imposição tributária.⁸⁵

A Lei Delegada, conforme prevê a CRFB/88, em seu artigo 68, deverá ser elaborada pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional, deixando as matérias que não podem ser delegadas reservadas à lei complementar.

As Medidas Provisórias, receberam nova feição com a EC n°. 32, de 11 de setembro de 2001. Dispõe o *caput* do art.62 da CRFB/88, na sua nova redação:

Art. 62. Em caso de relevância, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

E segundo Paulsen⁸⁶:

⁸⁵ DIALLO, Alfa Oumar. *Tributação do comércio internacional*. p.10.

⁸⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. p. 210.

[...] a partir da EC n°. 32, as Medidas Provisórias passaram a ter nova numeração, iniciando novamente do número 1. Tendo força de lei, são aptas a instituição ou majoração de tributos para as quais se faça necessária lei ordinária. Ainda que, após a EC n°.32, haja limitações temáticas à edição de medidas provisórias (art.62, § 1º., da CRFB/88), tal como ocorria com o antigo Decreto-Lei, tais limitações não atingem a área tributária. Dever-se-á observar apenas as restrições impostas pelo art. 246 da CRFB/88, e a impossibilidade de tratar de matéria reservada à lei complementar (art. 62, §1º., III, na nova redação).

O Decreto Legislativo, com competência exclusiva do Congresso Nacional, adquire grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo e é precisamente significativo como instrumento primário de introdução de regras tributárias ⁸⁷.

As Resoluções, atos de competência privativa tanto do Congresso Nacional, como do Senado e da Câmara. A promulgação é feita pela Mesa da Casa Legislativa que as expedir.

E, nas situações e relações jurídico-tributárias, seguidamente todos outros instrumentos secundários, que são os atos normativos, subordinados à lei, compostos por decretos regulamentadores, instruções ministeriais, circulares, portarias e ordens de serviços e demais atos estabelecidos pelas autoridades administrativas.

Quanto aos Regulamentos cabe salientar a sua importância, pois representam a aplicabilidade das leis. Nesse sentido, são as palavras de Carrazza⁸⁸:

⁸⁷ DIALLO, Alfa Oumar. *Tributação do comércio internacional*.p.12.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *O Regulamento no direito tributário brasileiro*.São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981,p.16.

[...] a lei, ainda que prolixa, dificilmente consegue prever todos os casos possíveis, até porque não se pode exigir dessa o legislador a tamanhas minúcias de casuística, capazes de regular todos os casos inusitados. O que ela faz, normalmente, é estabelecer os princípios fundamentais, cabendo aos regulamentos e aos demais atos normativos inferiores, a imprescindível tarefa de torná-la aplicável, sem, é evidente, vulnerá-la, seja na sua letra, seja no seu espírito[...].

Também pode-se acrescentar sobre este mesmo argumento, segundo Carrazza⁸⁹ que :

[...] as normas subordinadas devem harmonizar-se com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade, no ordenamento jurídico. Exemplificando: o decreto deve buscar *fundamento de validade* na lei, e esta, na Constituição. Se, eventualmente, o decreto contrariar a lei, estará *fora da pirâmide*, a ninguém podendo obrigar. O mesmo podemos dizer da lei, se em descompasso com a Constituição[...].”

Mas cabe salientar que, para regular as relações comerciais ou de outra natureza, no âmbito do comércio exterior, os países podem celebrar entre si acordos, tratados e convenções, convênios, protocolos, e cuja amplitude pode ser bilateral ou plurilateral.

O regime aduaneiro dos países, em regra, funciona ao redor de pautas negociadas nesses tratados. Como exemplo temos o Acordo de Genebra que aplica princípios gerais da Carta de Havana (1948) – *General Agreement on Tariffs and Trade – GATT*⁹⁰, do qual o Brasil participa e que, após a Rodada do Uruguai, é administrado pela OMC⁹¹.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19^a.ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003, p.26.

⁹⁰ “O GATT apresenta uma estrutura que pode ser dividida em três partes: a primeira, relativa às concessões tarifárias e que consiste em um conjunto de concessões outorgadas pelos diversos países em forma de listas e que se obtém através de negociações. Esta parte é composta de

No âmbito do Direito Tributário, os tratados são destacados por Tavares ⁹²:

[...] a verdade é que um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna, apenas prevalece sobre a mesma[...] é que uma vez denunciado o tratado, a lei interna que estava sob o efeito de neblina volta a produzir os seus efeitos[...] Bom frisar, todavia, que a fonte primária do Direito tributário não é o tratado internacional, mas sim o decreto legislativo do Congresso Nacional que o confirma.

Mesmo assim atentamos para a precisão em sua utilização, que em seus comentários Torres⁹³ nos dá a exata importância dos tratados como fator absolutamente necessário às tarefas da harmonização fiscal, integração econômica e combate à evasão, justificando-os a partir do caráter articulador que ostentam:

Entre as normas de Direito Internacional Tributário, encontram-se as normas convencionais que introduzem conceitos próprios e específicos (como exemplo, o do estabelecimento permanente), certos critérios típicos para o tratamento das categorias de rendimentos e impostos previstos, o princípio da não-discriminação, as prescrições que regulam o procedimento amigável e assistência administrativa, os métodos adequados para eliminar a bitributação internacional etc. De fato, é um grupo muito restrito de normas, as que são exclusivamente de Direito Internacional Tributário, porque a maioria das normas convencionais é, necessariamente, dependente dos respectivos sistemas internos.

dois artigos, o primeiro que consagra a cláusula da nação mais favorecida e o segundo que impede o país titular da respectiva lista de concessões de aplicar tratamento menos favorável que o nele constante. A segunda parte, sobre normas de comércio e tributação interna, a qual visa assegurar a lista de concessões. A terceira consistente numa organização, encarregada da administração, patrocínio de novas negociações e solução de conflitos entre seus membros.” DIALLO, Alfa Oumar. *Tributação do comércio internacional*.p. 29.

⁹¹ OMC - Organização Mundial do Comércio. A OMC é uma organização constituída em Marraqueche, em 1994, sediada em Genebra, e que sucedeu ao antigo Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (“General Agreement on Tariffs and Trade”, o GATT), permanecendo contudo com esta denominação, na atualidade, para designar-se aquele conjunto de normas da OMC, que regulam o comércio internacional de mercadorias (o GATT-1994). BAPTISTA, L.O.; RODAS, J. G.; SOARES, G.F.S. (Org.). *Normas de direito internacional: tomo III, vol.2: comércio internacional – OMC*. São Paulo: LTr, 2000. p. 10.

⁹² TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*.p.88.

⁹³ TORRES, Heleno. *A Pluritributação Internacional Sobre as Rendias de Empresas*. São Paulo: Ed.Revista dos Tribunais, 1997. p. 62.

Como diz Garbarino *apud* Torres⁹⁴ : “[...] o Direito Internacional Tributário, em sua acepção mais correta, é o que poderia chamar de direito dos tratados internacionais em matéria tributária”.

Entretanto, segue em seu texto Torres⁹⁵:

Mas bem entendido: não são normas internacionais porque dotadas de uma hipótese de incidência impositiva, cujo critério material possibilite o surgimento in correto de um fato-evento gerador de tributos que, formando uma obrigação tributária internacional’(sic), possa vir a ser cobrado internacionalmente, onde quer que ocorra; mas, outrossim, porque dizem respeito às relações entre e Estados em matéria tributária, particularmente para o tratamento coordenado das atividades impositivas, distribuição harmônica do Poder de Tributar entre si e resolução dos concursos impositivos e dos problemas de fraudes internacionais.

Somente estas normas, presentes nas convenções de Direito Internacional Tributário, em seu ambiente de princípios e normas de Direito Internacional, em matéria fiscal, possuem o condão de resolver tais concursos, porque ofertam critérios de decisão que não pertencem ao direito interno de certos Estados, limitadamente, à medida que são oriundas de relações bilaterais que se estabelecem em parte limitando, em parte modificando as normas de direito interno de ambos, em função dos elementos de estraneidade que as mesmas disciplinam.

Também destaca para esta importância Giselda Cherem⁹⁶:

[...] o Estado interage como ator social, possuindo um leque de medidas que pode utilizar para intervir no comércio internacional, denominadas políticas públicas[...] denominadas de comerciais são as que se destinam ao comércio exterior[...] e que podem se manifestar por meio das tarifas aduaneiras, cotas, subsídios a exportações, etc.

Contudo, é através de toda esta organização, que a função do sistema normativo, cuja atuação é a regulação de todo o

⁹⁴ TORRES, Heleno. *A Plurtributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas*. p. 62.

⁹⁵ TORRES, Heleno. *A Plurtributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas*. p. 62.

⁹⁶ CHEREM, Giselda da Silveira. *Organização Mundial do Comércio: economia & direito & subsídios*. Curitiba: Juruá, 2003.p. 50.

intercâmbio econômico, político, cultural, ou seja, abrangendo relações de qualquer ordem, norteia-se para a segurança e previsibilidade dessa internacionalização, através das normas tributárias e internacionais.

2.2 OS TRIBUTOS

Inicialmente o tributo tinha por natureza uma reparação ou indenização, era incidente sobre a terra e seus produtos, auxílio ao governante e, assim, foi assumindo diferentes naturezas. Com o desenvolvimento das sociedades surgiram os tributos para o comércio, para a indústria, para a exportação e importação, para a renda, etc.

Demonstra-se pelos ensinamentos de Tavares⁹⁷: “[...] que ao Estado incumbe o pode-dever de organizar-se política e administrativamente, assistindo-lhe, por conseguinte, o direito de submeter coercitivamente os seus jurisdicionados à observância das normas jurídicas que impuser, de modo a viabilizar a persecução dos mais variados fins”.

O conceito de tributo dado pelo Código Tributário Nacional em seu art. 3º. dispõe:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Contudo, não é esta a questão que no momento interessa aprofundar. Todavia, um ponto relevante a destacar quanto ao gênero tributo, são as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico.

⁹⁷ TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*. p.47.

Notoriamente há muita controvérsia sobre a sua classificação, neste sentido Paulsen ⁹⁸ identifica algumas classificações doutrinárias inseridas na tabela a seguir:

ESPÉCIES	BIPARTIDAS	TRIPARTIDAS	QUADRIPARTIDAS	QUINQUIPARTIDAS
CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS	Impostos e Taxas.	Impostos, Taxas e Contribuições de melhoria.	Impostos; Taxas, Contribuições de melhoria e contribuições ou Impostos; Taxas, Contribuições e Empréstimos Compulsórios.	Impostos; Taxas, Contribuições de melhoria; Contribuições Especiais ou Sociais e Empréstimos Compulsórios.
DOCTRINADORES	Francisco Campos; Alberto Xavier; Pontes de Miranda.	Rubens Gomes de Souza; Paulo de Barros Carvalho; José Afonso da Silva; José Rodrigues Alckmin; Edvaldo Brito e Hamilton Dias de Souza.	Célio Loureiro; Miguel Lins; Fábio Fanucchi; Luiz Emydio F. da Rocha Júnior e Bernardo Riberiro de Moraes.	Fábio Leopoldo de Oliveira, Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado.

Por conseguinte, destaca Alexandre Tavares⁹⁹:

[...] Diz-se, porquanto, quatro são as correntes doutrinárias existentes acerca da classificação das espécies tributárias [teorias bipartida, tripartida, quadripartida e a quinquipartida], cada qual contendo defensores da mais alta estirpe, revelando-se descabida a eleição de uma delas como sendo a representante da verdade absoluta.

Nesta continuidade, lembrando-se com Agustín Gordilho apud Alexandre Tavares¹⁰⁰ : “[...] que as classificações são informadas pelos critérios da utilidade, ou seja, não há classificações certas ou erradas, mas classificações *mais úteis e menos úteis*[...]”.

Com o mesmo entendimento, também pode-se elucidar através da Palestra A Responsabilidade Tributária dos Sócios

⁹⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. p. 36.

⁹⁹ TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*. p.64.

¹⁰⁰ TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*. p.65.

Administradores por Zenildo Bodnar¹⁰¹, que não é outra a sua lição em demonstrar a importância da classificação dos tributos pela sua utilidade.

A interpretação conforme a CRFB/88 destaca Alexandre Tavares¹⁰²:

[...] e, por se mostrar extremamente útil, revela-se incensurável a afirmação de que a nossa Norma Fundamental explicitamente recepcionou cinco espécies tributárias autônomas, a saber: a) impostos [CF, art.145, I]; b) taxas[CF, art.145, II]; c) contribuições de melhoria [CF, art.145, III]; d) empréstimos compulsórios[CF, art.148]; e, e) contribuições sociais, também conhecidas como contribuições especiais ou parafiscais [CF, art.149].

Adentrando-se às classificações tributárias, especificamente do que trata o imposto, conforme entendimento de Tavares¹⁰³:

[...] pode-se definir que é a única espécie de tributo não – vinculado existente em nosso ordenamento jurídico, ou seja, significa que sua hipótese de incidência não se encontra ligada a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Por sua vez, quando se fala em atividade administrativa vinculada, o que se quer ressaltar é que a cobrança de um tributo é sempre vinculada à lei.

Resumindo, em comento do mesmo autor: “[...] o imposto é um tributo cujas Pessoas Políticas receberam a outorga de competência para instituir, independente de qualquer contraprestação em relação ao contribuinte, devendo apenas obedecer as limitações ao poder de tributar, bem como a sua diretiva representada pelo postulado da capacidade contributiva[...]”.

¹⁰¹ BODNAR, Zenildo. *A Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores*. ESCOLA SUPERIOR DE ADVOCACIA-OAB/SC. 2005, Balneário de Camboriú.

¹⁰² TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*. p.66.

¹⁰³ TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*. p.67.

Deste modo, através das classificações dos tributos, destaca-se o imposto, como uma das espécies de tributo que independe de qualquer atividade estatal específica, reservando-se na qualidade de servir as Pessoas Políticas, para que independentemente o instituem, observadas as limitações legais.

2.3 OS TRIBUTOS ADUANEIROS

A palavra aduana conceituada pelo Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva¹⁰⁴: “Termo de origem árabe (*addiuar ou addium*): serve como sinônimo de *alfândega*, significando o próprio local em que se pagam os impostos devidos pela entrada de mercadoria de um país em outro país. É a *estação arrecadadora* dos impostos de importação e exportação ou de quaisquer outros referentes às mercadorias trazidas ao consumo local”.

Em relação a alfândega, a legislação aduaneira, o Regulamento Aduaneiro em vigor, Decreto 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que revogou e substituiu o Regulamento aprovado pelo Decreto n.º. 91.030, de 05/03/85, tem por objetivo principal regular as operações de comércio internacional, no que refere ao controle estatal exercido pela Alfândega relativamente ao fluxo de veículos transportes, trânsito de pessoas e ingressos ou saídas de mercadorias objeto do comércio internacional.

O art. 1.º do Decreto n. 4.543/2002, estabelece as normas sobre a administração aduaneira:

Art. 1.º. A Administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior serão exercidos em conformidade com o disposto neste Decreto.

¹⁰⁴ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. p.41.

Em relação a tributação no Direito Aduaneiro, Diallo¹⁰⁵ destaca duas categorias de impostos :

- ✓ Imposto de Importação
cobrados sobre as mercadorias que entram no território nacional;
- ✓ Imposto de Exportação
cobrados sobre as mercadorias que saem do território nacional.

Quanto à maneira como são fixados os impostos, o mesmo autor dispõe que o tributo aduaneiro poderá ser:

- ✓ Específico
definido pelas características físicas do produto, quantidade, peso, medida, etc.(não analisado o valor declarado da , mercadoria);
- ✓ *Ad Valorem*
definido pelo valor das mercadorias importadas, em geral sob a forma de percentagem desse valor

Incluem-se também os impostos corretivos:

- ✓ *Antidumping*
aplicação em produtos que estejam sendo objeto de *dumping*¹⁰⁶ ;
- ✓ Compensatórios
duas formas:
 - ✓ *Countervailing duty*¹⁰⁷
aplicação em produtos que estejam sendo objeto de subsídios pelo país exportação¹⁰⁸ ;

¹⁰⁵ DIALLO, Alfa Oumar. *Tributação no comércio internacional*. p.24.

¹⁰⁶ “[...] *dumping* existe quando um produto é introduzido no comércio de um outro país a preço inferior a seu valor normal[...]”. CARLUCI, José Lenci. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. p.133.

¹⁰⁷ “*Countervailing duty*. Taxa alfandegária de compensação (GATT)”. PONTES, Yone Silva. *Dicionário de Comércio Exterior*. p.251.

✓ *Compensatory duty*¹⁰⁹

aplicação em matérias – primas nacionais¹¹⁰.

Assim, o Estado com sua função arrecadatória e com o desejo primordial na obtenção de novas receitas; com a sua função reguladora na necessidade de equilibrar a balança de pagamentos internacionais e a com a sua função controladora do domínio econômico e protetora das indústrias nacionais, institui impostos, que são aplicados sobre o comércio de mercadorias, tanto no ato da entrada como na saída, através de sua política aduaneira.

2.4 IMPORTAÇÃO

O termo importação, segundo o *Vocabulário Jurídico* de Plácido e Silva¹¹¹ “[...] é empregado na terminologia jurídica e comercial para significar a introdução de mercadorias, trazidas por mar, por terra ou por ar, de um país estrangeiro para o território nacional”.

Quanto aos tipos e formas de importação praticados, pode-se destacar as importações de bens¹¹² e serviços¹¹³, as de forma direta¹¹⁴

¹⁰⁸ “[...] Poderão ser iguais ao valor dos subsídios pagos ou superiores ao valor daqueles, com a finalidade de forçar a eliminação desta prática[...]”. DIALLO, Alfa Oumar. *Tributação do comércio internacional*. p.26.

¹⁰⁹ “Compensatory duty. Direito compensatório”. PONTES, Yone Silva. *Dicionário de Comércio Exterior*. p.45.

¹¹⁰ “[...] Mediante a aplicação desses impostos sobre a importação de certos artigos manufaturados que concorram com similares nacionais, o governo procura anular a vantagem competitiva do produtor estrangeiro”. DIALLO, Alfa Oumar. *Tributação do comércio internacional*. p.26.

¹¹¹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*, p. 413.

¹¹² Importação de bens é a transferência de mercadorias entre os países. KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p. 23.

¹¹³ Importação de serviços é a compra de assessoria, consultoria, conhecimento, transportes, turismo, etc. KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p. 23.

¹¹⁴ A forma direta significa a sua compra do fabricante do produto, o que quer dizer que ele não se utiliza de qualquer intermediário na operação. KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p. 23.

ou indireta¹¹⁵ sempre dependendo da conveniência, possibilidade e outros fatores inerentes ao processo e as de forma definitiva¹¹⁶ ou temporária¹¹⁷¹¹⁸.

Sobre os procedimentos nas importações ressalta-se que para o registro, acompanhamento e controle das exportações e importações em suas diferentes etapas de execução, o Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX é a nova sistemática administrativa do comércio exterior brasileiro, que integra as atividades afins da Secretaria de Comércio Exterior, da Secretaria da Receita Federal e do Banco Central do Brasil.

Nesta mesma instrução Carluci¹¹⁹ identifica as funções destes órgãos:

As atividades de registro, controle e acompanhamento das exportações e importações são exercidas de forma integrada, pela SRF, pela SECEX e pelo BACEN, em suas respectivas áreas de competência, por intermédio do SISCOMEX. Ao final das operações de comércio exterior são emitidos os Comprovantes de Exportação ou de Importação, de que trata o art. 7º. do Decreto nº.660/92, cuja autenticação caberá à SRF[...] A inscrição no Registro de Exportadores e de Importadores (REI) é condição básica para a realização de operações de exportação e importação[...].

Do que trata o acesso ao SISCOMEX, pode ser efetuado, desde que habilitado(a) e credenciado(a) nas agências do Banco do Brasil que operam em comércio exterior; demais bancos que operam em câmbio; corretoras de câmbio; despachos aduaneiros; no próprio estabelecimento do

¹¹⁵ A forma indireta significa que o importador compra a mercadoria de outro que não o produtor da mercadoria da mercadoria vendida[...] toda operação[...] embarque, emissão de documentos, etc., fica por conta do vendedor intermediário, aparecendo o fabricante apenas nas embalagens, ou eventualmente em documentos se isto for necessário ou solicitado[...].KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p. 23.

¹¹⁶ A forma definitiva, a mercadoria é incorporada ao ativo do país importador. Passando a ser considerada uma mercadoria nacional para todos os efeitos legais[...].KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p. 24.

¹¹⁷ A forma temporária, ela entra no país por determinado tempo, suficiente para a operação à qual foi enviada, exemplo: participação em feiras, exposição[...].KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p. 24.

¹¹⁸ KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p. 23.

¹¹⁹ CARLUCI, José Lenci. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. p .417-418.

exportador ou do importador, observados os critérios específicos para ligação; outras entidades habilitadas e salas de contribuintes da Receita Federal.¹²⁰

A implantação do SISCOMEX – importação, as importações brasileiras passaram a ser autorizadas automaticamente (licenciamento automático), admitindo-se a exigência de autorização prévia (licenciamento não-automático) para pequena parcela das importações.

No que se refere a Licença de Importação, instrui-se que lá estão registrados todos os detalhes de uma importação, inclusive condições de pagamento. O importador pode obter a Licença de Importação de um representante (despachante/banco), ou ainda, elaborá-la em ambiente local, enviando-a ao SISCOMEX, o qual observará a consistência e validação das informações, sendo que, a sua apresentação é obrigatória aos bancos para fechamento de câmbio.

No deferimento do licenciamento, obtêm-se a posição de que pode ser realizada a operação, ficando o sistema apto a, oportunamente, proceder o registro da DI - Declaração de Importação e emitir o Extrato da Declaração, a ser entregue à Aduana para fins de despacho, que também pode ser elaborada pelo importador ou seu representante (despachante/banco). A Declaração de Importação apresenta os dados de embarque e desembarque de mercadorias e também é documento de apresentação obrigatória aos bancos.

Entretanto, cabe ressaltar que todas as operações dependem de prazos para serem concluídas. Neste sentido seguem as instruções de Mouro¹²¹ em seu curso de comércio exterior:

[...] Nos casos de financiamentos de importação com prazos superiores a 360 dias, devem ser levados à apreciação do BACEN, para posterior aprovação. Esta aprovação é obtida através do ROF – Registro de Operações Financeiras. Este documento eletrônico é emitido pelo BACEN e substitui os antigos Certificados de Registro e de Autorização e Autorização contidos todos os detalhes do financiamento, Prévia. Nele são inclusive esquemas de pagamento de principal e juros.

¹²⁰ CARLUCI, José Lenci. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. p.417-418.

¹²¹ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*. p.36.

Em continuidade, o despacho de importação, é o procedimento fiscal mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador, em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e a legislação vigente, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro.

O despacho aduaneiro está determinado no art. 489 do Regulamento Aduaneiro, Decreto 4.543, de 26 de dezembro de 2002, informando a Instrução Normativa 206, de 25 de setembro de 2002 como disciplinadora do procedimento.

Anna Maria Goffi ¹²², em seu artigo Princípios Constitucionais e a Atividade Administrativa Tributária nos Dias Atuais, descreve o procedimento:

A Instrução 206/2002, que cuida da seleção para conferência aduaneira, [...] O art. 20 da citada Instrução Normativa disciplina a conferência aduaneira, estabelecendo que, após o registro, a DI¹²³ será submetida à análise fiscal e submetida a um dos canais de conferência:

- i) *verde*, em que o desembaraço se dá independentemente do exame documental¹²⁴ e da verificação da mercadoria¹²⁵;
- ii) *amarelo*, pelo qual se realiza o exame documental, e não sendo constatada nenhuma irregularidade dispensa-se a verificação da mercadoria;

¹²² SCARTEZZINI, Anna Maria Goffi Flaquer. Princípios Constitucionais e a atividade administrativa tributária nos dias atuais. In: VELLOSO, C.M da S.; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R. (Coords.). *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos e homenagem ao professor Ives Gandra Martins*. São Paulo: Lex, 2005. p.144.

¹²³ DI- Declaração de Importação.

¹²⁴ Exame documental: procedimento destinado a constatar a integridade dos documentos; a exatidão e correspondência das informações prestadas na declaração em relação àquelas constantes dos documentos que a instruem; o cumprimento dos requisitos de ordem legal ou regulamentar correspondentes aos regimes aduaneiros e de tributação solicitados; o cumprimento de formalidades referentes à mercadoria sujeita a controle especial; e o mérito do benefício fiscal. CARLUCI, José Lenci. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. p.434.

¹²⁵ Verificação de mercadoria: procedimento destinado a identificar e quantificar a mercadoria, bem como determinar sua origem e classificação fiscal. CARLUCI, José Lenci. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. p.435.

iii) *vermelho*, quando o desembaraço só ocorre com a realização do exame dos documentos e verificação da mercadoria; e, finalmente o

iv) *cinza*, em que se apuram elementos indiciário de fraude.

Assim, com base em dispositivos da citada Instrução Normativa a autoridade administrativa instaura procedimento de fiscalização, com a finalidade de verificar a regularidade do procedimento de importação e da declaração das mercadorias.

O fundamento do despacho aduaneiro é a declaração formulada pelo importador no SISCOMEX e, consiste, na prestação de informações à Secretaria da Receita Federal, que estão presentes no Art. 491 do Regulamento Aduaneiro, que dispõe:

Art. 491. A declaração de importação é o documento base do despacho de importação (Decreto –Lei n°.37, de 1966, art.44, com redação dada pelo Decreto-Lei n°. 2.472, de 1988, art.2°.).

Carluci¹²⁶ dispõe sobre as condições para efetivação do registro:

Tal registro caracteriza o início do despacho aduaneiro de importação e só será efetivado nas seguintes condições:

- 1) se verificada a regularidade cadastral do importador;
- 2) após o licenciamento da operação de importação e a verificação do atendimento às normas cambiais, conforme estabelecido pelos órgãos competentes (DECEX e BACEN);
- 3) após a chegada de carga, exceto na modalidade do despacho antecipado;
- 4) após o recolhimento dos impostos e outros direitos incidentes sobre importação, se for o caso;
- 5) se não for constada qualquer irregularidade impeditiva do registro(aqui entendida como aquela decorrente da omissão de dado obrigatório ou o fornecimento com erro, bem como a que decorra de impossibilidade legal absoluta). [...]

¹²⁶ CARLUCI, José Lenci. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. p. 431.

A declaração deve ser instruída com os seguintes documentos:

- 1) via original do conhecimento de carga ¹²⁷ ou documento equivalente¹²⁸;
- 2) via original da fatura comercial¹²⁹;
- 3) DARF que comprove o recolhimento dos impostos e demais valores devidos; e
- 4) Outros exigidos em decorrência de Acordos Internacionais ou legislação específica.

A declaração pode ser retificada ou cancelada, de acordo com os preceitos dos artigos 47 e 49 da citada IN SRF n°. 69/96.

Portanto, percebe-se grande preocupação para que toda a parte documental das importações esteja de acordo com todos os requisitos exigidos pelos órgãos controladores.

O contrato de câmbio é um instrumento legal para formalização das operações de câmbio. Este instrumento rege a troca de moeda estrangeira por moeda nacional entre duas partes (comprador e vendedor), a uma determinada taxa de câmbio, para entrega de cada moeda em datas determinadas. Pode ser na qualidade de “pronto”, aquele com

¹²⁷ Romaneio (PACKING LIST): também denominado lista de volumes e respectivos conteúdos, é o documento elaborado pelo exportador que permite avaliar o que se encontra acondicionado em cada volume que representa um operação. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p.41.

¹²⁸ Conhecimento de Embarque: representa o contrato de transporte da operação; é o documento que transfere ao importador a propriedade do bem que está sendo comercializado. Este documento é, como regra, emitido pelo transportador ou seu agente.Pode ser classificado em :

Conhecimento de Embarque Marítimo: B/L(Bill of Lading);

Conhecimento de Embarque Aéreo: AWB (Air Way Bill);Conhecimento de Embarque Rodoviário: CRT (Conhecimento Rodoviário de Transporte);

Conhecimento de Embarque Ferroviário: CTF (Cohecimento de Transporte Ferroviário) e

Conhecimento de Embarque Multimodal: COMINED/THRU B/L(Transporte combinado). MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*. p.42.

¹²⁹ Fatura Comercial(COMERCIAL INVOICE): documento que relata todas as particularidades da negociação com importador, com o qual o mesmo poderá proceder o desembaraço das mercadorias e atender às exigências da aduana de seu país. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*. p.41.

liquidação em até 48 horas da data de sua celebração¹³⁰. O contrato de câmbio futuro prevê entrega de uma ou ambas moedas numa data futura. Existem 10 tipos de contrato de câmbio, conforme tabela¹³¹ que observa-se a seguir¹³²:

COMPRAS DE CÂMBIO (BANCO)	VENDAS DE CÂMBIO (BANCO)
Tipo 01-Exportação	Tipo 02-Importação
Tipo 03-Financeira	Tipo 04-Financeira
Tipo 05 – Intercambiária, Arbitragem, Interdepartamental e com BACEN	Tipo 06- Intercambiária, Arbitragem, Interdepartamental e com BACEN
Tipo 07- Alteração de compra	Tipo 08- Alteração de venda
Tipo 09- Cancelamento	Tipo 10- Cancelamento

Dentro de uma estrutura de um contrato de compra e venda internacional dos direitos e obrigações recíprocas do exportador e importador, estabelecendo um conjunto padrão de definições e determinando regras e práticas a serem aplicadas pela comunidade internacional, como por exemplo, onde o exportador deverá entregar a mercadoria, quem paga o frete, quem é responsável pelo seguro, etc.

Os *incoterms*¹³³ são apresentados por meio de siglas contendo três letras e têm por objetivo definir os direitos e obrigações mínimas do vendedor e do comprador quanto a fretes, seguros, movimentação em terminais, liberações em alfândegas e obtenção de documentos. Por isso, também são denominados “Cláusulas de Preço”, pelo fato de cada termo

¹³⁰ Fechar contrato de câmbio significa celebrar ou contratar câmbio. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*. p.11.

¹³¹ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*. p.12.

¹³² Não são passíveis de alteração em um contrato de câmbio: comprador, vendedor, moeda, valor da moeda estrangeira, taxa cambial, valor da moeda nacional. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*. p.12.

¹³³ INCOTERMS- International Commercial Terms, foram instituídos pela Câmara do Comércio Internacional (CCI) regulamentada em 1936, sendo que a última revisão ocorreu em janeiro de 2000. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*. p.17.

determinar os elementos que compõe o preço da mercadoria¹³⁴. Segue abaixo o quadro descritivo¹³⁵:

GRUPO		INCOTERM	
E ¹³⁶	EXW	Ex Works	“Ex” seguido do local de entrega
F ¹³⁷	FOB	Free On Board	Entrega a bordo
	FCA	Free Carrier	Entrega aos cuidados do transportador
	FAS	Free Alongside Ship	Entrega no cais
C ¹³⁸	CPT	Carriage Paid To	Entrega com frete pago
	CIP	Carriage And Insurance Paid To	Entrega com frete e seguros pagos
	CFR	Cost And Freight	Entrega com custo e frete pagos
	CIF	Cost, Insurance And Freight	Entrega com custo, seguro e frete pagos
D ¹³⁹	DAF	Delivered At Frontier	Entrega na fronteira
	DES	Delivered Ex Ship	Entrega a bordo no destino
	DEQ	Delivered Ex Quay	Entrega no porto de destino
	DDU	Delivered Duty Unpaid	Entrega no local de destino
	DDP	Delivered Duty Paid	Entrega no local de destino a disposição do comprador

A modalidade de pagamento é designada pelos “intervenientes”, ou seja, exportador (vendedor) e o importador (comprador); cada uma dependerá da relação de segurança mútua¹⁴⁰. Todas as

¹³⁴ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 22.

¹³⁵ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 22.

¹³⁶ Grupo E: Obrigação mínima para com o vendedor -colocar a mercadoria em seu próprio estabelecimento à disposição do comprador. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 22.

¹³⁷ Grupo F: o vendedor é obrigado a entregar as mercadorias a um transportador indicado pelo comprador. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 22.

¹³⁸ Grupo C: o vendedor se obriga a contratar o transportador, embora sem assumir riscos por perdas ou danos às mercadorias nem custos adicionais decorrentes de eventos posteriores ao embarque e despacho. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 22.

¹³⁹ Grupo D: o vendedor se obriga por todos os custos e riscos para colocar a mercadoria no país de destino. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 22.

¹⁴⁰ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p.23.

modalidades¹⁴¹ abaixo são utilizadas tanto para operações de exportação, como para operações de importação:

- 1- PAGAMENTO ANTECIPADO(PRÉ-PAGAMENTO):[...]antes do embarque da mercadoria [...]absoluta confiança por parte do importador em relação ao exportador[...] assumindo, portanto, o importador o risco da operação, pois não terá garantias do correto cumprimento das obrigações pelo exportador.
- 2- REMESSA SEM SAQUE (REMESSA DIRETA):[...] por iniciativa exclusiva do importador (sem trânsito bancário), é feito depois do desembarço da mercadoria na alfândega[...]absoluta confiança por parte do exportador em relação ao importador¹⁴² ou quando há necessidade de rápido desembarço aduaneiro (produtos perecíveis).
- 3- COBRANÇA¹⁴³: [...]razoável confiança por parte do exportador em relação ao importador. Após o acordo comercial (contrato mercantil), o exportador embarca a mercadoria, obtendo o Conhecimento de Embarque e demais documentos acordados, entregando-os a um banco de sua escolha. Este os envia a um seu correspondente na praça do importador, que só os entregará ao importador - para que este possa desembarçar a mercadoria- desde que observadas as instruções de pagamento: “cobrança a vista”¹⁴⁴ e “cobrança a prazo”¹⁴⁵.

¹⁴¹ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*. p.23.

¹⁴² Ex.:Situação em que a importação é realizada entre matriz e filiais internacionais. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 23.

¹⁴³ Entende-se por “Cobrança” o manuseio, pelos Bancos, de documentos financeiro (letras de câmbio, notas promissórias, cheques, recibos de pagamento ou outros instrumentos semelhantes usados para obter pagamento em dinheiro) ou de documentos comerciais (faturas, documentos de embarque, títulos de propriedade ou outros documentos semelhantes) a fim de obter aceite e/ou pagamento; entregar documentos comerciais contra aceite e/ou pagamento; entregar documentos sob outros termos e condições. Entende-se por “cobrança limpa” a cobrança de documentos financeiros desacompanhados de documentos comerciais e “cobrança documentária” a cobrança de documentos comerciais, acompanhados ou não de documentos financeiros. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p .24.

¹⁴⁴ “cobrança à vista” quando o banco cobrador recebe os documentos e o saque, e só libera os referidos documentos mediante o pagamento do sacado. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 24.

¹⁴⁵ “cobrança a prazo” quando o banco cobrador recebe os documentos e um ou vários saques com vencimento futuro, e só libera os referidos documentos mediante o aceite do(s) saque(s). Após efetivação da cobrança, o valor da operação será transferido mediante crédito na conta do

4 -CRÉDITO DOCUMENTÁRIO¹⁴⁶ (CARTA DE CRÉDITO¹⁴⁷): assegura o pagamento ao exportador, desde que cumpra os termos e condições do crédito [...] não há confiança absoluta por parte do exportador em relação ao importador, ou a seu país (risco político, país ou “country risk”¹⁴⁸).

Pode -se citar algumas garantias emitidas por banco, a fim de garantir o fornecimento de bens ou execução de serviços no exterior, podendo ser classificadas como carta de crédito (já definida também como uma das formas de pagamento); aval¹⁴⁹ e fianças¹⁵⁰ (Bid-Bond¹⁵¹, Performance-

banco (no exterior) que remeteu a documentação que, por sua vez, creditará o exportador (contra fechamento de contrato de câmbio). MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 24.

¹⁴⁶ Entende-se por “crédito documentário” a obrigação assumida por um Banco quando, agindo a pedido e de conformidade com instruções de um cliente, se compromete a efetuar/autorizar pagamento a um terceiro contra entrega de documentos estipulados que demonstrem o cumprimento de termos e condições. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 25.

¹⁴⁷ As cartas de créditos podem ser:

-revogáveis -alteradas ou canceladas a qualquer tempo, unilateralmente pelo banco instituidor, portanto não proporcionam garantia efetiva ao beneficiário;

-irrevogáveis-constituem-se uma obrigação firme do banco instituidor -desde que termos e condições bem cumpridos -alterações e cancelamentos somente com prévia concordância de todas as partes envolvidas;

-transferíveis-o beneficiário pode transferir total ou parcialmente o crédito a um terceiro, mediante formalização prévia ao banco negociador;

-confirmadas- as cartas de crédito podem agregar confirmações de banqueiros no exterior ou no Brasil, os quais se comprometem pelo pagamento diretamente ao exportador. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p.39.

¹⁴⁸ “country risk”. Risco – país. PONTES, Yone Silva. *Dicionário de comércio exterior*.p. 251.

¹⁴⁹ Aval-é a assinatura aposta em um saque ou título emitido pelo exportador contra importador. Protege exclusivamente o exportador. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 40.

¹⁵⁰ Fiança- é emitida pelo banco, cobrindo o pagamento de uma importação caso o importador não a honre. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 40.

¹⁵¹ Bid- Bond- garantia emitida por um banco brasileiro a fim de possibilitar a participação de empresa em concorrência no exterior. Caso a empresa ganhe a concorrência e recuse a execução do serviço, o beneficiário receberá do banco instituidor da garantia o prêmio estipulado na Bid-Bond (utilizada por empresas de construção civil que participam de concorrências para obras no exterior). MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 40.

Bond¹⁵², Suppliers-Bond¹⁵³, Advance Payment-Bond¹⁵⁴ e Stand-By Letter of Credit¹⁵⁵).

As importações ainda podem ser “financiadas” ou “refinanciadas”, quando financiadas podem ser a “curto e longo prazo”. As de “curto prazo” são “linhas de repasse externo” aos importadores brasileiros, para o financiamento de importação de mercadorias em geral. O prazo máximo é de 360 dias da data do desembolso com pagamento de principal e juros no vencimento da operação. Quanto as de “longo prazo” são aquelas em que cujos vencimentos, ocorrem em prazos superiores a 360 dias, que devem todos ser encaminhados à apreciação do BACEN, para aprovação, antes de qualquer celebração de contrato¹⁵⁶.

Do que trata os refinanciamentos¹⁵⁷ de importações, pode-se destacar que são operações destinadas a “alongar o perfil da dívida” do

¹⁵² Performance-Bond- é uma seqüência da Bid-Bond, quando a empresa consegue vencer a concorrência, a entidade no exterior normalmente solicita uma garantia de que a empresa brasileira possui as condições necessárias para cumprir o contrato assinado. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 40.

¹⁵³ Suppliers-Bond- garantia emitida por um banco a fim de garantir o fornecimento de bens. Caso a empresa não cumpra suas obrigações, o beneficiário receberá do banco instituidor da garantia prêmio estipulada nesta. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 40.

¹⁵⁴ Advance Payment-Bond- acontece nos casos em que o exportador brasileiro fabrica alguma mercadoria de ciclo longo e necessita de uma antecipação do importador para iniciar a produção do bem. O importador efetua um pagamento antecipado, mas exige uma garantia de cumprimento do contrato e caso esta operação não se concretize, o mesmo acionará a garantia e obterá o valor pago antecipadamente de volta. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 41.

¹⁵⁵ Stand-By Letter of Credit- Trata-se de uma garantia de aplicação mais ampla, podendo ser utilizada para dar cobertura a transações comerciais ou financeiras(empréstimos). MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 41.

¹⁵⁶ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 33-34.

¹⁵⁷ Os refinanciamentos devem ser realizados antes do vencimento (contratação de câmbio), sendo que, o prazo do refinanciamento, somado ao financiamento original não ultrapasse 360 dias; caso ocorra, deverá ser emitido ROF, pelo BACEN. MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p. 34.

importador, mas usualmente praticadas com intuito de realizar “operações de arbitragem estrangeira”¹⁵⁸.

Neste contexto, pode-se analisar o desenvolvimento das atividades e formalidades na importação, em que muitos procedimentos não diferem na exportação.

Afinal, a importação é fator relevante para o comércio interno, atuando diretamente na diversificação de mercadoria, reduzindo riscos e aumento de preços, pois a maior variedade evita-se a escassez e alta de preços. Levando-se em conta também, que a importação abre campo para exportação.

2.5 IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

O diploma instituidor do imposto sobre a importação é o Decreto Lei n°. 37, de 18 de novembro de 1966, ainda em vigor, com diversas alterações em seu texto, principalmente as decorrentes do Decreto Lei 2.472/88. O Regulamento Aduaneiro, Decreto n°. 4.543, de 26 de dezembro de 2002, demarca os institutos e procedimentos pertinentes. Mas existe um grande número de legislação exparsa necessária para completar todo o processo, pode-se citar as normas sobre valoração aduaneira, classificação de mercadorias, etc.

Trata-se de imposto com aplicação marcadamente extrafiscal, neste sentido, Ives Gandra¹⁵⁹ comenta:

O imposto de importação é nitidamente um imposto de proteção e de arrecadação. O mais antigo nas relações entre homens, tem esse tributo um caráter internacional inequívoco, na medida em que os acordos gerais ou regionais buscam uniformizá-lo para facilitar o comércio internacional, qualquer que seja a teoria dominante para determinada conjuntura (competitismo, protecionismo ou da vantagem comparativa).

¹⁵⁸ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*. p. 34.

¹⁵⁹ BASTOS, C.R.; MARTINS, I.G.da S. *Comentários à Constituição do Brasil*. 6.v. tomo I: arts. 145 a 156. 2 ed.atual. São Paulo: Saraiva,2001. p. 272.

É um tributo da esfera de competência da União Federal que incide sobre a importação de bens estrangeiros, conforme as disposições presentes no art. 153¹⁶⁰, I, da Constituição Federal.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros[...]

O Regulamento Aduaneiro em seu artigo 69¹⁶¹ dispõe sobre a incidência do Imposto de Importação:

Art. 69 – O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira (Decreto – Lei n.º. 37, de 1966, art.1.º., com redação dada pelo Decreto – Lei n.º. 2.472, de 1988, art.1.º.)

Sobre a incidência do Imposto de Importação Dalston¹⁶² ressalta que:

[...] incide sobre mercadoria estrangeira, aquela cuja propriedade não é de pessoa física ou jurídica residente no País, inclusive sobre bagagem de viajante, sobre bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito, mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retorne ao País, equipamentos, máquinas, veículos, aparelhos e instrumentos, bem assim as partes, as peças, os acessórios e componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia, e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País[...]

Nos ensinamentos de Diallo¹⁶³ explica a importância do Imposto ao fator econômico: ” [...] o equilíbrio na balança comercial deve ser a meta, sempre servindo o imposto de importação de tributação mais regulatória que arrecadatória, instrumento ágil e inteligente a ser utilizado de forma adequada desde que os governos entendam sua verdadeira natureza[...]

¹⁶⁰ *Constituição da República Federativa do Brasil*. 35 ed. atual.ampl. São Paulo: Saraiva, 2005. p.115.

¹⁶¹ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.95.

¹⁶² DALSTON, César Olivier. *Exceções tarifárias: ex-tarifário do imposto de importação*. p 44.

¹⁶³ DIALLO, Alfa Oumar. *Tributação do comércio internacional*.p.49.

Carluci¹⁶⁴ preceitua sobre o imposto :

[...] tem como fato gerador a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, porém, para as mercadorias despachadas para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação (Decreto-Lei n.º. 37 – artigo 23 e § único)[...] o seu lançamento é como regra, por homologação, tendo em vista que o contribuinte antecipa o pagamento do imposto, sendo, de ofício, em ato de revisão aduaneira[...]

De acordo com o Regulamento Aduaneiro em seu artigo 72¹⁶⁵, dispõe sobre o fato gerador:

Art. 72 – O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro.

Em nota explicativa n.º. 2¹⁶⁶ do art.72 do Regulamento Aduaneiro dispõe que: “[...] Acórdão do Conselho de Contribuintes decidiu que o fato Gerador do Imposto de Importação ocorre no momento do registro da Declaração de Importação [...]”. Neste mesmo ordenamento em seu artigo 73, ainda há definição de outras situações que têm como fato gerador.

No artigo 75¹⁶⁷ do Regulamento Aduaneiro há disposição sobre a base de cálculo:

Art. 75 – A base de cálculo do imposto é[...]

I – quando a alíquota for *ad valorem*,[...]

II – quando a alíquota for específica[...]

Sobre a base de cálculo Dalston¹⁶⁸ explica:

A base de cálculo do Imposto de Importação, quando a alíquota for *ad valorem*, é o valor aduaneiro, integrado, independentemente

¹⁶⁴ CARLUCI, José Lenci. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. p.382.

¹⁶⁵ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.95.

¹⁶⁶ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.95.

¹⁶⁷ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.96.

¹⁶⁸ DALSTON, César Olivier. *Exceções tarifárias: ex-tarifário do imposto de importação*.p.45.

do método de valoração, pelo preço Free On Board (FOB) pago pela mercadoria; pelo custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou ponto de fronteira alfandegado, onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro; pelos gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais anteriormente mencionados e pelo custo do seguro da mercadoria durante essas operações de transporte, carga, etc.[...]

Segundo Silva¹⁶⁹ em seu Código Tributário Comentado e Anotado: “[...] o contribuinte do imposto de importação não se diferencia dos demais contribuintes, podendo tratar-se de qualquer pessoa com capacidade jurídica para tanto. Ressalta-se que o tributo é quem apresenta uma natureza diferenciada, ou seja, a essência extrafiscal [...]”.

O Regulamento Aduaneiro em seu artigo 103¹⁷⁰ define o contribuinte como:

Art.103 – É contribuinte do imposto[...]

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

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

III – o adquirente de mercadoria entreposta.

Ainda sobre o contribuinte Meira¹⁷¹ destaca:

O contribuinte do imposto sobre a importação é o importador, aquele que realiza a importação de bens estrangeiros, que faz vir produtos do exterior e promove a sua entrada no território nacional.I. Portanto, o importador é o sujeito de direitos em nome do qual foi efetuada a importação; é quem mediante um contrato

¹⁶⁹ SILVA, V. Z. de O. (Coord.); MARTINS, A. et al. (Colab). *Código Tributário Nacional: lei 5.172, de 25 de outubro de 1966: comentado e anotado*. 4^a.ed. Campinas: CS Edições, 2004. p.64.

¹⁷⁰ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.123.

¹⁷¹ MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*.p.123.

ou instrumento similar, adquiriu (comprou, emprestou, ganhou), produtos estrangeiros e os trouxe pessoalmente ou solicitou sua remessa ao Brasil por meio de transportador[...]

Portanto, o imposto de importação é um importante instrumento de política econômica, que revela -se em potencial na condução e no controle do comércio exterior, pois é pela administração das alíquotas que se pode aumentar ou diminuir as operações de ingresso de mercadorias estrangeiras no território nacional.

2.6 EXPORTAÇÃO

Segundo o Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva¹⁷² :” [...] na terminologia comercial e jurídica, todo ato de remessa de uma mercadoria, ou produto para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida”.

As normas cambiais brasileiras exigem que o exportador negocie com um banco autorizado a operar em câmbio a moeda estrangeira, fruto do pagamento pelo importador, no exterior, do bem ou serviço exportado.

Paulsen¹⁷³ comenta sobre as operações de exportação:

Uma operação de exportação inicia-se normalmente, pela obtenção do Registro de Operação de Crédito (RC), com informações de caráter cambial e financeiro, a ser aprovado pelo Banco do Brasil ou pelo DECEX, conforme a fonte do financiamento. Obtido o Registro de Operação de Crédito, o exportador tem um prazo para o embarque da mercadoria, para o que é necessário que promova, previamente, o Registro de Exportação (RE) e as solicitações para o desembaraço.

O Registro de Exportação (RE) é elaborado pelo SISCOMEX, representando base legal para fins de desembaraço da operação. Contempla todas as informações comerciais, financeiras, cambiais e fiscais das operações.

O despacho aduaneiro é feito pela Secretaria da Receita Federal, que acontece mediante a chamada “Declaração para Despacho

¹⁷² SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*.p.340.

¹⁷³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e a Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e jurisprudência*. p.504.

Aduaneiro (DDE)”, que é feita pelo exportador através do SISCOMEX, estando as mercadorias à disposição da fiscalização aduaneira¹⁷⁴.

O art. 525¹⁷⁵ do Regulamento Aduaneiro dispõe sobre a declaração de exportação:

Art. 525. O documento base do despacho de exportação é a declaração de exportação.

Seguidamente no mesmo Regulamento em seu art. 535¹⁷⁶, trata do despacho de exportação:

Art. 535. Aplicam-se ao despacho de exportação, no que couber, as normas estabelecidas para o despacho de importação (Decreto-Lei n.º. 1.578, de 1977, art.8º.).(Nova redação dada pelo Decreto n.º.4.765, de 24 de junho de 2003).

O contrato de câmbio de exportação não difere muito com o de importação, quanto às regras gerais de forma, tipo e condições de preços, caracterizado este pela celebração de um contrato de “venda” e pela obtenção de diversos programas de incentivos às exportações brasileiras.O contrato pode ser “antecipado” no caso de a operação de exportação se processar antes do embarque, celebrando assim, também o contrato. O período máximo para antecipação dessa negociação, admitido pelo BACEN é de 360 dias. Quando ocorrer uma antecipação da negociação de divisas com relação ao embarque da mercadoria, a operação é conhecida como “ACC - Adiantamento sobre contratos de câmbio”¹⁷⁷.

Existe também o adiantamento quando ocorre após o embarque da mercadoria, mas antes do pagamento da moeda estrangeira pelo importador, este financiamento é conhecido como “ACE- Adiantamento sobre cambiais entregues”. A cobrança do importador que poderá ocorrer em prazo que variará desde à vista até 210 dias¹⁷⁸.

¹⁷⁴ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*. p. 27.

¹⁷⁵ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.477.

¹⁷⁶ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.479.

¹⁷⁷ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p.29.

¹⁷⁸ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p.30.

Outra modalidade de financiamento instituída pelo BACEN para incentivar exportadores, destina-se às empresas que participam e integram o “processo produtivo”, desde a embalagem até a montagem de mercadorias destinadas à exportação, com prazos limite até 180 dias, este financiamento é chamado de “ACC Indireto (Insumos)”.¹⁷⁹

Os “Export Notes” também modalidade de financiamento pré-embarque ao exportador com recursos captados no mercado local e indexados ao dólar americano, que são “operações de cessão de direitos creditórios” sobre receitas futuras de exportação de exportadores que tenham contratos firmados de exportação(prazos de 30 a 720 dias)¹⁸⁰.

Há também a espécie “exportação travada” onde o exportador combina com o banco um fechamento de câmbio em que a moeda nacional somente será creditada após o pagamento ter sido efetuado pelo importador em data futura¹⁸¹.

Enfim, inúmeras possibilidades para o exportador, não deixando de acrescentar o “PROEX”, criado pela lei 8.187¹⁸², que é um programa oficial de incentivo às exportações brasileiras de bens e serviços com recursos no Tesouro Nacional e o “BNDES –EXIM”, também um programa de crédito para incentivo às exportações brasileiras de bens e serviços com recursos no BNDES¹⁸³.

Contudo, é de grande importância o desenvolver das exportações, significante na diversificação de mercados, onde deixa-se de atuar apenas no mercado interno e passa-se a atuar nos mercados estrangeiros, além do mais, aumenta-se a disposição de compradores e, em consequência, reduz-se seus riscos de crises de mercado como redução de preços, redução do consumo, mudança de hábitos, política governamental.

¹⁷⁹ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p.30.

¹⁸⁰ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p.31.

¹⁸¹ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p.31.

¹⁸² Lei 8.187, de 1º de junho de 1991. Autoriza a concessão de financiamento à exportação de bens e serviços nacionais. *Revogada* pela Lei 10.184/01.

¹⁸³ MOURO, Mário Augusto. *Introdução ao mercado de câmbio e comércio exterior*.p.32.

2.7 IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

O diploma básico do Imposto de Exportação é o Decreto-Lei 1.578/77, que instituiu o imposto, dispondo sobre todos os elementos da sua hipótese de incidência e, que, tem sofrido inúmeras alterações. Acrescentamos que sua disposição também se encontra no Regulamento Aduaneiro, o Decreto 4.543/02.

O Regulamento Aduaneiro em seu art. 235¹⁸⁴, ainda destaca:

Art. 235 – Aplica-se, subsidiariamente, ao imposto de exportação, no que couber, a legislação relativa ao imposto de importação (Decreto-Lei n.º 1.578, de 1977, art.8º.).

O imposto de exportação é um imposto de utilização menor. Incide sobre bens exportáveis, cujo mercado externo não se afeta pela imposição interna. As isenções, as imunidades, as não – incidências e as alíquotas zero, adotadas por todos os países na “sua mercancia extrafronteiras”, são formas gerar a competitividade aos produtos nacionais perante outros produtos e países concorrentes. O resultado é que a natureza jurídica do referido imposto é “exclusivamente regulatória”, devendo o governo utilizá-lo conforme as necessidades do comércio exterior, afastando-o sempre que o País enfrente alto nível de competitividade ou instituindo-o sempre que exporte produtos sem concorrência ou com grande capacidade de competição no mercado internacional¹⁸⁵.

A Competência para instituir o imposto de exportação está no art.150, II da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

¹⁸⁴ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.203.

¹⁸⁵ BASTOS, C.R.; MARTINS, I.G.da S. *Comentários à Constituição do Brasil*. p. 277 e 282.

O Código Tributário nacional também dispõe sobre a sua competência:

Art. 23. Imposto de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados [...]

Decreto 4.535/02, Regulamento Aduaneiro, determina a incidência :

Art. 212. O Imposto de exportação incide sobre mercadoria nacional ou nacionalizada destinada ao exterior[...]

O artigo 23 do Código Tributário Nacional estabelece as normas gerais do fato gerador:

Art. 23. [...] tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

O Regulamento Aduaneiro, esclarece o momento do fato gerador:

Art. 213. [...]

Parágrafo único – Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)

Nota ao art. 213 – Decisão do Conselho de Contribuintes dispõe que considera-se ocorrido o Fato Gerador do Imposto de Exportação na data de registro da Declaração de Despacho a Exportação – DDE, no Siscomex [...]

Nas palavras de Carlucci¹⁸⁶:

[...] Na determinação da base de cálculo do imposto, o preço de venda das mercadorias exportadas não poderá ser inferior ao seu custo de aquisição ou produção, acrescido dos impostos e das contribuições incidentes e de margem de lucro de 15 % sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições. A alíquota do imposto é de 30 % facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, não podendo, no caso de aumento, ser superior a 5 vezes o percentual acima (Lei n°. 9.716/98).

¹⁸⁶ CARLUCI, José Lenci. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. p.384.

Código Tributário Nacional preceitua em seu art. 24:

Art. 24. A base de cálculo do imposto é:

I – quando a alíquota seja específica[...]

II – quando a alíquota seja *ad valorem*{...]

O art. 217 do Regulamento Aduaneiro, Decreto 4.543/02, conceitua contribuinte como:

Art. 217. É contribuinte do imposto de exportação, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída de mercadoria do território aduaneiro.

Assim, pode-se notar que o Imposto de Exportação deve ser utilizado com cautela, prudência, pois a regra dominante no comércio internacional é exportar produtos, e não gerar uma sobrecarga aos produtos com impostos exagerados e sem competitividade, impedindo que o país participe do comércio internacional.

Contudo, para todo o desenvolvimento, no contexto das compras, vendas e serviços internacionais, há também a necessidade de convivência e conciliação entre os Estados-membros da integração econômica, que estarão sob a regência de normas internacionais, mantendo assim, a integração entre os povos.

E nada mais relevante que o bom funcionamento da organização interna do país na recepção destes negócios, tema este ligado diretamente as questões referentes a atividade aduaneira, que merece destaque pela importância em acompanhar a rápida evolução internacional, preocupações estas que passa-se a expor no Capítulo seguinte.

CAPÍTULO 3

ASPECTOS DESTACADOS DO COMÉRCIO INTERNACIONAL

3.1 A QUESTÃO DA ORIGEM DAS MERCADORIAS

O tratamento tributário empregado às mercadorias importadas está diretamente ligado a origem destas, tendo em vista que os países estabelecem entre si acordos comerciais, ou se agrupam em blocos econômicos de que resultam reduções tarifárias para os produtos comercializados.

Em comento é o que trata Carluci¹⁸⁷: “O Brasil participa de acordos internacionais no âmbito do GATT, ALADI, Mercosul, e para exportações, no Sistema Geral de Preferências (SGP) e Sistema Global de Preferências Comerciais (SGPC)”.

Neste sentido, para harmonizar regras de origem, e criar um ambiente previsível na condução do comércio mundial, foram definidos princípios a serem seguidos, encontrados nas normas da OMC, que conforme Baptista¹⁸⁸ em sua obra “Comércio Internacional”, os enumera:

Parte IV

Harmonização de Regras de Origem

Artigo 9

¹⁸⁷ CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.273.

¹⁸⁸ BAPTISTA, L.O.; RODAS, J.G.; SOARES, G.F.S. (Org.). *Normas de Direito Internacional: tomo III, vol.2 : comércio internacional – OMC*. p. 183-184.

Objetivos e Princípios

[...]

a) as regras de origem deverão ser igualmente aplicadas para todos os fins estabelecidos no Artigo 1¹⁸⁹;

b) as regras de origem deverão prever que país a ser identificado como a origem de uma determinada mercadoria seja o país onde a mercadoria em questão tenha sido produzida em sua totalidade ou, quando mais de um país estiver envolvido na produção da mercadoria, o país onde a última transformação substancial tenha sido efetuada;

c) as regras de origem deverão ser objetivas, compreensíveis e previsíveis;

d) independentemente da medida ou instrumento ao qual possam estar vinculadas, as regras de origem não deverão ser utilizadas como instrumentos para a consecução direta ou indireta de objetivos comerciais. Não deverão, elas mesmas, criar efeitos restritivos, distorsivos ou desorganizadores do comércio internacional. Elas não implicarão exigências excessivamente rigorosas e não exigirão a observância de condições não relacionadas à fabricação ou ao processamento como um pré-requisito para a determinação do país de origem. No entanto, custos não diretamente relacionados à fabricação ou ao processamento poderão ser incluídos para fins de aplicação de um critério de percentagem *ad valorem*;

¹⁸⁹ “Artigo 1. Regras de Origem. 1. Para os fins das Partes I a IV deste Acordo, as regras de origem serão definidas como as leis, regulamentos e determinações administrativas de aplicação geral aplicados por qualquer Membro na determinação do país de origem de mercadorias, desde que essas regras de origem não estejam relacionadas a regimes comerciais contratuais ou autônomos que prevejam a concessão de preferências tarifárias mais amplas do que os limites de aplicação do parágrafo 1 do Artigo do GATT 1994. 2. As regras de origem mencionadas no parágrafo 1 incluirão todas as regras de origem utilizadas em instrumentos não-preferenciais de política comercial, como na aplicação de: tratamento de nação mais favorecida no âmbito dos Artigos I, II, III, XI e XIII do GATT 1994; direitos *antidumping* e direitos compensatórios no âmbito do artigo VI do GATT 1994; medidas de salvaguarda no âmbito do Artigo XIX do GATT 1994; exigências de marcação de origem no âmbito do Artigo IX do GATT 1994; e quaisquer restrições quantitativas discriminatórias ou quotas tarifárias. Incluirão também regras de origem usadas nas compras do setor público e estatísticas comerciais”. BAPTISTA, L.O.; RODAS, J.G.; SOARES, G.F.S. (Org.). *Normas de Direito Internacional: tomo III, vol.2 : comércio internacional* . p. 178.

e) as regras de origem deverão ser administradas de forma consistente, uniforme, imparcial e razoável;

f) as regras de origem deverão ser coerentes;

g) as regras de origem deverão basear-se numa regra positiva. As regras negativas poderão ser usadas para fins de esclarecer uma regra positiva.

Carluci¹⁹⁰ expõe que : “Basicamente os países adotam dois critérios para o estabelecimento das regras de origem, quando a mercadoria resulta de material e mão-de-obra de mais de um país: o critério da transformação substancial e o da agregação de valor”.

A inclinação mundial no envolvimento de nações em blocos econômicos e na globalização da economia tem apresentado cada vez mais dificuldades de o importador identificar com exatidão a origem e o fabricante de seus produtos, pois o que se tem certo é o nome do exportador e seus país.

Também complementa Carluci¹⁹¹ que:

[...] O exportador no exterior supre o pedido com mercadoria não disponível em seu estoque ou de seu fornecedor habitual, por outras idênticas ou similares de outros fornecedores comunitários ou não, o importador só vai tomar conhecimento por ocasião do despacho aduaneiro, na conferência física pelo auditor fiscal. Que, em decorrência dessa divergência, é o importador brindado com um substancioso auto de infração, impondo-lhe a multa de 20% sobre o valor CIF da mercadoria[...].

A identificação do exportador é de relevante importância à Aduana, pois é este o recebedor do pagamento, e esta informação que será

¹⁹⁰ CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.274.

¹⁹¹ CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.292.

observada na valoração. O país de origem também insere -se neste fator, fazendo do frete parte do cálculo do Imposto de Importação.

Carluci destaca que : “[...] As divergências de país de origem e fabricante [...] têm ensejado a sistemática aplicação das sanções pela infração administrativa ao controle das importações, por parte da fiscalização aduaneira[...]¹⁹².

Quanto as divergências é o que complementa Carluci¹⁹³:

Nesse sentido a Secretaria da Receita Federal editou a IN SRF n°. 126, de 11/12/89 em que declara não configurar infração [...] a divergência quanto à origem e ao nome do fabricante[...].O 3°. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda proferiu Acórdão n°. 303-26.880 em que interpreta a IN SRF 126/89 no sentido de que ‘o conteúdo daquele ato normativo é declaratório e não limitativo, não esgotando as hipóteses de exclusão da infração[...]. Ademais, o mesmo 3°. Conselho de Contribuintes tem decidido [...] não caracteriza infração administrativa ao controle das importações lastreando seus arestos no fato de que o artigo 526¹⁹⁴, inciso IX, não traz em sua redação a transcrição clara e definida da infração [...] (Acórdão 3°. CC números 302-33.479 e 302-32.533)”.

De forma a completar, em consulta ao Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, do Ministério da Fazenda, é o entendimento:

Ementa: ATRASO NA ENTREGA DO ANEXO DISCRIMINATIVO. Aplica-se o inciso VII do artigo 526, R.A.Divergência quanto ao país de origem. Em se tratando de partes e peças a INSRF 126/89 não considera infração a divergência entre origem e nome do fabricante, aplica-se o inciso IX do artigo 526, R.A. Recurso provido em parte para excluir do crédito tributário lançado a multa do artigo 526, IX do R.A.(Rec.Vol. 115094-SÃO PAULO.Conselho de Contribuintes.3ª.Câmara.Recurso Voluntário n°.115094. Relatora Rosa Marta Magalhães de Oliveira, julgado em

¹⁹² CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.293.

¹⁹³ CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.295.

¹⁹⁴ Regulamento Aduaneiro –Decreto 91.030/85, revogado pelo Decreto 4.543/02 o Regulamento Aduaneiro em vigor.

03/12/1992. Disponível em : <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>. Acesso em 06/05/06¹⁹⁵.

Ementa: REVISÃO ADUANEIRA. A simples divergência quanto ao país de procedência de mercadoria importada não configura infração ao controle das importações punível na forma do Art. 526, IX do Regulamento Aduaneiro.(SÃO PAULO. Conselho de Contribuintes. 3ª.Câmara. Recurso Voluntário n°. 115790. Relator Ricardo Luz de Barros Barreto, julgado em 22/02/1994. Disponível em: <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>. Acesso em: 06/05/06¹⁹⁶.

Ademais, Carluci¹⁹⁷ em seu entendimento comenta:

[...] o mesmo 3°. Conselho de Contribuintes tem decidido em seus acórdãos no sentido de que a divergência entre fabricante e país de origem com relação ao constante da Guia de Importação, não caracteriza infração administrativa ao controle das importações lastreando seus arestos no fato de que o artigo 526, inciso IX, não traz em sua redação descrição clara e definitiva da infração, padecendo de lamentável imprecisão[...]

O mesmo autor entende que:

Não poderia ser de outra forma, eis que as hipóteses infracionais são regidas pelo princípio da tipicidade que obriga a total subsunção fática à redação da hipótese legal para se evitar o subjetivismo das interpretações individuais ensejadas por normas vagas, ou imprecisas, como é o caso do inciso IX do artigo 526 do Regulamento Aduaneiro.

Nessa questão, é o que ressalta Sacha Calmon¹⁹⁸ em seu artigo Princípios Constitucionais em Matéria Tributária:

[...] a lei fiscal deve conter norma clara (especificação). A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato

¹⁹⁵ SP/ Conselho de Contribuintes. 3ª. Câ. Rec,Vol.N°. 115094. Rel. Rosa Marta Magalhães de Oliveira.

¹⁹⁶ SP/ Conselho de Contribuintes. 2ª. Câ. Rec,Vol.N°. 115790. Rel. Ricardo Luz de Barros Barreto.

¹⁹⁷ CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.295.

¹⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon N. Princípios Constitucionais em Matéria Tributária: Explícitos, Derivados e Conexos. In: VELLOSO, C.M. da S; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R do. *Princípios Constitucionais Fundamentais : estudos e homenagem ao professor Ives Gandra Martins*. p .917.

jurígeno pelo ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo júrís nem sacada* por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais.

Diante desse contexto, que trata da origem das mercadorias, percebe-se a necessidade de uma definição clara da norma nesta matéria, ponto marcante nas controvérsias em problemas versados no estudo acima.

3.2 AS DISCREPÂNCIAS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

São verificadas em algumas circunstâncias discrepâncias¹⁹⁹ nas operações de importações, onde quantidade, valor e natureza das mercadorias, no ato da conferência física não se confirmam com a parte documental apresentada.

Conforme Carluci²⁰⁰: “[...] No aspecto tributário, as discrepâncias se encontram previstas no artigo 108 do Decreto – Lei n°. 37/66 e artigo 524²⁰¹, do Regulamento Aduaneiro”.

O art.108, do Decreto-Lei n°. 37/66 dispõe²⁰²:

Art. 108 - Aplica-se a multa de 50% (cinquenta por cento) da diferença de imposto apurada em razão de declaração indevida de mercadoria, ou atribuição de valor ou quantidade diferente do real, quando a diferença do imposto for superior a 10% (dez por cento) quanto ao preço e a 5% (cinco por cento) quanto a quantidade ou peso em relação ao declarado pelo importador.

¹⁹⁹ Discrepância – discordância. Mini Aurélio.p.239.

²⁰⁰ CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.298.

²⁰¹ Regulamento Aduaneiro –Decreto 91.030/85, revogado pelo Decreto 4.543/02 o Regulamento Aduaneiro em vigor.

²⁰² Decreto-Lei n°. 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros de dá outras providências. Decreto-Lei. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> .Acesso em : 06 mai.2006.

Parágrafo único. Será de 100% (cem por cento) a multa relativa a falsa declaração correspondente ao valor, à natureza e à quantidade.

Quanto a aplicação das penas previstas para as discrepâncias Carluci²⁰³ dispõe: “[...] além dos limites de que trata o artigo 169 do Decreto – Lei nº. 37/66, não prejudica a isenção de impostos de que goza a importação da parte regular”.

Neste entendimento, dispõe o Art. 2º. da Lei 6.562/78²⁰⁴, que alterou a redação do art.169 do Decreto-Lei 37/66:

Art. 2º - O artigo 169 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações:

I - importar mercadorias do exterior:

a) sem guia de importação ou documento equivalente, que implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais. Pena: multa de 100% (cem por cento) do valor da mercadoria;

b) sem guia de importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais. Pena: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria;

[...]

§ 5º - A aplicação das penas previstas neste artigo:

I - não exclui o pagamento dos tributos devidos, nem a imposição de outras penas, inclusive criminais, previstas em legislação específica;

II - não prejudica a imunidade e, salvo disposição expressa em contrário, a isenção de impostos, de que goze a importação, em virtude de Lei ou de outro ato específico baixado pelo órgão competente;

²⁰³ CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.298.

²⁰⁴ Lei. N°.6.562, de 18 de setembro de 1978, altera a redação dos arts. 48 e 169 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. Lei Ordinária. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> .Acesso em : 06 mai.2006.

Quanto ao tratamento administrativo das discrepâncias Carluci²⁰⁵ : “[...] verificadas nas mercadorias é previsto no artigo 169, do Decreto – Lei nº. 37/66, alterado pelo artigo 2º., parágrafo 7º., da Lei nº. 6.562/78, e do Regulamento Aduaneiro”.

Assim dispõe o art. 2º., § 7º., da Lei nº. 6.562/68²⁰⁶:

Art. 2º. [...]

§ 7º - Não constituirão infrações:

- I - a diferença, para mais ou para menos, não superior a 10% (dez por cento) quanto ao preço, e a 5% (cinco por cento) quanto à quantidade ou ao peso, desde que não ocorram concomitantemente;
- II - nos casos do inciso III do *caput* deste artigo, se alterados pelo órgão competente os dados constantes da guia de importação ou de documento equivalente;
- III - a importação de máquinas e equipamentos declaradamente originários de determinado país, constituindo um todo integrado, embora contenham partes ou componentes produzidos em outros países que não o indicado na guia de importação."

As discrepâncias poderão ser regularizadas segundo Carluci²⁰⁷ : “ [...] através de Declaração Complementar de Importação (DCI), aprovada pela Instrução Normativa da Secretaria da receita Federal nº. 40/74, documento que se destina a complementar a Declaração de Importação[...]”.

O Artigo 492²⁰⁸ do Regulamento Aduaneiro em vigor, Decreto 4.543/02 dispõe sobre a retificação:

Art. 492. A retificação da declaração de importação, mediante alteração das informações prestadas, ou inclusão de outras, será

²⁰⁵ CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.298.

²⁰⁶ Lei. Nº.6.562, de 18 de setembro de 1978, altera a redação dos arts. 48 e 169 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. Lei Ordinária. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> .Acesso em : 06 mai.2006.

²⁰⁷ CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*.p.300.

²⁰⁸ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.464.

feita pelo importador ou pela autoridade aduaneira, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal

A Jurisprudência neste sentido é destacada:

PENA DE PERDIMENTO. FALTA DE DANO ERÁRIO. MERA IRREGULARIDADE. 1. O simples fato de as mercadorias virem com rótulo em português, sem indicar a procedência do país de origem, desde que pagos todos os impostos relativos à importação, não caracterizam a pena de perdimento, pois não houve prejuízo ao erário, art. 501, parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro. 2. Apelação e remessa oficial improvidas.(RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. Apelação em Mandado de Segurança n°. 1999.04.01.134188-5. Relator José Luiz B. Germano da Silva, julgada em 04/04/2000. Disponível em : <http://www.trf4.gov.br>. Acesso em: 06/05/06²⁰⁹.

IMPORTAÇÃO.PERDIMENTO.DOCUMENTAÇÃO.CORREÇÃOX FALSIFICAÇÃO OU ADULTERAÇÃO.INOCORRÊNCIA DE DANO ERÁRIO. A clara correção de documento relativo à importação, de modo a fazê-lo conforme a operação efetivamente realizada, ainda que inobservado o procedimento adequado, não configura falsificação ou adulteração em seu sentido legal. Não sendo vislumbrada manobra no sentido de afastar a exigência de tributo que seria devido ou de ensejar o ingresso irregular de mercadoria, não se configura dano erário. Ausentes a hipótese prevista no art.105, VI, do DL 37/66 c/c o art.23, IV, e parágrafo único, do DL 1.455/76, descabida a aplicação da pena de perdimento. (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. Apelação Cível N °. 1998.04.01.014288-8. Relator Juiz Federal Leandro Paulsen, julgada em 25/04/02. Disponível em:<http://www.trf4.gov.br>. Acesso em: 06/05/06²¹⁰.

Deste modo, constata-se uma tendência à pacificação de jurisprudência no sentido da amenização do rigor na interpretação e aplicação da legislação atinente às discrepâncias quanto a peso, quantidade, valor, país de origem, fabricante, número de referência, código de fabricação, marca etc.

²⁰⁹ RS/TRF4.MAS.N°. 1999.04.01.134188-5, Rel.José Luiz B. Germano da Silva.

²¹⁰ RS/TRF4.AC.N°. 1998.04.01.014288-8.Rel Juiz Federal Leandro Paulsen.

3.3 O INGRESSO E SAÍDA DE DIVISAS DO PAÍS

No Brasil, há todo um controle cambial, as importações são controladas e são limitadas as quantias que os viajantes podem levar para o estrangeiro. No caso de identificação de valores excedidos, as autoridades fiscais e policiais, dentro de suas atribuições legais, devem investigar a origem do numerário encontrado, a sua legitimidade e a regular aplicação.

Portanto, é o Banco Central que autoriza as instituições bancárias a operarem na área de câmbio, e assim podem vender e comprar moeda, como destaca Keedi²¹¹:

O BC é o controlador e emissor das normas cambiais no Brasil, e nenhuma movimentação de moeda estrangeira pode ser realizada sem a sua autorização. Esta autorização pode ser direta, ou seja, depender de uma decisão pontual em determinado assunto e momento, ou indireta, isto é, já estar autorizada em suas normas, não necessitando de consulta para ser realizada.

O porte de moeda nacional ou estrangeira em espécie é admitido até Rs 10.000,00 (dez mil reais), sempre comprovada a sua entrada ou saída do País pela Regulamentação pertinente.

Do que trata a legislação cambial, Carluci²¹² contempla : “[...] no artigo 17 do Decreto n°. 42.820/57 a liberdade de entrada e saída de papel-moeda nacional e estrangeiro, sob condição de seu registro no Banco Central do Brasil. Assim dispõe a Lei n°. 4.131/62 e seu Regulamento, o Decreto n°. 55.762/65, bem como o anterior Regulamento, o Decreto n°. 53.451. de 20/01/64, em seu artigo 1°. e parágrafo único”.

²¹¹ KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. p. 47.

²¹² CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.307.

Assim dispõe o Art.1º., do Decreto 55.762/65²¹³:

Art 1º. Para os efeitos dêste decreto, consideram-se capitais estrangeiros os bens, máquinas e equipamentos, entrados no País sem dispêndio inicial de divisas, destinados à produção de bens ou serviços, assim como os recursos financeiros ou monetários ingressados para aplicação em atividades econômicas, desde que pertençam, em ambas as hipóteses, a pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior (Lei nº 4.131, art. 1º).

Parágrafo único. O Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito determinará os critérios para o registro dos capitais que correspondam a outros investimentos realizados por domiciliados no exterior, aos quais não se aplique o disposto neste artigo.

A Lei 7.492²¹⁴, de 16 de junho de 1986, que trata dos crimes contra o Sistema Financeiro Nacional, em seu artigo 22, sobre operações cambiais dispõe:

Art. 22. Efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão²¹⁵ de divisas do País:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos de multa.

Parágrafo único. Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente.

²¹³ Decreto nº. 55.762, de fevereiro de 1965. Regulamenta a Lei nº. 4.131, de 3 de setembro de 1952, modificada pela Lei nº. 4.390, de 29 de agosto de 1964. Decreto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em : 06 mai.2006.

²¹⁴ GOMES, Luiz Flávio (Org.). *Constituição federal, código penal*. 6 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 693.

²¹⁵ Segundo o Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva, evasão na tecnologia do Direito Tributário, quer o vocabulário significar a fuga ou subtração do contribuinte ao pagamento do imposto, que lhe é atribuído, usando para isso de meios que evitem a incidência tributária a seu cargo. A evasão pode ser legítima ou ilegítima. É legítima, quando a pessoa procura evitar o encargo tributário, não praticando o ato que o obrigaria ao pagamento do imposto. E assim, se subtrai a ele, colocando-se fora da situação e das condições, em que a lei o compeliu à obrigação de prestá-lo. É ilegítima, quando a pessoa entrega ou se utiliza de processo ou meios ilícitos ou irregulares, defesos em lei, para fugir ao pagamento dos impostos devidos. A evasão ilegítima objetiva-se no contrabando ou sonegação. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. p. 328.

A Lei n.º.8.137/90²¹⁶, que define crimes contra a ordem dispõe:

Art.1º. Constitui crime contra a ordem tributária [...]

Art.2º. Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

Logo, toda e qualquer movimentação financeira, ou seja, todas as operações que envolvem moedas, como o comércio internacional, são unicamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil e praticadas por instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional.

3.4 A DISCUSSÃO DO VALOR NA IMPORTAÇÃO

O controle do valor aduaneiro segundo Carluci²¹⁷ : “[...] está contemplado nas normas de natureza tributária e disciplinam a aferição do valor aceitável, para a base de cálculo do Imposto de Importação e está no Acordo sobre Valoração Aduaneira do GATT”.

Em comentários de Macedo *apud* Paulsen²¹⁸:

[...] o Acordo sobre Implementação do art. VII do GATT, comumente denominado Acordo de Valoração Aduaneira, da maneira como hoje se encontra, resultou de várias negociações efetuadas no âmbito da Rodada de Tóquio, pois o acordo de Valoração Aduaneira tornou-se parte integrante do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), passando a ser obrigatório para todos os membros da Organização de Comércio (OMC). O referido Acordo de Valoração Aduaneira, possuindo

²¹⁶ CARRAZZA, R. A.; FRANCO, V.H. de M. *Constituição Federal, Código Comercial e Código Tributário Nacional*. 7 ed. ver, atual. e ampl. São Paulo: RT, 2005. p.787.

²¹⁷ CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.317.

²¹⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. p.773.

status de lei, estabelece as normas internas sobre a valoração aduaneira no Brasil [...].

E continua o mesmo autor:

[...] o valor aduaneiro significa, portanto, o valor para fins de incidência de direitos aduaneiros *ad valorem* sobre mercadorias importadas, ou seja, o valor que vai servir de base de cálculo para a incidência dos tributos que oneram uma operação de comércio exterior, sendo que, o valor aduaneiro da mercadoria não se confunde nem com o valor faturado, nem com o valor para fins de licenciamento de importações.

Para determinar o valor aduaneiro, são os ensinamentos de Rocha²¹⁹ :

[...] Existem atualmente na legislação brasileira quatro formas de determinação do valor a ser considerado numa importação de mercadorias, muitas vezes conflitantes entre si, mas que devem ser seguidas: 1 – O Valor Aduaneiro [...] que servirá de base para a incidência de impostos devidos na importação[...] verificado e normatizado pela Secretaria da Receita Federal[...]; 2 – O Valor que constará na Licença de Importação[...] verificado e administrado pela Secretaria de Comércio Exterior[...]; 3 – O Valor [...] válido para a Legislação do Imposto de renda[...]; 4 – O Valor pelo qual será fechado o câmbio e remetidas as divisas para o exterior, sujeito as normas do Banco central do Brasil.

O Regulamento Aduaneiro trata do valor aduaneiro em seu artigo 76²²⁰:

Art. 76. Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle correspondente ao valor aduaneiro.

Parágrafo único. O controle a que se refere o *caput* consiste na verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo

²¹⁹ ROCHA, Paulo César Alves. *Valoração Aduaneira no Brasil*. p.23.

²²⁰ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.97.

importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira.

Em nota explicativa n.º 3, ao artigo 76 do citado regulamento, disciplina que os procedimentos e normas para o controle do valor aduaneiro da mercadoria importada, que antes eram disciplinados pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 16/98, foram substituídos pela Instrução Normativa n.º 327, de 9 de maio de 2003, que em seu artigo 4.º dispõe:

Art. 4.º. Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I – o custo de transporte[...];

II – os gastos relativos à carga, descarga e manuseio[...];

III – o custo do seguro[...]

Cabe acrescentar que no artigo 15²²¹, da Instrução Normativa 327/03, destaca a utilização do método do valor de transações nas operações comerciais entre pessoas vinculadas²²², que somente será permitida quando a vinculação não tiver influenciado o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

No entanto, não é difícil comprovar-se que o valor da transação não foi influenciado, desde que tudo seja previamente documentado.

²²¹ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.100.

²²² “O acordo em seu parágrafo quarto do artigo quinze define o que são pessoas vinculadas, devendo ser dada atenção especial ao item que fala em ‘serem associadas legalmente em negócios’, pois [...] na parte de vinculação, este conceito pode vir a considerar como vinculadas todas as pessoas que tenham contratado negócios de importação”. ROCHA, Paulo César Alves. *Valoração Aduaneira no Brasil*. p.18.

Por conseguinte, antes de concluir a importação, deve-se estudar todos os aspectos que regem a vinculação, e deixar comprovado, conforme os termos do Acordo de Valoração Aduaneira, que a vinculação não influenciou o preço da transação.

Contudo, a apuração do valor para base de cálculo do Imposto de Importação sempre foi objeto de preocupação do Governo, dada a sua complexidade e dificuldade em vista de vários fatores que interferem numa transação comercial com o comércio exterior, além dos Acordos Internacionais que o país esteja presente.

3.5 A PENA DE PERDIMENTO

A pena de perdimento pode-se dar, segundo Paulsen²²³:

[...] em função do descumprimento de normas eminentemente administrativas (as que vedam a importação de determinados produtos) e, também, de normas que consubstanciam não apenas o cumprimento de regras para a importação, mas consubstanciam, também, legítimas obrigações tributárias acessórias (acompanhamento da documentação relacionada à aquisição das mercadorias), pois subsidiam a fiscalização tributária. Nem sempre a pena de perdimento poderá ser qualificada como uma penalidade tributária. Aliás, na maior parte das vezes, não tem tal natureza[...].

As infrações a que se aplique a pena de perdimento devem ser apuradas mediante processo fiscal, conforme o Decreto-Lei 1.455/76²²⁴. Neste sentido é o que trata em seu art. 27 :

Art . 27. As infrações mencionadas nos artigos 23, 24 e 26 serão apuradas através de processo fiscal, cuja peça inicial será o auto

²²³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*.p.737

²²⁴ DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 7 DE ABRIL DE 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> .Acesso em : 06 mai.2006.

de infração acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda.

O Art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76²²⁵, em seu parágrafo primeiro fala do efeito punitivo da pena de perdimento, que se dá pelo dano ao erário.

Art. 23.[...]

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

Destaca-se através do Art. 23, caput e do Art. 24, do Decreto –Lei 1.455/76²²⁶, quais as infrações motivadoras do dano ao erário.

Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados [...]

III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarço;

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

²²⁵ DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 7 DE ABRIL DE 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em : 06 mai.2006

²²⁶ DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 7 DE ABRIL DE 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em : 06 mai.2006.

Art. 24. Consideram-se igualmente dano ao Erário, punido com a pena prevista no parágrafo único do artigo 23, as infrações definidas nos incisos I a VI do artigo 104 do Decreto-lei numero 37, de 18 de novembro de 1966.

Para tanto, pode-se incluir as hipóteses de aplicação da pena de perdimento da mercadoria previstas no art. 618, do Regulamento Aduaneiro, Decreto 4.543/02²²⁷.

A preocupação doutrinária demonstra-se para a forma de analisar cada situação de fato, é o que destaca Di Pietro²²⁸:

[...] o poder de ação administrativa, embora discricionário, não é totalmente livre, porque sob alguns aspectos, em especial a competência, a forma e a finalidade, a lei impõe limitações. Daí por que se diz que a discricionariedade implica liberdade de atuação nos limites traçados pela lei; se a Administração ultrapassa esses limites, a sua decisão passa a ser arbitrária, ou seja, contrária à lei.

A Jurisprudência²²⁹ destaca :

MANDADO DE SEGURANÇA – MERCADORIA ESTRANGEIRA – APREENSÃO –PENA DE PERDIMENTO -TERCEIRO DE BOA-FÉ. 1. A impetrante não pode ser responsabilizada pelo ilícito tributário-administrativo. 2. Em nome da segurança jurídica, não podem os particulares ficarem eternamente sujeitos à boa vontade da administração em cumprir os seus deveres no tocante a fiscalização das operações com mercadorias estrangeiras, a ato sancionatório, consistente na pena de perdimento, cominou sanção inconciliável com ampla defesa e acesso ao Judiciário, estampados na Lei Maior.4. Apelo provido. (TRF 3ª R.-MAS 89.03.035984-4-1ª.T.-Rel. Conv.Juiz Fed.David Diniz-DJU 24.04.2001-p.707).

Em continuidade a CRFB/88, em seu artigo 5º. , incisos LIV e LV, assegura o direito ao Duplo Grau de Jurisdição, como conseqüente

²²⁷ ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*.p.554.

²²⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2005.p.205.

²²⁹ *REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS*. Porto Alegre: v.3,n.19,mai/jun.,2001.p.117.

dos princípios fundamentais dos direitos e garantias individuais e coletivos. Imprescindível para assegurar ao cidadão postular junto à Administração, com todas as garantias, o contraditório e ampla defesa.

É o que dispõe o artigo 5º., da CRFB²³⁰:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:[...]

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV – Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Ressaltando-se que, verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário²³¹, assim é o que determina a Lei 10.833/03, em seu art.73²³².

Acrescentando ainda que, conforme os termos do art. 624²³³ do Regulamento Aduaneiro, poderá o importador, requerer a conversão dessa penalidade em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, depois de aplicado o perdimento da mercadoria considerada abandonada, na

²³⁰ Constituição da República Federativa do Brasil.p. 5/11.

²³¹ Erário. “Modernamente, o sentido de erário é mais amplo que o do fisco, compreendendo este a organização a que se cometem os encargos da arrecadação de tributos e aquele o conjunto de bens pertencentes ao Estado, representados em valores oriundos de imposto ou de qualquer outra natureza, significando, assim, a fortuna do Estado”. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. p. 312.

²³² Nota explicativa 12 ao art. 625 do Regulamento Aduaneiro, Decreto 4.543/02. ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.558.

²³³ Art. 624, do Regulamento Aduaneiro. Decreto 4.543/02. ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.557.

hipótese que se refere o inciso XXI do art. 618²³⁴ do Regulamento Aduaneiro, mas antes de efetuada a sua destinação.

Neste sentido destaca a jurisprudência:

TRIBUTÁRIO.MANDADO DE SEGURANÇA.MERCADORIA NÃO INCLUÍDA NO MANIFESTO DE CARGA QUANDO DA VISITA ADUANEIRA. POSTERIOR APRESENTAÇÃO.RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS. PERDIMENTO.IMPOSSIBILIDADE.1. A pena de perdimento só é aplicável se desfeita a presunção de boa-fé que opera a favor do importador, restando evidenciado o dolo de sua conduta .2. O recolhimento dos tributos e a declaração, ainda que intempestiva, dos bens embarcados, demonstram que a impetrante não se furtou à fiscalização, donde descabida a aplicação da pena de perdimento. 3. Apelação e remessa oficial improvidas. (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação em Mandado de Segurança. N°. 2002.72.08.000650-7. Relator Des. Wellington Mendes de Almeida, julgada em 20/08/2003. Disponível em: <http://www.trf4.gov.br>. Acesso em 06/05/06²³⁵).

Nesta continuidade, acentua Carluci²³⁶ : “[...] deve-se concluir que segundo a Carta Magna de 1988, descabe a pena de perdimento de bens por decisão de autoridade administrativa, só podendo ser imposta no caso de sentença condenatória proferida por membro do Poder Judiciário”.

No entanto, é o que deve-se perceber que, não cabe a apreensão de mercadorias sujeitas ao perdimento, sem a demonstração indícios (fortes) de fraude, bem como a exigência de garantia, que por sinal inviabiliza a atividade comercial.

Há que se conceber o esgotamento das possibilidades de regularização da importação, quando manifestamente declarada, sem a pena de perdimento. Sem obstar ao direitos preservados nos princípios da segurança jurídica, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

²³⁴ “Art. 618, XXI- importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado [...]”.ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. p.554.

²³⁵ RS/TRF4. AMS. N°. 2002.72.08.000650-7, Rel. Des.Wellington Mendes de Almeida.

²³⁶ CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao direito aduaneiro*. p.368.

3.6 A ATUAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA NO COMÉRCIO INTERNACIONAL

A Secretaria da Receita Federal como um órgão central de direção da administração tributária da União, tem suas atribuições, competência e funções, desde o lançamento a fiscalização dos tributos e diversas atividades relacionadas a estes controles.

A atividade fiscalizatória da administração tributária é de grande relevância para todo o controle dos negócios e operações do comércio internacional, impossibilitando diversas irregularidades, dentre elas pode-se destacar a entrada de mercadorias ilicitamente no país.

Não obstante, a todos os meios de controles e órgãos intervenientes controladores de todo o mecanismo das entradas e saídas de mercadorias, como também as prestações de serviços que completam o intercâmbio entre os diversos países, englobam os muitos diplomas legais que servem de instrumento para aplicabilidade das atividades da administração tributária.

E como um desses instrumentos de atuação da administração tributária, pode-se destacar o Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966, o qual foi recepcionado pela CRFB/88 como Lei Complementar, que sofreu significativas alterações, sobretudo nos últimos anos. Tais modificações, a exemplo disto são identificadas especificamente pela Lei Complementar (LC) n°. 104/2001²³⁷, é o que destaca Amaral²³⁸ em seu artigo A Supressão de Direitos dos Contribuintes : “[...] a introdução da que ficou

²³⁷ LEI COMPLEMENTAR N°. 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001. Altera os dispositivos da Lei n°. 5.172, de 15 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 06/05/06.

²³⁸ AMARAL, Gilberto Luiz do. A Supressão de Direitos dos Contribuintes. In: VELLOSO, C.M. da S; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos e homenagem ao professor Ives Gandra Martins*. p.539.

conhecida como 'norma antielisiva', através do acréscimo do parágrafo único ao art. 116[...]"

A Lei Complementar 104 dispõe:

Art. 116.[...]

Parágrafo único - A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Na seqüência o mesmo autor esclarece que: “[...]Tal norma possibilitou a outorga de ‘poderes’ à autoridade administrativa para fiscalizar de maneira mais voraz os sujeitos passivos, especialmente as empresas, tentando impedir que fossem elaboradas técnicas elisivas, conhecidas como ‘planejamento tributário’[...]"

E continua:

[...] A mesma LC, ao modificar a redação do art. 198 e incluir os §§ 1º, 2º. e 3º., concedeu outra poderosa ‘arma’ à administração, na fiscalização dos contribuintes. Em suma, ampliou-se o rol de exceções à vedação da quebra de sigilo fiscal. Especificamente no § 3º., autorizou-se expressamente a divulgação de informações concernentes a representações fiscais para fins penais; inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e parcelamento ou moratória[...].

Nesta mesma ordem de pensamento em análise da atividade da administração tributária, Anna Maria Goffi²³⁹, em seu artigo *Princípios Constitucionais e a Atividade Administrativa Tributária nos Dias Atuais*, acrescenta:

²³⁹ SCARTEZZINI, Anna Maria Goffi Flaquer. *Princípios Constitucionais e a Atividade Administrativa Tributária nos Dias Atuais*. In: VELLOSO, C.M. da S; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos e homenagem ao professor Ives Gandra Martins*. p 144-145.

Sob o pretexto de coibir a prática de ilícitos, especialmente o de lavagem de dinheiro, foram editadas Leis Complementares que agridem garantias constitucionais, assecuratórias de direitos tradicionalmente consagrados como ínsitos à vida privada do contribuinte. As chamadas normas ‘antielisão’ configuram uma espécie desse combate as atividades ilícitas, mas que também servem de instrumento às autoridades administrativas para cometerem abusos com a invasão de privacidade, sob a alegação de que atos ilícitos possam estar sendo praticados.

A mesma autora ressalta: “[...] Vale sempre recordar que fraude não se presume, deve ser devidamente comprovada, com o oferecimento de condições reais para a defesa do acusado. Negócios validamente realizados pelos particulares não podem ser desconsiderados, sob a vaga invocação de existência de eventual simulação[...]”.

Marins ²⁴⁰ em sua palestra O Código de Defesa do Contribuinte, publicada na Revista de Estudos Tributários, demonstra preocupação com a necessidade do operador do Direito e dos administradores com a Constituição:

[...] é muito comum defrontarmos, nas repartições públicas, com a seguinte situação: um funcionário da Fazenda Pública não cumpre a Constituição, não cumpre a lei, porque está a cumprir uma ordem de serviço. Isso ocorre porque as normas excessivamente genéricas da Constituição, marcadas pela abstração máxima, já que são normas constitucionais, não conseguem ser suficientemente “audíveis”, no sentido de vincular os agentes da Administração Pública. Falta aos agentes da Administração Pública uma proximidade maior com os desdobramentos necessários de determinadas garantias constitucionais[...].

²⁴⁰ MARINS, James. O Código de Defesa do Contribuinte. *REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS*. Porto Alegre: v.3, n.,19, mai/jun.,2001.p.147.

Adiante tem-se a possibilidade de quebra de sigilo de informações bancárias, expressamente prevista no texto de Lei Complementar n.º 105/01²⁴¹, que em seu art. 6.º²⁴² dispõe:

Art. 6.º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal²⁴³ em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Em percepção aos assuntos discorridos, demonstra-se a preocupação da continuidade do mercado por Arnold Wald²⁴⁴ em seu artigo sobre O Princípio Fundamental da Segurança Jurídica:

[...] O direito atual tem a finalidade de promover, ao mesmo tempo, valores fins e princípios diversos, plurais e, às vezes, antagônicos. Assim, deve encontrar o devido equilíbrio entre as

²⁴¹ LEI COMPLEMENTAR N.º 105, DE 10 DE JANEIRO DE 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 06/05/06.

²⁴² O Decreto n.º. 3.724, de 10 de janeiro de 2001, regulamenta o art.6.º. da lei Complementar N.º.105/01, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 06/05/06.

²⁴³ § 1º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Art 2. do Decreto n.º. 3.724/01.

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Decreto 70.235/72. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 06/05/06.

²⁴⁴ WALD, Arnold. O Princípio Fundamental da Segurança Jurídica. In: VELLOSO, C.M. da S; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos e homenagem ao professor Ives Gandra Martins*. p .223.

suas aspirações, para não criar um mundo justo, mas ineficiente e inseguro, nem um mundo eficiente e seguro, mas injusto.[...] Trata-se de conciliar o direito e o mercado, pois, como já disse, o direito sem o mercado significa a paralisação, enquanto que o mercado sem direito caracteriza a volta ao reinado a força[...].

Contudo, no que refere-se a atuação da atividade da administração tributária, deve ser cautelosamente utilizada, a preocupação apresentada não é a inviabilização da atividade fiscalizatória da administração, mas sim, a resolução do comportamento, ou seja, o exercício que extrapola o razoável e impossibilita o direito individual.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Direito Aduaneiro é o conjunto de normas e princípios, que disciplinam juridicamente a política no intercâmbio internacional de mercadorias e, que constitui um sistema de controle e de limitações com fins públicos. O Direito Aduaneiro sofre grande influência do Direito Internacional Público e do Direito Administrativo, em face da grande quantidade de tratados ratificados pelo Brasil, que se aplicam a esse segmento, e do Direito Tributário.

É no Decreto 4.543, de 26 de dezembro de 2002, o Regulamento Aduaneiro em vigor, que revogou e substituiu o Regulamento aprovado pelo Decreto 91.030, de 5 de março de 1985, que se encontram reguladas todas as operações de comércio internacional, no que se refere ao controle estatal exercido pela Alfândega relativamente ao fluxo de veículos, transportes, trânsito de pessoas e ingressos ou saídas de mercadorias, objeto do comércio internacional.

As atividades de comércio internacional como o registro, controle e acompanhamento das importações e exportações são exercidas de forma integrada pela Secretaria da Receita Federal, pela Secretaria de Comércio Exterior e pelo Banco Central do Brasil, em suas respectivas áreas de competência, por intermédio do Sistema Integrado de Comércio Exterior.

O Estado por suas políticas públicas e comerciais intervém a fim de garantir a segurança e previsibilidade do comércio internacional, através das normas tributárias e internacionais.

Portanto, se tem o imposto de importação, instituído pelo Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, ainda em vigor, com diversas alterações em seu texto, principalmente as decorrentes do Decreto-Lei 2.472, de 1988, onde estão demarcados os institutos e procedimentos e, também, o

Regulamento Aduaneiro, Decreto 4.543, de 2002, que conta inclusive com a existência de grande número de legislação exparsa necessária para completar todo o processo, que pode-se citar normas de valoração aduaneira, classificação de mercadorias, etc.

O imposto de exportação, com diploma básico o Decreto-Lei 1.578 de 1977, que instituiu o imposto e conta também com o Regulamento Aduaneiro, Decreto 4.543 de 2002.

O comércio internacional sofre com a presença de obstáculos encontrados no seu desenvolvimento, destacados entre alguns:

As regras de origem que necessitam de uma definição clara da norma nesta matéria.

As discrepâncias nas operações de importações, quanto a peso, quantidade, valor, entre outros, que por sua vez, já constatou - se uma tendência à pacificação de jurisprudência.

Acrescentou-se a importância de toda a movimentação financeira, ou seja, operações que envolvem moeda estrangeira, destinadas ao controle do Banco Central do Brasil.

O valor aduaneiro, dada a complexidade e dificuldade em vista de vários fatores que interferem numa transação comercial, além dos Acordos Internacionais é objeto de preocupação do Governo.

A pena de perdimento, que somente tem cabimento em situações de (fortes) indícios de fraude, esgotando todas as possibilidades de regularização da importação e, que, somente poderá ser imposta, por sentença condenatória proferida por membro de Poder Judiciário.

Finalizando, a atuação da autoridade administrativa tributária no comércio internacional, que pela falta de sistematização das

normas fiscais, que não são suficientes claras para atender as necessidades atuais, comprometendo o desenvolvimento dessa internacionalização pelos obstáculos causados.

REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS

- AMARAL, Gilberto Luiz do. A Supressão de Direitos dos Contribuintes. In: VELLOSO, C.M. da S; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos e homenagem ao professor Ives Gandra Martins*. São Paulo: Lex, 2005.
- BAPTISTA, L.O.; RODAS, J. G.; SOARES, G.F.S. (Org.). *Normas de direito internacional: tomo III, vol.2: comércio internacional – OMC*. São Paulo: LTr, 2000.
- BASTOS, C.R.; MARTINS, I.G.da S. *Comentários à Constituição do Brasil*. 6.v. tomo I: arts. 145 a 156. 2 ed.atual. São Paulo: Saraiva,2001.
- BODNAR, Zenildo. *A Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores*. Escola Superior de Advocacia - OAB/SC. 2005, Balneário de Camboriú.
- BRASIL. Decreto-Lei nº. 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros de dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> .Acesso em : 6 mai.2006.
- BRASIL. Lei. nº.6.562, de 18 de setembro de 1978. Altera a redação dos arts. 48 e 169 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> .Acesso em : 06 mai.2006.
- BRASIL. *Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul*. Disponível em: <http://www.trf4.gov.br>. Acesso em : 6 mai.2006.
- BRASIL. Decreto nº. 55.762, de fevereiro de 1965. Regulamenta a Lei nº. 4.131, de 3 de setembro de 1952, modificada pela Lei nº. 4.390, de 29 de agosto de 1964. Decreto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em : 6 mai.2006.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> .Acesso em : 6 mai.2006.
- BRASIL. Lei Complementar nº. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera os dispositivos da Lei nº. 5.172, de 15 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em : 6 mai.2006.
- BRASIL. Lei Complementar nº. 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 6 mai.2006.

- BRASIL. Decreto n°. 3.724, de 10 de janeiro de 2001, regulamenta o art.6º. da Lei Complementar n°.105/01, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 6 mai.2006.
- BRASIL. Decreto 70.235/72. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 6 mai.2006.
- CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. 2.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.
- CARRAZZA, R.A; FRANCO, V.H. de M. (Org.). *Constituição Federal, Código Comercial, Código Tributário Nacional*. 7 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *O Regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª.ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003.
- CASTRO JR., Osvaldo Agripino de. In: *Revista prática Jurídica*. Ano IV - n°. 35 – 2 de fevereiro de 2005
- CHEREM, Giselda da Silveira. *Organização Mundial do Comércio: economia & direito & subsídios*. Curitiba: Juruá, 2003.
- COELHO, Sacha Calmon N. Princípios Constitucionais em Matéria Tributária: Explícitos, Derivados e Conexos. In: VELLOSO, C.M. da S; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R do. *Princípios Constitucionais Fundamentais : estudos e homenagem ao professor Ives Gandra Martins*. São Paulo: Lex, 2005.
- DALSTON, César Olivier. *Exceções tarifárias: ex-tarifário do imposto de importação*. São Paulo: Aduaneiras, 2005.
- DIALLO, Alfa Oumar. *Tributação do comércio internacional*. São Paulo: Método Editora, 2001.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Miniaurélio SéculoXXI : O minidicionário da língua portuguesa*. 4. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2000.
- GOMES, Luiz Flávio (Org.). *Constituição federal, código penal*. 6 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. 2.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

- LABATUT, Ênio Neves. *Teoria e prática de comércio exterior*. 3.ed.São Paulo: Aduaneiras, 1990.
- MARINS, James. O Código de Defesa do Contribuinte. *In: Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: v.3, n.,19, mai/jun.,2001.
- MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial*. ed.rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: IOB, 2002.
- MENEZES, Aderson de. *Teoria geral do estado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971.
- MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Bitributação internacional e elementos de conexão*. São Paulo: Aduaneiras, 2003.
- MOURO, Mario Augusto. Introdução ao Mercado de Câmbio e Comércio Exterior. *In: Cursos BOVESPA/ANCOR*. São Paulo,2005. Apostila.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: Esmafe, 2006.
- PASOLD, César Luiz. *Prática da pesquisa jurídica: idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do direito*. 8 ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003.
- ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. 2ª. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2003.
- ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro: anotado com textos legais transcritos*. 9. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2005.
- ROCHA, Paulo César Alves. *Valoração Aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2000.
- SÃO PAULO. *Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes*. Disponível em : <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>. Acesso em : 6 mai.2006.
- SÃO PAULO. *Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes*. Disponível em: <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>. Acesso em: 6 mai.2006.
- SCARTEZZINI, Anna Maria Goffi Flaquer. Princípios Constitucionais e a Atividade Administrativa Tributária nos Dias Atuais.In: VELLOSO, C.M. da S; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos e homenagem ao professor Ives Gandra Martins*. São Paulo: Lex, 2005
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- SILVA, G. E. do N e.; ACCIOLY, H. *Manual de direito internacional público*.15 ed.rev.e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

- SILVA, V. Z. de O. (Coord.); MARTINS, A. et al. (Colab). *Código Tributário Nacional: lei 5.172, de 25 de outubro de 1966: comentado e anotado*. 4^a.ed. Campinas: CS Edições, 2004.
- TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*. 2^a.ed.atual. e ampl. Florianópolis: Momento Atual, 2005.
- TORRES, Heleno. *A Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- VIEIRA, Jair Lot. (Superv.). *Regulamento Aduaneiro – Decreto n°. 4.543, de 26 de dezembro de 2002*. São Paulo: Edipro, 2^a. Ed., atualizada com o Decreto n°. 4.765, de 24.6.2003.
- Yone Silva. (Coord.) *Dicionário de Comércio Exterior*. Edições Aduaneiras. 5ed. São Paulo: Aduaneiras, 2004.
- WALD, Arnold. O Princípio Fundamental da Segurança Jurídica. In: VELLOSO, C.M. da S; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos e homenagem ao professor Ives Gandra Martins*. São Paulo: Lex, 2005.