

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

**DAS ISENÇÕES E REDUÇÕES DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO DE
PRODUTOS ESTRANGEIROS NO TERRITÓRIO BRASILEIRO**

IZABELA CRISTINA PERISSÊ DE SOUZA

BRASÍLIA

2017



DAS ISENÇÕES E REDUÇÕES DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS NO TERRITÓRIO BRASILEIRO

Artigo científico apresentado ao curso de pós-graduação de Direito Tributário e Finanças Públicas da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Autora: Izabela Cristina Perissê de Souza.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Liziane Angelotti Meira.

Brasília – DF
2017

Artigo de autoria de Izabela Cristina Perissê de Souza, intitulado “DAS ISENÇÕES E REDUÇÕES DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS NO TERRITÓRIO BRASILEIRO”, requisito parcial para obtenção do grau de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, defendida e aprovada, em ____ de _____ 20____, pela banca examinadora constituída por:

Profª. Drª. Liziane Angelotti Meira
Orientadora
Instituto Brasiliense de Direito Público
Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP

Integrante: Prof.
Instituto Brasiliense de Direito Público
Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP

Integrante: Prof.
Instituto Brasiliense de Direito Público
Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP

Brasília
2017

DAS ISENÇÕES E REDUÇÕES DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS NO TERRITÓRIO BRASILEIRO

Izabela Cristina Perissê de Souza¹

SUMÁRIO: Introdução. 1. Da Isenção Tributária; 1.1 Conceito; 1.2 Da Natureza Jurídica; 1.3 Competência para conceder isenção. 2. Do Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros; 2.1 Do Fato Gerador; 2.2 Da Base de Cálculo e da Alíquota; 2.3 Do Lançamento; 2.4 Dos Princípios e suas aplicações ao Imposto sobre a Importação; 2.4.1 Do Princípio da Legalidade; 2.4.2 Do Princípio da Anterioridade (de sua não aplicação); 2.4.3 Do Princípio da Noventena (de sua não aplicação); 2.5 Dos Regimes Aduaneiros; 2.5.1 Do Regime Comum de Importação; 2.5.2 dos Regimes Aduaneiros Especiais; 2.5.3 Dos Regimes Aduaneiros em Áreas Especiais; 2.6 Das Isenções e Reduções do Imposto sobre a Importação; 2.6.1 Condições. 3. Da importação sobre Produtos Estrangeiros; 3.1 Conceito; 3.2 Da Cumulação de Impostos sobre a Importação: II, IPI e ICMS. Conclusão. Bibliografia.

RESUMO: Este trabalho tem por objetivo apresentar os aspectos pertinentes às isenções e reduções do Imposto sobre a Importação de produtos estrangeiros no território brasileiro. Baseando-se na percepção de que as isenções e as reduções do imposto supracitado têm sido objeto de discussões constantes da opinião pública, se faz necessário averiguar as possibilidades, as condições, os limites legais e as particularidades para que o contribuinte seja isento ou tenha direito à redução do Imposto de Importação. O trabalho versa sobre a pretensão de isentar ou reduzir o Imposto sobre a Importação de produtos estrangeiros ao adentrarem o território brasileiro, e ao mesmo tempo, contrapõe às suas disfunções sociais, políticas e econômicas, ambas relacionadas aos limites legais contidos na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e demais legislações conjugadas. E isso porque, se por um lado, o aparato legal condiciona a isenção ou a redução como benéficas para a economia ou para um grupo especial de contribuintes, constituindo-se como mecanismo necessário, por outro, a maneira pela qual esta é executada, ante a inobservância dos dispositivos legais, gera disfunções sociais, políticas e econômicas para o Poder Público, atingindo o interesse público, objeto constantemente protegido pela Carta Magna Brasileira. Faz-se necessário o destaque nos aspectos atinentes ao tema, tais como os requisitos legais para que sejam concedidas estas isenções e reduções do Imposto de Importação ou que sejam encontrados outros meios de preservação da economia brasileira e do interesse dos contribuintes.

Palavras-chave: Economia. Imposto de Importação. Isenção. Direito Tributário. Finanças Públicas Brasileiras.

¹ Pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas pela Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP – Instituto Brasiliense de Direito Público. Graduação em Direito, Universidade Católica de Brasília. Advogada e Consultora Jurídica.

ABSTRACT: This work aims to present aspects related to the exemptions and reductions of Import Tax of foreign products in Brazilian territory. Based on the perception that the exemptions and reductions of the Import Tax have been the subject of constant discussions of public opinion, it is necessary to study the possibilities, the conditions, the legal limits and the particularities for the taxpayer to be exempted or entitled about the Import Tax. The study deals with the claim to exempt or reduce the Tax on the Import of foreign products when entering the Brazilian territory, and at the same time, opposes to its social, political and economic dysfunctions, both related to the legal limits contained in the Federal Constitution, in the National Tax Law and other legislations. It happens because on the one hand, the legal apparatus conditions the exemption or reduction as beneficial to the economy or to a special group of taxpayers, constituting as a necessary mechanism, on the other hand, the manner in which it is executed, before The non-observance of legal provisions, generates social, political and economic dysfunctions for the Public Power, reaching the public interest, an object constantly protected by the Brazilian Federal Constitution. It is necessary to emphasize the aspects related to the subject, such as the legal requirements to grant these exemptions and reductions of Import Tax or to find other ways of preserving the Brazilian economy and the interest of taxpayers.

Keywords: Economy. Import Tax. Exemption. Tax Law. Brazilian Public Finances.

INTRODUÇÃO

A concessão de isenções tributárias e demais reduções deve ser estabelecida por entes que possuem competência para tal. Portanto, antes da abordagem acerca das isenções é válido o estudo da competência tributária. Uma vez que a isenção é facultativa, podendo ser concedida ou não, esta deve respeitar alguns critérios, que garantem ao ente federativo a aptidão para isentar um determinado contribuinte.²

Aquele que possui legitimidade para criar tributos pode, também, majorá-los – seja na alíquota ou na própria base de cálculo -, diminuí-los – perfazendo o caminho inverso – ou mesmo suprimí-los, fazendo uso do mecanismo de não tributação pura e simples. E, obviamente, pode isentar o contribuinte, em determinados e específicos casos, do pagamento do tributo.

O tema traz à baila a importância, não somente da competência para a concessão de isenções, mas também sua definição. Esta tem uma discussão polêmica sobre como é definida. Em geral, alguns doutrinadores a caracterizam por sua natureza jurídica, qual seja, a de *não incidente* e *incidente* da norma. Além disso, pela corrente tradicional, a isenção é meramente uma dispensa legal de pagamento de um determinado tributo que é devido.³

Portanto, pode-se afirmar que há uma situação em que há uma incidência de modo legítimo, decorrente de um fato gerador, e, ante ao princípio da legalidade disposto, ocorre a dispensa de um determinado contribuinte ao pagamento de um imposto que lhe era devido. Ou seja, a previsão de pagamento existe ante à ocorrência do fato gerador, contudo, houve a dispensa por parte do legislador, com expressa disposição legal.

O objeto de averiguação ora proposto surgiu do alto índice de isenções e diversos casos tratados em matéria tributária, especificamente quanto ao Imposto de Importação. E, neste estudo realizado, outro aspecto que detém demasiada

² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 1031.

³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** / Eduardo Sabbag – 6ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 924.

significância é a observação do princípio da legalidade, em acordo com a aplicação correta da legislação brasileira.

Cabe ressaltar os principais elementos que caracterizam o Imposto sobre a Importação de produtos estrangeiros, quais sejam, sua previsão – consta no artigo 153, I, da Constituição Federal de 1988 – e sua função extrafiscal, pois este não tem a função de aumentar os recursos para o Poder Público, mas sim, atuar como um mecanismo de proteção para controlar a entrada de produtos estrangeiros no território brasileiro.⁴

Eis, então, que o objetivo central da pesquisa está concentrado em evidenciar os aspectos relevantes acerca da isenção e redução do Imposto de Importação sobre produtos estrangeiros que adentram o território brasileiro. Já os objetivos específicos, por sua vez, consistem em identificar alguns dos produtos em que a isenção e a redução mais incidem para com o imposto de importação, os impactos causados no Fisco, os critérios específicos para a isenção e a redução do imposto objeto deste estudo, observados os aspectos legais brasileiros.

1. DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1) Conceito

A isenção é definida como, em havendo um tributo, a dispensa do pagamento deste. Contudo, é comum pensar que isentar é o mesmo que não incidir. Mas observa-se que, a partir de uma tese que teve surgimento no Poder Judiciário, os fatos geradores continuam a existir, contendo as mesmas obrigações

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. / Ricardo Alexandre – 9ª Ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 558.

tributárias. Entretanto, não há o lançamento e assim, também não há o crédito tributário⁵.

Portanto, há que se falar que isenção tributária é uma hipótese de exclusão do crédito no que concerne o tributo. Tal afirmativa encontra-se presente no artigo 175 do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I – a isenção;
II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente⁶.

Como possível notar, a anistia também é englobada em uma das modalidades de exclusão do crédito tributário. A diferença que impera entre as duas é que, enquanto a isenção exclui o crédito referente ao tributo, a anistia se volta diretamente ao crédito tributário presente na penalidade pecuniária.

Comparação semelhante ocorre no tocante à isenção e à imunidade. Isto porque há uma certa semelhança entre tais temas, uma vez que em ambas não existe o dever de prestação tributária. De modo breve, Paulo de Barros Carvalho resume os pontos semelhantes entre a isenção e a imunidade ao afirmar que

Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária⁷.

Porém, ao aprofundar o estudo na temática, percebe-se que são compostas de modo distinto. A imunidade possui um caráter de cunho mais colaborativo, no âmbito das competências impositivas. Já a isenção tem este mesmo caráter

⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. / Ricardo Alexandre – 9ª Ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 498.

⁶ BRASIL. [Leis, etc.] Códigos 3 em 1 : *Tributário ; Processo Civil e Constituição Federal / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luis Roberto Curia, Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha*. – 12 ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p. 149.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** / Paulo de Barros Carvalho. – 27 ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p. 197.

colaborativo, entretanto, no campo da legislação ordinária. Ou seja, em âmbito normativo.

Portanto, tem-se que a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário, com pouquíssima semelhança quando comparada à imunidade tributária e diferente da anistia. Trataremos, assim, de aprofundar em sua natureza jurídica, para uma melhor compreensão.

1.2) Da Natureza Jurídica

A isenção é concedida mediante lei que a conceda. Por isso, pode-se afirmar que só pode haver isenção se houver previsão legal. Ou seja, deve haver texto normativo que discipline a isenção a ser concedida a determinado contribuinte. Assim, a norma isentiva não permite interpretações, a não ser aquela decorrente de lei em sentido literal⁸.

A doutrina não consegue definir em palavras exatas o que poderia ser a isenção tributária, para determinar sua natureza jurídica. Confunde-se muito seu conceito com sua natureza jurídica, isto porque enquanto um tenta definí-la, o outro, busca afirmar seus efeitos no campo tributário.

Duas correntes defendem uma posição para justificar a isenção. A primeira corrente afirma que isentar é dispensar o pagamento do tributo devido. Ou seja, uma vez que a isenção for revogada, nos termos do artigo 178 do Código Tributário Nacional, o tributo deverá ser pago imediatamente, mas não em caráter retroativo.

A segunda corrente, segundo afirma Marcello Leal, em seus estudos, é compreendida pelos seus adeptos como a

subtração de parcela da regra-matriz de incidência do tributo, com a revogação deste incentivo fiscal, há em verdade uma nova instituição (reinstituição) de tributo. É como se a lei que concedesse isenção a determinada categoria tivesse subtraído da hipótese de incidência do tributo em questão parcela do aspecto pessoal, com sua revogação há uma reinserção daquilo que fora antes retirado. Assim, como se está diante de tributação nova, deverá o tributo respeitar aos princípios da anterioridade, caso aplicáveis. Assim, revogada

⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** / Eduardo Sabbag – 6ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 288.

isenção de uma determinada espécie tributária e não sendo esta exceção às anterioridades previstas na Constituição, deverá esperar o exercício financeiro seguinte para que possa haver sua cobrança⁹.

O Supremo Tribunal Federal é adepto à primeira corrente. Justifica-se porque como há uma dispensa do pagamento do tributo, a revogação da norma isentiva passa a ter aplicação imediata, passando à cobrança dos fatos geradores posteriores ao exercício financeiro que as isenções foram revogadas. Portanto, tendo em vista as divergências doutrinárias e o aprofundamento nos estudos, tem-se que a isenção tem natureza jurídica de norma que dispensa o pagamento de determinado tributo.

Contudo, quem é competente para que haja a concessão de isenção?

1.3) Competência para Conceder Isenção

São quatro as possibilidades de concessão de isenção. Cite-se: a) por meio de lei ordinária; b) por meio de lei complementar; c) por tratado internacional; e d) por meio de decreto legislativo, seja estadual ou distrital, em se tratando de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Assim, a competência para conceder isenções varia de acordo com o meio que essas foram criadas.

Em caráter geral, isenções são concedidas por meio de lei ordinária. Entretanto, pode-se dizer que isenções são autonômicas, ou seja, estas surgem por meio do mesmo ente que criou o tributo. Com limite estabelecido pelo artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988, a União é vedada de instituir isenções de tributos que são da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Embora enquadrados nas hipóteses de possibilidades de concessão de isenções, os decretos são considerados descabidos para tal feito¹⁰. Neste aspecto podemos inserir o caráter de disfunção social, econômica e política que a

⁹ LEAL, Marcelo. *Isenção: natureza jurídica e requisitos para sua concessão*. Disponível em: <<http://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/111758307/isencao-natureza-juridica-e-requisitos-para-sua-concessao>>. Acesso em: 15 de outubro de 2016.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 1051.

isenção concedida por meio de decreto pode causar. A autoridade que pratica tal ato de editar decreto acaba por ser enquadrada no rol do artigo 85, inciso VII, da Constituição Federal de 1988, como crime de responsabilidade.

Prosseguimos com o estudo e é interessante o que Carraza afirma acerca da União, que

ao conceder isenções, não pode privilegiar, sem causa jurídica, uma região do País, em relação a outra. É o que deduzimos analisando o art. 151, I, da CF, que veicula o chamado princípio da uniformidade geográfica da tributação: “Art. 151. É vedado à União: I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”¹¹.

Notório, portanto, que a União não pode dar preferência a uma determinada região ou ente federativo, para beneficiá-lo, se não em razão de interesse público. De forma semelhante ocorre com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, para benefício da região de destino de bens e serviços.

Nos termos do artigo 156, § 3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, as isenções podem ser concedidas por meio de lei complementar. Aqui são abrangidas as chamadas isenções heterônomas – concedidas por indivíduo diferente daquele que tem competência definida em âmbito da Constituição Federal para instituição do tributo.

Uma outra possibilidade de concessão de isenções diz respeito aos tratados internacionais. Estes pertencem a um campo particular dentro da norma tributária brasileira. Isto porque pelo fato de existirem muitas nações, cada uma possui sua soberania, havendo a necessidade de acordos para superar possíveis divergências quanto às economias.

Desta forma, há o surgimento de vários acordos internacionais, em forma de tratados, que visam estipular isenções tributárias e formalizar acordos de comércio internacional. Neste aspecto também podemos afirmar que cada país possui suas

¹¹ *Ibid.*, p. 1050.

normais internas. No Brasil, as isenções só passam a ter efeito depois que o tratado internacional é formalizado, confirmado pelo Congresso Nacional, ratificado e promulgado pelo Presidente da República, respeitando, assim, a soberania brasileira.

Além disso, mas já em âmbito de um estudo posterior, as isenções também podem ser concedidas por decreto legislativo estadual ou distrital, envolvendo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Todavia, o objeto do presente artigo é o tocante ao Imposto sobre Importação, então, passa-se à análise de sua temática.

2. DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS

2.1) Do Fato Gerador

O Imposto sobre a Importação está previsto no artigo 153, inciso I, da Constituição Federal, com o seguinte texto:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I – importação de produtos estrangeiros¹²;

A função do citado imposto é meramente extrafiscal, já que o objetivo de sua instituição não é o de arrecadar recursos para custear o Estado, mas tão somente para controlar o mercado e o setor financeiro, servindo como mecanismo de proteção e controle de entrada de produtos estrangeiros no território brasileiro, protegendo a economia brasileira¹³.

O fato gerador do Imposto sobre a Importação comporta a entrada do produto estrangeiro no Brasil. Para tal feito é necessário interpretar também o elemento temporal do fato gerador, passando então a ser chamado tal fato como

¹² BRASIL. [Leis, etc.] Códigos 3 em 1: *Tributário ; Processo Civil e Constituição Federal / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luis Roberto Curia, Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha*. – 12 ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p. 55.

¹³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. / Ricardo Alexandre – 9ª Ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 558.

“início do despacho aduaneiro”. Este momento é caracterizado pela apresentação ou mesmo pelo registro da Declaração de Importação, até mesmo podendo ser outro documento que registre, perante a autoridade brasileira aduaneira – Receita Federal do Brasil – a entrada de mercadoria estrangeira¹⁴.

É importante, contudo, ressaltar que o imposto incidirá sobre os produtos ou mercadorias que irão ficar em definitivo no território brasileiro. E também deverá ser calculado o imposto em moeda nacional, exatamente à taxa de câmbio da data da entrada do produto no território nacional, conforme disposto no artigo 143, do Código Tributário Nacional¹⁵.

Prosseguiremos com nosso estudo acerca dos elementos que caracterizam o Imposto sobre a Importação.

2.2) Da Base de Cálculo e da Alíquota

A base de cálculo do Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros está definida no artigo 20 do Código Tributário Nacional, conforme disposto em seu texto a seguir:

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:
I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;
III – quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação¹⁶.

No inciso II do artigo supracitado é possível constatar a presença da expressão *ad valorem*, que significa dizer que se trata de uma alíquota diretamente

¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** / Eduardo Sabbag – 6ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1155.

¹⁵ *Ibid.*, p. 1056.

¹⁶ BRASIL. [Leis, etc.] Códigos 3 em 1 : *Tributário ; Processo Civil e Constituição Federal* / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luis Roberto Curia, Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha. – 12 ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p. 135.

incidente sobre o valor. É a chamada base de cálculo em moeda brasileira, que se chegará em um montante de valor do imposto a ser pago.

A alíquota, portanto, é uma porcentagem determinada do valor do bem a ser paga em impostos. Dessa forma, consegue-se saber também a respeito da alíquota específica, que traz consigo a determinação da quantia a ser paga em unidade de quantificação dos bens que foram importados (relativa a qualquer unidade de medida das mercadorias).

E ainda há a alíquota mista, que nada mais é do que a aplicação direta dos dois modelos citados anteriormente, quais sejam, a alíquota *ad valorem* e a alíquota específica.

A título de exemplo, o doutrinador Ricardo Alexandre é bem claro ao descrever que

pode-se imaginar uma alíquota de imposto de importação de uma determinada mercadoria com o valor de R\$ 100/tonelada (cem reais por tonelada). Nesta situação, a base de cálculo não pode ser fixada em moeda, mas sim em toneladas (mesma unidade de medida usada na definição da alíquota). Portanto, na importação de dez toneladas de tal mercadoria, o tributo a ser pago seria de mil reais (R\$ 100/ton x 10 ton)¹⁷.

A Decisão nº. 22 do Conselho do Mercado Comum do Sul – que contribuiu para a adoção da TEC, também conhecida como Tarifa Externa Comum, que foi estabelecida de acordo com os integrantes do Mercosul, determinando as alíquotas que seriam adotadas para aqueles países que não integram o Mercosul. A formação destes blocos econômicos passa a ter certa vantagem, pois a negociação não é mais meramente a nível nacional para com o exterior, mas sim, de blocos econômicos maiores¹⁸.

Para se chegar a uma conclusão acerca de como é determinada a base de cálculo do Imposto sobre a Importação, podemos dividir em três parâmetros:

¹⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. / Ricardo Alexandre – 9ª Ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 562.

¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** / Eduardo Sabbag – 6ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1159.

- a) A quantidade de mercadoria: configurada de acordo com o estabelecido pela Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), em sua unidade de medida. Neste caso, a alíquota será específica.
- b) Expressão pecuniária da mercadoria que foi importada: este valor está elencado no inciso VII, nº. 2, do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT – Decreto n. 92.930/86), em se tratando da mencionada anteriormente, alíquota *ad valorem*. O texto normativo supracitado assim determina:

2. Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado conforme as disposições do artigo 1º, normalmente deverá haver consultas entre a administração aduaneira e o importador, com o objetivo de estabelecer uma base de valoração de acordo com o disposto nos artigos 2º ou 3º. Pode ocorrer, por exemplo, que o importador possua informações sobre o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares importadas, e que a administração aduaneira não disponha destas informações, de forma imediata, no local de importação. Também é possível que a administração aduaneira disponha de informações sobre o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares importadas, e que o importador não tenha acesso imediato a essas informações. Consultas entre as duas partes permitirão intercambiar as informações, atendidas as limitações impostas pelo sigilo comercial, para determinar uma base adequada de valoração para fins aduaneiros¹⁹.

- c) Preço da arrematação: Isto quando se tratar de um produto que foi disponibilizado em licitação.

E já tendo a principal ferramenta que é a base de cálculo, determina-se a alíquota do Imposto sobre a Importação, aplicando tanto a alíquota específica ou a alíquota *ad valorem* (esta é possuidora de legislação, através da Lei nº. 3.244/57), como mencionado anteriormente.

Sabe-se a alíquota a ser aplicada para o cálculo do Imposto sobre a Importação de uma determinada mercadoria de acordo com a posição do produto

¹⁹ BRASIL. *Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT – Decreto nº. 92.930/86 – Anexo à legislação*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/Anexo/and92930-86.pdf>. Acesso em: 04 de novembro de 2016.

na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador. Entretanto, existem também as alíquotas elaboradas no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, que se estendem àquelas importações realizadas de países integrantes da Associação Latino-Americana de Integração.

A alíquota do referido imposto pode ser alterada de acordo com a necessidade do mercado. Isto porque, como visto anteriormente, trata-se de um mecanismo extrafiscal para proteção e controle da entrada de mercadorias no território brasileiro. O doutrinador Cláudio Carneiro fez uso de um argumento que muito bem define, de acordo com Sacha Calmon:

O Executivo pode variar a alíquota do imposto para evitar dumping e para harmonizar a intercadência de preços entre o mercado interno e externo, daí os preços de referência, mas 'As resoluções do Conselho de Política Aduaneira, destinadas à fixação de pauta do valor mínimo, devem conter motivação expressa' (Súmula nº. 97 do TRF, hoje STJ), pois 'o fato gerador está na entrada da mercadoria no território nacional, sendo, pois, a alíquota devida aquela contemporânea ao fato gerador (STF, RE nº. 734/19). Sendo lícito ao Poder Executivo alterar as alíquotas referentes ao imposto de importação nas condições e limites fixados em lei". (STJ, MS nº. 3.696)²⁰.

Competente para alteração das alíquotas do Imposto sobre a Importação, a Câmara de Comércio Exterior, através da Lei nº. 8.085/90, em seu artigo 1º, observando estes limites e requisitos normativos.

O Decreto nº. 99.546, de 1990 estabeleceu que a competência para a determinação da alíquota do Imposto sobre a Importação foi uma atribuição do Presidente da República ao Ministro da Fazenda. E a alíquota do referido imposto é determinada, sobretudo, pelo seu regime de importação, que será objeto de estudos nos tópicos seguintes, podendo ser: a) regime comum de importação; b) regime de tributação especial; c) regime de tributação simplificada; d) regime de tributação unificada e; e) direitos relativos às medidas de salvaguarda²¹.

²⁰ CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** / Cláudio Carneiro. – 3ª ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 287.

²¹ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. Liziane Angelotti Meira. – São Paulo: Saraiva, 2012. – (Série IDP – Linha pesquisa acadêmica). p. 389.

O Imposto de Importação ainda pode ser também alterado por atos normativos internacionais e, além de tudo, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o Poder Executivo pode alterar as alíquotas do II, observando o disposto no artigo 153, § 1º. Para tal, os novos limites e condições foram estabelecidos pelo Tratado de Assunção (1991) e pelo Protocolo de Ouro Preto (1994). Estes são considerados, hoje, leis ordinárias, derogando o que antes era normatizado pela Lei nº. 3.244/57²².

Diante de tantos conflitos de competência, o artigo 98 do Código Tributário Nacional é capaz de solucionar os conflitos existentes entre os tratados e convenções internacionais e a legislação tributária interna. Isto porque o critério da norma específica pode determinar melhor o equilíbrio destes conflitos tributários existentes.

2.3) Do Lançamento

O lançamento do Imposto sobre a Importação é, mais comumente, lançado por homologação. Isto porque é competência do importador o cálculo do imposto que deve, bem como o recolhimento antecipado do valor. O cálculo deve ser realizado posteriormente à elaboração da Declaração de Importação – DI e o registro no SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior). Nisto, o próprio Sistema tem a função de efetuar a retirada do contribuinte a quantia a ser paga do imposto.

Após isto, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil homologa o procedimento realizado pelo contribuinte. Tal ato é chamado de “desembaraço aduaneiro”.

Para o caso de importação de bens que mesmo sendo bagagem acompanhada, mas ultrapassem o limite de isenção, o lançamento do imposto era baseado na declaração que o contribuinte entregava. Após a Instrução Normativa nº. 1.385/2013, houve a substituição da Declaração de Bagagem Acompanhada

²² CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** / Cláudio Carneiro. – 3ª ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 112.

pela Declaração Eletrônica de Bens de Viajante (e-DBV), na qual o viajante tem a opção de calcular antecipadamente o valor do imposto e efetuar seu pagamento.

Entretanto, o Imposto sobre a Importação também pode ser lançado de ofício, uma vez que a autoridade competente venha a averiguar que o contribuinte não efetuou antecipadamente o pagamento do imposto devido.

2.4) Dos Princípios e suas aplicações ao Imposto sobre a Importação

O Imposto sobre a Importação também necessita ser submetido aos princípios tributários, isto devido aos possíveis conflitos existentes na norma. E também constituem a base normativa tributária brasileira. Muitas vezes, determinados conflitos podem ser resolvidos somente por meio da analogia dos princípios tributários. Nesta parte do estudo, será possível acompanhar de que forma esses são aplicados no que concerne ao referido imposto.

2.4.1) Do Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade está elencado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Refere-se ao fato de que nenhum indivíduo é obrigado a fazer nada, se não, em detrimento do que estabelece a lei. Todo tributo tem natureza compulsória. Assim, sabe-se que o pagamento do tributo só é devido em caso de sua previsão legal²³.

Em relação à matéria tributária, o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 afirma que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça²⁴.

²³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. / Ricardo Alexandre – 9ª Ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 86.

²⁴ BRASIL. [Leis, etc.] Códigos 3 em 1 : *Tributário ; Processo Civil e Constituição Federal / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luis Roberto Curia, Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha*. – 12 ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p. 55.

No que concerne o Imposto sobre a Importação, há que se falar na aplicação do referido princípio da legalidade, mas também podemos averiguar algumas exceções. Pelo seu caráter extrafiscal, celeridade é o termo correto para a aplicação de sua variação de alíquotas. Não em confronto com o que dispõe o artigo 150, I, da Constituição Federal, mas o seu artigo 153, § 1º, estabelece uma exceção ao princípio da legalidade tributária, ao permitir que o Poder Executivo altere as alíquotas sob apreciação.

Entretanto, há que se ressaltar que esta exceção abrange somente o âmbito das alíquotas. Portanto, a base de cálculo não poderia ser alterada com fundamento no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988. Além disso, a base de cálculo é objeto preservado pelo que dispõe o artigo 97, do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para as infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades;

§ 1º. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo²⁵.

Existem dois prismas do princípio da legalidade, que são o do particular, enquadrado na autonomia da vontade em que o indivíduo pode fazer tudo aquilo que a lei não proíbe. E ao mesmo tempo, no que concerne a Administração Pública, esta deve agir de acordo com o estabelecido pela lei, ou seja, seus atos ficam limitados ao texto normativo.

²⁵ BRASIL. [Leis, etc.] Códigos 3 em 1 : *Tributário ; Processo Civil e Constituição Federal / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luis Roberto Curia, Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha*. – 12 ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p. 141.

Em âmbito tributário, a regra quanto ao Estado não foge à definição acima. Observa-se que o Estado não pode instituir, majorar ou extinguir tributo sem que haja prévia norma que assim estabeleça. Entretanto, tais medidas são variants de acordo com o tipo de tributo a ser cobrado. Como vimos anteriormente, o Imposto sobre a Importação acaba por ser uma exceção quanto à alteração de sua alíquota.

2.4.2) Do Princípio da Anterioridade (de sua não aplicação)

O princípio da anterioridade está elencado no artigo 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal de 1988. Este presente artigo veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que teve como função a instituição ou o aumento. Pressupõe-se, logo, que o tributo só poderá ser cobrado mediante uma lei anterior.

Podemos definir como exercício financeiro todo ano civil, desde a data de 01 de janeiro até 31 de dezembro. Portanto, este princípio surgiu com o objetivo de não causar surpresa no contribuinte ao ser cobrado de um devido tributo. Desta forma, este pode se organizar para realizar o pagamento do que é devido.

Ocorre que o Imposto sobre a Importação é uma das exceções ao princípio da anterioridade. Portanto, vale dizer que, de acordo com o disposto no artigo 153, inciso I, da Constituição Federal combinado com o § 1º do mesmo artigo, é a exceção, ante ao caráter extrafiscal do imposto sobre a importação.

Os tributos elencados no artigo 153 da Constituição Federal são exceções ao princípio da anterioridade. Isto porque o Poder Executivo não pode aguardar o próximo exercício financeiro para ativar o sistema de iniciativas que podem controlar setores em crise da economia brasileira²⁶.

Assim, o Imposto sobre a Importação se encaixa neste aspecto, pois se trata de um mecanismo de proteção à indústria nacional, portanto, tendo caráter de

²⁶ OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Princípios da Legalidade e Anterioridade no Direito Tributário**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7864> Acesso em: 05 de dezembro de 2016.

urgência em sua aplicação para o contribuinte, visando preservar a economia brasileira de modo estável.

2.4.3) Do Princípio da Noventena (de sua não aplicação)

Também chamado de princípio da anterioridade nonagesimal, o princípio da noventena surgiu com a Emenda Constitucional nº. 42 de 2003, com o objetivo de reforçar o princípio da anterioridade existente, mas com relação ao exercício financeiro.

Antes, era obrigatório o prazo mínimo de noventa dias entre a data da publicação de uma determinada lei que alterasse determinado tributo, mas de caráter exclusivo às contribuições de financiamento de seguridade social. Tal fato fez com que o princípio fosse conhecido como “princípio de anterioridade mitigada”.

Com a Emenda Constitucional nº. 42/2003, o artigo 150, inciso III da Constituição Federal de 1988 foi alterado, estabelecendo, portanto, o conhecido “princípio da não surpresa”. Assim, o contribuinte poderia se organizar melhor financeiramente para arcar com os valores que lhe fossem cobrados.

Contudo, há também exceções à aplicação do princípio da noventena. São estes: a) II, IE e IOF; b) Impostos extraordinários de Guerra; c) Empréstimos compulsórios (em casos de Guerra ou calamidade); d) Imposto de renda; e) Base de cálculo do IPTU; e f) Base de cálculo do IPVA²⁷.

O Imposto sobre a Importação é uma exceção à regra, porque sua função é meramente controladora à indústria brasileira. Desta forma, comporta dizer que o referido imposto deve ser exigido imediatamente, em caso de ser majorado ou instituído²⁸.

2.5) Dos regimes aduaneiros

²⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. / Ricardo Alexandre – 9ª Ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 126.

²⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** / Eduardo Sabbag – 6ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 106.

O objeto do estudo até o presente momento consiste naquilo que envolve o regime aduaneiro comum. Isto porque englobe os aspectos administrativos e tributários dos produtos que são importados do exterior diretamente para o território nacional. Alguns casos, entretanto, ocorrem com a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional. Pensando nisso, em caráter temporário, o Estado adotou alguns mecanismos diferentes do que é aplicado no mercado interno.

Este diferente campo do comércio, agora do estrangeiro para o território nacional, regulamentado e com alguns requisitos, com normas suspensivas da tributação comum, é conhecido por “Regime aduaneiro especial”. E também há os “Regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais”. Ambos se encontram regidos pela legislação específica dos referidos impostos que englobam a importação e a exportação.

A seguir estudaremos mais a respeito dos tipos de regimes aduaneiros.

2.5.1) Do regime comum de importação

O regime comum de importação é aquele em que não há em sua base de cálculo uma determinada unidade de medida, mas esta é feita por unidade pecuniária. Assim, o tributo devido é constituído de acordo com o que dispõe o artigo VII do GATT e também no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII (Acordo de Valoração Aduaneira – AVA).

O Acordo de Valoração Aduaneira – AVA estava disciplinado no Decreto nº. 2.498/1998. Entretanto, sua revogação se deu pelo Decreto de nº. 6.759/2009 (conhecido como Regulamento Aduaneiro). São estabelecidos alguns meios para que o valor aduaneiro seja obtido. Liziane Angelotti Meira afirma que

O AVA estabelece seis métodos para o procedimento de valorização aduaneira, cuja utilização deve ser sequencial, de forma que, somente na impossibilidade de se pautar pelos anteriores, deve ser adotado o método subsequente. São eles os seguintes:

- 1 – método do valor de transação ajustado;
- 2 – método do valor de transação de produtos idênticos ao importado;
- 3 – método do valor de transação de produtos similares;
- 4 – método dedutivo;

- 5 – método computado;
- 6 – método dos critérios razoáveis ou método residual²⁹.

O contribuinte declara o valor da mercadoria e assim, deve realizar o pagamento do imposto devido. Presume-se, assim, que o valor aduaneiro, ou seja, o valor a ser pago diretamente pelo contribuinte, com relação ao imposto sobre a importação, corresponde àquele que foi declarado.

2.5.2) Dos regimes aduaneiros especiais

Em alguns casos, ao observar que a entrada de produtos estrangeiros no território brasileiro é necessária, ou mesmo em casos de serem concedidos alguns benefícios fiscais para o estímulo de algumas atividades, acaba por fazer surgir as conhecidas exceções ao regime aduaneiro comum.

Estas exceções ao regime aduaneiro comum acabam por constituir um grupo seletivo chamado de regimes aduaneiros especiais (RTE). Trata-se de mecanismos para serem aplicados diretamente na importação, visando dinamizar a economia nacional, entretanto, com certa limitação, para não causar um desequilíbrio econômico. Importante ressaltar que a base de cálculo destes regimes são baseadas pelo RTE (Regime de Tributação Especial) e não pelo AVA³⁰.

O cálculo do imposto é realizado com base na fatura ou na nota da compra realizada pelo contribuinte. Caso não haja estas notas ou documentos comprobatórios do valor da compra, a autoridade fiscal resta autorizada a se basear em catálogos, bem como outros possíveis documentos que contenham o valor de mercadorias iguais ou semelhantes.

A seguir estudaremos mais especificamente os diferentes tipos de regimes aduaneiros especiais, aprofundados pelo doutrinador Ricardo Alexandre³¹:

²⁹ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. Liziane Angelotti Meira. – São Paulo: Saraiva, 2012. – (Série IDP – Linha pesquisa acadêmica). p. 379.

³⁰ *Ibid.* p. 381.

³¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. / Ricardo Alexandre – 9ª Ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 565 – 567.

- Trânsito aduaneiro: Constante pelo Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 315 a 352. O transporte de mercadorias é permitido desde que haja o controle aduaneiro, do ponto de saída ao ponto de destino da mercadoria, havendo suspensão do pagamento de tributos.

- Admissão Temporária: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 353 a 379. A importação de bens que devem permanecer é permitida, desde que com prazo determinado, sem pagamento de tributos, devido à sua suspensão. Ou no caso de utilização econômica, o prazo resta suspenso.

- Admissão Temporária para Aperfeiçoamento Ativo: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 380 a 382. O ingresso da mercadoria é permitido para permanência provisória no território nacional, havendo então a suspensão de pagamento de tributos, estas sendo mercadorias estrangeiras, já com fim determinado para operações de aperfeiçoamento ativo e uma nova exportação posteriormente.

- Drawback: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 383 a 403. Trata-se de um regime com fim de incentive à exportação, podendo ser aplicado nas seguintes modalidades, segundo o respeitável doutrinador:

- a) Suspensão – o pagamento do Imposto de Importação fica suspenso, bem como do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP – Importação e da COFINS – Importação, na importação, de forma combinada ou não com a aquisição no Mercado interno, de mercadoria para emprego ou mesmo para a industrialização e seu consume de produto para o fim de envio ao exterior;
- b) Isenção: O contribuinte fica isento do pagamento do Imposto de Importação e a alíquota 0 do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP – Importação e da COFINS – Importação na importação, podendo ser de forma combinada ou não, desde que a aquisição tenha sido realizada no mercado

interno, de mercadoria semelhante à empregada ou que tenha sido utilizada na industrialização de produto com fins de exportação;

c) Restituição: Esta pode ser tanto total quanto parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria que tenha sido exportada, após os benefícios a que é assegurado de direito, ou mesmo de mercadoria que tenha sido utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra mercadoria que tenha sido exportada.

- Entrepasto Aduaneiro na Importação: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 404 a 409, bem como nos artigos 416 a 419. A mercadoria pode ser armazenada em um local alfandegário público, havendo então a suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP – Importação e COFINS – Importação incidentes na importação.
- Regime de Entrepasto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado – RECOF: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 420 a 426. Uma determinada pessoa jurídica pode realizar a importação, com ou sem cobertura cambial, e com direito à suspensão do pagamento de tributos, sob controle aduaneiro informatizado, de mercadorias que, depois de industrializadas, estejam destinadas à exportação.
- Regime especial de importação de insumos destinados à industrialização por encomenda de produtos classificados nas posições 8.701 a 8.705 da Nomenclatura Comum do Mercosul – RECOM: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 427 a 430. A importação é permitida, sem a cobertura cambial, de chassis, peças, carrocerias, componentes e acessórios destes tipos, podendo então haver a suspensão do pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, da contribuição para o PIS/PASEP – importação e da COFINS - Importação.
- Regime especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural –

REPETRO: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 458 a 462. Dependendo do caso, permite a aplicação de alguns tratamentos aduaneiros, sendo estes:

- a) Exportação: desde que não tenha ocorrido a saída da mercadoria do território aduaneiro e uma posterior aplicação do regime de admissão temporária, referente no caso de bens a que se referem os parágrafos 1º e 2º, de fabricação nacional, vendido a pessoa que tenha sua sede no exterior.
 - b) Exportação: desde que não tenha ocorrido sua saída do território aduaneiro, seja de partes ou mesmo de peças de reposição, para uso nos bens constantes nos parágrafos 1º e 2º, anteriormente que já haviam sido admitidos no regime aduaneiro de admissão temporária.
 - c) Importação: Desde que sob o regime de *drawback*, na modalidade de suspensão. Assim sendo, de matérias-primas, produtos parcialmente industrializados ou acabados, ou mesmo de partes ou peças componentes que poderiam ser usados para fabricação também das mercadorias descritas nos parágrafos 1º e 2º, devendo, posteriormente, haver a apresentação do comprovante de pagamento das obrigações concernentes a esse regime e sua aplicação, desde que ocorrida a exportação referida nos incisos I e II. Importante ressaltar que os parágrafos citados anteriormente, o 1º e o 2º dizem respeito ao artigo 458, do Regulamento Aduaneiro.
- Regime especial de importação de petróleo bruto e seus derivados – REPEX: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 463 a 470. O petróleo bruto pode ser importado, bem como também seus derivados, havendo assim, a suspensão do pagamento dos impostos federais, assim como a contribuição para o PIS/PASEP – Importação e da COFINS-Importação, para que posteriormente haja a exportação. Vale ressaltar que

esta deverá ocorrer no mesmo estado em que o petróleo adentrou o território.

- Regime tributário para incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária – REPORTO: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 471 a 475. No campo da importação de máquinas, bem como equipamentos e peças componentes, há a suspensão do pagamento do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da contribuição para o PIS/PASEP – Importação e da COFINS-Importação, desde que quando tenham sido importados pelas pessoas beneficiadas do regime tributário de incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária, também devendo ser destinados ao seu ativo imobilizado para utilização única e exclusiva em portos em serviços de carga, descarga e outros casos. Importante ressaltar que somente até a data de 31 de dezembro de 2011 é que o REPORTO era aplicado às importações.
- Loja Franca: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 475 a 479. O determinado estabelecimento localizado em portos ou aeroportos alfandegado era permitido de realizar a venda de mercadorias nacionais ou mesmo estrangeiras, diretamente para passageiros de viagens internacionais.
- Depósito Especial: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 480 a 487. A estocagem de partes ou componentes de reposição ou manutenção pode ser realizada, havendo assim a suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para veículos, máquinas, equipamentos e instrumentos, estrangeiros ou nacionais, em que tenham sido empregados partes peças ou componentes estrangeiros, em que o Ministro de Estado da Fazenda tenha definido.
- Depósito Afiançado – DAF: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 488 a 492. Já este depósito permite que haja a estocagem, entretanto, com a suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP – Importação e da COFINS-Importação, de materiais importados sem a cobertura cambial, desde que destinados à

manutenção e ao reparo de embarcação ou de aeronave que pertençam a empresa autorizada a realização de operações no transporte commercial internacional.

- Depósito Alfandegado Certificado – DAC: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 493 a 498. A mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado passa a ser considerada exportada para todos os efeitos fiscais e obrigacionais, desde que vendida a pessoa com sede no exterior, mediante a existência de contrato de entrega no território nacional, e à ordem do arquirente.
- Depósito Franco: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 499 a 503. A armazenagem de mercadoria estrangeira é permitida em recinto alfandegado para atender o fluxo commercial de países vizinhos com terceiros países.

2.5.3) Dos regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais

No que concerne os regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais, temos algumas referências legislativas, também introduzidas pelo doutrinador Ricardo Alexandre³²:

- Zona Franca de Manaus – ZFM: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 504 a 523. Trata-se de uma área de livre comércio de importação e de exportação, bem como de grandes incentivos fiscais, e tem a função de criar na Amazônia um grande pólo industrial e comercial, estimulando, assim, o desenvolvimento econômico da região, e também nacional.
- Áreas de Livre Comércio – ALC: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 524 a 533. Estas áreas foram estabelecidas com o objetivo de desenvolver as áreas de fronteiras na Região Norte do Brasil, trazendo

³² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. / Ricardo Alexandre – 9ª Ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 567.

consigo também o desenvolvimento das relações comerciais com os países vizinhos, visando estreitar as relações comerciais para com os países latinos.

- Zonas de Processamento de Exportação – ZPE: Constante no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 534 a 541. Estas áreas são de livre comércio de importação e também de exportação, visando trazer as empresas que produzem bens a serem exportados, objetivando o aumento da economia brasileira e seu desenvolvimento. Também, com isso, equilibrar regionalmente algumas áreas do território nacional, fortalecendo o balanço de pagamentos e desenvolvimento tecnológico brasileiro.

2.6) Das Isenções e Reduções do Imposto sobre a Importação

Em nosso estudo desenvolvido, foi possível averiguar os casos em que há a incidência do Imposto sobre a Importação, em linhas gerais. Entretanto, há que se averiguar que o referido imposto possui particularidades, e que devem ser abordadas separadamente, para uma melhor compreensão.

O Imposto sobre a Importação, como visto anteriormente, necessita de seguir o princípio da legalidade, com algumas exceções. Contudo, é possível a alteração da alíquota do referido imposto sem lei. A seguir, será possível a análise de elementos específicos quanto à isenção e à redução do Imposto sobre a Importação.

Liziane Angelotti Meira, em sua obra “Tributos sobre o Comércio Exterior”, deixa claro como funciona este procedimento para averiguação do cumprimento destes requisitos ao afirmar que este

é denominado “reconhecimento de isenção ou redução”. O pedido deve ser realizado mediante o sistema informatizado (Siscomex), no momento do registro da declaração de importação, e os documentos pertinentes devem ser fornecidos à autoridade fiscal, para que esta conceda a isenção ou redução pleiteada. Vale

assinalar que a isenção mediante alíquota zero não se subordina aos requisitos sob exame³³.

A seguir, abordaremos estes aspectos em nosso estudo.

2.6.1) Condições

Existem condições requisitivas para que sejam concedidas isenções ou mesmo reduções no Imposto sobre a Importação. São estas: a) inexistência de similar nacional da mercadoria importada; b) o transporte internacional em navio de bandeira brasileira; e c) a comprovação de quitação de tributos e contribuições federais.

a) Da Inexistência de Similar Nacional

O artigo 17 do Decreto-Lei nº. 37, de 1966 preveu que é necessária a comprovação da inexistência de bem ou mercadoria similar nacional, e tal regra foi regulamentada no artigo 118 do Regulamento Aduaneiro. Entretanto, cabe ressaltar que o Decreto-Lei mencionado somente menciona as isenções, enquanto que o Decreto nº. 6.759, de 2009, conhecido como Regulamento Aduaneiro, estende o assunto também às reduções do Imposto sobre a Importação.

O órgão competente para apurar a possibilidade de dispensa de comprovação ou de apurar o caráter similar é a Secex (Secretaria de Comércio Exterior), parte do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Importante ressaltar que somente pode haver dispensa em caso de não serem acessíveis as informações por parte da Secretaria de Comércio Exterior, ou seja, em caso de não obter acesso às informações necessárias.

O artigo 190 do Decreto nº. 6.759, de 2009, dispõe acerca dos requisitos para substituir o produto importado:

³³ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. Liziane Angelotti Meira. – São Paulo: Saraiva, 2012. – (Série IDP – Linha pesquisa acadêmica). p. 397.

Art. 190. Considera-se similar ao estrangeiro o produto nacional em condições de substituir o importado, observadas as seguintes normas básicas (Decreto-Lei nº. 37, de 1966, art. 18, caput):

I - qualidade equivalente e especificações adequadas ao fim a que se destine;

II - preço não superior ao custo de importação, em moeda nacional, da mercadoria estrangeira, calculado o custo com base no preço Cost, Insurance and Freight - CIF, acrescido dos tributos que incidem sobre a importação e de outros encargos de efeito equivalente; e

III - prazo de entrega normal ou corrente para o mesmo tipo de mercadoria.

Parágrafo único. Não será aplicável o conceito de similaridade conforme o disposto no caput, quando importar em fracionamento da peça ou máquina, com prejuízo da garantia de seu bom funcionamento ou com retardamento substancial no prazo de entrega ou montagem (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 18, § 3º)³⁴.

A fiscalização do preenchimento de todos os requisitos para a concessão do benefício é sempre dever da autoridade aduaneira, incluindo a solicitação à Secretaria de Comércio Exterior, até o cumprimento total.

b) Do Transporte Internacional em Navio de Bandeira Brasileira

O artigo 2º do Decreto-Lei nº. 666, de 1969 trouxe a base normativa da regra conhecida como “Proteção à Bandeira Brasileira”. Entretanto, a regulamentação só veio com os artigos 118, 210 e 211 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº. 6.759, de 2009)³⁵.

Presume-se, então, que, para que seja concedida a isenção ou mesmo a redução do Imposto de Importação, é necessário, neste caso, que o transporte internacional seja feito em navios de bandeira brasileira. O cumprimento desta exigência, entretanto, pode ser dispensado em caso da falta de navios brasileiros para o transporte das mercadorias ou bens.

³⁴ BRASIL. *Palácio do Planalto. Decreto nº. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009*. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 10 de janeiro de 2017.

³⁵ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. Liziane Angelotti Meira. – São Paulo: Saraiva, 2012. – (Série IDP – Linha pesquisa acadêmica). p. 399.

Neste tipo de ocorrência, a autoridade aduaneira não é competente para analisar a questão. Assim, quem deve apreciar quando ocorrerem casos assim, deve ser o Ministério dos Transportes.

c) Da Comprovação de Quitação de Tributos e Contribuições Federais

A comprovação de quitação de tributos e contribuições federais é regulamentada pelo artigo 60, da Lei nº. 9.069, de 1995. O referido artigo afirma que o incentivo ou o benefício fiscal só será concedido em caso de comprovação da quitação dos valores devidos pelo próprio contribuinte, podendo este ser pessoa física ou jurídica.

Como visto anteriormente, em se tratando do Imposto sobre a Importação, há que ser realizado um procedimento para a verificação do preenchimento de todos os requisitos. Ou seja, é muito provável que haja a exigência da certidão negativa de débitos ou mesmo uma certidão positiva que negue a existência de qualquer inadimplência por parte do contribuinte³⁶.

3. DA IMPORTAÇÃO SOBRE PRODUTOS ESTRANGEIROS

3.1) Conceito

A importação de produtos estrangeiros é tributada através do Imposto sobre a Importação. Trata-se, como tratado no início do estudo, de um mecanismo meramente extrafiscal, protetor à economia brasileira, visando manter o equilíbrio de mercado e estímulo ao comércio interno. Assim, a diminuição na importação de produtos estrangeiros é considerado um passo importante.

Para tal, Carraza explica este mecanismo protetor ao afirmar que

(...) a extrafiscalidade também se manifesta por meio de *desestímulos fiscais*, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por

³⁶ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. Liziane Angelotti Meira. – São Paulo: Saraiva, 2012. – (Série IDP – Linha pesquisa acadêmica). p. 400.

impróprias, sob os aspectos político, econômico ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitado, evidentemente, o *estatuto do contribuinte*.

Exemplificando, a fixação de alíquotas altíssimas para o imposto de importação quando índice sobre produtos voluptuários (e.g., perfumes), mais do que aumentar a receita tributária, visa a inibir a aquisição destes produtos e, não raro, proteger a indústria nacional³⁷.

3.2) Da Cumulação de Impostos sobre a Importação: II, IPI e ICMS

O IPI está submetido aos princípios da essencialidade e da não cumulatividade. Entretanto, no que tange à importação, o princípio da não cumulatividade passa a não ser aplicado, isto porque a mercadoria industrializada adentrou o território nacional, então, precisa ser tributada. Posteriormente, em caso do contribuinte já tiver realizado o pagamento do IPI dentro do território nacional, então poderá abater no valor pecuniário final. Em caso de não contribuir com o IPI, o contribuinte deve pagar o referido imposto na própria importação da mercadoria.

No tocante ao ICMS e à importação, a partir da Emenda Constitucional nº. 33, de 2001, o ICMS passou a incidir também nas mercadorias importadas, mesmo que o contribuinte não fosse habitual do referido imposto. Contudo, a Súmula 660 do Supremo Tribunal Federal, em sua republicação, voltou a entender que exigir o pagamento do ICMS, na importação, daqueles contribuintes que não eram habituais, era considerada inconstitucional³⁸.

Conclui-se, portanto, que o Imposto sobre a Importação é um mecanismo necessário e fundamental para a economia brasileira. Isto porque mantém o controle dos bens e mercadorias que entram no território brasileiro, protegendo a indústria nacional e procurando, com isto, preservar o número de exportações em equilíbrio em relação às importações realizadas pelo Brasil.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 1035.

³⁸ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. Liziane Angelotti Meira. – São Paulo: Saraiva, 2012. – (Série IDP – Linha pesquisa acadêmica). p. 427.

CONCLUSÃO

A importação de produtos estrangeiros para o território brasileiro tem sido muito frequente nos últimos anos. Isto porque algumas vezes, o preço das mercadorias e bens no território brasileiro não é tão acessível quanto no exterior, devido à alta carga tributária, na opinião dos contribuintes, em grande maioria; assim como também alguns produtos não são fabricados no Brasil, tendo, portanto, a necessidade da importação, se for desejo do contribuinte de possuir aquele determinado bem.

Embora a importação ocorra em larga escala, vale ressaltar que, uma vez que esta esteja desequilibrada em relação à exportação de produtos, bens e mercadorias brasileiras para o exterior, a economia nacional pode restar prejudicada. Isto ocorre porque o país passa a comprar mais do que vender. Ou seja, o consumo aumenta muito em relação à receita gerada, causando um enorme prejuízo não somente para a economia brasileira em relação ao exterior, mas também no que tange a economia interna, entre os estados federativos.

Ao longo do estudo realizado foi possível constatar que o comércio internacional existe, a importação é necessária e a exportação é fundamental. E visando a proteção do capital brasileiro, e a estabilidade de sua economia, o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros desenvolve fundamental papel de controle dos recursos financeiros, estabelecendo limite econômico para aqueles que desejam importar produtos e bens, assegurando que a indústria nacional continue produzindo, se desenvolvendo e progredindo para melhor atender às necessidades dos contribuintes.

Estimula-se, com este mecanismo de controle econômico, de caráter extrafiscal, a indústria interna, o desenvolvimento tecnológico brasileiro, bem como a melhor circulação dos recursos econômicos no território nacional. Assim, conclui-se que, por um lado, o Imposto sobre a Importação de produtos estrangeiros no território brasileiro possui um papel de controle da economia, de sua proteção, desenvolvendo um papel fundamental, se profundamente analisado. Entretanto, com proporção e sensatez é que se mantém a economia nacional equilibrada.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. / Ricardo Alexandre – 9ª Ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** / Cláudio Carneiro. – 3ª ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** / Paulo de Barros Carvalho. – 27 ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. Liziane Angelotti Meira. – São Paulo: Saraiva, 2012. – (Série IDP – Linha pesquisa acadêmica).

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** / Eduardo Sabbag – 6ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. [Leis, etc.] *Códigos 3 em 1 : Tributário ; Processo Civil e Constituição Federal / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luis Roberto Curia, Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha*. – 12 ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. *Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT – Decreto nº. 92.930/86 – Anexo à legislação*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/Anexo/and92930-86.pdf>. Acesso em: 04 de novembro de 2016.

BRASIL. *Palácio do Planalto. Decreto nº. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009*. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 10 de janeiro de 2017.

LEAL, Marcelo. **Isenção: natureza jurídica e requisitos para sua concessão**. Disponível em: <<http://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/111758307/isencao-natureza-juridica-e-requisitos-para-sua-concessao>>. Acesso em: 15 de outubro de 2016.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Princípios da Legalidade e Anterioridade no Direito Tributário**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7864> Acesso em: 05 de dezembro de 2016.