

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito

Rodrigo Mineiro Fernandes

**REVISÃO ADUANEIRA, REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO
E SEGURANÇA JURÍDICA**

Belo Horizonte
2014

Rodrigo Mineiro Fernandes

**REVISÃO ADUANEIRA, REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO
E SEGURANÇA JURÍDICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito Público da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Doutor Marciano Seabra de Godoi

Belo Horizonte
2014

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontificia Universidade Católica de Minas Gerais

F363r Fernandes, Rodrigo Mineiro
Revisão aduaneira, revisão do lançamento tributário e segurança jurídica /
Rodrigo Mineiro Fernandes. Belo Horizonte, 2014.
194f.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi
Dissertação (Mestrado) – Pontificia Universidade Católica de Minas Gerais.
Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Tarifas alfandegárias – Legislação - Brasil. 2. Valor aduaneiro. 3. Nomenclatura aduaneira. 4. Lançamento tributário. 5. Comércio exterior. 6. Garantia (Direito). I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontificia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 336.41.02

Rodrigo Mineiro Fernandes

**REVISÃO ADUANEIRA, REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO
E SEGURANÇA JURÍDICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito Público da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Dr. Marciano Seabra de Godoi (orientador) – PUC Minas

Dr. Fernando Horta Tavares – PUC Minas

Dr. Adilson Rodrigues Pires – UERJ

Belo Horizonte, 15 de maio de 2014

Esse trabalho é dedicado ao Dr. Tarcísio Fernandes.

Sua ausência física foi compensada pelas lembranças e ensinamentos que serviram de motivação e inspiração para a dedicação ao trabalho e aos estudos.

AGRADECIMENTOS

Aos meus amores, Rosane, Pedro e Ana, pelo companheirismo em todos os momentos, e por serem a razão de minha existência.

À minha mãe, irmãs e sobrinhos, pela importância da família em minha vida.

*Esperei ansiosamente pelo Senhor. Ele se inclinou para mim, e ouviu o meu grito.
Fez-me subir da cova fatal, do brejo lodoso; colocou meus pés sobre a rocha e
firmou os meus passos; pôs em minha boca um cântico novo, um louvor ao nosso
Deus. Vendo isso, muitos irão temer, e confiarão no Senhor.
Feliz é o homem que confia no Senhor! Ele não se volta para os soberbos, nem para
os seguidores da mentira.
Quantas maravilhas realizaste, Senhor meu Deus! Quantos projetos em nosso favor!
Ninguém se compara a ti! Quero anunciá-los, falar deles, mas ultrapassam
qualquer conta.
Não queres sacrifício, nem oferta, mas abriste os meus ouvidos. Tu não pedes
holocausto pelo pecado.
Então eu digo: "Aqui estou" - como está escrito no livro "para fazer a tua vontade".
Meu Deus, eu quero ter a tua lei dentro de minhas entranhas.
Anunciei a tua justiça na grande assembleia, e não fechei os meus lábios: Senhor, tu
o sabes.
Não escondi tua justiça dentro do coração, falei da tua fidelidade e da tua salvação;
não oculte teu amor e tua verdade diante da grande assembleia.
Quanto a ti, Senhor, não negues tua compaixão por mim; teu amor e tua verdade
sempre irão proteger-me. (Salmo 40)*

RESUMO

Esta dissertação realizou um estudo sobre o instituto da Revisão Aduaneira e sua diferenciação da revisão do lançamento tributário, com o objetivo de avaliar a consolidada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca da impossibilidade de revisão de lançamento do imposto de importação pelas autoridades fiscais diante de erro de classificação fiscal de mercadorias quando do desembaraço aduaneiro. O estudo foi elaborado a partir da apresentação dos institutos, princípios e regras do Direito Aduaneiro, e sua diferenciação com o Direito Tributário, de forma a permitir a interpretação das normas revisionais, considerando a segurança jurídica e proteção da confiança. O trabalho analisou os principais aspectos relacionados aos procedimentos aduaneiros e o lançamento tributário nos tributos aduaneiros, destacando o momento em que ocorre a homologação do lançamento. Com considerações acerca do princípio da segurança jurídica e proteção da confiança nos procedimentos revisionais, além da legalidade e da igualdade, a dissertação concluiu que se encontra equivocada a jurisprudência majoritária atual do STJ sobre a impossibilidade de lançamento do imposto de importação em procedimento revisional pelas autoridades fiscais diante de erro de classificação fiscal de mercadorias quando do desembaraço aduaneiro.

Palavras-chaves: Revisão Aduaneira, lançamento tributário, revisão de lançamento, segurança jurídica, proteção da confiança.

ABSTRACT

This dissertation made a study on the institute of Customs Review and its distinction from the tax assessment review, with the objective to evaluate the consolidated jurisprudence of Superior Court of Justice about the impossibility of tax authorities to review the assessment of import duty due to the mistake of tax classification of goods when the customs clearance occurs. The study was elaborated from the presentation of the institutes, principles and rules of Customs Law, and its distinction from the Tax Law, to allow interpretation of the revisional rules, considering the legal certainty and protection of legitimate expectations. The work analyzed the main aspects related to the customs procedures and tax assessment in the customs, highlighting the moment when the assessment homologation occurs. With considerations about legal certainty principle and protection of legitimate expectations in the revisional procedures, beyond the legality and equality, the dissertation concluded that the majority actual jurisprudence of STJ about the impossibility of the assessment of import duty at revisional procedures is flawed faced to the mistake of fiscal classification of goods when the customs clearance occurs.

Keywords: Customs Review, tax assessment, assessment review, legal certainty, principle of the protection of legitimate expectations

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
2. NOTAS INTRODUTÓRIAS SOBRE O DIREITO ADUANEIRO	17
2.1. Direito Aduaneiro e o comércio internacional	17
<i>2.1.1. Evolução histórica do comércio internacional.....</i>	<i>17</i>
<i>2.1.2. O Direito Aduaneiro e a regulação do comércio internacional.....</i>	<i>23</i>
2.2. Os elementos essenciais do Direito Aduaneiro.....	24
2.3. As funções da Aduana	28
<i>2.3.1. O controle aduaneiro.....</i>	<i>28</i>
<i>2.3.2. A aplicação de restrições</i>	<i>30</i>
<i>2.3.3. A tributação aduaneira.....</i>	<i>32</i>
2.4. A Aduana e as medidas de facilitação comercial	33
2.5. O Direito Aduaneiro no ordenamento jurídico brasileiro	39
<i>2.5.1. A Previsão Constitucional das atividades aduaneiras.....</i>	<i>39</i>
<i>2.5.2. Histórico da Legislação Aduaneira</i>	<i>43</i>
<i>2.5.3. Tratados e Convenções Internacionais.....</i>	<i>44</i>
<i>2.5.4. Código Aduaneiro do Mercosul</i>	<i>46</i>
2.6. Relação entre o Direito Aduaneiro, Direito Tributário e Direito Econômico.....	46
3. PROCEDIMENTOS ADUANEIROS NA IMPORTAÇÃO: O DESEMBARAÇO DE MERCADORIAS, O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO ADUANEIRO E A REVISÃO ADUANEIRA	49
3.1. A importação de mercadorias	49
3.2. O despacho aduaneiro de importação	50
<i>3.2.1. O registro da Declaração de Importação - DI.....</i>	<i>51</i>
<i>3.2.2. A parametrização da Declaração de Importação</i>	<i>52</i>
<i>3.2.3. A Conferência aduaneira</i>	<i>54</i>
<i>3.2.4. O Desembaraço das mercadorias.....</i>	<i>56</i>
3.3. A Revisão Aduaneira.....	57
<i>3.3.1. Previsão legal e regulamentar.....</i>	<i>57</i>
<i>3.3.2. A Revisão Aduaneira e o princípio da autotutela.....</i>	<i>61</i>

3.3.3. <i>A Revisão Aduaneira dentro do modelo de Aduana do século XXI</i>	62
3.4. O lançamento dos tributos aduaneiros	64
4. A SEGURANÇA JURÍDICA NA TRIBUTAÇÃO	73
4.1. A segurança jurídica na evolução do Estado de Direito	73
4.1.1. <i>A segurança jurídica no Estado Liberal</i>	74
4.1.2. <i>A segurança jurídica no Estado Social</i>	75
4.1.3. <i>A segurança jurídica no Estado Democrático de Direito</i>	77
4.2. A segurança jurídica como princípio-garantia	80
4.3. A segurança jurídica e a solidariedade.....	82
4.4. O conteúdo da segurança jurídica	84
4.4.1. <i>Cognoscibilidade ou determinabilidade</i>	84
4.4.2. <i>Confiabilidade</i>	91
4.4.3. <i>Calculabilidade</i>	92
4.5. A segurança jurídica na extrafiscalidade	93
4.6. Os limites da segurança jurídica	96
5. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA, REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E REVISÃO ADUANEIRA	99
5.1. A confiança e a proteção da confiança	99
5.1.1. <i>A confiança como redutora da complexidade social</i>	99
5.1.2. <i>A proteção da confiança</i>	103
5.2. A proteção da confiança e a boa-fé	109
5.3. Mecanismo de aplicação da proteção da confiança.....	110
5.3.1. <i>A base da confiança</i>	110
5.3.2. <i>O exercício da confiança</i>	113
5.4. Limites à proteção da confiança.....	114
5.5. A concretização da proteção da confiança no sistema tributário brasileiro: os artigos 100 e 146 do CTN.....	116
5.6. A mudança de critério jurídico, o erro de direito e a hipótese prevista no artigo 146 do CTN	119
5.7. A revisão de ofício do lançamento por erro: análise do artigo 149 do CTN	123
5.7.1. <i>A revisão do lançamento por ilegalidades</i>	124
5.7.2. <i>Análise do artigo 149 do CTN</i>	128

5.8. A Revisão Aduaneira e a proteção da confiança	134
5.8.1. <i>A Revisão Aduaneira e o canal verde de parametrização</i>	134
5.8.2. <i>A Revisão Aduaneira e os canais amarelo e vermelho de parametrização</i>	136
6. ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA	139
6.1. Acórdãos do Supremo Tribunal Federal.....	139
6.1.1. <i>Fatos anteriores a 01/01/1967</i>	140
6.1.2. <i>Fatos posteriores a 01/01/1967</i>	142
6.1.3. <i>Conclusões sobre a jurisprudência selecionada do STF em matéria de revisão aduaneira</i>	144
6.2. Súmula 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos	147
6.3. Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça	150
6.3.1. <i>REsp 65.858, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha</i>	150
6.3.2. <i>REsp 171.119, Relatora Ministra Eliana Calmon</i>	151
6.3.3. <i>REsp 412.904, Relator Ministro Luiz Fux</i>	152
6.3.4. <i>REsp 202.958, Relator Ministro Franciulli Netto</i>	154
6.3.5. <i>AgRg 478.389, Relator Ministro Humberto Martins</i>	155
6.3.6. <i>Ag 918.833, Relator Ministro José Delgado</i>	156
6.3.7. <i>AgRg 1.033.299, Relatora Ministra Denise Arruda</i>	157
6.3.8. <i>REsp 1.112.702, Relator Ministro Luiz Fux, e Agravo Regimental, Relator Ministro Humberto Martins</i>	158
6.3.9. <i>AgRg no REsp 942.539, Relator Ministro Humberto Martins</i>	160
6.3.10. <i>AgRg no REsp 1.366.536, Relator Ministro Humberto Martins</i>	163
6.3.11. <i>Conclusões sobre a jurisprudência selecionada do STJ em matéria de revisão aduaneira</i>	165
6.4. Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.....	170
7. CONCLUSÕES.....	176
Referências bibliográficas.....	180

1. INTRODUÇÃO

A matéria aduaneira é pouco estudada pela academia, especialmente pelo Direito. A limitada produção acadêmica na área aduaneira dificulta sua evolução e, conseqüentemente, a investigação de alguns institutos e procedimentos específicos aduaneiros, cujo reflexo nas demais áreas do Direito, especialmente no Direito Tributário e no Direito Econômico, não são devidamente avaliados.

Paulo de Barros Carvalho, em prefácio à obra de Liziane Angelotti Meira, denunciou a escassez de estudos jurídicos no campo da tributação do comércio exterior:

(...) são raros os livros sobre o assunto (...) o resultado foi o aparecimento de obras meramente técnicas, com pouca ou nenhuma tendência para a justificação teórica. Como armar essa terminologia e, montando institutos e plexos normativos que se harmonizem no quadro de uma visão sistêmica mais abrangente e pretensiosa, foi empenho para o qual não se dispuseram os estudiosos, a despeito de tudo o que possa representar a operacionalização dos tributos sobre o comércio exterior, em termos de magnitude econômico-financeira. (MEIRA, 2002, p.5)

Vladimir Passos de Freitas, apresentando a obra coletiva “Importação e exportação no direito brasileiro”, de sua coordenação, também lamentou a dificuldade no estudo do Direito Aduaneiro:

(...) dei-me conta das dificuldades que todos os profissionais do Direito, juízes inclusos, tinham para tratar as questões de Direito Aduaneiro. Legislação esparsa, centenas de atos administrativos de grande relevância prática, jurisprudência hesitante e doutrina quase inexistente (...) passam os anos (...) mas na área do Direito Aduaneiro as dificuldades permanecem as mesmas. Enormes. (FREITAS, 2004, p.5)

O conhecimento das atividades aduaneiras é, em grande medida, restrito aos profissionais com atuação direta nas operações de comércio exterior, como os despachantes aduaneiros, operadores portuários e aeroportuários, comissários, depositários, agentes marítimos, entre outros. Trata-se de uma área do conhecimento um pouco à margem dos operadores do direito, restrita quase sempre àqueles profissionais que atuam em conjunto com aquelas outras funções, mas com uma pequena participação dos pesquisadores e doutrinadores. Isso leva a um conhecimento limitado da matéria aduaneira, com reflexos tanto na elaboração das normas jurídicas aduaneiras quanto nas decisões judiciais.

A questão da função da Aduana exemplifica bem o desconhecimento sobre a matéria. Na aduana moderna, sua função não se limita à arrecadação de tributos, mas especialmente em controlar e defender a economia nacional e a sociedade através do controle de produtos proibidos ou nocivos à saúde. Se nos primórdios da civilização a Aduana era vista como fonte

de receita pessoal do governante, passando, em sua fase fiscal, para ser o órgão responsável pela arrecadação das receitas utilizadas para custeio das atividades estatais, hoje se encontra na fase econômica, onde a Aduana é considerada como importante instrumento de política econômica em prol da sociedade. Nessa fase, a Aduana atua como instrumento indutor da economia, além de exercer o papel de órgão controlador e fiscalizador, especialmente em operações com itens proibidos ou com restrições, atuando também na proteção da sociedade.

A aduana brasileira passou por profundas mudanças nos últimos vinte anos. Passamos para um modelo informatizado a partir da metade da década de 1990, com a implantação do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, e com a adoção de canais de conferência aduaneira¹, permitindo a seleção de operações de importação e exportação a serem fiscalizadas de acordo com critérios específicos, de forma a otimizar o fluxo comercial e as atividades de fiscalização aduaneira.

Na virada do século novas demandas surgiram, em função do aumento do fluxo do comércio internacional, das evoluções tecnológicas, da importância de se implementar medidas de segurança nas operações comerciais, além da necessidade de otimização das atividades fiscalizatórias e redução dos custos logísticos das importações e exportações. A modernização da aduana para o século XXI implicou a adoção de novos procedimentos, dentre os quais se destaca a adoção de um modelo de fiscalização aduaneira *a posteriori*, com a liberação da importação num primeiro momento, sem a completa conferência da mercadoria e dos documentos, para sua sujeição a um procedimento fiscal posterior.

Esse novo procedimento de fiscalização aduaneira aumentou o contencioso administrativo e judicial em matéria aduaneira, especialmente por aparentemente conflitar com a segurança jurídica e a proteção da confiança do importador. O caso específico analisado no presente estudo é o instituto da Revisão Aduaneira e o procedimento de revisão do lançamento tributário aduaneiro, analisado a partir das especificidades da matéria aduaneira e do princípio da segurança jurídica e a proteção da confiança.

A revisão do lançamento tributário por autoridade administrativa competente sempre foi matéria controversa por parte da doutrina e jurisprudência. A matéria sempre gerou acaloradas discussões acerca da possibilidade de revisão por erro, se apenas por erro de fato, ou também por erro de direito, confundindo-se com a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional (CTN) da modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

¹ Os canais de conferência aduaneira serão objeto de análise do item 3.2.2 do presente estudo.

Obviamente, só podemos dizer que haverá modificações nos critérios jurídicos adotados em lançamento tributário se houver lançamento prévio à modificação apontada. No caso do lançamento tributário aduaneiro isso não é tão evidente assim, e não raro são prolatadas decisões judiciais declarando a proibição de mudança nos critérios jurídicos adotados em lançamento tributário aduaneiro onde sequer houvera lançamento tributário prévio.

A controvérsia deve-se ao fato de que as operações aduaneiras e seus conceitos fazem parte do ramo do Direito denominado Direito Aduaneiro, com seus institutos e princípios próprios, nem sempre de conhecimento específico por parte dos aplicadores das normas. Especialmente na questão do lançamento tributário aduaneiro, devemos levar em consideração conceitos como “Despacho Aduaneiro”, “Desembaraço Aduaneiro”, “Revisão Aduaneira”, dentre outros, imprescindíveis para a correta interpretação das normas aduaneiras.

A atual jurisprudência predominante no Superior Tribunal de Justiça acerca da impossibilidade de revisão de lançamento do imposto de importação pelas autoridades fiscais diante de erro de classificação fiscal de mercadorias, quando do desembaraço aduaneiro, caracterizada como mudança de critério jurídico, é o objeto do presente estudo, especialmente na análise de sua fundamentação, considerando ou não as especificidades do Direito Aduaneiro.

A partir do estudo das funções, características e princípios do Direito Aduaneiro e do princípio da segurança jurídica e proteção da confiança, procuraremos responder às seguintes questões: (i) confundem-se o instituto de Revisão Aduaneira com o procedimento de revisão do lançamento tributário-aduaneiro? (ii) A revisão do lançamento tributário está exclusivamente condicionada à ocorrência de erro de fato? (iii) Como se dá a proteção da confiança na Revisão Aduaneira? (iv) A jurisprudência do STJ acerca da revisão do lançamento tributário-aduaneiro considerou, em sua análise, as especificidades da matéria aduaneira?

A hipótese a ser investigada na pesquisa partiu da constatação inicial de que a jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça acerca da impossibilidade de revisão de lançamento do imposto de importação pelas autoridades fiscais diante de erro de classificação fiscal de mercadorias, quando do desembaraço aduaneiro, caracterizada como mudança de critério jurídico, não está perfeitamente fundamentada e deve ser aplicada com ressalvas, por conter vícios interpretativos de conceitos e procedimentos do Direito Aduaneiro e das funções

próprias da aduana, especialmente quanto ao lançamento dos tributos incidentes em operações de comércio exterior e no procedimento de Revisão Aduaneira.

Dessa forma, pretende-se, com o trabalho apresentado, ressaltar as especificidades da matéria aduaneira e sua inserção no Direito, com suas interseções e diferenças com outros ramos do Direito, especialmente o Direito Econômico e o Direito Tributário, para então avaliarmos o instituto da Revisão Aduaneira, a partir da sua previsão legal e da posição doutrinária, sua diferenciação da revisão do lançamento tributário nas operações aduaneiras, e sua adequação à segurança jurídica e proteção da confiança, buscando fundamentos para efetuarmos uma análise crítica da jurisprudência dominante do STJ.

Para tanto, o estudo foi estruturado da seguinte forma:

No capítulo 2, delinea-se a compreensão da matéria aduaneira e a existência de uma disciplina jurídica em desenvolvimento, denominada de Direito Aduaneiro, de caráter multidisciplinar e intervencionista, e sua diferenciação com o Direito Tributário. De início, parte-se da evolução histórica do comércio internacional e sua regulação, extraindo quais seriam os elementos essenciais do Direito Aduaneiro e as funções da Aduana, na qual a função de tributação está inserida, mas não de forma principal. Analisam-se a estrutura e as normas do Direito Aduaneiro brasileiro, a partir da previsão constitucional, passando pela análise histórica, pelos Tratados e Convenções das quais o Brasil é signatário ou que exerçam direta ou indiretamente influência na normatização aduaneira brasileira, e pelo Código Aduaneiro do Mercosul. Dessa forma, realiza-se um conhecimento básico da matéria aduaneira, especialmente sua principal função, o controle aduaneiro, e sua diferenciação com o Direito Tributário, cujo elemento diferenciador encontra-se na finalidade da norma, conjugando com campo de estudo também do Direito Econômico.

O capítulo 3 cuida dos procedimentos aduaneiros na importação, especificamente do procedimento de desembaraço de mercadorias, do lançamento tributário-aduaneiro e da revisão aduaneira. Apresentam-se conceitos fundamentais relativos ao procedimento de importação de mercadorias, especialmente o despacho aduaneiro e suas diversas etapas: o processamento da declaração de importação, através de seu preenchimento pelo importador e registro pela administração aduaneira; a conferência aduaneira, de acordo com a parametrização da declaração de importação; o desembaraço aduaneiro e entrega da mercadoria ao importador; e a revisão aduaneira, fase posterior ao desembaraço aduaneiro, na qual é apurada a regularidade de todo o procedimento aduaneiro de importação. Destacam-se a previsão legal e regulamentar da Revisão Aduaneira e o princípio da autotutela. Avalia-se o momento em que ocorre o lançamento tributário nas operações de importação, possibilitando

a diferenciação entre o instituto da Revisão Aduaneira e o instituto da revisão do lançamento dos tributos aduaneiros.

Após diferenciarmos revisão de lançamento do instituto de revisão aduaneira, devemos analisá-la à luz do princípio da segurança jurídica e da proteção à confiança. No capítulo 4 analisa-se a segurança jurídica na tributação, a partir da evolução do Estado Liberal para o Estado Democrático de Direito, na busca do ponto de equilíbrio entre a solidariedade e a liberdade, identificando-se os limites da segurança jurídica.

Após o estudo da segurança jurídica na tributação, avalia-se sua face subjetiva, com a análise da proteção da confiança legítima, e sua aplicação na revisão do lançamento tributário e na revisão aduaneira. Analisam-se sua aplicação conjunta com o princípio da boa-fé, os mecanismos de aplicação da proteção da confiança apresentados pela doutrina brasileira, e os limites à sua aplicação, considerando a igualdade, a solidariedade e o Direito Econômico. Avaliam-se a proteção da confiança e os artigos 100, 146 e 149 do CTN, com base na doutrina brasileira, para compreensão do alcance dos institutos “mudança de critério jurídico” e “revisão do lançamento em caso de erro”, e sua caracterização ou não como concretização da proteção da confiança no sistema tributário brasileiro.

Já no capítulo 6 faz-se a análise crítica da jurisprudência, a partir da antiga jurisprudência do STF, passando pela jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos que culminou com a redação da Súmula 227, até a jurisprudência atualmente dominante no STJ, na qual o erro de direito não autoriza a revisão do lançamento tributário. Analisa-se a jurisprudência administrativa federal, que caminha de forma oposta àquela do STJ.

Espera-se, ao final do estudo, diferenciar os institutos e procedimentos aduaneiros daqueles estritamente tributários, permitindo a interpretação das normas revisionais de forma imparcial e completa, considerando a proteção da confiança, com seus reflexos aduaneiros, tributários e econômicos.

2. NOTAS INTRODUTÓRIAS SOBRE O DIREITO ADUANEIRO

A compreensão da matéria aduaneira de forma geral, especialmente sua ligação com a atividade de comércio internacional, e do Direito Aduaneiro de forma específica, constituem o ponto de partida do presente estudo. A partir da evolução histórica do comércio internacional e sua regulação, extraem-se os elementos essenciais do Direito Aduaneiro e as funções da Aduana, permitindo a consequente análise da estrutura e normas do Direito Aduaneiro brasileiro, considerando sua previsão constitucional, legal, regulamentar, além dos Tratados e Convenções dos quais o Brasil é signatário ou que exerçam direta ou indiretamente influência na normatização aduaneira brasileira, e pelo Código Aduaneiro do Mercosul. Assim, apresenta-se o tema, permitindo sua inserção no sistema jurídico brasileiro, sua diferenciação com o Direito Tributário e os pontos em comum com o Direito Econômico.

2.1. Direito Aduaneiro e o comércio internacional

A partir do conhecimento histórico da evolução do comércio internacional e sua regulação, apresenta-se o Direito Aduaneiro.

2.1.1. *Evolução histórica do comércio internacional*

A atividade aduaneira possui uma estreita vinculação com a comercialização de mercadorias entre diferentes territórios, observada até mesmo em antigas civilizações². A vigilância das fronteiras do território (cidade-estado, reino, império, feudo, tribo), com o controle do tráfego externo de mercadorias, refletia o poder do ente controlador do território e era exercido por alguma espécie de autoridade aduaneira. A aplicação de restrições à importação e à exportação de mercadorias é tão antiga quanto o comércio entre os territórios, como forma de proteção à economia interna (ainda que de forma primitiva) e à segurança, além de propiciar o reconhecimento da autoridade do ente controlador do território e a soberania territorial, influenciada pela corrente econômica dominante em cada época.

O doutrinador argentino Ricardo Xavier Basaldúa, em seu clássico estudo sobre o Direito Aduaneiro, apresentou uma investigação histórica sobre a presença da Aduana em

²“Onde há comércio há alfândegas. O objetivo do comércio é a exportação e a importação das mercadorias em favor do Estado, e o objetivo das alfândegas é um certo direito sobre essa mesma exportação e importação, também em favor do Estado” (MONTESQUIEU. 1997, p.18).

diversas civilizações (Egito, Grécia, Roma, Idade Média, Veneza, Gênova, Bizâncio, França, Espanha e América pré-colonial) (BASALDÚA, 1988, p.25-123). O autor reporta a presença de alguma atividade aduaneira nessas civilizações, através do controle exercido na entrada e saída de mercadorias de seu território, de forma a impedir esse fluxo, ou aplicar-lhes alguma espécie de gravame na operação comercial (BASALDÚA, 1988, p.125).

Ricardo Basaldúa apresenta interessantes exemplos de aplicação de restrições à importação e à exportação que apareceram em sua investigação histórica: a proibição de exportar trigo no Egito antigo; a proibição de exportar grãos e figos na Grécia antiga; a proibição de exportar trigo, sal e armas no Império Romano; a proibição de exportar ouro, ferramentas e armas no Império Bizantino; a proibição de exportar cavalos na Espanha de Alfonso, o Sábio; a proibição de exportar cereais, ouro e prata na França medieval (BASALDÚA, 1988, p.125-126, nota 1) ³. Buscava-se, assim, desde o início, a proteção da economia local. De acordo com a abundância ou a escassez de uma determinada mercadoria em outras regiões, estabeleciam-se cotas maiores ou menores de importação e exportação, definindo, ainda como fator de restrição, os gravames.

Com o surgimento da Revolução Comercial⁴ e a conseqüente desintegração do feudalismo, com a consolidação do absolutismo e a formação dos Estados Nacionais, a atividade aduaneira passou a exercer um outro papel fundamental dentro da doutrina mercantilista⁵: a arrecadação de tributos ou direitos aduaneiros sobre a entrada ou saída de mercadorias do território, constituindo uma importante fonte de recurso ao tesouro do Estado Nacional, além de instrumento para a prática de medidas protecionistas (BASALDÚA, 1988, p.126). A prática mercantilista proporcionava um resultado positivo na balança comercial do Estado, com o acesso às reservas de metais preciosos e o desenvolvimento de suas manufaturas.

³ O autor argentino Horacio Félix Alais apresenta as características da aduana, com base nos antecedentes históricos: *“como la de ser el organismo encargado de controlar el ingreso o egreso de mercaderías desde una comarca o hacia ella, cobrando tributos por tales acciones y, a la vez, de impedir el ingreso o egreso de ciertos productos; todo ello sustentado en múltiples motivaciones originadas en razones de estado, conveniencia, y hasta en un capricho del gobernante ocasional”*. (FÉLIX ALAIS, 2008, p.17)

⁴ Entende-se como Revolução Comercial o conjunto de transformações ocorridas nas relações de troca entre a Europa e o resto do mundo no período que vai do século XV ao XVII, em decorrência da formação dos mercados nacionais e do desenvolvimento do comércio no continente europeu, a partir do século XI. Nesse período, foram formadas as grandes companhias de comércio (Índias Ocidentais e Índias Orientais), que, aliadas às Coroas europeias, empreenderam a luta pelo domínio das fontes de metais preciosos e especiarias, culminando com o desenvolvimento do mercantilismo. (SANDRONI, 1996, p.362)

⁵ A doutrina mercantilista caracterizou o período histórico da Revolução Comercial e foi marcado pela desintegração do feudalismo e pela formação dos Estados Nacionais. Essa doutrina econômica defendeu o acúmulo de divisas em metais preciosos pelo Estado por meio de um comércio exterior de caráter protecionista e superavitário. (SANDRONI, 1996, p.271)

Conforme didaticamente explicado por Leo Huberman, segundo as teorias mercantilistas, países não produtores de metais preciosos aumentavam suas reservas de ouro dedicando-se ao comércio exterior, logicamente obtendo superávit comercial, ou seja, vendendo aos outros países mais do que deles compravam, com a diferença (exportações menos importações) sendo paga em metal precioso (HUBERMAN, 2013, p.93-103).

Durante o mercantilismo, o comércio internacional passou por um processo de regulamentação, de forma a disciplinar as operações internacionais e resguardar os interesses dos agentes de comércio e dos Estados Nacionais. A evolução da atividade aduaneira como responsável pela aplicação de restrições à importação e à exportação de mercadorias e pela arrecadação de tributos ou direitos aduaneiros, também foi refletida através de uma evolução legislativa, de forma a assegurar, mediante de um conjunto de normas, uma maior eficácia no cumprimento das funções aduaneiras (BASALDÚA, 1988, p.84).

Data de 1687, durante o reinado de Luiz XIV, na França absolutista, aquele que é considerado como o primeiro código aduaneiro⁶. A codificação de 1687 era constituída por cento e sessenta e dois artigos agrupados em quatorze títulos, com disposições administrativas, penais, tributárias e processuais, além de apresentar princípios e regras próprias, refletidas posteriormente em outros dispositivos aduaneiros. Para Horácio Félix Alais, essa mudança marcou “*el comienzo de un sistema destinado a utilizar a los derechos de importación como un freno a los productos extranjeros, con el fin de promover y facilitar la producción de los productos nacionales*” (FÉLIX ALAIS, 2008, p.20, nota 12).

Já no século XVIII, o desenvolvimento do comércio internacional foi um dos pilares da doutrina econômica clássica, a partir da principal obra de Adam Smith, intitulada “A Riqueza das Nações”, na qual defendia a concentração por parte de cada país na produção de artigos cujos custos fossem mais baixos do que em outros países. Com o livre comércio, importava não a riqueza das nações de forma separadas, mas a riqueza de todas as nações em conjunto. O comércio irrestrito entre as nações proporcionaria o crescimento de todos os países (SMITH, 1996, p.430).

David Ricardo, outro autor clássico da Ciência Econômica, em sua obra “Princípios de Economia Política e Tributação”, publicada originalmente em 1817, apresentou sua teoria das vantagens comparativas, fundamentando de forma mais consistente o desenvolvimento do comércio internacional. Essa teoria centra sua eficácia nos fatores produtivos e nos custos relativos, de forma que um país deve especializar-se exclusivamente na produção de

⁶ Cf. FÉLIX ALAIS (2008, p.20) e BASALDÚA (1988, p.86).

mercadorias nos quais teriam abundância de recursos e custos relativos favoráveis, importando as demais mercadorias cujo custo de produção seria desfavorável. Dessa forma, se produziria naturalmente uma divisão internacional da produção, através do comércio internacional, permitindo trocas eficientes e rentáveis a todas as nações participantes (RICARDO, 1996, p.93-107)⁷.

Além do modelo ricardiano, o comércio internacional encontra sua fundamentação na teoria de Heckscher-Ohlin, chamada de teoria das proporções de fatores, desenvolvida por dois economistas suecos (Eli Heckscher e Bertil Ohlin, este último recebeu o Prêmio Nobel de Economia em 1977). Essa teoria fundamenta-se na inter-relação entre as proporções em que fatores de produção diferentes estão disponíveis em diferentes países e as proporções em que eles são utilizados na produção de diferentes bens. Com base nessa teoria, um país tende a exportar bens intensivos nos fatores cuja oferta é abundante. (KRUGMAN e OBSTFELD, 2010, p.42-63).

Significativa mudança no papel aduaneiro ocorreu no século XX, no pós-guerra. Com a economia europeia bastante debilitada, o comércio internacional se tornou sujeito a uma crescente variedade de restrições, com a implantação de medidas protecionistas que visavam a proteção de seu mercado interno no reduzido mercado mundial, prolongando o quadro recessivo das economias e diminuindo ainda mais o mercado mundial.

Diante desse quadro, as potências aliadas concluíram pela necessidade de reconstrução da economia mundial, fundando uma nova ordem econômica⁸ baseada em três instituições: o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD) e a tentativa de criação da Organização Internacional de Comércio (OIC)⁹, cujos reflexos no comércio internacional refletem-se até os dias atuais. Entre as medidas propostas, encontrava-se aquela de construção de uma nova ordem jurídica que garantisse a tutela jurisdicional em tribunais internacionais e nacionais. Em 1947, foi

⁷ O modelo clássico do comércio internacional segunda teoria ricardiana é resumido em uma nota de rodapé de sua principal obra: “Assim, um país dotado de grandes vantagens em maquinaria e em capacidade técnica, e que consiga, portanto, produzir certas mercadorias com muito menos trabalho que seus vizinhos, poderá importar em troca dessas mercadorias parte dos cereais necessários a seu consumo, mesmo que sua terra seja mais fértil e nela os cereais pudessem ser cultivados com menos trabalho do que no país do qual são importados.” (RICARDO, 1996, p.98, nota 50)

⁸ Uma conferência foi realizada em Bretton Woods, New Hampshire, de 1º a 22/7/1944, com a participação de 44 países, com o objetivo de montar a arquitetura de cooperação econômica e financeira do pós-guerra.

⁹ Rosaldo Trevisan destaca razões políticas e econômicas para a não criação da OIC, com a retirada do apoio do governo dos Estados Unidos, em dezembro de 1950, à Carta da Organização Internacional de Comércio (Carta de Havana), que refletia as discussões da Conferência das Nações Unidas para o Comércio e o Emprego, realizadas entre 21/11/1947 a 24/3/1948, em Havana. (TREVISAN 2008, p.2)

instituído o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (*General Agreement of Tariffs and Trade - GATT*), com o objetivo de reconstrução do comércio internacional e sua regulamentação¹⁰.

Apesar de ter sido instituído em caráter provisório, o GATT colaborou com a liberalização do comércio internacional no pós-guerra. Entretanto, apenas em 01/01/1995, após a Rodada Uruguaia de negociações, foi instituída a Organização Mundial do Comércio (OMC), como uma organização supranacional, responsável pela regulação do comércio de mercadorias, serviços e propriedades intelectuais, além da estruturação de um sistema de solução de controvérsias.

A busca pela simplificação e a harmonização dos procedimentos entre os diferentes países motivou a criação do Conselho de Cooperação Aduaneira (atual Organização Mundial de Aduanas)¹¹ em 1952, com o fim de aumentar a eficácia e efetividade das administrações aduaneiras de seus membros.

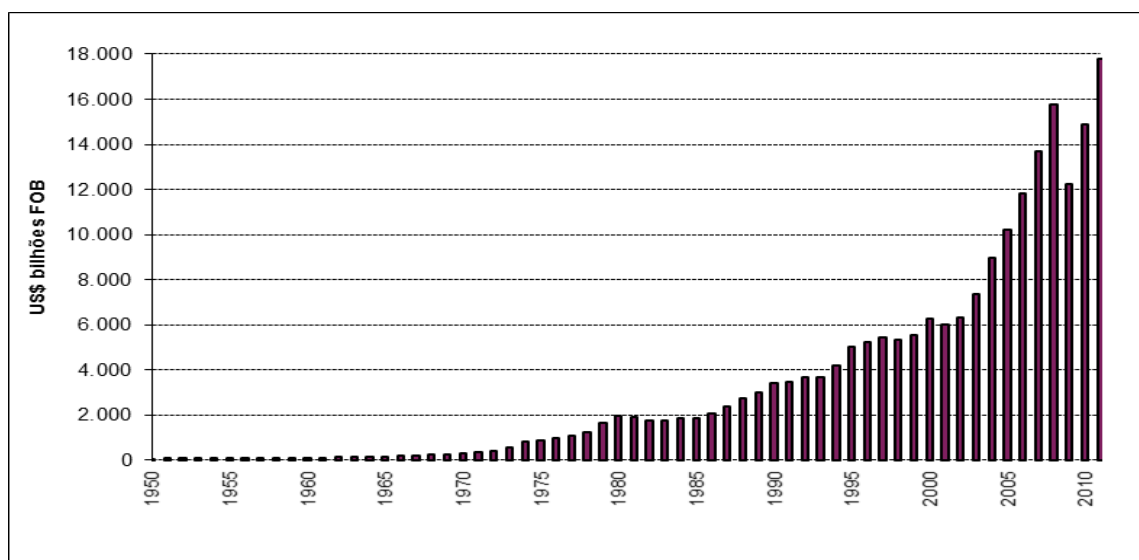
Desde sua criação, a exportação mundial saiu de quase zero para quase 18 trilhões de dólares em 2011, refletindo uma efetiva mudança no comércio internacional, conforme demonstra o gráfico “Evolução das Exportações Mundiais - 1950 a 2011”¹², elaborado pela Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), com base em dados da Organização Mundial de Comércio:

¹⁰ Preâmbulo do GATT 47: “[...] Reconhecendo que suas relações no domínio comercial e econômico devem ser orientadas no sentido de elevar os padrões de vida, de assegurar o emprego pleno e um alto e sempre crescente nível de rendimento real e de procura efetiva, para a mais ampla exploração dos recursos mundiais e a expansão da produção e das trocas de mercadorias; Almejando contribuir para a consecução desses objetivos, mediante a conclusão de acordos recíprocos e mutuamente vantajosos, visando à redução substancial das tarifas aduaneiras e de outras barreiras às permutas comerciais e à eliminação do tratamento discriminatório, em matéria de comércio internacional; Por intermédio de seus representantes, convieram no seguinte [...].

¹¹ Em 15/12/1950, foi concluída, em Bruxelas, a Convenção para Criação de um Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA). A partir da Convenção, assinada pelos 13 países europeus instituidores do grupo de estudo no âmbito do Comitê para Cooperação Econômica na Europa, são aprofundados estudos temáticos que resultaram em diversas outras convenções específicas, como as referentes a regimes e procedimentos aduaneiros, classificação de mercadorias, origem e valoração aduaneira. A Convenção entrou em vigor em 04/11/1952, e a sessão inaugural do CCA foi realizada em Bruxelas, em 26/01/1953, com a participação de 17 países europeus. O número de adesões foi crescendo, e a organização eminentemente europeia passou a ser global, adotando o CCA, em 1984, o nome de trabalho de Organização Mundial das Aduanas (OMA). Realmente, a abrangência da Organização justifica o nome: a Convenção tem hoje 176 participantes, que representam mais de 98% do comércio mundial. O Brasil aderiu à Convenção em 19/01/1981, tendo sido o texto da norma aprovado pelo Decreto Legislativo nº 129, de 02/12/1980, e promulgado pelo Decreto nº 85.801, de 10/03/1981.

¹² Fonte: OMC. Elaboração: Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior/Secretaria de Comércio Exterior/Departamento de Desenvolvimento e Planejamento do Comércio Exterior.

Evolução das Exportações Mundiais - 1950 a 2011



Fonte: **SECRETARIA DE COMÉRCIO EXTERIOR**

Novos mercados consumidores foram abertos; empresas transnacionais ocuparam grande parte do planeta, com produção em diversos continentes; países em desenvolvimento passaram a fazer parte de forma mais efetiva no comércio, refletindo uma pequena parcela de desenvolvimento econômico.

Nessa segunda década do século XXI, novos modelos de operações transnacionais estão sendo desenvolvidos, representando um desafio para os Estados modernos, tanto no fomento de sua economia, quanto na regulação dessas atividades, como por exemplo as cadeias globais de valores. Nesse modelo de negócio internacional, as empresas transnacionais fragmentam suas etapas de produção, distribuídas pelo mundo conforme vantagens de custos, insumos e logística.

Restrições impostas pela administração aduaneira de um país tendem a reduzir a capacidade desse país em participar dessa cadeia de investimento, visto que as empresas transnacionais que participam dessa cadeia tendem a se instalar em países com menor restrição aduaneira. A competitividade da operação e, conseqüentemente, a busca por maior

lucratividade, está na possibilidade de importar insumos com a menor incidência tarifária, para fabricação e posterior fornecimento de partes, peças ou bens finais às grandes empresas de cadeias globais. A atividade aduaneira será determinante para a implantação e o sucesso desse modelo de comércio internacional em cada país.

2.1.2. O Direito Aduaneiro e a regulação do comércio internacional

A partir do conhecimento histórico da evolução do comércio internacional e sua regulação, podemos apontar para a existência de uma disciplina jurídica em desenvolvimento, denominada de Direito Aduaneiro¹³, de caráter multidisciplinar e intervencionista, definido por Ricardo Xavier Basaldúa como conjunto de normas jurídicas que tem por objeto regular o tráfego internacional de mercadorias (BASALDÚA, 2011, p.503). Seu objeto de estudo é o Comércio Internacional, considerado como seu antecedente, e a relação aduaneira, como seu consequente (CARLUCI, 2001, p.21).

A administração aduaneira, responsável pelas atividades aduaneiras, é normalmente designada de Aduana (*Customs, Douane*) e a repartição pública na qual normalmente ficam lotados os funcionários aduaneiros é designada de Alfândega¹⁴. Trata-se de um ente estatal encarregado de controlar as operações de comércio exterior do país¹⁵. Horácio Félix Alais, partindo de uma concepção histórica da Aduana, como uma agência responsável por controlar a entrada e saída de mercadorias de uma região, incluindo a arrecadação de tributos e aplicação de restrições, a partir de razões de estado, conveniência ou vontade do governante, define a Aduana como

¹³ Para Regina Helena Costa, o Direito Aduaneiro como um “conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações decorrentes da atividade estatal destinada ao controle do tráfego de pessoas e bens pelo território aduaneiro, bem como à fiscalização do cumprimento das disposições pertinentes ao comércio exterior” (COSTA, 2004, p.19). Para Rosaldo Trevisan, o Direito Aduaneiro é um “ramo autônomo do Direito integrado por um conjunto de proposições jurídico-normativas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior, estabelecendo os direitos e as obrigações de cada um, e as restrições tarifárias e não-tarifárias nas importações e exportações.” (TREVISAN, 2008a, p.40-41)

¹⁴ Ricardo Basaldúa, em sua clássica obra sobre o Direito Aduaneiro, apresenta uma investigação histórica do termo “aduana”, na qual apresenta sua origem tanto como o escritório de registro e arrecadação de impostos devidos relativos às mercadorias que entram e saem de um território, como os próprios direitos (impostos e outros gravames) incidentes sobre a entrada ou saída que esse escritório arrecada (BASALDÚA, 1988, p.21).

¹⁵ A sutil diferença entre as expressões “comércio internacional” e “comércio exterior” é apresentada por Roosevelt Baldomir Sosa: comércio exterior seria a atividade do Estado em relação a seu comércio externo; já comércio internacional seria a área específica percebida nas trocas comerciais havidas entre as diversas nações que compõem a comunidade mundial (A Aduana e o Comércio Exterior. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 32-33).

el organismo del Estado encargado de aplicar las políticas de comercio exterior que establezca la autoridad competente, y de efectuar el control relativo a las prohibiciones de carácter económico y no económico, y eventualmente recaudar cuando así este previsto, respecto del ingreso o egreso de mercaderías a un territorio aduanero o desde él, en la medida en que éstas estén afectadas al tráfico internacional. (FÉLIX ALAIS, 2008, p.23)

Dada a relevância das atividades aduaneiras e do comércio internacional, seu tratamento jurídico através do Direito Aduaneiro, considerando ou não sua autonomia como ramo do Direito, o conhecimento das normas aduaneiras que regulam o comércio internacional são de vital importância para o desenvolvimento econômico de cada país, sendo necessário sua perfeita delimitação, com conhecimento e domínio de sua estrutura, funções, princípios e sua ligação com os demais ramos do Direito, especialmente o Direito Tributário.

2.2. Os elementos essenciais do Direito Aduaneiro

Para caracterizarmos uma operação comercial como internacional, ela deve ocorrer transpondo o limite territorial ou político de um ente soberano. Caso contrário, o que ocorre é uma operação de comércio interno, onde as normas aplicadas deverão ser exclusivamente de direito interno. Já naquelas, a operação comercial sujeita-se às normas de Direito Internacional Público e Privado. Interessam-nos, no presente estudo, as normas de Direito Público e especialmente as normas de Direito Aduaneiro, cuja influência do Direito Internacional é de grande relevância.

Segundo Ricardo Xavier Basaldúa, para denominarmos uma matéria como aduaneira é indispensável encontrar seus pressupostos básicos, que são a existência de um território aduaneiro, a existência de uma mercadoria, e sua introdução ou saída, denominada de importação e exportação:

Consideramos elementos o instituciones básicas del Derecho Aduanero a los referidos por los conceptos "territorio aduanero", "mercadería", "importación" y "exportación".

Adviértase que el "tráfico internacional" implica la existencia de distintos ámbitos espaciales ("territorios" en sentido jurídico) y de objetos ("mercaderías") que se desplazan a través de ellos, cruzando sus fronteras y configurando con su introducción y salida lo que denominamos "importación" y "exportación".

No hay entonces "aduanas" si no hay fronteras, sin perjuicio de que éstas no coincidan con lo que hoy entendemos por fronteras políticas.

Lo cierto es que las "aduanas" y los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías así como las prohibiciones a la importación y a la exportación de las mismas —y, en definitiva, el Derecho Aduanero— presuponen la existencia de una pluralidad de "territorios", de una pluralidad de ámbitos espaciales sometidos a jurisdicciones distintas o en los que se apliquen regímenes económicos diversos.

Las "aduanas" se hallan ubicadas en estratégicos puntos de esos "territorios" — por lo general en sus límites, es decir en las "fronteras aduaneras"— para hacer efectivos los

tributos que gravan ese traspaso o para aplicar las prohibiciones de salida o de entrada de las mercaderías de que se trate.

Recapitulando, el Derecho Aduanero presupone, entonces, la existencia de al menos dos ámbitos ("territorios aduaneros") y de un objeto ("mercadería" en sentido aduanero) que se desplaza, saliendo de uno ("exportación") para ser introducido en el otro ("importación").

Atento a la singular importancia que revisten los conceptos de "territorio aduanero", "mercadería" e "importación" y "exportación" para el Derecho Aduanero, consideramos conveniente efectuar a continuación un breve análisis de los mismos, con el propósito de destacar sus notas fundamentales. (BASALDÚA, 1988, p.167-168)

O primeiro elemento essencial do Direito Aduaneiro é o território. Não aquele conceito geográfico ou político apenas, mas sua conotação aduaneira: o território aduaneiro. A Convenção de Quioto Revisada¹⁶ define o território aduaneiro como sendo “o território onde se aplica a legislação aduaneira de uma Parte Contratante” (WCO, 1999). Trata-se de um território delimitado por uma fronteira aduaneira.

Diferente do conceito de território político, no qual a soberania é elemento determinante, no conceito aduaneiro o território pode estar compreendido na comunhão de vários entes soberanos, como no caso de uniões aduaneiras (o exemplo da Comunidade Europeia é o mais forte), ou mesmo dentro de um território político e geográfico, como nos casos das zonas francas (exemplo mais conhecido é a Zona Franca de Manaus, que faz parte do território brasileiro, mas possui um tratamento aduaneiro especial).

Após diferenciarmos o território aduaneiro do território geográfico e político, as demais considerações para a caracterização do comércio internacional devem ser observadas: apenas nos casos em que a operação comercial é feita transpondo a fronteira do território, no caso aduaneiro, a operação pode ser caracterizada como uma operação de comércio exterior, do ponto de vista específico de um país, com sua conotação aduaneira.

Outro elemento essencial para o Direito Aduaneiro é a mercadoria¹⁷.

Considerando o comércio internacional como objeto de estudo do Direito Aduaneiro, chega-se à mercadoria, o objeto material da atividade comercial. A doutrina aduaneira é unânime ao definir mercadoria, para fins aduaneiros, como todo objeto suscetível de tráfego

¹⁶ A Convenção Internacional sobre a Simplificação e Harmonização de Procedimentos Aduaneiros (Convenção Aduaneira de Quioto de 1973), revisada em 1999 (Convenção de Quioto Revisada), objetivou a simplificação nos trâmites aduaneiros e a modernização mediante a utilização de sistemas informatizados. Disponível em <www.wcoomd.org>. Acesso em 01/08/2013. O Brasil ainda não é signatário dessa convenção, mas tem ajustado seus processos internos para aderir ao que foi determinado no Anexo Geral da Convenção, que reúne os procedimentos de natureza obrigatória.

¹⁷ O termo “mercadoria” empregado pelo Decreto-lei nº 37/1966 não tem o escopo de restringir a incidência do imposto de importação aos bens destinados ao comércio, mas alcança significado idêntico ao de “produto”. Nesse sentido SOUZA (1980, p.29-30), LOPES FILHO (1983, p.57-59), MEIRA (2002, p.114-115), FOLLONI (2005, p.115) e TREVISAN (2008a, p.76).

internacional e passível de controle¹⁸. Nesse conceito, temos como mercadoria não apenas o objeto sujeito à comercialização, mas uma acepção mais ampla, como aqueles objetos sujeitos ao tráfego internacional por qualquer outro motivo¹⁹.

A individualização da mercadoria, por meio de sua codificação, permite o controle por parte das autoridades aduaneiras, e a imposição de restrições ao tráfego e a sua tributação. Sem o conhecimento da mercadoria objeto do comércio internacional, a autoridade aduaneira não pode exercer sua função.

Por esse motivo, associado à tradição, alguns doutrinadores defendem que apenas o que for passível de controle por parte da Aduana poderia ser considerado como objeto do comércio internacional, dentro do conceito estrito de mercadoria²⁰. Esses autores partem da figura histórica (e ainda presente) do posto aduaneiro na fronteira, que faz a conferência física de todas as mercadorias que ultrapassam a fronteira, sem considerar as limitações desse tipo de controle na atualidade derivado do volume de comércio exterior do país (e mesmo da unidade aduaneira de controle), e sem considerar a evolução do comércio internacional, que apresenta outros itens passíveis de comercialização, como por exemplo, os serviços e os intangíveis.

Considerar que a Aduana, na atualidade, tem como objeto apenas a mercadoria física por ser a única passível de controle e apreensão é limitar sua atuação, restringindo a atuação aduaneira a uma época que já faz parte da história. O artigo 10 do Código Aduaneiro Argentino, com a redação dada pela Lei 25.063, define mercadoria como todo objeto suscetível de ser importado ou exportado, já dentro de um conceito amplo de mercadoria²¹. A exposição de motivos do referido código expressamente apontou que todos os objetos passíveis de importação e exportação estão sujeitos ao controle aduaneiro²², incluindo os serviços e os direitos de propriedade intelectual.

¹⁸ Cf. BASALDÚA (2011, p.42), CARRERO (2009, p.187) e FÉLIX ALAIS (2008, p.154).

¹⁹ O GATT 1994 se refere indistintamente a mercadorias e a produtos, sem defini-los.

²⁰ Cf. BASALDÚA (2011, p.46), CARRERO (2009, p.192) e FÉLIX ALAIS (2008, p.154).

²¹ *Artículo 10.- 1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado. 2. Se consideran igualmente -a los fines de este Código- como si se tratara de mercadería: a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios; b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual. (ARGENTINA, Código Aduanero, Ley 22415)*

²² *“Cabe destacar que la definición de ‘mercadería’ resulta imprescindible para la legislación aduanera. En efecto, se trata de una palabra que, si bien ha sido utilizada tradicionalmente en el derecho aduanero nacional, tiene su origen en el derecho comercial y por ello se halla inescindiblemente unida a otras como ‘mercado’ o ‘mercader’, que conllevan significaciones distintas. Existe una natural inclinación para el que no está especializado en la materia a identificarla como ‘cosas muebles’, con ‘cosas que están en el comercio’ o simplemente con ‘cosas que en definitiva son motivo de operaciones comerciales’, etc., cuando lo cierto es que ello es irrelevante para el derecho aduanero. Basta efectuar una lectura de los aranceles vigentes en los más*

O controle sobre o comércio internacional de serviços e de intangíveis representa um grande desafio para a Aduana do século XXI²³, e não pode ser ignorada como uma atividade não-aduaneira. Se historicamente quem sempre efetuou o controle sobre o comércio internacional, seja com fins arrecadatórios, seja com fins de aplicação de restrições, ou apenas como atuação do soberano sobre o território, foi a Aduana, por que então outro órgão seria responsável pelo controle do comércio internacional de serviços e intangíveis? Apenas porque seu controle requer novos métodos de fiscalização? A função de controle é primordialmente e exclusivamente aduaneira, pois o objeto de controle continua sendo o comércio internacional.

Em 02 de abril de 2012, foi instituída pelo Decreto nº 7.708 a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS), disponibilizando para o Brasil um referencial para a classificação de comércio e serviços como produtos, possibilitando sua individualização e, conseqüentemente, seu controle. Também entrou em operação em 1º de agosto de 2012 o Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (SISCOSERV)²⁴, viabilizando o controle sobre o comércio exterior de serviços, por meio de sua medição informatizada e da geração de dados estatísticos que servirão como orientador para os mecanismos de apoio ao comércio exterior de serviços.

Conclui-se que a mercadoria, dentro de um conceito amplo (de tudo aquilo suscetível de ser importado ou exportado) é o objeto principal do Direito Aduaneiro, sobre o qual incidirá toda a normatização aduaneira quando ultrapassar os limites do território aduaneiro.

diversos Estados para advertir cómo se grava con tributos la importación de bienes que ni siquiera constituyen 'cosas', según la definición que el artículo 2311 del Código Civil suministra (por ejemplo gas, electricidad) [...] Todos los objetos que son importados o exportados están sujetos al control aduanero y la importación o exportación de cualquiera de ellos es susceptible de ser gravada o prohibida por el legislador, quien puede tener en consideración los factores más diversos (económicos, políticos, morales, sanitarios, etc.)". (ARGENTINA, Código aduanero: Exposición de motivos: capítulo III: "Mercadería")

²³ Jorge Witker trata dos desafios da nova aduana e sua mudança de estrutura e função (WITKER, 1999, p.21-25).

²⁴ A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, em seus artigos 25 a 27, institui a obrigação de prestar ao MDIC, para fins econômico-comerciais, informações relativas às transações entre residentes ou domiciliados no País e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados. Essa prestação de informação não compreende as operações de compra e venda efetuadas exclusivamente com mercadorias. As operações serão classificadas com base na Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS), instituída pelo artigo 24 da Lei nº 12.546/2011 e publicada pelo Decreto nº 7.708, de 02 de abril de 2012, com base na *Central Product Classification* (CPC 2.0), classificador utilizado em todos os acordos comerciais firmados e em negociação pelo Brasil. A Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012, instituiu o Siscoserv, e prevê conjuntamente os prazos, limites e condições para os registros instituídos no contexto do MDIC, pela Lei nº 12.546/2011 e Portaria MDIC nº 113/2012, e no contexto da RFB, pela IN RFB 1.277/2012.

Por fim, temos os elementos dinâmicos do Direito Aduaneiro: a importação²⁵ e a exportação²⁶. Sem essas operações comerciais, a mercadoria não terá relevância para o Direito Aduaneiro. Apenas quando ocorrem as operações de importação e exportação, em suas diversas etapas e procedimentos, iniciam-se os fatos que terão repercussão aduaneira. O movimento da mercadoria, na entrada e saída de um determinado território aduaneiro, configura esse terceiro elemento essencial do Direito Aduaneiro²⁷.

2.3. As funções da Aduana

Apresentam-se, a seguir, as clássicas funções aduaneiras: controle, aplicação de restrições e tributação.

2.3.1. O controle aduaneiro

Segundo Ricardo Xavier Basaldúa, a função essencial da Aduana, cuja ausência a descaracteriza, é o controle que deve exercer sobre as mercadorias objeto do tráfego internacional, ou seja, sobre as importações ou exportações (BASALDÚA, 2007, p.41)²⁸. Trata-se do princípio da universalidade do controle aduaneiro²⁹, sem o qual não existe função aduaneira, que retrata a soberania do território³⁰.

²⁵ A Convenção de Quioto Revisada define importação como sendo “[t]he act of bringing or causing any goods to be brought into a Customs territory” (WCO, 1999).

²⁶ A Convenção de Quioto Revisada define exportação como sendo “[t]he act of taking out or causing to be taken out any goods from the Customs territory” (WCO, 1999).

²⁷ Para Ruy de Melo e Raul Reis, em pioneiro estudo sobre o Imposto de Importação, define importação como “trazer do exterior alguma coisa, é o fato de introdução, da entrada, no País, de produto que procede do exterior” (MELO e REIS, 1970, p.45). Em outro estudo pioneiro, Américo Masset Lacombe leciona que “importar [...] significa portar para dentro, trazer para dentro. Sendo o núcleo importar mercadorias, temos, como primeiro dado, trazer para dentro mercadorias. Como a coordenada genérica de espaço é o território nacional, segue-se que a mercadoria deve ser trazida, para dentro do território nacional. [...] Entrada em território nacional entende-se, portanto, como chegada da mercadoria ao porto ou aeroporto de destino, ou aos locais habilitados nas fronteiras terrestres” (LACOMBE, 1979, p.26). Para Ricardo Basaldúa a existência de um tráfego internacional (existência de uma pluralidade de territórios aduaneiros), de objetos denominados mercadorias, que se introduzem e se extraem deles, dão lugar a fenômenos jurídicos denominados importação e exportação (BASALDÚA, 2011, p.33).

²⁸ No mesmo sentido leciona o professor argentino Enrique C. Barreira: “*el cometido principal de la aduana radica en el control de la importación y la exportación de las mercaderías como un modo de ejecutar la política establecida por el Estado en lo referente al comercio exterior*” (BARREIRA, 2007, p.66). Também nesse sentido COTTER, 2007, p.322 e FÉLIX ALAIS, 2008, p.24-40.

²⁹ Nesse sentido, CARLUCI, 2001, p.25.

³⁰ [A aduana] “é atividade estatal típica, e como tal, dotada de um poder capaz de impor o interesse do Estado aos particulares. Em verdade é a Alfândega que primeiro exerce, em tempos normais, o poder de soberania. Tal se manifesta, com efeito, através do controle aduaneiro exercido sobre veículos que demandam território sob jurisdição política de um determinado Estado. Pode a Alfândega, nesse mister, abordar o veículo para exigir-lhe contas dos efeitos comerciais que transporta, indagar sobre seu destino, vistoria-lo e, em casos justificados, até

A Convenção de Quioto Revisada define “Controle aduaneiro” como o conjunto de medidas tomadas pelas Alfândegas com vista a assegurar a aplicação da legislação aduaneira (WCO, 1999)³¹. Para Rosaldo Trevisan, o exercício do controle aduaneiro sobre as mercadorias procedentes ou destinadas ao exterior é o papel essencial da Aduana, ou seja, “regular o fluxo de comércio exterior, estabelecendo incentivos ou restrições, e fiscalizando-os, para garantir sua correta aplicação” (TREVISAN, 2012, p.342).

No Brasil, a previsão legal do controle aduaneiro está no artigo 44 do Decreto-lei nº 37/66, *verbis*:

Art.44 - Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 01/09/1988)

A Convenção de Quioto Revisada prevê, no seu Anexo Geral, Norma 6.1, que todos os bens que sejam introduzidos no território aduaneiro ou dele saíam, estão sujeitos ao controle aduaneiro (WCO, 1999)³². O controle pode ser exercido em três momentos: (i) antes da chegada da mercadoria; (ii) no momento da apresentação da mercadoria às autoridades aduaneiras; e (iii) após o desembaraço aduaneiro das mercadorias.

Não se trata de uma verificação absoluta de toda mercadoria importada ou exportada, visto que tal verificação é efetuada por amostragem, mas a sujeição de todas as mercadorias ao controle, ou seja, a possibilidade de que em algum momento as mercadorias poderão ser verificadas e as operações efetivamente controladas. “Verificação das mercadorias” significa a operação pela qual as Alfândegas procedem ao exame físico das mercadorias a fim de se

arrestar cargas que porventura não estejam devidamente documentadas. Em contrapartida, nenhum veículo sairá do território, conduzindo ou não cargas, sem prévia autorização aduaneira.” (SOSA, 1996, p.44)

³¹ Disponível em <<http://wcoomdpublishings.org/downloadable-publications/glossary-of-international-customs-terms>> Acesso em 31.jul.2011.

³² CAPÍTULO 6-CONTROLE ADUANEIRO-6.1. Norma. Todas as mercadorias, incluindo os meios de transporte, que entrem no território aduaneiro ou dele saíam, independentemente de serem ou não sujeitas a direitos e demais imposições, ficarão sujeitas a controle aduaneiro. 6.2. Norma. O controle aduaneiro limitar-se-á ao necessário para assegurar o cumprimento da legislação aduaneira. 6.3. Norma. Para execução do controle aduaneiro, as Alfândegas deverão utilizar métodos de gestão do risco. 6.4. Norma. As Alfândegas deverão recorrer à análise de risco para determinar as pessoas e as mercadorias, incluindo os meios de transporte, a controlar bem como a amplitude de tal verificação. 6.5. Norma. As Alfândegas deverão adotar, em apoio da gestão de risco, uma estratégia de avaliação do grau de cumprimento da lei. 6.6. Norma. Os sistemas de controle aduaneiro deverão incluir controles e auditoria. 6.7. Norma. As Alfândegas deverão procurar cooperar com outras administrações aduaneiras e celebrar acordos de assistência mútua administrativa, para reforçar o controle aduaneiro. 6.8. Norma. As Alfândegas deverão procurar cooperar com o comércio e celebrar Protocolos destinados a reforçar o controle aduaneiro. 6.9. Norma Transitória. As Alfândegas deverão utilizar o mais possível as tecnologias da informação e o comércio electrónico para reforçar o controle aduaneiro. 6.10. Norma. As Alfândegas avaliarão os sistemas comerciais das empresas sempre que tenham impacto nas operações aduaneiras, a fim de assegurar a sua conformidade com os requisitos aduaneiros. (WCO, 1999)

assegurarem de que a sua natureza, origem, estado, quantidade e valor estão em conformidade com os dados da declaração de mercadorias, segundo definição da Convenção de Quioto Revisada (WCO, 1999).

Podemos considerar o Controle Aduaneiro como o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro³³, representando o poder soberano do Estado e seu poder de polícia, atuando na proteção da sociedade, através do combate à importação de mercadorias de importação restrita ou proibidas, como instrumento de combate ao tráfico de drogas, de armas e lavagem de dinheiro, e ainda, como proteção à sociedade no que diz respeito à saúde pública e proteção do meio ambiente³⁴. Reflete também outra característica do Direito Aduaneiro: a formalidade requerida nos atos praticados junto à administração aduaneira³⁵, não como mera obrigação acessória e burocrática, mas como medida de controle e segurança dos atos aduaneiros praticados.

Na normativa brasileira, temos a previsão no Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, que dispõe sobre o exercício da administração aduaneira, compreendendo a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, em todo o território aduaneiro. Também consta do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, sua competência na administração tributária federal e aduaneira, bem como a direção, supervisão, orientação, coordenação e execução dos serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiros.

2.3.2. A aplicação de restrições³⁶

A segunda função clássica da Aduana é a aplicação de restrições e proibições à importação e à exportação³⁷. Essa função aproxima o Direito Aduaneiro do Direito

³³ O autor argentino Héctor Guillermo Vidal Albarracín analisou o controle aduaneiro como bem jurídico tutelado, como meio eficaz de harmonização internacional dos ilícitos aduaneiros (VIDAL ALBARRACÍN, 2005, p.34).

³⁴ A Receita Federal apreendeu em outubro de 2011 contêineres com 46 toneladas de lixo hospitalar (cateteres, sondas, luvas, seringas e até lençóis sujos de sangue), oriundos dos Estados Unidos. O material foi enviado juntamente com tecidos que seriam enviados para uma empresa de Santa Cruz do Capibaribe, cidade localizada na região agreste de Pernambuco e que integra o polo de confecções do estado. Notícia disponível em <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=14615:receita-apreende-mais-um-conteiner-com-lixo-hospitalar-em-pernambuco&catid=45:na-midia&Itemid=73> Acesso em 04/08/2013.

³⁵ Nesse sentido FÉLIX ALAIS, 2008, p.84.

³⁶ A clássica função de aplicação de proibições e restrições também pode ser considerada dentro da função de controle, representando um instrumento estatal de política econômica.

Econômico, como instrumento de política aduaneira, que define a forma e o grau de interação comercial do Estado com o resto do mundo, e as prioridades da política econômica traçadas pelo governo, com base nas demandas econômicas e sociais do país.

A abertura comercial do país, derivada da globalização e internacionalização da economia, tende a ser direcionada pela política econômica, na qual a política aduaneira está incluída, com a definição do grau de abertura, dos setores econômicos que serão impactados com a abertura comercial, considerando os reflexos sociais e econômicos dessa abertura. A implantação de medidas de protecionismo comercial (proibições e restrições à importação) são o extremo dessa função aduaneira, como frequentemente ocorre na República Argentina³⁸. Mas também refere-se às medidas microeconômicas, como restrições a itens específicos destinados a determinados setores que apresentam problemas concorrenciais ou mesmo de preço, de forma temporária. Trata-se de medidas aduaneiras na proteção da economia.

Entre os instrumentos de restrições, destacam-se os Direitos aduaneiros (antidumping e compensatórios) e os contingentes. Os direitos antidumping e compensatórios visam combater as práticas desleais de competição internacional em matéria de preços (mercadorias importadas com preços inferiores aos normais de mercado)³⁹. Os direitos antidumping têm por objetivo complementar as quantias a pagar pela importação de mercadorias. Já os direitos compensatórios atacam o subsídio, compensando a subvenção ou subsídio concedido pelas autoridades do país de origem ou de exportação, mesmo que indiretamente. Os contingentes são medidas aduaneiras que fixam um direito para a importação de uma quantidade limitada de determinadas mercadorias (volume do contingente), por determinado período de tempo.

Outro exemplo de atuação da Aduana, com proteção da sociedade, é encontrado no estabelecimento de proibições de importações que causariam grande prejuízo social, à saúde, ao meio ambiente e à segurança, de acordo com a conjuntura social e econômica de cada país em um dado momento.

³⁷ ROSALDO TREVISAN não utiliza o termo “proibições e restrições”, comumente utilizado na doutrina aduaneira, mas apenas o termo “restrições”, por entender que esta é “qualquer limitação imposta pelo Estado à importação ou exportação de uma mercadoria”, subdividindo-a em restrições relativas (restrições em sentido estrito) e restrições absolutas (proibições). (TREVISAN, 2009, p. 401-417).

³⁸ A Argentina já é considerada o segundo país com mais medidas de restrições comerciais no mundo, atrás apenas da Rússia, com 230 restrições em vigor. A queda de suas reservas internacionais impulsionou a aplicações de restrições às importações. Disponível em <<http://www.valor.com.br/internacional/3192656/reservas-caem-na-argentina-e-protecionismo-deve-voltar#ixzz2cuXzzkTi>>. Acesso em 24/08/2013.

³⁹ Caracteriza prática de dumping quando se comprova que um produto é introduzido no mercado de outro país a um preço inferior ao seu valor normal no país de exportação no curso de suas operações comerciais normais.

2.3.3. A tributação aduaneira

A terceira função clássica da Aduana, e durante muito tempo a mais relevante, é a tributação aduaneira, mediante a arrecadação e fiscalização dos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior. Ricardo Basaldúa não a considera como uma função essencial do Direito Aduaneiro⁴⁰, sendo perfeitamente possível a existência de Aduana sem a imposição tributária. As denominadas medidas tarifárias representam a atuação estatal regulatória por indução⁴¹, mediante a criação de incentivos fiscais por meio de regimes aduaneiros especiais, ou mediante a majoração da alíquota incidente sobre o impostos de importação sobre determinados produtos (TREVISAN, 2008b, p.25). Roosevelt Baldomir Sosa assim apresenta a função tributária da Aduana, com destaque para sua função extrafiscal:

Não incumbe às alfândegas apenas controlar os fluxos internacionais, esse “ir-e-vir” de veículos, mercadorias e pessoas, desta para aquela nação. É que os Estados extraem dos fenômenos de ingresso e saída de mercadorias consequências econômico-tributárias, na forma de imposições fiscais, a cujo teor se pratica, virtualmente, na política tributária de Comércio Exterior. Assim, pode-se tributar a importação ou a exportação de mercadorias, bens ou serviços, visando arrecadar recursos financeiros para o Erário, o que se verifica especialmente naquelas economias ainda sustentadas por atividades primárias, as chamadas economias agrícolas. Mas também pode-se taxar ou desonerar essas importações ou exportações em função de estimular ou desestimular certa atividade econômica, através de um direcionamento da política tributária de Comércio Exterior, que conhecemos como função extrafiscal (não arrecadatária) do tributo. [...] O grau de desenvolvimento econômico relativo é que dita a política de Comércio Exterior, inscrevendo-se, nesse escopo, o equilíbrio das balanças comercial e de pagamentos. É através da tributação aduaneira, ou de Comércio Exterior, que a extrafiscalidade se materializa como função de política econômica, sendo esta uma das características da atividade alfandegária. (SOSA, 1996, p.45-46)

Os impostos extrafiscais são aqueles previstos na ordem constitucional cuja função principal não é a obtenção de recursos ao erário público, mas como instrumento de política

⁴⁰ “Veamos en primer lugar la función de percibir los tributos que gravan la importación y la exportación, cuya regulación ha dado lugar al importante sector del Derecho Aduanero denominado "Derecho Aduanero Tributario". Al respecto, estimamos que la inexistencia de tributos aduaneros — manifestación principal de las restricciones indirectas— no conmueve al Derecho Aduanero, porque su existencia como tal —y, por lo tanto, su supervivencia— no depende de la existencia de tales tributos.” (BASALDÚA, 1988, p.206)

⁴¹ De acordo com a classificação adotada por Eros Grau (2008), quando o Estado intervém no domínio econômico, ou seja, no campo da atividade econômica em sentido estrito, está desenvolvendo ação como agente econômico e sua intervenção será por absorção ou participação: será por absorção, quando o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito; será por participação quando o Estado assume apenas o controle da parcela dos meios de produção da atividade econômica em sentido estrito, competindo com empresas privadas que continuam a exercer essa atividade. O autor considera essas formas de intervenção como intervenção no domínio econômico. Já quando o Estado intervém como regulador da atividade econômica em sentido estrito, atuará por direção ou indução: o Estado atua por direção quando exerce pressão sobre a economia, através de normas e mecanismos de observância compulsória pelos agentes econômicos em sentido estrito, como por exemplo as normas de controle de preços; será por indução quando o Estado atua na manipulação dos instrumentos da intervenção, conforme as leis que regem o funcionamento dos mercados, como por exemplo através dos incentivos fiscais e normas aduaneiras. O autor considera essas formas de intervenção como intervenção sobre o domínio econômico.

social e econômica, na qual também se inserem as políticas de comércio exterior⁴². Claro está que os impostos extrafiscais⁴³ não perdem seu caráter tributário: continuam sendo tributos. Entretanto, a finalidade de sua instituição e regulação não é, necessariamente, arrecadação de recursos ao erário público, mas intervenção estatal na vida econômica e social da nação.

Rosaldo Trevisan adota a classificação estabelecida nos artigos 19 e 23 do Código Tributário Nacional (Capítulo II - Impostos sobre o Comércio Exterior), a qual considera como tributos aduaneiros apenas o imposto de importação (II) e o imposto de exportação (IE), apesar de existir no Sistema Tributário Brasileiro, outros tributos incidentes na importação (imposto sobre produtos industrializados-IPi, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação-ICMS, contribuição de intervenção no domínio econômico-combustíveis-Cide-Combustíveis, contribuição para o programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público-PIS/Pasep-Importação, e contribuição para o financiamento da seguridade social-Cofins-Importação). Sua justificativa é que esses “tributos possuem função niveladora, estabelecendo tratamento isonômico entre o bem nacional e o estrangeiro” (TREVISAN, 2008a, p. 48-49)⁴⁴.

2.4. A Aduana e as medidas de facilitação comercial

O comércio internacional e especificamente o comércio exterior brasileiro tem passado por alterações significativas nos últimos vinte anos. Conforme extrai-se da Tabela 1, elaborada pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior⁴⁵, a partir de dados da Organização Mundial de Comércio, considerando o período de 1990 a 2011, o volume transacionado no comércio internacional quintuplicou-se, e as importações brasileiras multiplicaram-se por dez. A participação brasileira relativa nas importações mundiais passou de 0,63% em 1990 para 1,29% em 2011.

⁴² José Lence Carluci, originalmente em estudo coletivo sobre os Regimes Aduaneiros Especiais publicado em 1976 (CARLUCI e BARROS, 1976, p.24-31), atualizado posteriormente (CARLUCI, 2001, p.69-83), apresenta uma descrição do perfil histórico das políticas de comércio exterior adotadas no Brasil, com suas repercussões no contexto socioeconômico brasileiro nos diversos estágios de seu desenvolvimento.

⁴³ Vários autores, brasileiros e estrangeiros, realizaram estudos sobre o tema da extrafiscalidade, dentre os quais destacamos: CASADO OLLERO (1991), GODOI (2004), SCHOUERI (2005), ELALI (2007), CASALTA NABAIS (2009), SILVEIRA (2011) e TIPKE (2012). Luís Eduardo Schoueri, que prefere a denominação “normas tributárias indutoras” à normas extrafiscais, entende que as normas indutoras não perdem “a característica de serem elas, ao mesmo tempo, relativas a tributos e portanto sujeitas a princípios e regras próprias do campo tributário” (SCHOUERI, 2005, p.34).

⁴⁴ No mesmo sentido, SOSA, 1996, p.45.

Tabela 1: Volumes do comércio exterior brasileiro (de 1990 a 2011)

IMPORTAÇÕES (US\$ MILHÕES) - PREÇOS CORRENTES - CIF			
Ano	Mundo	Brasil	Participação brasileira
1990	3.550.000	22.524	0,63%
1991	3.632.000	22.950	0,63%
1992	3.881.000	23.068	0,59%
1993	3.875.000	27.740	0,72%
1994	4.428.000	35.997	0,81%
1995	5.283.000	54.137	1,02%
1996	5.544.000	56.792	1,02%
1997	5.737.000	63.291	1,10%
1998	5.681.000	61.135	1,08%
1999	5.921.000	51.909	0,88%
2000	6.724.000	59.053	0,88%
2001	6.483.000	58.640	0,90%
2002	6.742.000	49.716	0,74%
2003	7.867.000	50.859	0,65%
2004	9.568.000	66.433	0,69%
2005	10.860.000	77.628	0,71%
2006	12.444.000	95.838	0,77%
2007	14.311.000	126.645	0,88%
2008	16.536.000	182.377	1,10%
2009	12.733.000	133.678	1,05%
2010	15.457.000	191.491	1,24%
2011	18.381.000	236.870	1,29%

Fonte: **MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR**

Com a evolução do comércio internacional, a Aduana defronta-se com uma nova realidade a demandar novas soluções. O tema da “facilitação comercial” (*trade facilitation*, em inglês) enquadra-se nesse novo cenário comercial internacional, atuando conjuntamente com a função de controle, dentro dessa concepção contemporânea⁴⁶.

A “facilitação comercial” trata da busca contínua para equacionar o controle aduaneiro, indispensável na temática aduaneira, com seus reflexos financeiros, visto que as atividades de controle exercidas pela Aduana são reconhecidamente um elemento que onera de forma considerável os custos logísticos das operações comerciais. Para evitar que o aumento dos custos resulte numa diminuição do volume do comércio internacional, busca-se

⁴⁵ Disponível em <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1337952119.xls>. Acesso em 27/08/2012.

⁴⁶ Nesse sentido Ricardo Basaldúa aponta a função da aduana desde uma nova perspectiva, como facilitadora do comércio internacional. Para o autor argentino, as aduanas encontram-se obrigadas a conciliar a segurança com a facilitação do comércio, através de uso de técnicas modernas como análise de riscos e meios de detecção idôneos. (BASALDÚA, 2007, p.48)

uma nova etapa na administração aduaneira, por meio de medidas de “facilitação do comércio”⁴⁷, mediante a simplificação e a harmonização das atividades aduaneiras⁴⁸.

Além disso, as especificidades da internacionalização das empresas e da economia, como por exemplo as cadeias globais de valores⁴⁹, e estratégias de distribuição global eficazes, demandam das administrações aduaneiras procedimentos céleres para facilitar as operações comerciais e favorecer os investimentos. Nesse início de século, a Aduana está sendo questionada a conceber métodos mais flexíveis de controle, de forma a não prejudicar o comércio internacional, por meio de medidas de gestão de riscos, novas ferramentas tecnológicas e o intercâmbio de informações. A facilitação comercial proposta não significa a liberalização do comércio e a minimização do controle, mas uma nova forma de controle aduaneiro⁵⁰.

Dessa maneira, práticas de boa gestão aduaneira têm sido compartilhadas no sentido de propor soluções para o aparente conflito entre facilitação comercial e o controle aduaneiro. Eis algumas premissas para a implantação dessa possível nova função aduaneira: o controle aduaneiro será exercido de forma a utilizar mais atributos de inteligência, por meio de sistemas de controle informatizados que permitirão o gerenciamento do risco em cada operação de comércio exterior, de cada interveniente, de cada origem e de cada tipo de mercadoria, concentrando a mão-de-obra aduaneira na zona primária⁵¹ nas operações com maior risco, com a verificação das demais operações em procedimentos fiscais *a posteriori*,

⁴⁷ A facilitação comercial também é objeto de discussões na Organização Mundial de Comércio após a Conferência Ministerial de Cingapura de 1996, no contexto do Programa Doha para o desenvolvimento. (COELHO, 2008, p.51-52). Em dezembro de 2013, em Bali na Indonésia, na 9ª Conferência Ministerial da OMC, foi aprovado o Acordo sobre Facilitação de Comércio, que será vinculante para os países membros.

⁴⁸ Pode-se definir a “facilitação comercial” como um conjunto de medidas utilizadas com a finalidade de tornar o comércio entre países mais acessível, visando uma variedade de esforços para reduzir os custos de comércio transfronteiriço. O tema é tratado na Organização Mundial do Comércio pelo acordo do GATT 1994, no que tange especificamente ao artigo V (respeito à liberdade de trânsito aduaneiro), artigo VIII (simplificação e redução de formalidades) e artigo X (transparência nas ações governamentais, previstas em procedimentos publicados em normas). O tema também esteve presente nas conferências ministeriais da OMC, desde Cingapura, em 1996, a Bali, em 2013.

⁴⁹ No tocante à questão das cadeias globais de valor (*global value chain*, GVC), R. Lawrence, M. Hanouz e S. Doherty lecionam que “[...] trade facilitation is most effective when it is designed to support global value chains. Countries, like companies, increasingly specialize in tasks rather than products, adding value to intermediate products that cross many borders. Consequently, when countries enable trade, the benefits are not just local or bilateral but global. But global disaggregation of value chains through trade has brought challenges as well as opportunities”. (Lawrence, Hanouz *et al.*, 2012, p. 13)

⁵⁰ O tema da facilitação comercial na política aduaneira também não pode ser entendido como algo pejorativo, no sentido de um favor em relação a alguém. O conceito de “facilitação” relaciona-se sim a um benefício, mas algo previsto pela legislação no sentido de privilegiar o tratamento de mercadorias de operadores econômicos que têm um histórico de cumprimento de normas (*compliance*) e que são auditados periodicamente (SCORZA, 2007; MORINI e LEOCE, 2011).

⁵¹ De acordo com o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, a zona primária é constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local: (a) a área terrestre ou aquática, contínua ou

por meio de auditorias fiscais nos estabelecimentos dos importadores e exportadores. Trata-se de uma modernização de procedimentos de auditoria-fiscal, em geral, e dos procedimentos aduaneiros, em especial.

A modernização dos procedimentos aduaneiros foi objeto de estudo de Michael A. Haughton e Rémi Desmeules (2001, p.66-67), com base no modelo conceitual desenvolvido por Ton Appels e Henry Struye de Swielande (1998, p.111-118), e reproduzido por Flávio José Passos Coelho em sua pesquisa sobre Facilitação Comercial (2008). O modelo enfatiza diferentes estágios da administração aduaneira de cada país, iniciando-se pelo controle com ênfase na verificação física das mercadorias, passando pelo estágio no qual as informações são verificadas antes da chegada das mercadorias, até o terceiro estágio no qual a facilitação comercial associada ao controle interno dos importadores e auditorias *a posteriori* planejada é alcançada. A evolução de um estágio a outro seria gradativa, com a implementação gradual das reformas aduaneiras.

O modelo de Appels e Struye de Swielande pode ser sintetizado da seguinte forma (1998, p.113):

Estágio I – Verificação das mercadorias:

- Conferência física da quase totalidade das mercadorias comercializadas;
- Trabalho intensivo e burocracia

Estágio II – Verificação das informações:

- Otimizar a arrecadação
- Ênfase na caracterização e avaliação de fraude no valor das mercadorias
- Combate à fraude
- Algumas informações são trocadas eletronicamente antes da chegada das mercadorias

Estágio III – Verificação do processo:

- Todas as informações são trocadas eletronicamente
- Minimização da verificação física através da gestão de risco da operação processada eletronicamente
- Ênfase nos controles internos
- Execução de auditorias periódicas

Para alcançar o terceiro estágio de desenvolvimento, as administrações aduaneiras deverão focar seus esforços no controle dos processos (estágio III). Para os autores, com o aumento do volume do comércio internacional e com o avanço do desenvolvimento tecnológico, provavelmente um número crescente de países passarão para um estágio mais avançado de controle em relação ao comércio exterior (APPELS e STRUYE DE SWIELANDE, 1998, p.113).

Essa questão vincula-se de forma direta com a hipótese investigada: como a modernização pressupõe um deslocamento da fiscalização para uma fase *a posteriori*, através do instituto da Revisão Aduaneira, a caracterização do procedimento revisional como sendo uma mudança de critério jurídico por parte da administração, conforme jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça, inviabilizaria a evolução dos procedimentos aduaneiros.

A Convenção Internacional para a simplificação e a harmonização dos Regimes Aduaneiros - Convenção de Quioto, na versão revisada, constitui importante instrumento para promover a facilitação comercial internacional. Em seu preâmbulo, nota-se a preocupação das partes contratantes em contribuir para o desenvolvimento do comércio internacional, através da simplificação e da harmonização dos regimes aduaneiros e das práticas aduaneiras e da promoção da cooperação internacional, com a constatação que os benefícios decorrentes da facilitação do comércio internacional poderão ser alcançados sem atentar contra as normas que regem o controle aduaneiro.

A convenção baseia-se na aplicação dos seguintes princípios: (i) execução de programas de modernização permanente dos regimes aduaneiros e práticas aduaneiras e de melhoria da sua eficácia e do seu rendimento; (ii) aplicação dos regimes aduaneiros e das práticas aduaneiras de forma mais previsível, coerente e transparente; (iii) disponibilização de toda a informação necessária às partes interessadas, no que se refere à legislação, regulamentação, diretivas administrativas, regimes aduaneiros e práticas aduaneiras; (iv) adoção de técnicas modernas, tais como sistemas de gestão de risco e controles de auditoria bem como a mais ampla utilização possível das tecnologias da informação; (v) cooperação, sempre que for caso disso, com outras autoridades nacionais, outras administrações aduaneiras e o comércio; (vi) aplicação de normas internacionais adequadas; (vii) abertura às partes interessadas de vias de recurso administrativo e judicial facilmente acessíveis (WCO, 1999).

A convenção está estruturada em um Corpo (com 20 artigos), um Anexo Geral (com 10 capítulos) e 10 Anexos Específicos, contendo práticas recomendadas. O artigo 3º do corpo da convenção ressalta que suas disposições não constituem obstáculo à aplicação da

legislação nacional no que se refere a proibições ou restrições aplicáveis às mercadorias sujeitas ao controle aduaneiro. No anexo geral, temos no capítulo seis importante disposição sobre o controle aduaneiro dentro de sua moderna concepção, conjugando-se com medidas de facilitação comercial: a gestão de risco, auditoria *a posteriori*, uso da tecnologia da informação e cooperação aduaneira (WCO, 1999).

A preocupação com essa nova realidade e a busca por soluções foi objeto de estudo da OMA intitulado “A Aduana do Século XXI”, no qual foram apresentadas as seguintes orientações para as administrações aduaneiras: procedimentos de desembaraço aduaneiro simplificados e automatizados a partir de um sistema de gerenciamento de risco, combinado com procedimentos fiscais de auditoria *a posteriori*, a partir de uma legislação clara, transparente e previsível, baseada nos instrumentos elaborados pelas organizações internacionais.

Outro dispositivo elaborado pela OMA, aprovado em 2005, o Marco Normativo para Assegurar e Facilitar o Comércio Global (SAFE)⁵², no qual é apresentado um conjunto de medidas de facilitação comercial, considerada como um dos motores essenciais para a prosperidade econômica, e assegurar a segurança da cadeia de suprimentos internacional, a serem adotados como nível mínimo a ser implementado pelos Membros da OMA. A estrutura normativa propõe que as administrações aduaneiras facilitem o movimento do comércio legítimo, através da modernização de suas operações aduaneiras⁵³.

Na 9ª Conferência Ministerial da Organização Mundial de Comércio, realizada em 7 de dezembro de 2013, em Bali, na Indonésia, foi aprovado o Acordo sobre Facilitação de Comércio. Entre outras medidas, o Acordo aprovado prevê a adoção de procedimentos que permitam a apresentação de documentos previamente à chegada das mercadorias, como forma de agilizar a liberação das mercadorias, além da separação entre a liberação das mercadorias e

⁵² Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aduana/OMA/default.htm>>. Acesso em: 11/07/2013.

⁵³ O marco normativo SAFE está sustentado por dois pilares: “Pilar 1: Aduana – Aduana. As administrações aduaneiras devem trabalhar em colaboração adotando normas comuns e reconhecidas a fim de maximizar a segurança e a facilitação da cadeia logística internacional durante a passagem de cargas e contêineres ao longo das diversas etapas do sistema de comércio global. [...] O princípio básico desse pilar é o uso de informações prévias transmitidas por via eletrônica para a identificação de contêineres ou de cargas de alto risco. Utilizando ferramentas automatizadas de determinação de risco, as administrações aduaneiras identificam remessas de alto risco o quanto antes ao longo da cadeia logística, no porto de saída ou mesmo antes. [...] Pilar 2: Aduana – Empresas. Cada administração aduaneira deverá estabelecer parcerias com o setor privado com o objetivo de fazê-lo participar das medidas destinadas a garantir a segurança da cadeia logística internacional. O foco principal desse pilar é a criação de um sistema internacional de identificação de empresas privadas que ofereçam garantias de um alto nível de segurança ao longo da cadeia logística. No contexto dessas parcerias, as empresas parceiras deveriam obter benefícios tangíveis sob a forma de um processamento mais rápido de suas mercadorias e outras medidas.” Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aduana/OMA/default.htm>>. Acesso em: 11/07/2013.

a determinação definitiva dos direitos, tributos ou taxas envolvidas. Dessa forma, será criada a possibilidade de liberação das mercadorias antes da constituição do crédito tributário.

A nosso ver uma das principais medidas previstas no Acordo aprovado, embora já existente na normativa da OMA, está a adoção do procedimento de auditoria *a posteriori*, com a verificação posterior ao despacho aduaneiro do cumprimento das leis e regulamentos aduaneiros, com a possibilidade de lançamento em caso de incorreção, e sua validade em procedimentos administrativos e judiciais posteriores⁵⁴. O tema ganhou indiscutível importância acerca do caráter vinculante do Acordo Internacional, cujas medidas compulsórias impactarão os procedimentos aduaneiros porventura colidentes.

Podemos concluir que o tema da “facilitação comercial” deve ser considerado dentro da função máxima de controle aduaneiro, mediante a simplificação e a harmonização das atividades aduaneiras, com a implantação de medidas de gestão de riscos, auditorias *a posteriori*, uso de novas ferramentas tecnológicas e o intercâmbio de informações. A facilitação comercial proposta não significa a liberalização do comércio e a minimização do controle, mas uma nova forma de controle aduaneiro.

2.5. O Direito Aduaneiro no ordenamento jurídico brasileiro

Apresenta-se, nesse tópico, o Direito Aduaneiro no ordenamento jurídico brasileiro, a partir de sua previsão constitucional, do histórico legislativo e dos tratados e convenções internacionais.

2.5.1. A Previsão Constitucional das atividades aduaneiras

A Constituição de 1891 já estabelecia a competência da União para decretar impostos sobre a importação de bens de procedência estrangeira e a criação e manutenção de

⁵⁴ *Acuerdo sobre Facilitación del Comercio. [...] 5 Auditoría posterior al despacho de aduana. 5.1. Con miras a agilizar el levante de las mercancías, cada Miembro adoptará o mantendrá una auditoría posterior al despacho de aduana para asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos aduaneros y otras leyes y reglamentos conexos. 5.2. Cada Miembro seleccionará a una persona o un envío a efectos de la auditoría posterior al despacho de aduana basándose en el riesgo, lo que podrá incluir criterios de selectividad adecuados. Cada Miembro llevará a cabo las auditorías posteriores al despacho de aduana de manera transparente. Cuando una persona sea objeto de un proceso de auditoría y se haya llegado a resultados concluyentes, el Miembro notificará sin demora a la persona cuyo expediente se audite los resultados, los derechos y obligaciones de esa persona y las razones en que se basen los resultados. 5.3. Los Miembros reconocen que la información obtenida en la auditoría posterior al despacho de aduana podrá ser utilizada en procedimientos administrativos o judiciales ulteriores. 5.4. Cuando sea factible, los Miembros utilizarán los resultados de la auditoría posterior al despacho de aduana para la aplicación de la gestión del riesgo. (WTO, 2013)*

alfândegas⁵⁵. Tratava-se da maior fonte de receitas públicas, refletindo a falta de mercado interno consolidado e a finalidade arrecadatória dos tributos aduaneiros comum à época. A carta constitucional também determinava que competia ao Congresso Nacional estabelecer a regulação do comércio internacional, o alfandegamento de portos, a criação ou supressão de entrepostos, e a legislação sobre a navegação dos rios que banhassem mais de um Estado ou se estendessem a territórios estrangeiros⁵⁶.

A Constituição Federal de 1934 estabelecia a competência privativa da União para criar e manter alfândegas e entrepostos, legislar sobre comércio exterior e decretar impostos sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira⁵⁷.

A Constituição Federal de 1937 manteve a competência privativa da União para criar e manter alfândegas e entrepostos e prover aos serviços da polícia marítima e portuária, e legislar sobre comércio exterior, além do poder para decretar impostos sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira⁵⁸.

A Constituição Federal de 1946 manteve a competência da União para legislar sobre comércio exterior e decretar impostos sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira⁵⁹.

A Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela emenda nº 1 de 1969, estabelecia a competência da União para legislar sobre comércio exterior e instituir imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (com a possibilidade de alterar suas alíquotas ou

⁵⁵ CF 1891. [...] Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar: 1º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira; [...] § 1º - Também compete privativamente à União: [...] 2º) a criação e manutenção de alfândegas. [...].

⁵⁶ CF 1891. [...] Art 34 - Compete privativamente ao Congresso Nacional: [...] 5º) regular o comércio internacional, bem como o dos Estados entre si e com o Distrito Federal, alfandegar portos, criar ou suprimir entrepostos; 6º) legislar sobre a navegação dos rios que banhem mais de um Estado, ou se estendam a territórios estrangeiros; [...].

⁵⁷ CF 1934. [...] Art 5º - Compete privativamente à União: [...] X - criar e manter alfândegas e entrepostos; [...] XIX - legislar sobre: [...] i) comércio exterior e interestadual, instituições de crédito; câmbio e transferência de valores para fora do País; normas gerais sobre o trabalho, a produção e o consumo, podendo estabelecer limitações exigidas pelo bem público; [...]. Art 6º - Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; [...].

⁵⁸ CF 1937. [...] Art.15 - Compete privativamente à União: [...] VIII - criar e manter alfândegas e entrepostos e prover aos serviços da polícia marítima e portuária; [...]. Art 16 - Compete privativamente à União o poder de legislar sobre as seguintes matérias: [...] VII - comércio exterior e interestadual, câmbio e transferência de valores para fora do País; [...]. Art 20 - É da competência privativa da União: I - decretar impostos: a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; [...].

⁵⁹ CF 1946. [...] Art 5º - Compete à União: [...] XV - legislar sobre: [...] k) comércio exterior e interestadual; instituições de crédito, câmbio e transferência de valores para fora do País; [...]. Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre: I - importação de mercadorias de procedência estrangeira; [...].

suas bases de cálculo) e sobre a exportação. Também previa a possibilidade de aplicação da pena de perdimento de bens por danos causados ao erário⁶⁰.

A Constituição Federal de 1988 destaca a competência privativa da União para legislar sobre comércio exterior e para instituir o imposto de importação sobre produtos estrangeiros e de exportação⁶¹. Também relaciona-se à matéria aduaneira o artigo 170 da Constituição de 1988, que estabelece os princípios gerais da atividade econômica, na qual a atividade aduaneira também está inserida.

Entretanto, o artigo que reproduz toda a preocupação do constituinte com o Direito Aduaneiro é o artigo 237, com a expressa referência ao Controle Aduaneiro, merecendo sua transcrição integral nesse texto, *verbis*: “A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda” (BRASIL, 1988)⁶².

A extensão do conteúdo do referido artigo não é destacada por nossos doutrinadores brasileiros, seja por desconhecimento da matéria aduaneira, ou por entender que se trata apenas de uma norma de competência constitucional, mas mereceu atenção do Supremo Tribunal Federal, que em algumas vezes analisou seu conteúdo e alcance⁶³.

No Agravo Regimental em Suspensão de Segurança nº 621-6 (STF, 1994), em que se discutia a restrição imposta por ato infralegal à restrição de importação de veículos usados, o Ministro relator Octavio Gallotti afirmou que a competência de fiscalização e controle do artigo 237 da Constituição Federal é uma competência normativa que não poderia ser contrastada pelo princípio da reserva legal. Para o ministro, o artigo 237 claramente conferiu

⁶⁰ CF 1967 com redação dada pela Emenda nº 1 de 1969. [...] Art 8º - Compete à União: [...] XVII - legislar sobre: [...] l) política de crédito, câmbio, comércio exterior e interestadual; transferência de valores para fora do País; m) regime dos portos e da navegação de cabotagem, fluvial e lacustre; [...]. Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre: I - importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo; II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, observado o disposto no final do item anterior; [...] Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 11. Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa, psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva, no termos que a lei determinar. Esta disporá, também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública, direta ou indireta. [...].

⁶¹ CF 1988. [...] Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: [...] VIII - comércio exterior e interestadual; [...]. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; [...].

⁶² Os interesses fazendários nacionais não se restringem à arrecadação de tributos, mas na formulação e execução de toda a política econômica, incluindo a administração financeira e contabilidade pública; administração das dívidas públicas, interna e externa; preços em geral e tarifas públicas e administradas; a fiscalização e controle do comércio exterior; além da regulação do funcionamento da economia brasileira. (Decreto nº 7.301/10).

ao Poder Executivo, não ao Poder Legislativo, a competência para a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, incluindo, nesse conceito, a competência para editar normas.

No Recurso Extraordinário nº 203954-3 (STF, 1997), no qual também se discutia a restrição imposta por ato infralegal à restrição de importação de veículos usados, o Ministro relator Ilmar Galvão afirmou que, além da atribuição expressa ao Ministério da Fazenda relativo à fiscalização e ao controle sobre o comércio exterior, o artigo 237 da Constituição Federal considerou tais funções como “essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais”. O Ministro relator destacou em seu voto a proteção à economia nacional efetuada pela edição do ato administrativo que vedou a importação de bens de consumo usados, considerados como lesivos ao interesse público, como uma legítima medida de política econômica. O Ministro Ilmar Galvão interpretou o dispositivo constitucional em consonância com a função primordial da Aduana: o controle aduaneiro, que visa a proteção da economia e da sociedade, de acordo com a política econômica determinada pelo Governo Federal. O destaque dado pelo constituinte ao controle aduaneiro, *essencial à defesa dos interesses fazendários nacionais*, mereceu a devida consideração do Ministro Ilmar Galvão.

No referido julgamento, o Ministro Maurício Corrêa, que acompanhou o voto do relator, destacou a autorização constitucional para edição de normas com vistas ao controle aduaneiro, de forma a impedir o ingresso de produtos no território nacional, até por Portaria do Ministro da Fazenda, sem a necessidade de lei autorizativa. No mesmo sentido votou o Ministro Carlos Velloso, afirmando ser desnecessária a edição de lei que o autorize a proibir, por entender que a competência do Ministério da Fazenda para proibir decorria diretamente da Constituição. Já o Ministro Celso de Mello entendeu que a autoridade e a eficácia da norma infralegal em discussão era indiscutivelmente revestida do mais elevado grau de positividade jurídica em nosso sistema normativo: o próprio texto da Constituição da República. Para o Ministro Celso de Mello,

permite asserir que a própria Constituição da República outorgou às autoridades administrativas do Ministério da Fazenda, em norma atributiva de poderes, a competência para o exercício da fiscalização e do controle sobre o comércio exterior, viabilizando, desse modo, com todos os meios instrumentais necessários à sua colimação, o desempenho de funções qualificadas pelo ordenamento positivo como essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais. (STF, RE nº 203954-3, DJ 07/02/1997)

O Ministro finaliza seu voto afirmando que

⁶³ Agravo Regimental em Suspensão de Segurança n. 621-6 (STF, DJ 13/05/1994); Recurso Extraordinário nº 203954 (STF, DJ 07/02/1997); e Recurso Extraordinário nº 203.130-5 (STF, DJ 21/03/1997).

o exercício do poder outorgado pela Carta Política ao Ministério da Fazenda (art. 237) constitui fator de concretização dos objetivos essencialmente extrafiscais que qualificam a prática da competência federal, em sede de comércio exterior [...] numa perspectiva de ordem estritamente extrafiscal, que se submeta à discricção governamental a indicação – sempre feita em caráter impessoal e em bases racionais e objetivas – dos bens insuscetíveis de importação, por assumir a respectiva internação em território brasileiro, em dado momento histórico, um caráter potencialmente danoso à economia nacional. [...] (STF, RE nº 203954-3, DJ 07/02/1997)

Portanto, conclui-se que a Constituição Federal determina que o controle aduaneiro é essencial à defesa dos interesses nacionais, destacando a importância desse bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro, sendo determinante para a análise de todas as normas infraconstitucionais e operações de comércio exterior brasileiro, por expressa determinação constitucional.

2.5.2. Histórico da Legislação Aduaneira

O levantamento histórico da legislação aduaneira brasileira foi objeto de um projeto da Secretaria da Receita Federal do Brasil intitulado “Memória da Receita Federal”, cujo estudo sobre a Evolução do Sistema Aduaneiro⁶⁴ ficou a cargo de José Eduardo Pimentel de Godoy, por ocasião da comemoração dos 200 anos da alfândega brasileira. Outro completo estudo sobre os aspectos históricos do sistema aduaneiro foi empreendido por Rosaldo Trevisan, em sua dissertação de mestrado intitulada “Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro” (TREVISAN, 2008a).

Trevisan destaca como marco inicial da Aduana brasileira a segunda expedição repressiva de Cristóvan Jaques, em 1526, com o objetivo de combater o contrabando em terras brasileiras (TREVISAN, 2008b, p.51). Outros dois marcos ocorreram no sistema aduaneiro brasileiro, conforme relata GODOY (2008): a criação da Alfândega do Rio de Janeiro, em 1566, e a outorga do Foral da Alfândega Grande de Lisboa, em 15/10/1587, modelo de toda a regulamentação aduaneira posterior.

Apenas em 25/4/1832 foi editado o Regulamento Geral das Alfândegas, o primeiro Regulamento Aduaneiro brasileiro, mandado por em execução pelo Decreto nº 160, de 16/07/1832, publicado em 31/12/1832. Posteriormente, foram publicados os Regulamentos das Alfândegas de 1836 e 1860, e alterações de 1876 produzidas pelo Decreto nº 6.272. Destaca-se nesse período o estabelecimento de uma nova tarifa aduaneira, em 1845, pelo

⁶⁴ O referido estudo encontra-se no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/default.asp>.

Ministro da Fazenda Alves Branco, com viés protecionista, que apesar de sua curta duração, constituiu um marco na história econômica do Brasil (GODOY, 2008).

José Eduardo Pimentel de Godoy (2008) relata que um funcionário aduaneiro, para seu uso pessoal, efetuou a consolidação da legislação aduaneira, já complexa e retalhada em diversos dispositivos, cujo resultado foi denominado “Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas” e foi adotada pelo governo. Posteriormente, essa consolidação foi atualizada, e publicada em 1894 com o nome de Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas, a famosa N.C.L.A.M.A.R., o diploma aduaneiro mais importante da história brasileira, que permaneceu vigente até 1966, ano de publicação do Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966, a nossa “Lei Aduaneira”⁶⁵.

O Decreto-lei nº 37/66 entrou em vigor em 01/01/1967, na mesma data que o Código Tributário Nacional, e procurou consolidar as normas aduaneiras existentes à época, embora expressamente restrita ao Imposto de Importação e à organização dos serviços aduaneiros, em suas “outras providências” tratou também de diversos dispositivos inseridos na temática aduaneira, como o despacho aduaneiro e o controle aduaneiro. As normas procedimentais ficariam para sua regulamentação posterior.

Outras normas aduaneiras de destaque foram editadas posteriormente ao Decreto-lei nº 37/66: o Decreto-lei nº 288/67, que dispõe sobre a Zona Franca de Manaus, o Decreto-lei nº 1.455/76, que dispõe sobre bagagem, isenções, entreposto aduaneiro, aplicação da pena de perdimento e destinação de bens apreendidos pela Aduana, e o Decreto-lei nº 1.578/77, que dispõe sobre o imposto de exportação.

Em 1968 foi criada a Secretaria da Receita Federal, órgão que passou a administrar a Aduana brasileira.

Apenas em 1985, com a edição do Decreto nº 91.030, entrou em vigor o Regulamento Aduaneiro, consolidando as normas aduaneiras e regulamentando o Decreto-lei nº 37/66. Posteriormente foram editados os Regulamentos Aduaneiros de 2002 (Decreto nº 4.543, de 26/12/2002) e de 2009 (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009), atualmente em vigor.

2.5.3. Tratados e Convenções Internacionais

Em função de sua natureza, as normas aduaneiras sofrem influência de uma série de regras derivadas de tratados e convenções internacionais, aprovadas em organismos

⁶⁵ Denominação sugerida por Rosaldo Trevisan (TREVISAN, 2008b, p.54).

internacionais com a participação brasileira: Organização Mundial do Comércio, Organização Mundial de Aduanas (OMA) e Mercado Comum do Sul (MERCOSUL).

O já citado GATT-1994, resultado da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais, foi internalizado no Brasil por meio do Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994, integrando a legislação brasileira. Entre as regras do GATT-1994 e seus anexos, destacam-se as que disciplinam os seguintes temas: (i) consolidação das alíquotas do imposto de importação; (ii) regra do tratamento de nação mais favorecida⁶⁶; (iii) regra do tratamento nacional⁶⁷; (iv) valoração aduaneira⁶⁸; e (v) regras de origem⁶⁹.

Já em relação à OMA, o Brasil internalizou sua adesão através do Decreto Legislativo nº 129, de 1980, promulgado pelo Decreto nº 85.801/1981. Note-se que à época a OMA era conhecida somente como Conselho de Cooperação Aduaneira.

Sob a égide da OMA foram celebradas dezesseis convenções internacionais, destacando-se as seguintes: (i) Convenção sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH)⁷⁰; (ii) Convenção Internacional sobre a Simplificação e Harmonização dos Procedimentos Aduaneiros (Convenção de Quioto); (iii) Convenção sobre Admissão Temporária (Convenção de Istambul). O Brasil é signatário da Convenção sobre o Sistema Harmonizado, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/1988, promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23/12/1988, e da Convenção de Istambul, internalizada em

⁶⁶ GATT: “Artigo I. 1. [...] Qualquer vantagem, favor, imunidade ou privilégio concedido por uma Parte Contratante em relação a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país, será imediata e incondicionalmente estendido ao produtor similar, originário do território de cada uma das outras Partes Contratantes ou ao mesmo destinado. [...]”

⁶⁷ GATT: “Artigo III. 1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional. 2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1. [...]”

⁶⁸ Art. 15, § 1º, “a” do Acordo de Valoração Aduaneira-AVA-GATT: “valor aduaneiro das mercadorias importadas significa o valor das mercadorias para fins de incidência de direitos aduaneiros *ad valorem* sobre mercadorias importadas”.

⁶⁹ “As Regras de Origem têm por objetivo determinar o país onde uma mercadoria foi produzida, conforme os critérios nelas definidos. Visam evitar que uma restrição ao comércio ou uma preferência tarifária (redução da tarifa) aplicada a um ou grupo de países sejam burladas por meio da adulteração da origem do produto importado.” (MACEDO, 2005, p.83).

⁷⁰ De acordo com o artigo 1º da Convenção, entende-se por Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a Nomenclatura compreendendo as posições e subposições e respectivos códigos numéricos, as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, bem como as Regras Gerais para interpretação. Trata-se de um método internacional de classificação de mercadorias.

6/08/2010, pelo Decreto Legislativo nº 563, promulgado pelo Decreto nº 7.545, de 2/08/2011⁷¹. Apesar de não ser signatário da Convenção de Quioto, o Brasil tem procurado se adequar às suas normas.

2.5.4. Código Aduaneiro do Mercosul

O MERCOSUL foi criado a partir da assinatura do Tratado de Assunção, em 26 de março de 1991, pela Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, cujo objetivo principal era a integração dos quatro Estados Partes por meio da livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, do estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum (TEC), da adoção de uma política comercial comum, da coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais, e da harmonização de legislações nas áreas pertinentes. Em dezembro de 1994, foi aprovado o Protocolo de Ouro Preto, que estabeleceu a estrutura institucional do MERCOSUL, dotando-o de personalidade jurídica internacional.

Com o objetivo de avançar no processo de integração regional com a adoção de uma legislação aduaneira comum, foi aprovado, em 2 de agosto de 2010, pelo Conselho do Mercado Comum, através da Decisão nº 27, em San Juan, Argentina, o Código Aduaneiro do Mercosul (CAM).

Essa codificação permitirá uma uniformização de conceitos e o disciplinamento dos institutos que regulam a matéria aduaneira no âmbito do MERCOSUL, e foi elaborada no contexto das normas e das realidades locais e regionais, de diretrizes previamente esboçadas, tomando por base os principais atos legais aduaneiros dos Estados Partes e considera as disposições do Código Aduaneiro Europeu, bem como a Convenção de Quioto Revisada. O CAM sofreu correções formais que resultaram na Fé de Erratas de 3 de março de 2011, e atualmente está em processo de internalização aos ordenamentos jurídicos dos Estados Partes⁷².

2.6. A relação entre o Direito Aduaneiro, Direito Tributário e Direito Econômico

O Direito Aduaneiro, considerado como um conjunto de normas que regulam o tráfego internacional de mercadorias (BASALDÚA, 2011) ou como um conjunto de proposições

⁷¹ Do conteúdo adicional à Convenção, composto por 13 anexos, o Brasil internalizou apenas os Anexos A, B.1, B.2, B.5 e B.6

jurídico-normativas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior (TREVISAN, 2008a), se integra com uma pluralidade de normas que podem ser classificadas como tributárias, penais, administrativas, comerciais, processuais e constitucionais, de acordo com o objetivo da classificação.

Considerando as funções principais da Aduana, a regulação do tráfego internacional de mercadorias pode ser classificada de diferentes maneiras: (i) quando a regulação se dá através do controle aduaneiro, estaremos no campo do Direito Aduaneiro Administrativo; (ii) quando a regulação ocorre através da aplicação de restrições, também estaremos no campo do Direito Aduaneiro Econômico; (iii) quando a regulação ocorre através da tributação, estaremos no campo do Direito Aduaneiro Tributário, ou do Direito Tributário Aduaneiro, dependendo da perspectiva que se adote⁷³; (iv) em relação à questão da facilitação comercial, também estaremos no campo do Direito Aduaneiro Econômico.

O Direito Econômico trata da normatização das atividades econômica praticadas pelos agentes econômicos que necessitam de regulação, sejam para proteger os direitos individuais, sejam para proteger os interesses coletivos, através da atuação estatal como agente regulador ou interventor direto nas atividades econômicas. A função aduaneira de aplicação de restrições, assim como as medidas de facilitação comercial, insere-se também no campo de competência do Direito Econômico, com sujeição aos princípios da Constituição Econômica (artigo 170, da Constituição Federal de 1988). Essa forma de intervenção do Estado, como regulador da atividade econômica em sentido estrito, exerce pressão sobre a economia, através de normas e mecanismos de observância compulsória pelos agentes econômicos.

Para o presente estudo, revela-se importante a análise da regulação do tráfico internacional de mercadorias mediante os tributos aduaneiros, campo de estudo tanto do Direito Aduaneiro quanto do Direito Tributário e do Direito Econômico. A primazia do caráter regulatório da tributação aduaneira, além dos institutos e princípios próprios, permite-nos direcionar nossa classificação para o Direito Aduaneiro Tributário. Regina Helena Costa, em seu estudo sobre a existência de um Direito Aduaneiro, destaca a extrafiscalidade como o ponto diferenciador entre as disciplinas:

não há que confundir o Direito Aduaneiro com o Direito Tributário, na sua porção disciplinadora dos tributos sobre o comércio exterior, uma vez que as relações jurídicas compreendidas no primeiro são de natureza necessariamente administrativa, ainda que, por

⁷² No Brasil, o processo de internalização está sob avaliação do Ministério da Casa Civil e do Ministério da Fazenda.

⁷³ Dado o caráter extrafiscal dos tributos aduaneiros e sua ligação com o Direito Econômico, poderíamos afirmar que estaríamos no campo do Direito Aduaneiro Econômico Tributário ou Direito Econômico Tributário Aduaneiro.

vezes, voltadas à realização de fins tributários. O caráter regulatório, típico do Direito Aduaneiro, faz exsurgir o ponto de toque entre essa disciplina e o Direito Tributário: a extrafiscalidade. (COSTA, 2004, p.36)

Conclui-se, portanto, que o elemento diferenciador entre o Direito Aduaneiro, na sua vertente de tributação aduaneira, e o Direito Tributário, está na finalidade da norma de tributação, conjugando com campo de estudo também do Direito Econômico. A relação entre esses ramos do Direito é de interseção. A aplicabilidade de princípios gerais tributários às normas aduaneiras será determinante apenas quando a questão referir-se aos tributos aduaneiros, a partir da análise individualizada do caso e respeitando a normativa aduaneira, visto que o Direito Aduaneiro é um ramo reconhecidamente especializado, com particularidades, exceções e institutos distintos das normas tributárias⁷⁴.

⁷⁴ Para Ricardo Xavier Basaldúa, “*la finalidad del Derecho aduanero impone la especialidad de la materia, que determina entonces la existencia de particularidades, de excepciones o la diferente aplicación o, incluso, la inaplicabilidad de principios que se proclaman como generales y propios del Derecho tributario*” (BASALDÚA, 2011, p.508).

3. PROCEDIMENTOS ADUANEIROS NA IMPORTAÇÃO: O DESEMBARAÇO DE MERCADORIAS, O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO ADUANEIRO E A REVISÃO ADUANEIRA

Após a introdução ao tema aduaneiro, torna-se necessário analisar os principais procedimentos aduaneiros na importação⁷⁵: o desembaraço de mercadorias, o lançamento tributário-aduaneiro e a revisão aduaneira. Com o conhecimento dos conceitos fundamentais relativos ao procedimento de importação de mercadorias, especialmente o despacho aduaneiro e suas diversas etapas, pode-se definir o momento em que ocorre o lançamento tributário nas operações de importação, possibilitando a diferenciação do instituto da Revisão Aduaneira da previsão de revisão do lançamento dos tributos aduaneiros.

3.1. A importação de mercadorias

Como regra geral, o primeiro passo a ser dado para a realização de uma operação de importação no Brasil é a habilitação do importador junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil para a prática de atos no SISCOMEX⁷⁶. A Instrução Normativa RFB nº 1.288, de 31 de agosto de 2012 estabelece os procedimentos de habilitação para operação no Siscomex e de credenciamento de representantes de pessoas físicas e jurídicas para a prática de atividades relacionadas ao despacho aduaneiro. Em linhas gerais, para fins de deferimento da solicitação de habilitação, a pessoa jurídica requerente será submetida à análise fiscal e a estimativa de sua capacidade financeira para operar no comércio exterior, relativa a cada período de seis meses, podendo ser revista a qualquer tempo pela administração aduaneira.

Estando previamente habilitado para a prática de atos no SISCOMEX, o importador está apto a dar sequência ao procedimento de importação de mercadorias. Essa fase inicia-se com a negociação comercial com o exportador estrangeiro, que normalmente emite uma fatura pró-forma para o importador brasileiro com a função de proposta comercial. Com seu

⁷⁵ Não foi objeto de estudo questões envolvendo a exportação, por não refletir a hipótese investigada. Os procedimentos revisionais estudados referem-se exclusivamente aos procedimentos revisionais relativos à importação de mercadorias e seus reflexos na jurisprudência do STJ.

⁷⁶ “O Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, instituído pelo Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992, é um sistema informatizado responsável por integrar as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, através de um fluxo único e automatizado de informações. O SISCOMEX permite acompanhar tempestivamente a saída e o ingresso de mercadorias no país, uma vez que os órgãos de governo intervenientes no comércio exterior podem, em diversos níveis de acesso, controlar e interferir no processamento de operações para uma melhor gestão de processos. Por intermédio do próprio Sistema, o exportador (ou o importador) trocam informações com os órgãos responsáveis pela autorização e fiscalização.” Disponível em <<http://www.mdic.gov.br/siscomex/siscomex.html>>. Acesso em 01/10/2013.

aceite, a fatura pró-forma é devolvida ao exportador, vinculando as partes ao cumprimento da operação comercial descrita no documento.

O passo seguinte é a verificação da sujeição da mercadoria a ser importada a licenciamento pelos diversos órgãos do governo brasileiro⁷⁷. O sistema administrativo das importações brasileiras, em vigor no ano de 2013, compreende as seguintes modalidades: importações dispensadas de licenciamento; importações sujeitas a licenciamento automático; e importações sujeitas a licenciamento não automático. Como regra geral, as importações brasileiras estão dispensadas de licenciamento, exceto nas hipóteses previstas nos artigos 14 e 15 da Portaria SECEX nº 23/2011⁷⁸. O licenciamento automático geralmente pode ser efetuado após o embarque da mercadoria no exterior, mas antes do despacho aduaneiro de importação. Já o licenciamento não automático deverá ser efetuado previamente ao embarque da mercadoria no exterior.

Após o deferimento da licença de importação, ou nos casos de dispensa de licenciamento, as mercadorias já estão aptas a serem importadas pelo importador brasileiro, podendo dar início ao despacho aduaneiro de importação.

3.2. O despacho aduaneiro de importação⁷⁹

De acordo com o disposto no artigo 44 do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, toda mercadoria procedente do exterior deverá ser submetida

⁷⁷ O Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, dispõe em seu artigo 550, sobre o licenciamento da importação por meio do SISCOMEX. A Portaria SECEX nº 23, de 14 de julho de 2011, com suas alterações posteriores, dispõe sobre os procedimentos de licenciamento das importações.

⁷⁸ Portaria SECEX nº 23/2011: [...] Art. 14. Estão sujeitas a Licenciamento Automático as importações: I – de produtos relacionados no Tratamento Administrativo do SISCOMEX; também disponíveis no endereço eletrônico do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), para simples consulta, prevalecendo o constante do aludido Tratamento Administrativo; e II – as efetuadas ao amparo do regime aduaneiro especial de drawback. [...] Art. 15. Estão sujeitas a Licenciamento Não Automático as importações: I – de produtos relacionados no Tratamento Administrativo do SISCOMEX e também disponíveis no endereço eletrônico do MDIC para simples consulta, prevalecendo o constante do aludido Tratamento Administrativo, onde estão indicados os órgãos responsáveis pelo exame prévio do licenciamento não automático, por produto; II – efetuadas nas situações abaixo relacionadas: a) sujeitas à obtenção de cotas tarifária e não tarifária; b) ao amparo dos benefícios da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércio; c) sujeitas à anuência do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq); d) sujeitas ao exame de similaridade; e) de material usado, salvo as exceções estabelecidas nos §§ 2º e 3º do art. 43 desta Portaria; f) originárias de países com restrições constantes de Resoluções da Organização das Nações Unidas (ONU); g) substituição de mercadoria, nos termos da Portaria do Ministério da Fazenda nº 150, de 26 de julho de 1982; h) operações que contenham indícios de fraude; e i) sujeitas a medidas de defesa comercial. [...]

⁷⁹ No presente estudo será analisado apenas o despacho aduaneiro para consumo, conforme previsto no artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006. Não será analisado o despacho para admissão em regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais (hipótese prevista no inciso II do referido artigo 2º), por se tratar de exceção à regra geral de importação sujeita ao regime comum, que demandaria um estudo específico.

a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração do importador apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento, mesmo aquelas não sujeitas ao pagamento do imposto de importação⁸⁰.

3.2.1. O registro da Declaração de Importação - DI

A Declaração de Importação – DI apresentada pelo importador é o documento base para o despacho aduaneiro de importação, conforme previsão legal (artigo 44 do Decreto-lei nº 37/1966). Seu registro, de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, consiste em sua numeração por meio do SISCOMEX, serve como termo inicial para o despacho aduaneiro⁸¹. Trata-se de informações prestadas exclusivamente pelo importador, através do SISCOMEX, que são registradas eletronicamente e recebem uma numeração sequencial.

A declaração de importação deverá conter a identificação do importador, a identificação, classificação, valor aduaneiro e a origem da mercadoria, além de outras informações relativas à operação de importação, conforme determinação da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ela será obrigatoriamente instruída com (i) a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente⁸²; (ii) a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador; e (iii) o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível, além de outros documentos exigidos em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo.

A apresentação pelo importador da Declaração de Importação também serve como marco para o pagamento dos tributos e contribuições federais devidos na importação de mercadorias, bem como dos demais valores exigidos em decorrência da aplicação de direitos antidumping, compensatórios ou de salvaguarda. O pagamento é efetuado no momento do preenchimento da DI por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) eletrônico, mediante débito automático em conta corrente bancária, em agência habilitada de banco integrante da rede arrecadadora de receitas federais. O valor pago é resultante da apuração do total do imposto, calculado com base nas informações prestadas no preenchimento da declaração de importação. Apenas após a efetivação do débito automático

⁸⁰ O artigo 542 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, define despacho aduaneiro de importação como “o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica”.

⁸¹ De acordo com o artigo 73 do Regulamento Aduaneiro, com base no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, para efeito de cálculo do imposto de importação, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo.

do valor calculado, é processado o registro da Declaração de Importação pelo Siscomex. Portanto, o pagamento do imposto de importação é prévio ao registro da Declaração de Importação.

3.2.2. A parametrização da Declaração de Importação

Até a última década do século XX, não havia, no Brasil, os canais de conferência aduaneira hoje existentes. Isso levava a uma situação, hoje vista como impraticável, de fiscalização em zona primária de todas as declarações de importação, ao menos em tese.

Com o advento de novas soluções tecnológicas, no caso brasileiro com a implantação do SISCOMEX, com a abertura comercial processada na década de 90 do século XX, e a formação de blocos econômicos como o MERCOSUL, a administração aduaneira viu-se obrigada a evoluir.

Originalmente, o Decreto-lei nº 37/1966, em seu artigo 46⁸³, previa a possibilidade da administração aduaneira estabelecer procedimentos para simplificação do despacho, quando tratasse de mercadorias de importadores habituais, importada frequentemente, de fácil identificação ou perecível ou suscetível de danos causados por agentes externos. Tal previsão legal serviu como base legal para o disposto nos artigos 452 e 454⁸⁴ do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, que tratou das hipóteses de facilitação do despacho.

⁸² De acordo com o disposto no artigo 46 do Decreto-Lei nº 37/1966, o conhecimento de carga original, ou documento de efeito equivalente, constitui prova de posse ou de propriedade da mercadoria importada.

⁸³ Decreto-lei nº 37/1966. [...] Art. 46. O Departamento de Rendas Aduaneiras poderá estabelecer regime especial para simplificação do despacho, quando se tratar de mercadoria: I - De importadores habituais; II - Importada frequentemente; III - De fácil identificação; IV - Perecível ou suscetível de danos causados por agentes externos. Parágrafo único. O descumprimento de qualquer obrigação importará cancelamento do regime especial, a juízo da autoridade aduaneira.

⁸⁴ CAPÍTULO IV-FACILITAÇÃO DO DESPACHO. Art. 452. O Secretário da Receita Federal poderá dispor sobre regime simplificado de despacho aduaneiro de importação. § 1º. O regime será autorizado levando-se em conta a qualificação do importador ou a natureza ou frequência de importação da mercadoria. § 2º. A autorização de que trata o parágrafo anterior terá caráter precário, podendo ser suspensa ou cancelada a qualquer tempo, por critérios de conveniência administrativa ou na hipótese de descumprimento das obrigações impostas ao beneficiário, ou ainda de infringência a dispositivos da legislação fiscal. Art. 453. Poderá ainda ser autorizado pelo Secretário da Receita Federal em casos excepcionais, devidamente justificados: I - o começo do despacho aduaneiro antes da chegada da mercadoria; II - a entrega da mercadoria antes de começado o despacho. Parágrafo único. As facilidades previstas neste artigo não serão concedidas a pessoa inadimplente em relação a casos anteriores. Art. 454. Poderão também ser adotadas, no despacho aduaneiro, faixas diferenciadas de procedimento, em que: I - a mercadoria será entregue antes da conferência aduaneira; II - a mercadoria será entregue com a conferência aduaneira feita parcialmente; III - a conferência aduaneira será feita totalmente antes da entrega da mercadoria. Parágrafo único. Os procedimentos previstos neste artigo serão instituídos por ato normativo do Secretário da Receita Federal, que estabelecerá critérios de avaliação dos antecedentes fiscais dos importadores, com parâmetros que permitam enquadrá-los ou reenquadrá-los nas diferentes faixas.

Entretanto, a efetiva mudança nos procedimentos aduaneiros foi possível apenas após a edição do Decreto nº 1.765/1995, que deu vigência no território brasileiro, a partir de 29 de dezembro de 1995, aos textos das Decisões aprovadas na VII Reunião do Conselho do Mercado Comum (CMC), realizada na cidade de Ouro Preto-MG, nos dias 16 e 17 de dezembro de 1994. Entre elas estava a Decisão nº 16/94⁸⁵, que dispunha sobre a aplicação do despacho aduaneiro de mercadorias, e instituiu os canais de parametrização a que se sujeitavam as declarações de importação, com a previsão de conferência total, parcial ou nenhuma das mercadorias sujeitas a despacho.

Posteriormente foi editada a Instrução Normativa SRF nº 69, de 10 de dezembro de 1996, que disciplinou o Despacho Aduaneiro de Importação, e instituiu os canais de parametrização para conferência aduaneira⁸⁶, como uma medida de facilitação, revogada pela Instrução Normativa SRF nº 206, de 25 de setembro de 2002, e substituída pela Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006. O procedimento de seleção para conferência aduaneira das Declarações de Importação é tratado na Instrução Normativa SRF nº 680/2006, ainda em vigor no ano de 2013, com sucessivas alterações e inclusões em seu texto, disciplinando o despacho aduaneiro de importação.

De acordo com essa Instrução Normativa, após seu registro, a Declaração de Importação será selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira: (i) verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria; (ii) amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro,

⁸⁵ MERCOSUL/CMC/DEC. nº 16/94: Norma de aplicação sobre despacho aduaneiro de mercadorias. [...] ARTIGO 67º. A autoridade aduaneira determinará as declarações que serão objeto de conferência total, parcial ou de nenhuma conferência antes da entrega da mercadoria. ARTIGO 68º. Quando a declaração realizar-se por sistema informatizado, a seleção de que trata o artigo anterior será automática, levando em consideração os parâmetros previamente determinados pela autoridade aduaneira. ARTIGO 69º. Para fins de identificar o tipo e a amplitude da conferência a ser realizada pela autoridade aduaneira antes da entrega da mercadoria, serão observados os seguintes critérios de seleção: a) Canal Verde: a mercadoria será entregue sem a realização do exame documental, da verificação da mercadoria e da análise do valor aduaneiro, o que não impedirá que a autoridade aduaneira efetue controles sobre essa operação. b) Canal Laranja: será realizado somente o exame documental e, não sendo constatada nenhuma irregularidade, a mercadoria será liberada; caso contrário estará sujeita a sua verificação e valoração. c) Canal Vermelho: as declarações objeto de seleção para esse canal somente serão liberadas após a realização do exame documental, da verificação da mercadoria e, sendo o caso, da análise do valor aduaneiro.

⁸⁶ Instrução Normativa SRF nº 69, de 10 de dezembro de 1996. [...] Art. 19º. Após a recepção dos documentos, a declaração será selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira: I - verde, pelo qual o Sistema procede ao desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental da declaração, a verificação da mercadoria e a análise preliminar do valor aduaneiro; II - amarelo, pelo qual a declaração é submetida a exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, autoriza o desembaraço e a entrega da mercadoria, dispensadas a verificação da mercadoria e a análise preliminar do valor aduaneiro; ou III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada e entregue ao importador após a realização do exame documental, da verificação da mercadoria e da análise preliminar do valor aduaneiro. (Redação original).

dispensada a verificação da mercadoria; (iii) vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e (iv) cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

O procedimento de seleção é efetuado eletronicamente através do SISCOMEX, com base em análise fiscal e na gestão do risco aduaneiro, levando em consideração, entre outros, os seguintes critérios: (i) regularidade fiscal do importador; (ii) habitualidade do importador; (iii) natureza, volume ou valor da importação; (iv) valor dos impostos incidentes ou que incidiriam na importação; (v) origem, procedência e destinação da mercadoria; (vi) tratamento tributário; (vii) características da mercadoria; (viii) capacidade operacional e econômico-financeira do importador; e (ix) ocorrências verificadas em outras operações realizadas pelo importador.

Nas declarações de importação parametrizadas para o canal verde, nenhuma conferência aduaneira é efetuada por qualquer autoridade aduaneira. A mercadoria é desembaraçada automaticamente pelo SISCOMEX. As declarações de importação parametrizadas para os demais canais são selecionadas para a conferência aduaneira e distribuídas para os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) responsáveis pelo procedimento.

3.2.3. A Conferência aduaneira

Após a parametrização para os canais amarelo, vermelho e cinza, as declarações de importação são distribuídas para o servidor aduaneiro responsável pela conferência aduaneira das mercadorias importadas. A finalidade desse procedimento é a verificação da regularidade do despacho de importação, conforme previsto no artigo 564 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, *in verbis*:

Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

Apesar da amplitude descrita pela norma, o procedimento de conferência aduaneira na importação pode limitar-se ao exame documental, à verificação física das mercadorias

importadas por amostragem, e à verificação com base em métodos indiretos⁸⁷, sempre a partir das informações declaradas pelo importador. Necessariamente não se trata de um procedimento de verificação completa da operação de importação em todos os seus níveis, mas de um procedimento fiscal direcionado à parametrização efetuada e às especificidades da mercadoria importada, sujeitos à revisão posterior.

Como espécie do gênero conferência aduaneira, a legislação prevê o exame documental e a verificação da mercadoria.

O exame documental das declarações selecionadas para conferência consiste na verificação: (i) da integridade dos documentos apresentados; (ii) da exatidão e correspondência das informações prestadas na declaração em relação àquelas constantes dos documentos que a instruem, inclusive no que se refere à origem e ao valor aduaneiro da mercadoria; (iii) no cumprimento dos requisitos de ordem legal ou regulamentar correspondentes aos regimes aduaneiros e de tributação solicitados; (iv) no mérito de benefício fiscal pleiteado; e (v) na descrição da mercadoria na declaração, com vistas a verificar se estão presentes os elementos necessários à confirmação de sua correta classificação fiscal.

Nas declarações de importação parametrizadas para o canal amarelo, apenas o exame documental é efetuado pela autoridade aduaneira. Nenhuma verificação da mercadoria é realizada pela aduana brasileira, que restringe sua análise aos documentos apresentados pelo importador.

A verificação da mercadoria consiste no procedimento fiscal destinado a identificar e quantificar a mercadoria submetida a despacho aduaneiro, a obter elementos para confirmar sua classificação fiscal, origem e seu estado de novo ou usado, bem assim para verificar sua adequação às normas técnicas aplicáveis⁸⁸, devendo ser realizada na presença do importador ou de seu representante.

O ato administrativo de verificação física é tipicamente um ato aduaneiro, de competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB ou de Analista-

⁸⁷ Instrução Normativa SRF nº 680/2006 [...]. Art. 29. A verificação física é o procedimento fiscal destinado a identificar e quantificar a mercadoria submetida a despacho aduaneiro, a obter elementos para confirmar sua classificação fiscal, origem e seu estado de novo ou usado, bem assim para verificar sua adequação às normas técnicas aplicáveis. [...] § 3º Para os fins a que se refere o caput, poderão ser utilizados, entre outros, os seguintes documentos: I - relatório ou termo de verificação lavrado pela autoridade aduaneira do País exportador; II - relatórios e termos de verificação lavrados por outras autoridades, na fase de licenciamento das importações; ou III - registros de imagens das mercadorias, obtidos: a) por câmeras; ou b) por meio de equipamentos de inspeção não-invasiva. § 4º Nas hipóteses referidas no § 3º, a verificação física direta só deverá ser realizada pela fiscalização aduaneira se as informações ou as imagens disponíveis forem insuficientes para os propósitos referidos no caput. [...].

⁸⁸ Cf. artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006.

Tributário da Receita Federal do Brasil, sob a supervisão do AFRFB responsável pelo procedimento fiscal. Desse ato deverá ser lavrado Relatório de Verificação Física (RVF) quando realizada por servidor que não seja o AFRFB responsável pela etapa de verificação da mercadoria ou quando realizada por amostragem.

Durante o ato de conferência aduaneira, tanto no exame documental quanto na verificação de mercadoria, pode ocorrer a formalização de exigências pela fiscalização aduaneira registradas no SISCOMEX e a consequente lavratura de auto de infração, quando a exigência tratar-se de crédito tributário ou direito comercial, no caso do importador apresentar manifestação de inconformidade em relação à exigência; ou nenhuma exigência, caso a fiscalização não encontre óbices para o desembaraço da mercadoria naquele momento.

Portanto, são derivados do procedimento de conferência aduaneira os seguintes atos: (i) lavratura do Relatório de Verificação Física, quando a norma assim determine; (ii) lavratura do Auto de Infração (lançamento de ofício), no caso de divergências apuradas e contestadas pelo importador; e (iii) desembaraço aduaneiro.

3.2.4. O Desembaraço das mercadorias

O Regulamento Aduaneiro, em seu artigo 571, com base no artigo 51 do Decreto-lei nº 37/1966, conceitua o Desembaraço aduaneiro na importação como o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira. Nesta etapa do despacho aduaneiro tem-se o encerramento daquela fase de conferência, com a liberação da mercadoria ao importador. Após o desembaraço aduaneiro, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador, mediante a comprovação do pagamento ou exoneração do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e do ICMS.

Não são desembaraçadas mercadorias cuja exigência de crédito tributário no curso da conferência aduaneira esteja pendente de atendimento, salvo nas hipóteses previstas pela legislação mediante a prestação de garantia.

O desembaraço aduaneiro na importação ocorre de forma automática naquelas declarações de importação parametrizadas para o canal verde, e pelo AFRFB responsável pela última etapa da conferência aduaneira, através de registro no SISCOMEX.

Em nosso entendimento, o desembaraço aduaneiro não pode ser considerado como a homologação da declaração apresentada pelo importador, mas apenas como um registro da conclusão da conferência aduaneira efetuada. Dessa forma, consideramos que, pela exegese da norma e considerando as funções da Aduana, o ato de desembaraço aduaneiro da

mercadoria importada constitui apenas um ato aduaneiro dentro do universo do controle aduaneiro e não um ato isolado com efeitos definitivos sobre a operação de importação.

3.3. A Revisão Aduaneira

Analisa-se, nesse tópico, o instituto denominado “Revisão Aduaneira”, a partir de sua previsão legal e regulamentar, avaliando sua inserção no princípio da autotutela da administração pública, e sua adequação ao modelo de Aduana do século XXI.

3.3.1. Previsão legal e regulamentar

O Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, apresenta o seguinte conceito para o instituto aduaneiro “Revisão Aduaneira”, *in verbis*:

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

Sua base legal é o artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei n 2.472/1988, *in verbis*:

Seção II - Conclusão do Despacho

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-lei. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 01/09/1988)

O Capítulo III (Normas Gerais de Controle Aduaneiro das Mercadorias), do Título II (Controle Aduaneiro), do Decreto-lei nº 37/1966, após a alteração processada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, é constituído de duas seções: Seção I - Despacho Aduaneiro, arts. 44 a 53; e Seção II - Conclusão do despacho, art. 54, que trata da revisão aduaneira, conforme definição regulamentar⁸⁹. Extrai-se daí que a Revisão Aduaneira na importação faz parte do

⁸⁹ Em sua redação anterior a 1988, o Capítulo III (Normas Gerais de Controle Aduaneiro das Mercadorias) do Decreto-lei nº 37/1966 era formado por quatro seções: despacho aduaneiro, arts. 44 a 47; conferência, arts. 48 a 52; desembaraço, art. 53; e revisão, art. 54.

procedimento aduaneiro de despacho de importação, devendo ser caracterizada como seu ato final, conclusivo.

Portanto, o despacho aduaneiro ordinário de importação possui quatro fases: (i) o processamento da declaração de importação, através de seu preenchimento pelo importador e registro pela administração aduaneira; (ii) conferência aduaneira, de acordo com a parametrização da declaração de importação; (iii) desembaraço aduaneiro e entrega da mercadoria ao importador; e (iv) revisão aduaneira, fase posterior ao desembaraço aduaneiro, na qual é apurada a regularidade de todo o procedimento aduaneiro de importação.

Posição doutrinária divergente encontramos em FOLLONI (2005, p.99) para o qual o ato final do despacho de importação é desembaraço aduaneiro. Entretanto, André Folloni reconhece que, no sistema jurídico-positivo brasileiro, o desembaraço aduaneiro não impede em definitivo a continuidade da fiscalização aduaneira, mas apenas a interrompe (FOLLONI, 2005, p.97).

Também encontramos na doutrina de Roosevelt Baldomir Sosa, em seu clássico livro escrito no ano de 1995 e publicado em 1996, “A Aduana e o Comércio Exterior”, que o despacho aduaneiro termina no desembaraço da mercadoria, (SOSA, 1996, p.141). O respeitável autor tomou como base o disposto no Regulamento Aduaneiro em vigor à época⁹⁰ (RA 85), que literalmente dispunha ser o desembaraço aduaneiro o ato final do despacho aduaneiro, em virtude do qual era autorizada a entrega da mercadoria ao importador. Entretanto, o texto do Regulamento Aduaneiro de 1985, então vigente, e o ilustre doutrinador aduaneiro não atentaram para a matriz legal, mesmo em sua redação anterior àquela dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988.

A Revisão Aduaneira é um típico instituto aduaneiro, não tributário, com previsão legal expressa no Decreto-lei nº 37/1966, na qual também estão presentes seus limites: sujeição ao prazo decadencial e execução na forma prevista no regulamento aduaneiro.

Tratando-se de um típico instituto aduaneiro, devemos decompor seus elementos, para extrairmos seu real alcance: (i) é um ato administrativo; (ii) realizado após o desembaraço aduaneiro; (iii) tendente a verificar a regularidade do pagamento dos impostos e os demais gravames devidos à Fazenda Nacional; (iv) tendente a verificar a aplicação de benefício fiscal; (v) tendente a verificar a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação; (vi) deverá estar

⁹⁰ Decreto nº 91.030 de 05/03/1985. [...] Art. 450. [...] § 1º. Desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador.

concluída no prazo de cinco anos, contados da data do registro da declaração de importação correspondente e do registro de exportação.

O primeiro elemento define a Revisão Aduaneira como um ato administrativo. Portanto, a revisão da declaração efetuada pelo sujeito passivo após a constatação de algum erro em seu preenchimento não é caracterizada como revisão aduaneira. Apenas o ato praticado por servidor competente, no caso por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, após o desembaraço aduaneiro (segundo elemento, temporal), é caracterizado como revisão aduaneira. Como ato administrativo, especificamente ato administrativo-aduaneiro, deve revestir-se de formalidades previstas em regulamento ou atos inferiores. A norma prevê a Revisão Aduaneira como um ato administrativo, mas poderíamos admiti-la como um procedimento administrativo, com vários atos preparatórios tendentes à verificação cabível. Revisão Aduaneira seria tanto o procedimento de fiscalização como também o seu ato final.

O procedimento fiscal prévio à Revisão Aduaneira consiste numa fase inquisitória, na qual o importador e outros intervenientes ligados à operação de importação são fiscalizados na busca por elementos que comprovam a real situação fática da importação, que requer as formalidades previstas no Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal) e nas normas que regulamentam as atividades de fiscalização. Já o ato de Revisão Aduaneira propriamente dito pressupõe as verificações do procedimento aduaneiro prévio (demais etapas do despacho aduaneiro), e finaliza-se com a lavratura de auto de infração, no caso de apuração de irregularidades no procedimento anterior, ou no encerramento do procedimento fiscal sem resultado.

Mas, o que é verificado na revisão aduaneira? Em uma resposta direta, afirmamos que é verificado todo o procedimento aduaneiro em questão, cuja análise pode ser feita individualmente (determinada operação de importação), ou no conjunto de declarações de importação de um mesmo sujeito passivo, o que é mais comum.

A primeira verificação prevista na norma é a regularidade do pagamento dos impostos e os demais gravames devidos à Fazenda Nacional. Aqui, o ato aduaneiro (ou procedimento aduaneiro) estaria também (mas não exclusivamente) a serviço da função tributária da Aduana, mesmo em sua natureza extrafiscal, com a verificação do pagamento do *quantum* devido na operação de importação, além de sua correta quantificação (base de cálculo e alíquota). Note-se que não se trata apenas da verificação da regularidade do pagamento dos impostos, mas também dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, como por exemplo os direitos comerciais incidentes na operação. Nesse ato administrativo-aduaneiro ocorre a

homologação do pagamento dos tributos e demais gravames devidos à Fazenda Nacional, ou a constituição de crédito tributário através da lavratura de auto de infração.

Verifica-se, também, a efetiva regularidade de benefícios fiscais porventura aplicados na operação de importação, com a análise dos requisitos formais e materiais previstos na norma de regência e sua adequação à situação concreta. Aqui, o ato administrativo-aduaneiro também estaria a serviço da função tributária da Aduana, mas em seu viés mais voltado ao Direito Econômico, através de intervenção estatal na economia, mesmo que na forma indutora.

Outra verificação prevista na norma é a confrontação da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação com a operação real, cujo extensão alcança todas as funções aduaneiras: controle, aplicação de restrições e tributação. Informações incorretas, omissões, descrições incompletas das mercadorias podem causar diferenças na base de cálculo, nas alíquotas aplicadas, na aplicação de restrições ou na incidência de direitos antidumping na importação, ou mesmo na impossibilidade da importação no caso de mercadorias proibidas. Aqui, a função de controle aduaneiro tem um destaque: a apresentação da declaração de importação com dados incorretos ou incompletos é a maior afronta ao controle aduaneiro. Mesmo em importações cuja divergência apurada não resulta em diferença de tributos, o controle aduaneiro na importação foi violado.

Extrai-se da análise das verificações previstas no ato de Revisão Aduaneira que seu alcance é tipicamente aduaneiro, em suas diversas funções, extrapolando a simples análise tributária, ainda que de fundamental importância, culminando na função de controle, a principal do Direito Aduaneiro.

O último elemento é seu limitador temporal: o prazo decadencial. A Revisão Aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data do registro da declaração de importação.

Parte da doutrina⁹¹ e da jurisprudência⁹² tem confundido o instituto da Revisão Aduaneira com a revisão do lançamento tributário-aduaneiro. Para Pedro Delgado de Paula, “a Revisão Aduaneira é instituto específico da legislação que disciplina as relações aduaneiras e muito se assemelha à revisão de lançamento, instituto característico do Direito Tributário” (PAULA, 2012, p.46). Concordamos apenas em parte com tal afirmativa.

⁹¹ Cf. FOLLONI (2005), (PAULA, 2012). Já LACOMBE (1979), MELO e REIS (1970) e SOSA (1996) também consideravam que o despacho efetivava o lançamento tributário, mas por entender que se tratava de lançamento por declaração.

⁹² A análise jurisprudencial será feita no capítulo 6 do presente trabalho.

Acertadamente, o autor diferencia os institutos aduaneiros dos tributários. Entretanto, apenas o aspecto revisional aproxima os dois institutos: enquanto a Revisão Aduaneira é um ato revisional de todo o procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira ou sob seus controles, sujeitos à normativa aduaneira, sob a matriz legal do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei n 2.472/1988, a revisão do lançamento tributário é um procedimento revisional específico do Direito Tributário, sujeito aos limites impostos pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Mesmo que no ato de Revisão Aduaneira ocorra o lançamento tributário, trata-se de lançamento de ofício, não de revisão de lançamento tributário, exceto nos casos de parametrização ao canal cinza e sujeitos ao procedimento especial de controle, não se confundindo tais institutos e matrizes legais. O lançamento dos tributos aduaneiros e as hipóteses de revisão do lançamento tributário aduaneiro serão objetos de análise nos itens 3.4, 5.7 e 5.8 do presente trabalho.

3.3.2. A Revisão Aduaneira e o princípio da autotutela

Considerando a Revisão Aduaneira na importação como um ato revisional de todo o procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira ou sob seus controles, podemos inseri-lo também como um procedimento de revisão dos atos administrativos, dentro do princípio da autotutela, para aquelas declarações de importação parametrizadas nos canais amarelo, vermelho e cinza. Para as importações parametrizadas nesses canais, o ato da conferência física e posterior desembaraço aduaneiro pode ser revisto.

O referido princípio determina a anulação ou revogação dos próprios atos pela Administração Pública em casos de ilegalidade, inoportunidade e inconveniência, desde que obedecido o prazo decadencial de cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé, de acordo com o previsto nos artigos 53 e 54 da Lei n 9.784, de 29 de janeiro de 1999⁹³, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Esse princípio está consagrado em duas súmulas do Supremo Tribunal Federal, abaixo transcritas:

⁹³ Lei nº 9.784/1999. [...] Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos. Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé. [...]

Súmula 346 - A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula 473 - A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Importante destacar que a súmula 473 do STF menciona a anulação de atos ilegais praticados pela administração pública, não originando direitos por parte do particular. No caso da Revisão Aduaneira na importação, todo o procedimento aduaneiro de importação de mercadorias pode ser revisto caso se apure alguma irregularidade procedimental ou mesmo ilegalidade praticada, ou pela autoridade aduaneira ou mesmo pelo importador, não podendo ser alegado o direito adquirido desse em relação ao ato praticado pela administração. Logicamente, o ato revisional deverá ser motivado, como todo ato administrativo.

3.3.3. A Revisão Aduaneira dentro do modelo de Aduana do século XXI

A Revisão Aduaneira se ajusta de forma perfeita ao modelo de Aduana do século XXI, conforme estudo da OMA intitulado “A Aduana do Século XXI”⁹⁴, fundado em procedimentos de desembaraço aduaneiro simplificados e automatizados a partir de um sistema de gerenciamento de risco, combinado com procedimentos fiscais de auditoria *a posteriori*⁹⁵.

As autoras espanholas Carmen Hernández Mateo e Margarita Portals Pérez-Vizcaíno apresentam suas considerações sobre a revisão aduaneira, considerando o caráter provisório do despacho aduaneiro com relação à liquidação dos direitos aduaneiros:

⁹⁴ *Implementation of modern working methods, procedures and techniques: Demands regarding the rapid movement of goods, combined with complex regulatory requirements, require modern innovative approaches. These include audit-based controls undertaken away from the border, moving from transaction-based controls alone to using systems-based controls where the level of risk allows, as well as moving away from paper-based systems. There is also a need to review existing procedures on the basis of international conventions (including the WCO Revised Kyoto Convention) and international best practice. (World Customs Organization-WCO. CUSTOMS IN THE 21ST CENTURY Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security - Annex II to Doc. SC0090E1a.). Disponível em <http://www.wcoomd.org/~media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Key%20Issues/Customs%20in%20the%2021st%20Century/Annexes/Annex_II_en.ashx?db=web>. Acesso em: 18/07/2013.*

⁹⁵ Para Pedro Delgado de Paula, analisando sobre o tema em sua dissertação de mestrado, a “Revisão Aduaneira torna-se então importante ferramenta para legitimar a seriedade do controle do Comércio Exterior por parte do Estado e seus diversos órgãos relacionados a este tipo de comércio, uma vez que ajuda a inibir condutas indesejadas diante da possibilidade de se punir rigorosamente operações inadequadas que num primeiro

La complejidad de las liquidaciones aduaneras junto con la celeridad necesaria en la tramitación aduanera para evitar ralentizar el comercio internacional y producir incrementos innecesarios de costes por su almacenamiento temporal mientras se realiza el despacho, convierten la fase de revisión en esencial para asegurar la correcta aplicación de la imposición aduanera y el resto de tributos que afectan a la importación y exportación de mercancías. Y, por supuesto, no sería viable un procedimiento con el nivel de automatización actual que no llevara parejo el control a posteriori de las declaraciones. (MATEO e PÉREZ-VIZCAÍNO, 2011, p.187)

Dentro do modelo de Aduana do século XXI, encontra-se o gerenciamento de risco associado à fiscalização *a posteriori*, de forma a detectar os riscos inerentes à operação de importação de forma prévia ao despacho aduaneiro, concentrando a escassa mão de obra fiscal e os recursos públicos na fiscalização daquelas mercadorias com indício de importação irregular, além da redução de custos logísticos por parte dos importadores, em comparação à situação de fiscalização de todas as mercadorias importadas. Apenas aquelas operações de importação com indícios de fraude ou relativas a propriedade intelectual, dano à saúde, ou dano ao erário, obrigatoriamente devem ser tratadas na primeira etapa do despacho aduaneiro, antes de seu desembaraço, de forma a comprovar a materialidade da infração praticada. Outras operações com menor risco lesivo, ou aquelas com erro de classificação fiscal, poderiam ser objeto de fiscalização *a posteriori*. Dessa forma, a administração aduaneira brasileira prioriza o tratamento de um quantitativo reduzido de declarações no despacho, dando maior fluidez ao comércio internacional.

Ainda que não vigore no Brasil, a Convenção Internacional sobre a Simplificação e Harmonização dos Procedimentos Aduaneiros Revisada (Convenção de Quioto Revisada)⁹⁶, o Código Aduaneiro Comunitário (União Europeia)⁹⁷ e o Código Aduaneiro do Mercosul⁹⁸

momento tenham passado despercebidas pela fiscalização, principalmente se se considerar o canal verde de parametrização.” (PAULA, 2012, p.29)

⁹⁶ Convenção de Quioto Revisada. [...] Capítulo 4 - Direitos e demais imposições. A. Liquidação, cobrança e pagamento de direitos e demais imposições [...] 4.14. Quando as Alfândegas constatarem que os erros cometidos na declaração de mercadorias ou no momento da liquidação dos direitos e demais imposições poderão determinar ou determinaram a cobrança ou a recuperação de um montante de direitos e demais imposições inferior ao que é legalmente exigível, rectificarão esses erros e cobrarão o montante em falta. Porém, se o montante em causa for inferior ao montante mínimo especificado na legislação nacional, não se procederá à cobrança ou à recuperação deste montante.

⁹⁷ Código Aduaneiro Comunitário. [...] *Controlo a posteriori das declarações - Artigo 78.º. 1. As autoridades aduaneiras podem, oficiosamente ou a pedido do declarante, proceder à revisão da declaração após a concessão da autorização de saída das mercadorias. 2. As autoridades aduaneiras, depois de concederem a autorização de saída das mercadorias e para se certificarem da exactidão dos elementos da declaração, podem proceder ao controlo dos documentos e dados comerciais relativos às operações de importação ou de exportação das mercadorias em causa, bem como às operações comerciais posteriores relativas a essas mercadorias. Esses controlos podem ser efectuados junto do declarante, de qualquer pessoa directa ou indirectamente interessada profissionalmente nas citadas operações ou de qualquer outra pessoa que, pela sua qualidade profissional, esteja na posse dos referidos documentos e dados. As referidas autoridades podem, igualmente, proceder à verificação das mercadorias, se estas ainda puderem ser apresentadas. 3. Quando*

dispõem expressamente sobre a revisão aduaneira, numa clara direção de aceitação internacional desse instituto aduaneiro, essencial para o efetivo funcionamento das aduanas no século XXI.

3.4. O lançamento dos tributos aduaneiros

Saindo do campo de estudo exclusivamente aduaneiro, importa-nos, nesse momento, extrair da normativa tributária, especialmente sua lei complementar, o Código Tributário Nacional, juntamente com a matriz legal do imposto de importação, o Decreto-lei nº 37/1966, elementos para melhor caracterizarmos o lançamento desse imposto aduaneiro, dentro de uma concepção tributária, logicamente considerando os institutos próprios e procedimentos específicos aduaneiros.

A matriz legal do imposto de importação considera a Declaração de Importação como o momento de ocorrência do seu fato gerador, para efeito de cálculo do imposto de importação, a partir das informações prestadas pelo importador naquela declaração, ainda que submetidas à conferência aduaneira.

Com base nesse procedimento, alguns autores⁹⁹, analisando uma fase anterior da aduana brasileira (pré-1996), consideravam que o lançamento do imposto de importação era do tipo lançamento por declaração¹⁰⁰, conforme prevê o artigo 147 do CTN¹⁰¹.

resultar da revisão da declaração ou dos controlos a posteriori que as disposições que regem o regime aduaneiro em causa foram aplicadas com base em elementos inexactos ou incompletos, as autoridades aduaneiras, respeitando as disposições eventualmente fixadas, tomarão as medidas necessárias para regularizar a situação, tendo em conta os novos elementos de que dispõem.

⁹⁸ Código Aduaneiro do Mercosul. [...] Artigo 50 – Revisão posterior da declaração de mercadoria. A Administração Aduaneira poderá, depois da liberação da mercadoria, efetuar a análise dos documentos, dados e informações apresentados e relativos ao regime aduaneiro solicitado, bem como realizar a verificação da mercadoria e revisar sua classificação tarifária, origem e valoração aduaneira, com o objetivo de comprovar a exatidão da declaração, o fundamento do regime autorizado, o tributo pago ou o benefício concedido.

⁹⁹ LACOMBE (1979), MELO e REIS (1970) e SOSA (1996).

¹⁰⁰ Américo Masset Lacombe detalha como era feito o lançamento do imposto de importação à época (fase pré-SISCOMEX), caracterizando-se de forma inquestionável, como lançamento por declaração: “Todo o procedimento tem início e é feito com base na declaração de importação. Tal disposição da instrução normativa está, como vimos, calcada no art. 44, do Decreto-lei 37. Tal regra dá ao lançamento do imposto de importação as características da modalidade definida no art. 147 do CTN, que nesta passagem é lei ordinária federal. A declaração de importação deverá ser apresentada à repartição da Secretaria da Receita Federal, onde se processará o despacho aduaneiro, no prazo de trinta dias a contar da descarga da mercadoria ou do término do prazo fixado para a sua permanência em entreposto. A declaração de importação deve ser acompanhada por uma série de documentos exigidos pelo item 2.1 da referida instrução normativa. Preenchida e acompanhada da documentação exigida, a declaração deverá ser apresentada ao setor competente da repartição que processará o despacho, para o exame cadastral, após o qual será feito o exame preliminar da documentação. Qualquer irregularidade apurada, deverá ser imediatamente sanada, para que o procedimento possa prosseguir. Após tal exame, o funcionário competente autenticará as declarações de importação e os documentos próprios para arrecadação, devolvendo toda a documentação ao importador para que o tributo seja recolhido. Nasce aí a obrigação de pagar o imposto. Foi emitida a norma individual do lançamento, que retira o seu fundamento de

Entretanto, com o advento do SISCOMEX, claro está que o pagamento do imposto de importação é efetuado simultaneamente à prestação das informações no sistema, mas anteriormente à conclusão do registro da Declaração de Importação, e sem a efetiva participação da autoridade fiscal no ato. Mesmo considerando que a base para a efetivação do pagamento sejam as informações constantes da Declaração de Importação apresentada, esse pagamento é efetuado previamente a qualquer ato de ofício, não caracterizando o lançamento por declaração.

Liziane Angelotti Meira assim descreve o procedimento atual de registro e pagamento, de forma a descaracterizá-lo como lançamento por declaração:

O sujeito passivo ou seu representante legal deve acessar o Siscomex e preencher a declaração de importação. Com base nas informações prestadas, o sistema calcula os tributos devidos. O pagamento se dá de modo automático, no próprio sistema, mediante imediato débito em conta corrente. Somente depois de preenchida a declaração e efetuado o pagamento é que o sistema permite o registro da declaração de importação. (MEIRA, 2012, P.402).

O lançamento por declaração pressupõe um ato administrativo com base na declaração apresentada, e a notificação ao sujeito passivo para que este efetue pagamento. Nas operações de importação regulares para consumo, ocorre a modalidade de lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN¹⁰².

Misabel Derzi, em nota explicativa no livro de Aliomar Baleeiro, assim distinguiu, de forma precisa, essas duas modalidades de lançamento:

- o lançamento com base em declaração não gera efeitos confirmatórios-extintivos, uma vez que o pagamento somente se dá após notificação regular do ato feita ao sujeito passivo, o qual poderá optar pelo pagamento ou não;

validade da norma geral vigente na data da entrada da mercadoria no território nacional, através da repartição aduaneira do porto ou aeroporto de destino. (LACOMBE, 1979, p.126-127).

¹⁰¹ Código Tributário Nacional. [...] Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. § 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. § 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

¹⁰² Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

- não obstante, o lançamento por homologação desencadeia efeitos confirmatórios-extintivos, porque somente se aperfeiçoa com o pagamento seguido da confirmação-extinção do crédito por meio do ato homologatório, expresso ou tácito. (DERZI, 2006, p. 817)

Portanto, pode-se afirmar seguramente que o lançamento do imposto de importação ocorre na modalidade por homologação, previsto no artigo 150 do CTN¹⁰³. Resta agora conhecermos, no caso do imposto de importação, se efetivamente ocorre a homologação expressa do lançamento e em qual momento ela porventura ocorre.

O artigo 150 do CTN prevê a ocorrência do lançamento por homologação para os tributos em relação aos quais a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, através de um expresso ato administrativo homologatório daquela atividade exercida pelo obrigado, ou seja, a homologação expressa do pagamento efetuado pelo obrigado, no caso, pelo importador.

Eis o ponto central de nosso estudo: se a homologação do lançamento tributário ocorre de forma expressa no desembaraço aduaneiro ou se a mesma ocorre apenas na revisão aduaneira. Em caso de não ocorrência da homologação expressa, opera-se a homologação tácita, conforme previsto no parágrafo quarto do artigo 150 do CTN.

A doutrina não tem dado a atenção merecida ao tema. Somente recentemente alguns livros trataram da matéria¹⁰⁴, alguns artigos foram publicados¹⁰⁵ e recentemente uma dissertação de mestrado foi produzida¹⁰⁶. No pouco material publicado, extraem-se três correntes: (i) aqueles que afirmam que o desembaraço aduaneiro não configura homologação expressa do lançamento, o que somente ocorre com a revisão; (ii) aqueles que afirmam que

¹⁰³ Nesse sentido, XAVIER (1998, p.14), MACHADO (2011, p.288), CARLUCI (2001, p.383), MEIRA (2002, p.151), LOPES FILHO (1983, p.74), TREVISAN (2012, p.365) e PAULA (2012, p.35-36). André Folloni inicialmente afirmava que o imposto de importação sujeitava-se ao lançamento por homologação (FOLLONI, 2005, p.98). Entretanto, em artigo publicado posteriormente, mudou surpreendentemente de opinião, afirmando que “o Imposto de Importação, e assim o PIS/Pasep-Importação, a Cofins-Importação e o IPI, estão atualmente sujeitos a lançamento por declaração, e não por homologação. A notificação para pagamento e o pagamento são concomitantes, feitos no ato, com a entrega das declarações do importador à administração tributária” (FOLLONI, 2010, p.73). Corintha Machado apresenta uma terceira posição: para ele, as declarações de importação parametrizadas para o canal verde sujeitam-se ao lançamento por homologação; já as declarações de importação parametrizadas para os demais canais sujeitam-se ao lançamento por declaração (MACHADO, 2013, p.90).

¹⁰⁴ MEIRA (2002), FOLLONI (2005).

¹⁰⁵ FOLLONI (2010), SORRENTINO (2005), RIVERO (2009), TREVISAN (2012), NASCIMENTO (2013) e MACHADO (2013). Outros autores pioneiros escreveram sobre o tema mas em uma fase anterior da aduana brasileira (pré-1996): LACOMBE (1979), MELO e REIS (1970) e SOSA (1996).

¹⁰⁶ Pedro Delgado de Paula, sob a orientação do professor Dr. Sacha Calmon Navarro Coêlho, defendeu no ano de 2012 sua dissertação de Mestrado em Direito Empresarial na Faculdade de Direito Milton Campos, com o título “Revisão Aduaneira e o princípio da proteção da confiança”, onde analisa o instituto da Revisão Aduaneira e o lançamento tributário-aduaneiro, sob o princípio da proteção da confiança. O autor concluiu pela impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito, quando ocorre erro de classificação fiscal, e pela

não ocorre a homologação expressa no desembaraço aduaneiro somente no caso de declarações de importação parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira; e (iii) aqueles que afirmam que, independentemente do canal de conferência aduaneira, o desembaraço aduaneiro sempre configura homologação expressa do lançamento.

Analisaremos as referidas correntes doutrinárias com base no disposto no artigo 142 do CTN, que dispõe sobre o lançamento:

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

A corrente¹⁰⁷ que afirma não ser o desembaraço aduaneiro a homologação expressa do lançamento fundamenta-se nos seguintes pontos principais: (i) que o despacho de importação não se encerra com o desembaraço das mercadorias importadas, o que só ocorre com a revisão aduaneira; (ii) na distinção entre o ato do desembaraço aduaneiro e o ato tributário do lançamento; (iii) que o desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo, cuja homologação expressa apenas ocorre na revisão aduaneira. Filiamo-nos a essa corrente.

O primeiro ponto é fundamentado pela própria matriz legal do imposto de importação, conforme acima exposto (item 3.3.1). O procedimento aduaneiro de despacho de importação possui quatro fases: o processamento da declaração de importação, através de seu preenchimento pelo importador e registro pela administração aduaneira; a conferência aduaneira, de acordo com a parametrização da declaração de importação; o desembaraço aduaneiro e entrega da mercadoria ao importador; e a revisão aduaneira, fase posterior ao desembaraço aduaneiro, na qual é apurada a regularidade de todo o procedimento aduaneiro de importação. Portanto, claro está que o procedimento de despacho aduaneiro de importação não se encerra com o desembaraço aduaneiro. Esse ato apenas registra a conclusão da conferência aduaneira e autoriza a entrega da mercadoria ao importador, sujeito ainda a fase posterior de revisão aduaneira, conforme previsão legal.

O segundo ponto distingue corretamente o ato aduaneiro de desembaraço das mercadorias importadas do ato tributário do lançamento. Mesmo autores que divergem dessa corrente afirmam que se trata de atos distintos, embora semelhantes (PAULA, 2012). O

aplicação do princípio da proteção da confiança à Revisão Aduaneira, exceto para importações parametrizadas para o canal verde.

¹⁰⁷ TREVISAN (2012) e NASCIMENTO (2013).

desembaraço aduaneiro na importação, assim como todo o despacho aduaneiro, é um típico instituto aduaneiro, previsto em sua lei de regência. O desembaraço aduaneiro é apenas o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizada a entrega ao importador. Nada mais do que isso. Ele encerra uma fase do controle aduaneiro, na qual a mercadoria ainda está sob o controle primário da Aduana, mas ainda se sujeita ao controle *a posteriori*, na revisão aduaneira.

O terceiro e fundamental ponto baseia-se na distinção firmada acima entre o ato aduaneiro e o ato tributário: o desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo homologar o pagamento efetuado pelo sujeito passivo, cuja homologação expressa apenas ocorre na revisão aduaneira¹⁰⁸. O desembaraço aduaneiro remete à conferência aduaneira, e essa pode ser efetuada de quatro formas: nenhuma conferência, conferência documental, verificação física, ainda que por amostragem e por métodos indiretos, e procedimento especial de controle (canal cinza). Mesmo se considerássemos que o ato de desembaraço aduaneiro tem por finalidade a conferência do pagamento efetuado pelo importador e sua consequente homologação, com o que não concordamos, ainda assim deve-se distinguir o nível de conferência aduaneira dispendida em cada canal de parametrização.

No canal verde, nenhuma conferência é efetuada; no canal amarelo não há verificação da mercadoria, não se podendo confirmar a total veracidade da operação; no canal vermelho as verificações são feitas por amostragem, com a possibilidade de método indireto de conferência. Apenas no canal cinza a análise é completa: no procedimento especial de controle¹⁰⁹, instaurado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo procedimento, efetua-se uma análise completa da operação de importação, com a realização do completo exame documental, verificação da mercadoria e dos elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, capacidade econômico-financeira, entre outros, conforme estabelecido em norma específica.

Concluído o procedimento especial e comprovados os ilícitos, será lavrado o correspondente auto de infração com proposta de aplicação da pena de perdimento das

¹⁰⁸ Mesmo autores que defendem posição contrária a essa reconhecem a procedência dessa corrente, conforme constatação de André Folloni: “Tudo se resume, então, na caracterização do desembaraço: se é ato que homologa a atividade do sujeito passivo ou, ao contrário, que apenas finda o procedimento de fiscalização e libera a mercadoria. Ambas as alternativas parecem, em tese, possíveis. Mas é forçoso reconhecer que o direito positivo, em razão do preceito acima transcrito (Decreto-Lei 37/66, art. 54), ao estabelecer o marco inicial de contagem do prazo decadencial, não reconhece o desembaraço aduaneiro como ato homologatório da atividade do sujeito passivo no lançamento por homologação.” (FOLLONI, 2005, p.99)

¹⁰⁹ Quando a Declaração de Importação é selecionada para o canal cinza, é realizado o exame documental, a verificação física da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificação de elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, procedimento regulado pela Instrução Normativa RFB 1.169/2011.

mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos da legislação vigente. No caso de não comprovação dos indícios de fraude, que motivaram a instauração do procedimento especial de controle, também deve ser lavrado o Termo de Constatação, com descrição do procedimento realizado e constatações. Para esses casos, o desembaraço aduaneiro das declarações de importação parametrizadas para o canal cinza configura-se como homologação expressa.

Em nenhum outro canal, nem mesmo no canal vermelho, a conferência obrigatoriamente é completa, não podendo ser firmada a premissa de que houve o lançamento, considerado aqui a homologação expressa do pagamento efetuado pelo sujeito passivo, através da completa determinação da matéria tributável e cálculo do montante do tributo devido. Repita-se: o desembaraço aduaneiro na importação não tem esse objetivo, mas apenas registrar a conclusão da conferência aduaneira e autorizar a entrega da mercadoria ao importador. Conforme leciona Rosaldo Trevisan, “seria um retrocesso crer que o desembaraço aduaneiro é um ato cujo objetivo central seja o crédito tributário, [...] coadjuvante nesse processo” (TREVISAN, 2012, p.366).

A própria previsão legal (artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966) e regulamentar (artigo 638) prevê o ato pelo qual é apurada a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional: a Revisão Aduaneira, que ocorre após o despacho aduaneiro. Portanto, a homologação do pagamento se dará após a efetiva análise pela autoridade fiscal, confirmando a integridade das informações prestadas pelo importador e o valor recolhido com a previsão legal e com a situação fática, através da revisão aduaneira, na qual ocorrerá a homologação expressa, ou pelo decurso do prazo para fazê-lo, na forma de homologação tácita.

Outro fundamento para considerar que o despacho não homologa o lançamento é sua previsão legal, especialmente quanto ao seu limite temporal: o artigo 54 do Decreto-lei 37/1966 determina que a apuração da regularidade do pagamento será processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da Declaração de Importação. A norma não confunde o prazo de Revisão Aduaneira com o prazo de homologação do lançamento previsto no §4º do artigo 150 do CTN. Na revisão aduaneira, o prazo previsto pela norma é contado a partir do registro da Declaração de Importação, não importando a data do desembaraço aduaneiro, logicamente porque o desembaraço não é ato de homologação do lançamento. Nessa interpretação, o prazo decadencial não foi interrompido porque não houve o lançamento.

Uma segunda corrente doutrinária¹¹⁰ afirma que não ocorre a homologação expressa no desembaraço aduaneiro de declarações de importação parametrizadas somente no âmbito do canal verde de conferência aduaneira. Essa corrente não considera a distinção entre o ato aduaneiro de desembaraço da mercadoria importada e o ato tributário do lançamento, considerando o ato como fiscal-tributário. Também supera a limitação do ato aduaneiro de desembaraço, considerando-o como uma expressa homologação dos atos praticados pelo sujeito passivo, após a conferência processada.

Nessa linha, em relação a todas as mercadorias parametrizadas para canais de conferência aduaneira diferentes do verde houve um ato administrativo que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível se fosse o caso, atendendo ao disposto no artigo 142 do CTN que conceitua o lançamento.

Dessa forma, a conferência aduaneira, mesmo por amostragem ou através de exame documental, se caracterizaria como o procedimento descrito no citado dispositivo do CTN. Apenas no caso do canal verde de conferência aduaneira não haveria qualquer exame da autoridade fiscal acerca dos elementos de fato e de direito declarados pelo sujeito passivo, não caracterizando, portanto, a homologação expressa, de acordo com essa corrente doutrinária.

Essa corrente doutrinária acerta quando diferencia a análise efetuada no canal verde da conferência aduaneira dos demais canais. Não resta a menor dúvida quanto à precariedade do desembaraço aduaneiro de importação das mercadorias cujas declarações de importação foram parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira. Nesse caso, nenhuma análise fiscal foi feita pela administração, nem na vertente tributária nem na vertente aduaneira, sujeitando aquelas declarações de importação a uma análise posterior (Revisão Aduaneira).

Ocorre que consideramos também que a análise das mercadorias cujas declarações de importação foram parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira também não são completas, especialmente quanto à correção do pagamento efetuado pelo sujeito passivo, por expressa determinação legal, que determina que o ato pelo qual será apurada a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional é a Revisão Aduaneira.

¹¹⁰ MEIRA (2002) e PAULA (2013). Corinho Machado também diferencia o lançamento pelos canais de conferência, mas por considerar que ocorre lançamento por declaração nas declarações parametrizadas para os canais diferentes do verde (MACHADO, 2013, p.90).

O procedimento do despacho também para as declarações parametrizadas para os canais amarelo e vermelho é precário, sujeito a revisão posterior. Apenas no canal cinza de conferência aduaneira temos uma análise completa da operação de importação, com a realização do completo exame documental, verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, no qual são verificados elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

Por fim, temos uma terceira corrente doutrinária que, afirma que independentemente do canal de conferência aduaneira, o desembaraço aduaneiro configura homologação expressa do lançamento¹¹¹. Para essa corrente, o desembaraço constitui a etapa final do despacho aduaneiro de importação. Com a conclusão do despacho, no ato do desembaraço, a administração tributária expressamente homologa a atividade empreendida pelo sujeito passivo na importação de mercadorias, ou seja, homologa o pagamento efetuado pelo importador com base na sua declaração de importação. De acordo com esse entendimento, se o fisco desembarçou as mercadorias, concordou com as informações declaradas pelo importador e com o crédito tributário da forma posta pelo sujeito passivo.

Discordamos desse entendimento inicialmente por entender a diferença entre o ato aduaneiro e o ato tributário; também por entender que o desembaraço aduaneiro de importação não encerra o procedimento de despacho aduaneiro de importação; por entender que as análises processadas na conferência aduaneira não são completas, cabendo sua verificação posterior no procedimento de revisão aduaneira, conforme expressa determinação legal; e por entender que o objetivo do ato de desembaraço aduaneiro não é a homologação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo.

Mesmo reconhecendo que o dispositivo infralegal aduaneiro que trata da conferência aduaneira pode dar margem à interpretação na qual, em relação às declarações de importação parametrizadas para os canais diferentes do verde, ocorreriam os procedimentos similares ao descrito no artigo 142 do CTN, não podemos aceitar suas conclusões pela precariedade da análise efetuada nos canais amarelo e vermelho, pelo formalismo exigido para o ato do lançamento tributário que o ato do desembaraço aduaneiro não possui, e pelo objetivo distinto entre o ato do lançamento e o ato do desembaraço aduaneiro.

Em resumo de nossa posição, consideramos que não se caracteriza como homologação expressa do pagamento efetuado pelo sujeito passivo o desembaraço aduaneiro das

¹¹¹ RIVERO (2009), SORRENTINO (2005) e FOLLONI (2005).

mercadorias importadas, exceto quando parametrizada para o canal cinza e realizado o procedimento especial de controle de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, por considerar que nesse canal de conferência aduaneira foi realizado um outro procedimento fiscal, muito mais abrangente, cuja conclusão, no caso de não comprovação dos indícios de fraude motivadores do procedimento, caracteriza-se como homologação do pagamento.

Fundamentamos nossa posição na diferença existente entre o procedimento aduaneiro de desembaraço e o procedimento tributário do lançamento, e na expressa determinação legal da Revisão Aduaneira que, ao nosso entendimento, configura o momento em que ocorre a homologação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo.

Entendendo-se que o lançamento tributário no imposto de importação não ocorre no desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, exceto no caso de Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de conferência e sujeitas ao procedimento especial de controle, conclui-se que o procedimento de Revisão Aduaneira não significa revisão do lançamento tributário, visto que esse ainda não ocorreu.

Nos procedimentos fiscais prévios à Revisão Aduaneira (fase inquisitória) que culminam com o ato de revisão aduaneira, a autoridade fiscal pode concluir pela irregularidade do procedimento de importação, a partir de informações falsas ou insuficientes na declaração de importação, por divergência na classificação tarifária adotada pelo importador, por descumprimento de requisitos para a fruição de benefícios ou incentivos fiscais, ou mesmo pela constatação de fraudes da operação (valor, quantidade, sujeição passiva, origem, entre outras), resultando na lavratura de auto de infração.

Nesse caso, o lançamento efetuado é de ofício, e não revisão de lançamento anterior. No caso do ato de Revisão Aduaneira não resultar em auto de infração, com o encerramento do procedimento fiscal sem resultado, ocorrerá a homologação expressa do pagamento efetuado pelo sujeito passivo, caracterizando o lançamento por homologação.

4. A SEGURANÇA JURÍDICA NA TRIBUTAÇÃO

Com a diferenciação entre os procedimentos de revisão do lançamento tributário, para os tributos aduaneiros, do instituto de Revisão Aduaneira, obriga-se analisar o procedimento revisional à luz do princípio da segurança jurídica¹¹². Parte-se da evolução do Estado Liberal para o Estado Democrático de Direito para a identificação do conteúdo desse princípio.

Dessa forma, procura-se encontrar o ponto de equilíbrio entre a segurança jurídica e a legalidade, entre a solidariedade e a liberdade, com a identificação dos possíveis limites à aplicação do princípio da segurança jurídica na Revisão Aduaneira e na revisão do lançamento tributário-aduaneiro.

4.1. A segurança jurídica na evolução do Estado de Direito

A segurança jurídica é um valor originário da ideologia liberal e do surgimento do Estado Liberal¹¹³, fundado na proteção do indivíduo e da propriedade¹¹⁴, como forma de proteção e estímulo à economia capitalista, que necessitava de segurança em suas relações jurídicas para o desenvolvimento das operações mercantis e financeiras. Com o desenvolvimento do Estado de Direito, em suas diversas configurações ao longo do tempo (Estado Liberal, Estado Social e Estado Democrático de Direito), o conceito de segurança jurídica sofreu acréscimo de conteúdo, refletindo a evolução da sociedade e incorporando as características de cada época¹¹⁵.

Para conceituarmos segurança jurídica no Estado Democrático de Direito, de forma a extrair o alcance de seu conteúdo, tornar-se necessário analisar, ainda que de forma sucinta, a segurança jurídica nas diversas concepções do Estado de Direito.

¹¹² A segurança jurídica tanto em sua vertente objetiva quanto em sua vertente subjetiva foi objeto de diversos trabalhos publicados que serviram de referência para o presente trabalho. Seguindo uma ordem cronológica, citamos: FERRAZ JÚNIOR (1981); SALDANHA SANCHES (1985); GARCÍA NOVOA (2000); CANOTILHO (2002); MATOS (2004); PAULSEN (2006); BORGES (2006); PIMENTA (2006); COELHO (2006); RIBEIRO (2007); RIBEIRO (2008); GODOI (2008); DERZI (2009); CASTRO (2010); CEZAROTI (2010); ÁVILA (2011); SIMONE (2011); FONSECA (2011); TORRES (2011); COELHO (2012); LOBATO (2012); GODOI (2012).

¹¹³ Cf. FERRAZ JR., 1981, p.55.

¹¹⁴ Cf. RIBEIRO, 2008, p.2.

¹¹⁵ Cf. TORRES, 2005, p.2.

4.1.1. A segurança jurídica no Estado Liberal

No surgimento do Estado Liberal de Direito, ou Estado Guarda-Noturno¹¹⁶, a segurança jurídica torna-se valor fundamental para a proteção dos direitos fundamentais¹¹⁷, como exigência do capitalismo, que necessitava de estabilidade nas normas de regulação das operações mercantis e financeiras, além dos investimentos vultosos na crescente industrialização mundial. Acrescente-se a necessidade de controle das ações do Estado, em sua feição de Estado Mínimo, de forma a garantir previsibilidade e limitação de suas ações, inclusive quanto à tributação.

A segurança jurídica na concepção liberal fundamenta-se especialmente na proteção do indivíduo e da propriedade, na inviolabilidade de seus direitos fundamentais, não apenas a garantir o *status-quo*, mas possibilitando a acumulação de capital de forma a desenvolver a capacidade de investimento e fomento da economia capitalista. A tutela de interesses individuais ganha destaque no liberalismo, tendo como contrapartida a diminuição do tamanho do Estado, agora na sua concepção de Estado mínimo, em oposição ao patrimonialismo outrora vigente. A limitação do poder estatal e seu rígido controle legal, ainda que do ponto de vista formal, permitiram o desenvolvimento do capitalismo e a acumulação de capital e crescimento das empresas e grupos financeiros.

Adam Smith (1996, pp.275-284), expoente máximo da doutrina econômica liberal, apontava as quatro máximas para o bom funcionamento do sistema fiscal: (i) justiça, em termos de igualdade; (ii) certeza, como segurança jurídica¹¹⁸; (iii) comodidade, como simplificação das obrigações tributárias para os contribuintes; e (iv) eficiência da tributação, de forma a minimizar o impacto no bolso dos contribuintes.

¹¹⁶ Estado Guarda-Noturno da teoria liberal clássica é aquele que se limita a policiar a ordem pública sem interferir nas atividades econômicas privadas, designado também de Estado *Gendarme*.

¹¹⁷ A Constituição Política do Império do Brasil, em seu art. 179, tratava da inviolabilidade dos Direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, com base na liberdade, na segurança individual, e na propriedade. Dispositivo semelhante encontramos no art. 72 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1891, que assegurava aos brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade.

¹¹⁸ Marciano Seabra de Godoi, em sua obra *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, com base no capítulo II do livro V da obra máxima de Adam Smith, assim destaca a importância da segurança jurídica no campo da tributação, sintetizando o pensamento smithiano: “O campo da tributação deve ser amplamente regido, segundo Smith, pela garantia da segurança jurídica, afastando-se quaisquer atos discricionários que venham a ferir direitos adquiridos ou instaurar um clima de incerteza entre os contribuintes, acerca de seus reais deveres para com o fisco (o que abrange certeza quanto a data de recolhimento, forma de recolhimento, soma a ser recolhida). Assim, Smith afirma que a certeza sobre o que cada contribuinte deve pagar é tão importante que a história indica que um grau muito elevado de falta de equidade tributária não é tão prejudicial que um grau muito pequeno de incerteza ou indefinição.” (GODOI, 1999, p.187)

A limitação ao poder de tributar foi e continua sendo até hoje um dos pilares da concepção liberal. Apenas as bases de comparação mudaram: à época do Estado Liberal, a comparação era com o estado patrimonialista, com mínimo controle, de forma que reduções na tributação não apenas eram necessárias para o desenvolvimento do capitalismo como também era uma medida moralizadora de combate aos excessos do patrimonialismo; hoje a concepção liberal é muito heterogênea, passando dos defensores do Estado Mínimo e da tributação mínima, pelos libertários, como Robert Nozick, que equiparam a tributação do trabalho à escravidão (NOZICK, 2011, p.217), chegando, nos dias atuais, à defesa de medidas de cunho liberal, como o controle dos gastos públicos e a redução da carga tributária, conjugada com medidas desenvolvimentistas, através de políticas econômicas indutoras, incentivos fiscais, financiamentos subsidiados, políticas cambiais, reserva de mercado e outras medidas protecionistas¹¹⁹.

Na concepção liberal, a segurança jurídica aparece como segurança dos Direitos Fundamentais. A segurança do Estado é tratada como função da segurança do cidadão, todo poderoso em sua concepção individual. É claro que se trata de uma segurança do ponto de vista formal, sem a garantia plena de sua efetividade e universalidade. O Estado, dentre seus rígidos e precisos limites e competências, deve tratar a todos os cidadãos de forma isonômica, respeitando a liberdade individual e seus direitos fundamentais.

Para Ricardo Lobo Torres (2005), a segurança se liga à liberdade, com a proteção dos direitos fundamentais, à justiça, com a razoabilidade e ponderação de princípios, e à igualdade. Ocorre que a isonomia, dentro da concepção liberal, é apenas formal, não representando, ainda, o acesso universal e efetivo aos Direitos Fundamentais. A isonomia ainda é uma utopia, e as diferenças sociais e econômicas ainda são decorrentes da distribuição do capital e das diferenças geopolíticas, com reflexo imediato no sistema jurídico.

4.1.2. A segurança jurídica no Estado Social

Na passagem do Estado Liberal para o Estado Social¹²⁰ (também denominado Estado do Bem-estar Social ou Estado Providência)¹²¹, além da segurança dos direitos fundamentais

¹¹⁹ O tema foi objeto de estudo da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), intitulado “Por que Reindustrializar o Brasil?”, publicado em agosto de 2013, seguido do Seminário “Reindustrialização do Brasil: chave para um Projeto Nacional de Desenvolvimento”, na qual participaram, entre outros, Edmar Bacha, Yoshiaki Nakano, Luiz Carlos Bresser-Pereira, Bernard Appy e Roberto Gianetti da Fonseca.

¹²⁰ Paulo Bonavides é autor de uma obra clássica sobre o tema: *Do Estado Liberal ao Estado Social*, na qual faz uma indispensável análise sobre a evolução estatal, com o surgimento do chamado Estado Social, que se caracterizou pela intervenção estatal nas relações privadas e nos direitos individuais, com o surgimento e desenvolvimento do Estado Previdenciário.

desenvolveu-se também a segurança social¹²². Esse viés da segurança apresenta-se como um direito a prestações positivas do Estado, de caráter intervencionista, configurado como “um instrumento de integração social e de uma ideia de segurança, entendida como uma regra de condução da igualdade real” (GARCIA NOVOA, 2000, p.32). A segurança ligada à igualdade, um tanto frágil na concepção do Estado Liberal, apresenta-se no Estado Social prioritariamente.

Encontramos no art. 9.2 da Constituição da Espanha a reprodução desse ideal do Estado Social, possibilitando a legitimação do Estado Espanhol como instrumento de integração social:

Artículo 9

[...]

2. *Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.*

[...]

Garcia Novoa, em sua análise da segurança jurídica no Estado Social Alemão, destaca a primazia do interesse público como justificativa para a intervenção do Estado, relativizando a concepção de segurança presente no Estado Liberal:

Como consecuencia de la recepción, especialmente en los arts. 20 y 28 de la Ley Fundamental de Bonn, de las menciones al Estado social, la idea de seguridad se relativizará, al resultar dotada de un sesgo social que se manifestará en aquellos ámbitos del ordenamiento jurídico en los que la preeminencia de los intereses públicos justifica una ordenación caracterizada por la intervención del poder público. (GARCÍA NOVOA, 2000, p.32).

A intervenção do Estado torna-se um instrumento de integração social, aproximando o ideal de igualdade do valor segurança. A seguridade social, também entendida como proteção contra os riscos sociais, como por exemplo o desemprego, a invalidez, as doenças, a velhice e a incapacidade para o trabalho, é uma garantia efetiva do cidadão no Estado Social. A segurança jurídica não mais se expressa exclusivamente na proteção dos direitos individuais, mas também na proteção dos direitos sociais. Só que nesse momento histórico, tem-se a

¹²¹ Heleno Torres discorda quanto à qualificação de Estado Social como uma tipologia autônoma de Estado: “Quanto ao “Estado Social”, que aparece geralmente como uma tipologia autônoma de Estado, em verdade, o “social” do Estado é só um fenômeno político relevante por meio do qual o Estado realizaria fins de bem-estar e de expansão de benefícios.” (TORRES, 2011, p.125).

¹²² A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1934, continha dispositivos típicos do Estado Social, como a inviolabilidade dos direitos concernentes à subsistência (art. 113), a limitação ao direito de

necessidade da sistematização material, diferentemente da sistematização formal própria do Estado Liberal. O direito à segurança no Estado Social é materialmente garantido, ao contrário do que ocorria no Estado Liberal, no qual a segurança e a igualdade aparecia apenas do ponto de vista formal.¹²³

Não consideramos uma anomalia do sistema (tanto o jurídico quanto o social) a constatação de que o Estado tem responsabilidade objetiva pelos riscos sociais. No desenvolvimento do Estado Social, foi afastada uma concepção exclusivamente liberal de Estado, com o indivíduo no centro e seus direitos fundamentais em primeiro lugar. A tutela do interesse público, entendido aqui como o interesse da coletividade, prevalece sobre a tutela dos interesses individuais, com a busca pela igualdade e universalidade dos direitos sociais. Logicamente a proteção aos direitos fundamentais ainda continua central, mas deixa de ser exclusivamente o objetivo da segurança jurídica, agora também associada aos direitos sociais. Conforme expõe Ricardo Lodi Ribeiro, “o Direito seguro só é legítimo quando atingir a todos e puder salvaguardar uma garantia de vida digna para os menos favorecidos” (RIBEIRO, 2008, p.50)¹²⁴.

4.1.3. A segurança jurídica no Estado Democrático de Direito

No Estado Democrático de Direito, além da segurança dos direitos fundamentais e da segurança social, agrega-se a segurança preventiva, dentro do conceito de sociedade de risco¹²⁵.

Nesse estágio social, os riscos e a insegurança não podem ser eliminados, mas podem ser minimizados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental, dentro da função preventiva da segurança jurídica. Ricardo Lobo Torres (2005) caracteriza a sociedade de risco por algumas notas relevantes: “a ambivalência, a insegurança, a procura de novos

propriedade contrária ao interesse social ou coletivo (art. 113, 17), além dos dispositivos relativos à ordem econômica e social, especialmente a proteção social do trabalhador (art. 121), dentre outros.

¹²³ Ricardo Lobo Torres critica a assimilação do conceito de segurança social pelo de segurança jurídica: “Os saudosistas do Estado-Providência é que ainda defendem a assimilação do conceito de segurança social pelo de segurança jurídica. Partem da consideração de que o Estado tem responsabilidade objetiva pelos riscos sociais, que seriam cobertos todos pela arrecadação dos impostos. Confundem os direitos da liberdade com os direitos da justiça. [...] Em decorrência dessa anomalia é que os princípios de limitação ao poder tributário, correspondentes à segurança dos direitos individuais, foram reativados (*sic*) ao se extrapolarem para a segurança dos direitos sociais, flexibilizando-se a legalidade abrindo-se a tipicidade e mitigando-se a anterioridade das contribuições sociais e econômicas”. (TORRES, 2005, pp.9-10).

¹²⁴ No mesmo sentido, SILVA (2004, pp.16-17).

¹²⁵ Para Ulrich Beck, o termo sociedade de risco “designa uma fase no desenvolvimento da sociedade moderna, em que os riscos sociais, políticos, econômicos e individuais tendem cada vez mais a escapar das instituições para o controle e a proteção da sociedade industrial” (BECK, 1997, p.15).

princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade”. Esse autor considera ainda que o Estado age de forma subsidiária em sua função regulatória na sociedade de risco (TORRES, 2005), em oposição à doutrina de Washington Peluso de Souza (1999), Giovani Clark (2009) e Eros Grau (2008). Não concordamos com essa posição do professor Lobo Torres, por considerarmos que a Constituição Federal de 1988 não adotou, de forma exclusiva, a ideologia liberal, com a adoção do Estado mínimo e a participação subsidiária na atividade econômica. Nada disso foi expressamente adotado pelo constituinte de 1988. Ao contrário, a carta magna adotou tanto princípios liberais, quanto princípios intervencionistas, sendo necessário efetuar sua análise no conjunto da carta constitucional.

Ricardo Lodi Ribeiro também destaca a ambivalência como característica da sociedade de risco na construção da ideia de segurança na sociedade atual:

Diante da insuficiência dos modelos binários, tão caros à primeira modernidade, o desafio na sociedade de risco é conviver com a ambivalência, a partir de uma atitude calculista em relação às possibilidades de ação, e do controle dos riscos pela probabilidade. Assim, pelo conhecimento da realidade passada, os agentes sociais assumem os riscos e procuram se precaver em relação à possibilidade de ocorrência dos perigos previstos por meio do seguro. Com a neutralização ou minimização dos riscos, num equilíbrio entre confiança e risco aceitável, atinge-se a ideia de segurança. [...] os riscos não são enfermidades a serem evitadas, pois neles residem as oportunidades para a evolução na sociedade de risco. (RIBEIRO, 2008, p.39)

Temos claramente uma evolução no modelo de Estado que traz novos valores e novas oportunidades de extrair e aplicar velhos valores. O Estado Democrático de direito afirma-se como meio para a plena materialização da segurança com igualdade, da segurança com justiça, e da segurança com a liberdade.

Heleno Torres, ao expor sobre a construção do princípio de segurança jurídica material na evolução do Estado de Direito, destaca a primazia do “interesse geral” como única forma de limitação ao direito individual, considerado como o interesse da coletividade, sem qualquer espaço para ideias utilitaristas ou individualistas, no Estado Democrático de Direito:

Nossa Constituição, a exemplo da espanhola, ao antecipar o “Democrático” ao “Direito” na tipologia do “Estado”, marca o interesse em conferir primazia aos direitos dos indivíduos sobre qualquer forma ou estrutura de direito, cujas realizações ou limitações somente poderão ser admitidas no limite do necessário para cumprir o “interesse geral”, preservado o conteúdo essencial dos direitos e liberdades. (TORRES, 2011, p.127)

Já Humberto Ávila, numa perspectiva “liberal”, também destaca a dualidade “direitos fundamentais x finalidades estatais” como fim da segurança jurídica, mas em benefício do particular:

É um instrumento de realização de outros fins: de um lado, dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, porque sem estabilidade e sem calculabilidade da atuação estatal, o indivíduo não tem como exercer o direito de autodeterminação livre da sua vida digna; de outro lado, das finalidades estatais, tendo em vista que o exercício da ação e do planejamento estatal, a médio e a longo prazos (arts. 70 e ss.) [*sic*], pressupõe uma permanência das regras válidas. Essa permanência, porém, não é em benefício do Estado, mas em benefício do particular. (ÁVILA, 2011b, p.265)

Embora partindo de uma concepção liberal em sua análise sobre a segurança jurídica tributária, César Garcia Novoa acertadamente afasta a exclusividade da versão liberal da segurança jurídica:

No obstante, no podemos admitir un concepto de seguridad jurídica proveniente de una versión puramente liberal del Estado de Derecho. En ésta, la idea de seguridad jurídica se deduce de un ordenamiento destinado a proteger aquellas situaciones jurídicas que se consideran dignas de amparo a la hora de tutelar intereses individuales. (GARCÍA NOVOA, 2000, p.31)

Para Sérgio André Rocha, que analisa a tributação dentro do conceito da Sociedade de Risco, a ambivalência e a complexidade características da sociedade de risco impõem a utilização de princípios como a praticidade, a transparência, a proporcionalidade, a ponderação, a tolerância e a responsabilidade, como indispensáveis para a solução de conflitos entre o fisco e os contribuintes, de forma a alcançar a segurança jurídica (ROCHA, 2010, p.569).

Em nossa opinião, na chamada sociedade de risco não há mais espaço para conceituarmos a segurança jurídica apenas com base na segurança dos direitos fundamentais, sob a perspectiva liberal, com o indivíduo, sua propriedade e sua liberdade em primeiro lugar, fundado na certeza do direito. Também não há mais espaço para utopias coletivistas e ampliação irrestrita e irresponsável (do ponto de vista financeiro) dos direitos sociais, sem a contrapartida financeira. A segurança jurídica somente será alcançada mediante a conjugação de valores como a liberdade, a igualdade e a solidariedade, alcançando o valor maior da justiça.

4.2. A segurança jurídica como princípio-garantia

No Estado Democrático de Direito, a segurança dos direitos fundamentais não foi abandonada, mas apenas não atua de forma exclusiva na formulação do conceito de segurança jurídica como defendida numa perspectiva liberal. Ela surge com uma eficácia material, como uma norma-princípio com função garantista dos direitos e liberdades fundamentais, mas sem a visão exclusivista outrora vigente.

Na sociedade de risco não mais há espaço para a tutela de interesses individuais sem considerar o interesse geral, os direitos sociais e a função de planejamento estatal (social e econômico), com destaque para a função preventiva. Mas isso não elimina a proteção dos direitos fundamentais, muito pelo contrário, permite sua universalização com a conjugação dos demais direitos a serem protegidos.

Helena Torres afirma que nunca houve ao longo dos tempos essa função garantista dos direitos e liberdades fundamentais como a extraída do Estado Democrático de Direito (TORRES, 2011, p.125). O autor assim conceitua a segurança jurídica:

A segurança jurídica (material) do princípio do Estado Democrático de Direito é um “direito-garantia” e se apresenta sob a forma de princípio constitucional. O Estado Democrático de Direito é, hoje, o Estado de Segurança, nas suas múltiplas facetas protetivas ou prestacionais. Nesse modelo, a segurança jurídica não é uma simples derivação do princípio do “Estado de Direito”, mas uma garantia de direitos e liberdades fundamentais e, ao mesmo tempo, proteção do Estado, na sua maior amplitude, como garantia de todo o sistema normativo. (TORRES, 2011, pp.164-165)

Quando afirma que o Estado Democrático de Direito é o “Estado da Segurança”, Helena Torres considera a segurança jurídica como fim do ordenamento, ou seja, “um fim sistêmico, construído a partir do interior da Constituição” (2011, p.178). A segurança jurídica seria, portanto, uma garantia constitucional, um “meio” para efetivar os direitos e liberdades fundamentais (segurança jurídica material). Ele conceitua “garantia”, como uma “norma constitucional que tem por finalidade assegurar a concretização de determinados direitos, e confere aos destinatários poderes mais expressivos para reclamar sua observância, com preponderância na função de bloqueio” (TORRES, 2011, p.193).

Humberto Ávila, em uma perspectiva excessivamente liberal, conceitua a segurança jurídica como norma-princípio com exigências unilaterais (dos poderes públicos em benefício dos cidadãos):

Pode-se conceituar a segurança jurídica como sendo uma norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro. (ÁVILA, 2011b, p.268)

Mesmo sem abandonar a perspectiva liberal, mas não se furtando a analisar a “sociedade de risco”, Heleno Torres destaca a segurança jurídica tributária também do ponto de vista da efetividade da arrecadação, defendendo, mais uma vez, a primazia do “interesse geral” como única forma de limitação do direito individual, no Estado Democrático de Direito:

No Estado Democrático de Direito a justificativa do tributo é a Constituição e não direitos pré ou supraconstitucionais ou mesmo escolas econômicas, seja qual for o modelo. O preço do tributo é o preço a pagar pela Constituição que funda o Estado Democrático de Direito e seus valores. Por esses motivos, amplia-se a exigência de segurança jurídica do sistema constitucional tributário, como garantia de preservação de todos os seus valores, no que concerne à efetividade da arrecadação e na concretização dos direitos fundamentais”. (TORRES, 2011, p.173)

O reconhecimento de que a segurança jurídica é um princípio-garantia, de forma a proteger a efetividade dos direitos e liberdades fundamentais (segurança jurídica material), mas também a proteção do “interesse geral” (única forma de limitação do direito individual), nos permite concluir que a segurança jurídica, no Estado Democrático de Direito, é função da igualdade: a garantia só é efetiva se for para todos.

Ricardo Lodi Ribeiro sintetiza a vinculação da ideia de segurança com a proteção dos direitos para todos os cidadãos, na sociedade de risco:

A ideia de segurança se desamarra da mordaça individualista liberal, bem como dos excessos sociológicos da Jurisprudência dos Interesses, para atingir uma dimensão valorativa que vai atuar na legitimação de todos os direitos do cidadão, não mais como um apanágio da defesa do indivíduo contra um poderoso Estado-Nação que, cada vez mais, vai perdendo importância como fonte de poder no mundo globalizado, mas sim um mecanismo de garantia aos direitos fundamentais de todos. (RIBEIRO, 2008, p.47)

A segurança jurídica no Estado Democrático de Direito, portanto, é um princípio-garantia de proteção dos direitos fundamentais de todos os cidadãos, vinculado à função de igualdade.

4.3. A segurança jurídica e a solidariedade

A Segurança jurídica na era da ambivalência, como princípio garantia de proteção dos direitos fundamentais, além de vinculada à função de igualdade, também vincula-se à solidariedade.

A Constituição Federal de 1988, ao instituir um efetivo Estado Democrático de Direito, consagrou como objetivo fundamental da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. São esses valores, liberdade, justiça e solidariedade, que pautam nosso sistema jurídico e social.

A solidariedade impõe a divisão dos encargos financeiros à toda sociedade. Marco Aurélio Greco afirma que “não há como raciocinar sobre direitos fundamentais sem examinar os equivalentes deveres, dentre os quais, o dever de ratear o custo do Estado querido pela sociedade” (GRECO, 2005, p.182). Greco considera que, ao determinar os valores e finalidades sociais a serem alcançados, a Constituição Federal modificou o *status* da tributação: “a disciplina constitucional da tributação passa de um “não pode fazer” (que prestigia as limitações ao poder) para um “deve fazer” que prestigia os princípios gerais da tributação” (GRECO, 2005, p.177).

Ricardo Lodi Ribeiro apresenta sua análise sobre a tributação no Estado Democrático de Direito, vinculada à solidariedade, igualdade e justiça fiscal:

No entanto, aos poucos essa visão (crença de que a segurança jurídica se resume, exclusivamente, à proteção do contribuinte contra o exercício do poder de tributar do Estado) vai sendo superada pelo pensamento do Estado Social e Democrático de Direito, em que a legalidade tributária é marcada pela definição, num ambiente de pluralismo político, de um critério de divisão dos encargos e benefícios, a partir da composição dos interesses dos mais variados segmentos do corpo social, de acordo com a justiça fiscal, representada pela capacidade contributiva dos cidadãos, e com a prevenção dos riscos sociais. (RIBEIRO, 2008, p.53)

A arrecadação tributária deve ser suficiente para arcar com as despesas provenientes da seguridade social e da proteção dos direitos fundamentais. Ricardo Lodi Ribeiro expressamente afirma em seu estudo sobre a segurança jurídica que “o não pagamento de tributo por determinado segmento levará necessariamente à maior oneração de outro” (RIBEIRO, 2008, p.3), dentro de uma perspectiva orçamentária e de finanças públicas. O autor considera um erro a contraposição dos direitos do contribuinte ao interesse do Estado, por entender que “a grande questão do Direito Tributário não é mais a relação vertical entre fisco-contribuinte, mas uma relação horizontal entre os vários contribuintes de uma mesma

sociedade” (RIBEIRO, 2008, p.54), numa clara referência tanto à questão concorrencial (contribuinte concorrendo com outro contribuinte que possui estrutura de custos tributários indevidamente menores, inclusive com violação do princípio da livre concorrência) quanto de finanças públicas. O autor assim conclui sua análise:

a segurança jurídica não mais fundamenta um regime legal que dê proteção máxima para que um contribuinte, na defesa do seu interesse econômico, consiga se desonerar do cumprimento da norma tributária, a partir de sua menor ou maior astúcia na manipulação das formas jurídicas, caso esta atitude se dê em detrimento dos outros indivíduos. É que no Estado Social e Democrático de Direito, não há mais espaço para libertarismo vulgar¹²⁶, que vê a relação tributária como um esbulho à propriedade, entendida como um direito absoluto e originário, esquecendo-se de que o reconhecimento e a proteção desta depende da existência de um sistema jurídico patrocinado pelo Estado que, por sua vez, tem seu funcionamento subordinado aos recursos financeiros dos tributos. (RIBEIRO, 2008, p.55)

No mesmo sentido leciona Marco Aurélio Greco, que destaca, dentro de uma perspectiva do Estado Social, a tributação como perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano (GRECO, 2005, p.179).

No Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica assume a responsabilidade de efetivar a conjugação dos valores constitucionais de liberdade, justiça e solidariedade, a fim de se alcançar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil previstos no artigo 3º da Constituição Federal. Como os objetivos constitucionais foram determinados no art. 3º, todos os instrumentos e categorias existentes devem ser utilizados na busca desses objetivos, inclusive a segurança jurídica. Não identificamos a prevalência de qualquer dos elementos, liberdade, justiça ou solidariedade, sobre os demais, na Constituição Federal de 1988. Marco Aurélio Greco almeja uma solução conciliatória da solidariedade com a perspectiva liberal:

O grande desafio para todos aqueles que lidam com o Direito Tributário é encontrar o ponto de equilíbrio entre os valores constitucionalmente consagrados. Não podemos ler a Constituição pela metade, ou seja, só pensando em solidariedade social, pois estaríamos cometendo a mesma distorção cometida por aqueles que leem a Constituição só pensando na liberdade individual; temos de ler o conjunto, porque é pela conjugação dos valores protetivos da liberdade e modificadores da solidariedade que iremos construir uma tributação efetivamente justa.” (GRECO, 2005, p.189)

Humberto Ávila, nas conclusões de sua obra sobre a Segurança Jurídica, apresenta um convincente desfecho para a questão aparentemente conflitante:

Um olhar mais atento, no entanto, demonstra que a relação entre segurança jurídica e solidariedade não é de oposição, mas sim de complementação. A segurança social, sobretudo como mecanismo de garantia do mínimo existencial, é instrumento de criação ou de manutenção de condições materiais para o exercício da liberdade, do mesmo modo que a segurança jurídica é meio para criação ou para manutenção de condições formais para o exercício dos direitos fundamentais da liberdade. Além disso, como os recursos são escassos e a solidariedade é dever de todos, e não apenas do Estado, ela depende do uso da liberdade para aproveitar outros modos para a sua realização. Em outras palavras, segurança jurídica e segurança social, bem como liberdade e solidariedade, não são opostos paralelos e isolados, mas sim são complementos imbricados e dependentes. Afinal, quem não é livre não pode ser solidário. (ÁVILA, 2011b, p.658)

Apesar de não concordarmos com sua posição extremamente liberal manifestada em sua obra sobre a Segurança Jurídica, especialmente quanto a conceitua como norma-princípio com exigências unilaterais, ou seja, apenas exigências dos poderes públicos em benefício do cidadão, adotamos a conclusão apresentada por Humberto Ávila reproduzida acima, mas complementamos seu final: quem não é solidário não será totalmente livre.

4.4. O conteúdo da segurança jurídica

Analisa-se, nos subitens subsequentes, o conteúdo da segurança jurídica: a cognoscibilidade ou determinabilidade, a confiabilidade e a calculabilidade.

4.4.1. Cognoscibilidade ou determinabilidade

O conteúdo clássico da segurança jurídica é sua segurança de conteúdo, também denominada segurança de orientação. Ela pressupõe a existência de uma norma jurídica, de forma prévia aos fatos que pretende regular, e que essa existência seja pública e regular, com pretensões definitivas¹²⁷, mesmo que passíveis de alterações posteriores.

Na segurança de orientação, a determinabilidade aparece com destaque de forma consensual pela doutrina, variando apenas seu alcance e forma de interpretação. Humberto Ávila prefere o termo cognoscibilidade, ao contrário dos demais doutrinadores, que utilizam o termo determinabilidade, por considerar que a linguagem é indeterminada e o Direito depende

¹²⁶ Crítica ao Libertarismo vulgar: “O sistema tributário não é como uma “vaquinha” feita pelos membros de um departamento para comprar um presente de casamento para um colega. Não é algo que se impõe sobre uma distribuição de bens proprietários já supostamente legítima” (MURPHY e NAGEL, 2005, p. 51).

¹²⁷ Cf. GARCIA NOVOA, 2000, p.75-77.

de critérios e argumentos indispensáveis à sua determinação e concretização (ÁVILA, 2011b, p.674)¹²⁸.

Na sociedade de risco, o alcance da determinabilidade da norma, ou mesmo sua cognoscibilidade, como prefere Humberto Ávila, diverge da segurança de orientação existente na concepção clássica da segurança jurídica, de forma a ser reavaliada a função de certeza da segurança jurídica, mas nunca abandonada. Trata-se de uma nova forma de interpretar essa função primordial da segurança jurídica, de acordo com as ambivalências existentes nessa era e como a segurança jurídica atuará de forma preventiva.

4.4.1.1. Legalidade e Juridicidade

A legalidade tributária, expressão máxima da função certeza da segurança jurídica, pressupõe não apenas a instituição do tributo pela lei, mas também a previsão dos elementos essenciais da obrigação tributária.

O princípio da legalidade tributária é expresso no artigo 150, I, da Constituição Federal¹²⁹, determinando que nenhuma pessoa jurídica de direito público poderá exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte. A legalidade também é uma garantia constitucional expressa no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal¹³⁰. O Código Tributário Nacional explicita o conteúdo da legalidade tributária em seu artigo 97¹³¹.

A garantia da legalidade na instituição de tributos e a delimitação de seus elementos essenciais foi uma conquista da sociedade na defesa de seus direitos fundamentais, especialmente a propriedade, contra abusos praticados pelo poder público. Trata-se de uma conquista do Estado Liberal e ainda indispensável nos dias de hoje, refletindo a conjunção entre a soberania popular, a igualdade e a proteção dos direitos fundamentais.

¹²⁸ Para Humberto Ávila, “cognoscibilidade significa um estado de coisas em que os cidadãos possuem, em elevada medida, a capacidade de compreensão, material e intelectual, de estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, materiais e procedimentais, minimamente efetivas, por meio da sua acessibilidade, abrangência, clareza, determinabilidade e executoriedade” (ÁVILA, 2011b, p.268).

¹²⁹ 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 estabeleça; [...].

¹³⁰ Art. 5º [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...].

¹³¹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 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 artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. [...].

Ricardo Lodi Ribeiro avança na exposição da legalidade dentro da sociedade de risco, apresentando o conceito de juridicidade como uma nova feição da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito. Para o autor, “a lei não é mais a única fonte do Direito, pois a Administração passa a se vincular a um bloco de legalidade [...] a englobar a Constituição, as leis, o regulamento, os princípios gerais e os costumes” (RIBEIRO, 2008, p.70). O princípio da juridicidade, com base no pluralismo político, vincula a Administração Pública não apenas à lei, mas ao Direito, especialmente à Constituição. O autor defende que a juridicidade vai substituindo a legalidade, ultrapassando o aspecto meramente formal da lei para se submeter aos parâmetros mais amplos da razoabilidade (RIBEIRO, 2008, p.50). É uma defesa corajosa do autor especialmente para o Direito Tributário e sua aplicação pela Administração Tributária. A aplicação da razoabilidade em procedimentos fiscais nem sempre coincide com a isonomia, sendo muito mais fácil sua defesa em teses acadêmicas que na aplicação real do direito tributário.

O autor continua sua corajosa defesa do princípio da juridicidade, dessa vez com um respaldo maior do “dia a dia” da Administração Tributária:

como bem salienta Karl Engisch, os aplicadores do Direito, sobretudo os juízes e funcionários da Administração, não descobrem os fundamentos de suas decisões na subsunção a conceitos jurídicos explicitados somente pela interpretação dos textos legais, mas, ao contrário, muitas vezes devem valorar, decidir e agir de modo semelhante ao legislador, o que não viola a legalidade. (RIBEIRO, 2008, p.92)

O ponto apresentado pelo autor, aplicando a juridicidade na autonomia da Administração para aplicação da lei e do regulamento, também encontra amparo em José Casalta Nabais, que desmistifica a atuação do poder executivo na normatização fiscal:

o princípio da legalidade fiscal deixou de constituir a garantia de produção de um direito fiscal justo decorrente do consentimento dos contribuintes. De um lado, a lei já não está acima de qualquer suspeita, violando com alguma frequência os direitos dos cidadãos, mormente os da(s) minoria(s) vencida(s) no parlamento. De outro lado, o executivo já não se apresenta com o carimbo de inimigo número um das liberdades, uma vez que, para além da indiscutível legitimidade democrática de que actualmente goza, está frequentemente em melhores condições, mormente de ordem técnica, do que o parlamento para ser suporte da realização da ideia de direito e tutelar as exigências tradicionalmente imputadas à ideia de autoconsentimento dos impostos subjacentes à legalidade fiscal. (CASALTA NABAIS, 2009, pp.339-340)

A teoria da essencialidade¹³² que fundamenta a legalidade tributária, exige que a norma produzida pelo poder legislativo atente-se apenas às questões fundamentais da incidência tributária, excluindo seu detalhamento e normas de aplicação, objetos de regulamentação.

Mesmo estando diante de uma nova realidade, fruto da era da ambivalência, que exige novas soluções para velhos e novos desafios, o Direito, especialmente o Direito Tributário, não pode abandonar a legalidade como princípio e garantia constitucional. A legalidade tributária permite a proteção dos direitos e garantias individuais e o tratamento isonômico previstos na Constituição Federal, além de representar a soberania popular.

A regulamentação e a edição de normas de execução complementares, sem extrapolação da competência legal e constitucional, não contrapõe a juridicidade à legalidade, ao contrário da submissão irrestrita aos amplos parâmetros da razoabilidade na execução das atividades de administração tributária. A substituição da legalidade pelo princípio da juridicidade, em decorrência das características da sociedade de risco, deverá ocorrer com a observância dos objetivos e valores constitucionais.

4.4.1.2. Tipicidade

A tipicidade é outra exigência da função-certeza da segurança jurídica, dentro da cognoscibilidade da norma, amplamente estudada pela doutrina. A tipicidade tem como base o tipo, ou *standards*, que representam a média ou a normalidade de determinada situação concreta, e impõe um pressuposto fático padronizado, de forma a minimizar a introdução de critérios subjetivos na aplicação da lei ao caso particular.

No Direito Tributário brasileiro, a exigência de determinação de todos os elementos essenciais da obrigação tributária pela lei vem associada à ideia de tipicidade fechada, que encontra em Alberto Xavier seu maior expoente. A expressão “tipo fechado” partiu da classificação originalmente adotada por Karl Larenz, que abandonou essa tese na terceira edição de sua obra “Metodologia da Ciência do Direito”, publicada em 1975, passando a adotar a tese de que a estrutura tipológica seria sempre aberta. Entretanto, a exigência de tipicidade fechada vem sendo rechaçada por parte da doutrina¹³³. Sendo a tipicidade derivada

¹³² A teoria da essencialidade surgiu na jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, no início da década de 1970, com o objetivo de recuperar para o poder legislativo decisões normativas essenciais do ponto de vista da liberdade e da existência do indivíduo (RIBEIRO, 2008, p.109).

¹³³ Humberto Ávila refuta a vinculação da segurança jurídica no Direito Tributário com o princípio da tipicidade fechada: “A segurança jurídica no Direito Tributário não pode ser identificada com a (nem exaurida pela)

do princípio da determinação, ela pressupõe tipos abertos, ao contrário da tipicidade fechada defendida, entre outros, por Alberto Xavier (1978, pp.92-94).

Misabel Derzi apresenta em sua doutrina outro pressuposto teórico de defesa da segurança jurídica: os conceitos classificatórios. Entretanto, mesmo partindo da inexistência dos tipos fechados, a teoria dos conceitos classificatórios levam ao mesmo resultado encontrado pela tipicidade fechada: o fechamento dos conceitos de direito utilizados pelo legislador tributário (RIBEIRO, 2008, p.120). A teoria dos conceitos classificatórios no Direito Tributário é expressamente refutada por Ricardo Lodi Ribeiro (2008, p.133) e indiretamente, mas de forma firme, por Humberto Ávila (2011, p.277).

Humberto Ávila apresenta o conceito de segurança jurídica como um conceito jurídico não-classificatório, dentro de um processo analítico de redução de ambiguidades típico da sociedade de risco, com requisitos abstratos que se referem a condições de fato a serem gradualmente verificadas, sem o critério “tudo ou nada” (ÁVILA, 2011b, p.269). O autor apresenta os argumentos de Misabel Derzi, em sua teoria dos conceitos classificatórios¹³⁴, e de Ricardo Lobo Torres, dentro da compreensão do direito como prática argumentativa¹³⁵, e opta por uma proposta que reúne elementos semânticos e argumentativos, de forma eclética, apesar de refutar esse rótulo em sua obra.

Com lastro na obra de Ricardo Lodi Ribeiro (2008) concluímos que, embora todos os elementos essenciais do tributo estejam previstos em lei, o aplicador possui uma margem de valoração da norma, a partir do uso de tipos abertos e conceitos indeterminados. A

exigência de determinação das hipóteses normativas, doutrinariamente identificada com o denominado princípio da tipicidade cerrada, devendo, em vez disso, abranger outros elementos ligados não apenas à clareza e à inteligibilidade das normas tributárias, mas, igualmente, à sua aplicação uniforme e não-arbitrária nos procedimentos e nos processos tributários” (ÁVILA, 2011b, p.675). Para Ricardo Lodi Ribeiro, “o que a doutrina brasileira normalmente chama de tipicidade é a necessidade de que todos os elementos essenciais da obrigação tributária estejam previstos em lei em sentido formal, o que deriva, como se viu, do princípio da determinação” (RIBEIRO, 2008, p.118).

¹³⁴ Segundo Humberto Ávila, Misabel Derzi “emprega o princípio da segurança jurídica ‘por dentro’, isto é, como princípio axiologicamente sobrejacente às regras constitucionais de competência e às hipóteses legais de competência para ‘apertar’ a interpretação do seu conteúdo não apenas no sentido de não tolerar a analogia ou a interpretação extensiva das normas que instituem ou que aumentam tributos, mas também para demonstrar que a sua própria estrutura normativa não pode ser compatível com elementos não fixados em abstrato. A ilustre autora tem toda a razão: as hipóteses normativas devem ter notas fixas, sob pena de um dos elementos do princípio da segurança jurídica – a cognoscibilidade – não pode ser minimamente realizado.” (ÁVILA, 2011b, p.324-325).

¹³⁵ Segundo Humberto Ávila, Ricardo Lobo Torres “demonstra inexistir no plano da linguagem a possibilidade de aprisionamento do mundo em hipóteses completas, tendo em vista a indeterminação necessária da linguagem. (...) pode-se afirmar que o autor utiliza o princípio da segurança jurídica ‘por fora’ e em conexão com o que ele denomina de ‘princípios de legitimação’, como a proporcionalidade e a razoabilidade. Em outras palavras, ele entende que a segurança jurídica, como princípio geral do ordenamento jurídico, precisa de princípios que restrinjam, na elaboração das normas e na sua aplicação, o âmbito de indeterminação das hipóteses legais, limitando a arbitrariedade do poder estatal.” (ÁVILA, 2011b, p.325).

regulamentação e sua valoração na aplicação ao caso concreto não afronta a tipicidade, logicamente dentro dos limites impostos pela Constituição.

4.4.1.3. Argumentação

Humberto Ávila, em seu estudo sobre a Segurança Jurídica, destaca a cognoscibilidade intelectual da norma, concordando com Ricardo Lobo Torres sobre o entendimento do Direito como prática argumentativa. Para Humberto Ávila, a segurança jurídica abrange controles semântico-argumentativos por meio de métodos de legitimação, determinação, argumentação, fundamentação (ÁVILA, 2011b, pp.328-333). A legitimação dar-se-ia por meio dos postulados¹³⁶ da proporcionalidade e da razoabilidade. O autor parte de uma concepção holística da segurança jurídica:

a segurança jurídica, tal como aqui descrita, deixa de ser centrada exclusivamente em aspectos semânticos, para passar a fundar-se na conjugação de elementos semânticos e argumentativos, isto é, de fatores de legitimação, de determinação, de argumentação e de fundamentação. Em suma, em vez de uma noção de segurança jurídica baseada exclusivamente num método discursivo de determinação conceitual das premissas normativas, propõe-se uma concepção de segurança jurídica fundada em um método metadiscursivo e aplicativo de controlabilidade semântico-argumentativa, por meio de controles de legitimação, de determinação, de argumentação e de fundamentação não apenas das premissas, mas também dos métodos e dos resultados normativos. (ÁVILA, 2011b, p.333)

Segundo Humberto Ávila, o processo de determinação deverá reconstruir os sentidos mínimos das expressões utilizadas pelo texto constitucional, para verificar se os termos utilizados não possuem conceitos que já foram objeto de processos argumentativos anteriores (ÁVILA, 2011b, p.328).

Como exemplo temos a questão objeto do RE 559.937 que discutiu se a base de cálculo do PIS/importação e da Cofins/importação, contribuições instituídas pela Lei nº 10.865/2004, extrapolou os limites previstos no artigo 149, parágrafo 2º, inciso III, letra “a”, da Constituição Federal, nos termos definidos pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que

¹³⁶ Humberto Ávila assim diferencia regra, princípio e postulado: “Os postulados funcionam diferentemente dos princípios e das regras. A uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto de aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, quer de modo preliminarmente complementar (princípios), quer de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas.” (ÁVILA, 2011a, p.134)

prevê o “valor aduaneiro” como base de cálculo para as contribuições sociais, instituto de direito aduaneiro há muito tempo presente em nosso ordenamento jurídico e objeto de acordo internacional¹³⁷, e que já foi objeto de prática argumentativa anterior.

No modelo proposto pelo autor, ocorre um deslocamento da concepção da segurança jurídica em vários aspectos (ÁVILA, 2011b, p.685): (i) a segurança jurídica exclusivamente vinculada à certeza por meio do conhecimento da determinação prévia e abstrata de hipóteses legais, dá lugar a um controle argumentativo e constatável graças ao uso da linguagem; (ii) a segurança jurídica exclusivamente aferível mediante a descrição da linguagem dá lugar a uma aferição por meio do conhecimento de critérios e de estruturas hermenêuticas; (iii) a concepção do Direito como mera criação de um Poder dá lugar à concepção do Direito como produto da experiência; e (iv) a concepção de que o Direito precede, como algo totalmente dado, a sua própria atividade aplicativa, dá lugar à concepção do Direito como resultado da conjugação de aspectos objetivos e subjetivos inerentes à sua aplicação.

A segurança jurídica deixa de ser apenas uma exigência de predeterminação transformando-se num dever de controle racional e argumentativo, aproximando-se da exigência de transparência estatal (ÁVILA, 2011b, p.255).

A compreensão da segurança jurídica ultrapassando o paradigma da determinação, para o paradigma da controlabilidade semântico-argumentativa, requer avanços políticos, legislativos e principalmente institucionais. Concordamos que um dos caminhos a ser trilhado é a exigência de transparência estatal de forma efetiva, com avanço no modelo de administração tributária, na qual o respeito ao contribuinte e a transparência na elaboração de atos normativos e decisões administrativas sejam considerados como pressuposto fundamental para a atividade administrativa.

A legitimação normativa, através de consultas públicas, com a participação direta dos destinatários da norma, seminários temáticos, grupos de estudos paritários, representam um avanço nessa direção. O contencioso administrativo, através dos conselhos de recursos fiscais, com participação paritária e com sessões de julgamento públicas, também representa um avanço na construção de um sistema tributário transparente e seguro.

¹³⁷ O conceito de valor aduaneiro é utilizado pela legislação aduaneira e pela legislação tributária quando trata da base de cálculo do imposto de importação, conforme determinado pelo Decreto-Lei nº 37/66, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988, seguindo o conceito de valor aduaneiro previsto no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 – AVA-GATT, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. O artigo 1º do AVA-GATT definiu o valor aduaneiro de mercadorias importadas como sendo o valor de transação, isto é, *o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado.*

Mas também temos a questão da transparência do contribuinte em relação a seus atos, expresso muitas vezes nas obrigações acessórias, que são objeto de críticas pelo excesso e complexidade, mas que buscam a transparência na relação tributária. Compreender a segurança jurídica apenas de um ponto de vista não leva a um sistema mais seguro e mais justo, mas a distorções que podem encaminhar à insegurança sistêmica.

4.4.2. Confiabilidade

A segunda exigência da segurança jurídica, dentro da concepção atual de Estado Democrático de Direito, é a confiabilidade. Ela pressupõe a observância de estabilidade nas normas e sua durabilidade. A estabilidade não significa a imutabilidade da norma, mas a transparência na transição quando ocorrer ações indutoras estatais, através de novas normas com reflexo econômico e social. A durabilidade da norma não significa sua eternização, mas que tenha pretensões definitivas, mesmo que passíveis de alterações posteriores.

O excesso de produção normativa e a sucessão de atos revogando os anteriores, são exemplos constantes de insegurança jurídica, atentando contra a exigência de confiabilidade. Garcia Novoa afirma que a existência da norma jurídica é uma expressão essencial da segurança jurídica, e que *“también es contrario a la seguridad jurídica el exceso de producción normativa”* (2000, p.76). Essa situação apresentada pelo autor espanhol repercute de forma expressiva em nosso ordenamento jurídico, especialmente na legislação aduaneira, com uma infinidade de atos normativos legais e infralegais, de diversos órgãos anuentes, sem uma codificação, criando um ambiente de insegurança ao operador do comércio exterior brasileiro.

Dentro da chamada segurança de transição, a confiabilidade na norma jurídica pressupõe uma estabilidade do ordenamento jurídico, não na dimensão individual e na intangibilidade de situações individuais, mas na confiança no sistema jurídico como um todo. A estabilidade pode ser manifestada pelo transcurso de tempo, através dos institutos da decadência e prescrição, pela consolidação jurídica das situações (ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada), ou através da proteção da confiança, nos termos que será desenvolvido no capítulo 5 do presente trabalho.

Concordamos com a afirmativa de Heleno Torres, que dá ênfase à segurança jurídica por estabilidade sistêmica: “a segurança jurídica objetiva, portanto, é a segurança do sistema, na sua integridade, a segurança jurídica por excelência, na função de estabilidade sistêmica” (TORRES, 2011, p.205). Para o autor, a segurança jurídica através da estabilidade sistêmica

pode ser dividida em: (i) estabilidade das formas (por coerência estrutural e parametricidade); (ii) estabilidade temporal (preservação de situações consolidadas no tempo); (iii) estabilidade por calibração ou balanceamento do sistema de normas e (iv) a segurança jurídica dos princípios (TORRES, 2011, p.206)¹³⁸.

Entretanto, adotamos no presente trabalho a posição de Saldanha Sanches, para o qual a segurança jurídica “passará, pois, pela intenção de coerência e unidade sistemática, susceptíveis de permitir a previsão objectiva dos encargos e obrigações fiscais e permitir tratar de forma idêntica aquilo que é igual” (SALDANHA SANCHES, 1985, p.315), representando também a dimensão da cognoscibilidade e determinabilidade da segurança jurídica.

4.4.3. Calculabilidade

A terceira exigência da segurança jurídica, dentro da concepção atual de Estado Democrático de Direito, é a calculabilidade, também referida na doutrina como previsibilidade. A calculabilidade permite ao cidadão antecipar-se às possíveis mudanças quanto às normas tributárias, evitando a surpresa diante de criações e majorações de tributos.¹³⁹ A calculabilidade é manifestada através do princípio da irretroatividade, da anualidade e também da proteção da confiança, tema que será objeto de análise no capítulo 5 do presente trabalho.

A irretroatividade é considerada de forma consensual pela doutrina como um requisito fundamental da função certeza na segurança jurídica: as normas devem existir de forma prévia à produção dos fatos que elas mesmas regulam, com as exceções devidamente fundamentadas. O princípio da irretroatividade tributária é expresso no artigo 150, III, “a” da Constituição Federal¹⁴⁰, determinando a lei que instituir ou aumentar o tributo deverá ser

¹³⁸ Tércio Sampaio Ferraz Júnior também destaca a estabilidade sistêmica como corolário da segurança jurídica: “A sistematização do ordenamento, neste sentido, é um corolário da segurança, posto que este é o modo pelo qual a pluralidade de normas individuais é trazida a uma unidade, capaz de atender as exigências da certeza e da igualdade” (FERRAZ JR, 1981, p.52).

¹³⁹ Para Humberto Ávila, “calculabilidade significa um estado de coisas em que os cidadãos têm, em grande medida, a capacidade de, aproximadamente, antecipar e medir o espectro reduzido e pouco variado de critérios e de estruturas argumentativas definidoras de consequências atribuíveis, heterônoma e coativamente ou autônoma e espontaneamente, a atos, próprios e alheios, ou a fatos, ocorridos ou passíveis de ocorrerem, controversos ou incontroversos, e o espectro razoável de tempo dentro do qual a consequência definidora será aplicada, por meio da anterioridade e da continuidade das modificações e da força vinculante das suas normas, gerais e individuais” (ÁVILA, 2011b, p.269).

¹⁴⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]. III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...].

anterior ao fato tributado, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte. Já o princípio da anterioridade tributária é expresso no artigo 150, III, “b” e “c” da Constituição Federal¹⁴¹.

A calculabilidade permite a devida quantificação do ônus tributário suportado pelos agentes econômicos, de forma a permitir o adequado planejamento econômico-financeiro de suas atividades, com repercussão também no campo social (como por exemplo, geração de empregos e investimentos regionais e locais). Por outro lado, a calculabilidade também repercute na esfera pública, sendo um componente imprescindível no planejamento estatal e na execução das finanças públicas, através da elaboração orçamentária e execução, com a previsão das receitas tributárias e sua efetiva realização, em observância à solidariedade e à proteção dos direitos sociais.

Não há como defender a segurança jurídica, através do elemento calculabilidade, apenas do ponto de vista do contribuinte, mas sim como uma via de mão dupla sujeito à regulamentação e fiscalização por todos os envolvidos.

4.5. A segurança jurídica na extrafiscalidade

Importa-os analisar a segurança jurídica na tributação dentro de sua perspectiva extrafiscal, visto que a tributação aduaneira está inserida dentro dessa função tributária-econômica, ou seja, como um instrumento de implementação de políticas públicas a fim de dar concretude aos objetivos constitucionalmente previstos (SILVEIRA, 2011, p.30), como forma de intervenção do Estado na vida econômica e social por meio da tributação e controle aduaneiro. Por estar no campo de regulação econômica, as normas tributárias-aduaneiras estão sujeitas tanto aos princípios constitucionais da “Constituição Fiscal” quanto aos princípios constitucionais da “Constituição Econômica”.

Os tributos extrafiscais apresentam uma dupla proteção: a segurança jurídica, que deve ser prestigiada na aplicação dos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, e a

¹⁴¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...] § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. [...].

Art. 195. [...] § 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

segurança jurídica através da observância do princípio do planejamento estatal, previsto no artigo 174 da Constituição Federal¹⁴², exigindo coerência e previsibilidade nas ações de intervenção e na adequação aos objetivos constitucionais.

A segurança jurídica na extrafiscalidade é refletida na exigência de coerência e previsibilidade das ações estatais¹⁴³, próprios do princípio do planejamento estatal, conjugado com a flexibilidade necessária à intervenção estatal, de forma a atingir os objetivos constitucionalmente determinados.^{144 145}

Schoueri utiliza a tributação aduaneira como exemplo entre a integração do direito tributário ao direito econômico, com a flexibilização da segurança jurídica para atender às exigências próprias da atividade interventiva do Estado:

Campo onde a referida integração se revela urgente – e por isso mesmo contemplada pelo próprio constituinte, como se verá – é o comércio exterior, onde se impõe sejam relativizadas as tradicionais garantias próprias da ordem tributária, a fim de garantir a intervenção sobre o domínio econômico, quando imposta. (SCHOUERI, 2005, p.379)

¹⁴² Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. [...].

¹⁴³ Como exemplo da falta de previsibilidade das ações estatais, em desobediência ao princípio do planejamento estatal, em grave prejuízo aos contribuintes, tem-se a questão do súbito aumento das alíquotas do imposto de importação para os veículos automotores ocorrida no ano de 1995 pelo Decretos nº1.427/95, apesar da orientação passada pelo Poder Executivo, quando da edição do Decreto nº 1.391/95, o qual indicava a redução gradativa da alíquota do imposto de importação em dois pontos percentuais por ano, indo da alíquota de 32% em 1995 até a alíquota de 20% em 2001. O STF entendeu pela improcedência da alegação de inconstitucionalidade dos Decretos por entender que a vigência do diploma legal que alterou a alíquota do imposto de importação era anterior à ocorrência do fato gerador. Humberto Ávila critica tal decisão, alegando que os contratos firmados pelos importadores teriam ocorridos antes do aumento das alíquotas, e o comportamento dos contribuintes não poderia ser objeto de qualquer efeito indutor da nova legislação. (ÁVILA, 2011, p.438).

¹⁴⁴ Nesse sentido, leciona Luís Eduardo Schoueri: “Assim é que a segurança jurídica não apenas produz consequências na ordem tributária, mas também na ordem econômica; se na primeira encontramos os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, constatamos que também a intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico haverá de assegurar a observância daquele sobreprincípio, a exigir do estado coerência e previsibilidade, próprios do planejamento indicativo exigido pelo art. 174 da Constituição Federal. [...] A constatação de que a lei tributária pode ser veículo introdutor de normas indutoras de comportamento dos particulares traz interessante desafio ao jurista, já que enquanto a segurança jurídica, em matéria tributária, se reflete na ideia de rigidez, a intervenção do Estado sobre a ordem econômica exige flexibilidade, para que o Estado interventor possa, sempre que necessário, efetuar os ajustes, positivos e negativos, exigidos para manter o Domínio Econômico no rumo prestigiado pelo constituinte.” (SCHOUERI, 2005, p.376-377)

¹⁴⁵ No mesmo sentido leciona Humberto Ávila: “A CF/88, além de prever garantias aos contribuintes, a partir das quais se pode construir o ideal de previsibilidade, também assegura coerência e previsibilidade necessárias ao planejamento indicativo exigido pelo art.174. Importa observar – com Schoueri – que tal previsão implica uma correção sistemática do próprio conceito de segurança jurídica, no sentido exclusivo de previsibilidade. Isso porque, se as garantias tributárias exigem previsibilidade, a atuação indutiva do Estado implica flexibilidade, de modo a permitir que o Estado possa efetuar os ajustes, positivos e negativos, exigidos para manter o domínio econômico no rumo prestigiado pelo constituinte. Precisamente por esse motivo, a CF/88 previu competências para regular, também no âmbito tributário, a Economia (art. 146-A).” (ÁVILA, 2011b, p.240)

Para Schoueri (2005), a segurança jurídica será obtida não através dos meios, mas da análise da finalidade da imposição, através da aplicação conjunta dos princípios do Direito Econômico com aqueles classicamente identificados com a tributação fiscal, buscando a coerência sistêmica. No caso da tributação aduaneira, o autor afirma que o constituinte não afastou a aplicação do princípio da segurança jurídica, mas permitiu sua conciliação com seus reflexos da ordem econômica. A segurança será garantida através da “previsibilidade da atuação do Estado quando da intervenção no domínio econômico, conforme os ditames da ordem econômica firmados pelo constituinte” (SCHOUERI, 2005, p.383), de sua consistência com a política econômica adotada, e da garantia ao Estado da flexibilidade necessária para o atendimento dos objetivos constitucionais e a finalidade buscada pela ordem econômica.

Nesse ponto, Schoueri (2005) concorda com o Professor Washington Peluso Albino de Souza, para o qual:

devido à natureza profundamente dinâmica da realidade econômica, essas leis [leis do Direito Econômico] têm de ser dotadas de ‘flexibilidade’, de ‘mobilidade’, para corresponderem às modificações e às variações da política econômica decorrentes daquele dinamismo. (SOUZA, 1999, p.148)

Acertadamente o professor Schoueri aponta a busca pela coerência sistêmica como forma de obtenção da segurança jurídica na extrafiscalidade. Preocuparmos apenas com os meios, ou mesmo defendermos a segurança casuística, apenas para poucos em determinados casos concretos, não resultará em maior segurança para o sistema tributário e para o sistema econômico. Apenas a análise finalística da incidência tributária, com a avaliação do atendimento ou não dos objetivos constitucionais, através da coerência na imposição, proporcionará maior segurança. A aplicação conjunta dos princípios do Direito Econômico com os demais princípios tributários resultará em um sistema seguro e coerente.

Casalta Nabais, ao contrapor as normas fiscais às normas extrafiscais, afasta a obediência dessas ao princípio da legalidade e da igualdade fiscal, mas defende sua obediência aos princípios da legalidade econômica e da igualdade e da proporcionalidade na intervenção econômico-social (CASALTA NABAIS, 2009, p.642). Não se apresenta como contrária à segurança jurídica a posição do autor português, visto que a análise da norma extrafiscal do ponto de vista do Direito Econômico, implica sua obediência à legalidade e igualdade (admitida as mitigações previstas na Constituição) bem como a análise da proporcionalidade na intervenção, evitando normas abusivas e desprovidas de conteúdo indutor e de acordo com os objetivos constitucionais.

Claro está a necessidade de equilíbrio entre os princípios constitucionais tributários e os princípios constitucionais econômicos a ser buscado pelo intérprete, especialmente considerando os objetivos constitucionais, tendo em vista a interdependência da Constituição Tributária e Econômica e a ausência de subordinação de uma a outra.

Por fim, utilizando os argumentos de Casalta Nabais (2009) em sua análise sobre o contraponto do Direito Fiscal e finalidade extrafiscal, destacamos o papel de elemento de conjugação dos valores, de um lado a segurança jurídica tributária expressa através dos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, conjugado com a isonomia e a solidariedade, e de outro lado a necessidade de flexibilidade e mobilidade das normas de Direito Econômico que refletem uma relativização de algumas garantias próprias da ordem tributária, como por exemplo a permissão constitucional de alteração das alíquotas dos tributos extrafiscais no mesmo exercício financeiro, a fim de garantir a intervenção sobre o domínio econômico. O elemento de conjugação será o objetivo constitucional, através da análise da finalidade da norma interventiva, sua efetiva aplicação e resultado, sua coerência sistêmica e previsibilidade conforme o princípio do planejamento estatal.

4.6. Os limites da segurança jurídica

A segurança jurídica, apesar de ser um princípio-garantia de proteção dos direitos fundamentais de todos os cidadãos, está diretamente vinculado à função de igualdade, e deve ser utilizada na busca dos objetivos constitucionais, liberdade, justiça e solidariedade, não representando um valor absoluto. Não identificamos, em nossa Constituição Federal, a preponderância da segurança jurídica em relação aos outros valores, devendo ser aplicada juntamente com os demais direitos protegidos pela Constituição, estando sujeita ao equilíbrio de direitos¹⁴⁶. Pode-se dizer que, ou a proteção da segurança jurídica é direcionada a todos os cidadãos ou não existe segurança alguma. Ricardo Lodi Ribeiro sintetiza a vinculação da ideia de segurança com a proteção dos direitos para todos os cidadãos, na sociedade de risco:

A ideia de segurança se desamarra da mordaza individualista liberal, bem como dos excessos sociológicos da Jurisprudência dos Interesses, para atingir uma dimensão valorativa que vai atuar na legitimação de todos os direitos do cidadão, não mais como um apanágio da defesa do indivíduo contra um poderoso Estado-Nação que, cada vez mais, vai perdendo importância como fonte de poder no mundo globalizado, mas sim um mecanismo de garantia aos direitos fundamentais de todos. (RIBEIRO, 2008, p.47)

¹⁴⁶ Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro (2008, p.57). Em sentido contrário, leciona Heleno Torres: “o princípio de segurança jurídica não está sujeito a ponderações, dado o seu caráter de “garantia” constitucional de proteção do ordenamento jurídico e do próprio Estado Democrático de Direito.” (TORRES, 2011, p.197).

Saldanha Sanches, em sua análise sobre o conflito certeza e justiça, segurança do direito e igualdade na tributação, questiona a defesa da segurança do direito como valor absoluto em sistemas fiscais que sacrificam os demais valores constitucionais, permitindo ou deixando impune a fuga e a fraude fiscal, em um efetivo arbítrio¹⁴⁷. A busca pela manutenção dos princípios fundamentais da justiça tributária, através da previsão de tributação de todas as manifestações de capacidade contributiva é destacada pelo autor português, que aponta a elisão fiscal como um dos principais problemas derivados do viés exclusivamente liberal da segurança jurídica, através da concretização do normativismo positivista. Para o autor:

[A insegurança do direito e injustiça da tributação] se passará se por deficiência na sua actuação, por ausência de meios ou por inadequado enquadramento legal os cidadãos tiverem ao seu dispor meios fáceis para se eximirem ao cumprimento das suas obrigações fiscais, tornando a fraude a regra e o cumprimento a excepção.” (SALDANHA SANCHES, 1985, p.284)

Saldanha Sanches, em nota de rodapé, apresenta o argumento de Aldo Sandulli¹⁴⁸, para o qual “a luta contra a evasão fiscal representa um dever constitucional e um compromisso de honra numa sociedade fundada no princípio da solidariedade”. O autor português advoga poderes legais à Administração tributária para efetuar o combate à elisão fiscal (ou evitação fiscal, como prefere o autor), tarefa que deverá ser cumprida ao nível das condições de fato da real configuração das situações jurídicas, através da definição de um corpo de princípios que regulamentariam as relações entre o fisco e os contribuintes (SALDANHA SANCHES, 1985, p.311-313). A segurança jurídica seria obtida pela coerência e estabilidade sistêmica, através da isonomia.

Ao tratamento isonômico, podemos adicionar a defesa do interesse geral, entendido como o interesse da coletividade, como limite à aplicação irrestrita do princípio da segurança jurídica, dentro do conceito da solidariedade. Como exemplo, temos a questão da revisão aduaneira, por erro na classificação fiscal da mercadoria importada: ao defendermos a impossibilidade de Revisão Aduaneira para reclassificar o produto e lançar a diferença de tributos e penalidades, sob o argumento da segurança jurídica, permitimos o tratamento diferenciado entre diversos contribuintes que se encontravam na mesma situação, importaram o mesmo produto e concorreram no mesmo mercado, em clara afronta ao tratamento

¹⁴⁷ Cf. SALDANHA SANCHES, 1985, p.284.

¹⁴⁸ SANDULLI, Aldo. Evasione Fiscalli e Processo Penale. In: RDFSFSF, 1978, p.576 *apud* SALDANHA SANCHES, J.L. A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1985, p.284.

isonômico, violamos também o interesse da coletividade, permitindo um tratamento diferenciado à margem daquele revisto pelo legislador.

Para Heleno Torres, no Estado Democrático de Direito, somente o “interesse geral” pode limitar o direito individual (TORRES, 2011, p.127). Segundo o autor:

O ideal de segurança, a exemplo da expectativa de certeza das leis aplicáveis, ao longo da formação histórica experimentada pelos Estados, sempre existiu. Sua tradução em segurança jurídica é que nos chega em época mais recente, com vistas a conferir estabilidade às relações econômicas e aos direitos de propriedade, tutelando-os e atribuindo-lhes a necessária condição de juridicidade. Neste evoluir, do liberalismo burguês ao Estado do bem-estar social, do individualismo jurídico para o intervencionismo legislativo, a segurança jurídica “individualista”, fundada unicamente na certeza da legalidade, vê-se secundada pela segurança jurídica “social”, ao amparo do intervencionismo estatal que tolhe os excessos de liberalismo, ao afirmar exigências de ordem pública, econômicas e sociais, no interesse geral. (TORRES, 2011, p.181)

Apesar de não refletir uma afirmativa coesa por parte da doutrina, o título do presente item “limites da segurança jurídica” tem um caráter provocador, com o objetivo de destacar a interdependência dos princípios e a importância da estabilidade sistêmica, através da conjugação dos valores constitucionais, e desmistificar a segurança jurídica como um valor absoluto do sistema.

Defendemos que a segurança jurídica é função da (i) igualdade, que age como um legítimo estabilizador do sistema, proporcionando a garantia de segurança jurídica a todos; e do (ii) interesse coletivo, não do interesse do Estado ou da Administração tributária exclusivamente, mas de todos os cidadãos, através da garantia de efetividade dos direitos sociais previstos na Constituição.

Concordamos com a afirmativa de Ricardo Lobo Torres, para o qual “o excesso de preocupação com a segurança e o exagero na sua defesa descamba para a insegurança” (TORRES, 2005, p.8).¹⁴⁹

¹⁴⁹ A questão da impossibilidade da Revisão Aduaneira para reclassificar mercadorias importadas com diferença de alíquota do imposto de importação gera, além do já referido tratamento anti-isonômico, um sentimento de insegurança em relação aos demais importadores, visto que possibilita a adoção de classificações fiscais e alíquotas diferentes para situações equivalentes.

5. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA, REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E REVISÃO ADUANEIRA

Após a apresentação do princípio da segurança jurídica e seus limites, impõe-se analisar a sua vertente de natureza subjetiva, denominada de proteção da confiança, identificar sua aplicação e limites, de forma a avaliar as possibilidades legais de revisão do lançamento tributário, bem como sua aplicação na Revisão Aduaneira, de acordo com o canal de parametrização adotado para sua importação.

Avalia-se a proteção da confiança e os artigos 100, 146 e 149 do CTN, com base na doutrina brasileira, para compreensão do alcance dos institutos “mudança de critério jurídico” e “revisão do lançamento em caso de erro”, e sua possível caracterização como resultado da concretização da proteção da confiança no sistema tributário brasileiro.

5.1. A confiança e a proteção da confiança

Analisa-se a confiança a partir dos ensinamentos de Niklas Luhmann e seu estudo publicado originalmente em 1968¹⁵⁰. Partindo do estudo sociológico de Luhmann, analisa-se a confiança como redutora da complexidade social, assim como sua repercussão jurídica, que se dá através do princípio da proteção da confiança, também considerado como a vertente de natureza subjetiva do princípio da segurança jurídica.

5.1.1. A confiança como redutora da complexidade social

A complexidade da sociedade pós-moderna como um fator desestabilizador foi tomado como o problema estrutural estudado do ponto de vista sociológico por Niklas Luhmann. Partindo da complexidade do mundo, sem elementos redutores, em confrontação direta com o indivíduo, o autor desenvolve sua análise do ponto de vista sociológico, com as técnicas de redução da complexidade, chegando até a confiança sistêmica. Apresenta a complexidade do mundo como um fardo muito pesado a ser suportado pelo ser humano, caso não haja nenhum fator redutor (LUHMANN, 2005, p.5).

¹⁵⁰ LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Tradução espanhola por Amada Flores da edição inglesa de John Wiley & Sons, 1979, corrigida e comparada com o original alemão por Darío Rodríguez Mansilla. 1ª reimpressão da 1ª edição espanhola por Anthropos Editorial, 2005.

As relações sociais possuem uma complexidade com alto grau de abstração derivado da universalidade da experiência humana, das relações do mundo como um todo com as individualidades existentes, através das infinitas possibilidades apresentadas pela diversidade, e da adaptação de realidade individual à sociedade. A capacidade para relacionarmos a diversidade individual com a vida em sociedade é o objeto de estudo sociológico. Dentro do universo familiar, a confiança exerce esse papel estabilizador. Entretanto, a complexidade aumenta fora do ambiente familiar. Vários pontos de vista divergentes, várias vontades individuais e coletivas, vários interesses, sem contar as variações naturais, explicitam a complexidade social.

Dentro desse contexto, Niklas Luhmann apresenta a confiança como um fato básico da vida social, cuja ausência impediria o homem inclusive de se levantar pela manhã (LUHMANN, 2005, p.5). Podemos afirmar que o homem é um ser que confia por natureza, pois de outra forma não existiria sociedade da forma que conhecemos hoje. Ao imaginarmos a sociedade sem confiança, com complexas relações sociais, veremos um ambiente caótico, sem interação, individualista e excludente, que poderia levar a um mundo de rígidas regras, fiscalização rigorosa e graves sanções, dificilmente passível de concretizar-se em um ambiente de liberdade e democracia.

Segundo Niklas Luhmann, “*cada día ponemos nuestra confianza en la naturaleza del mundo, que de hecho es evidente por sí misma, y en la naturaleza humana. En este nivel que es el más básico, la confianza es un rasgo natural del mundo*” (LUHMANN, 2005, p.5). Para Luhmann (2005), a necessidade de confiança pode ser considerada como um ponto de partida para a construção de regras de condutas apropriadas. Para o autor

[La complejidad] define el problema fundamental en términos que la confianza puede ser analizada funcionalmente y comparada con otros mecanismos sociales funcionalmente equivalentes. Donde hay confianza hay aumento de posibilidades para la experiencia y la acción, hay un aumento de la complejidad del sistema social y también del número de posibilidades que pueden reconciliarse con su estructura, porque la confianza constituye una forma más efectiva de reducción de la complejidad. (LUHMANN, 2005, p.14)

A necessidade de redução da complexidade de forma a permitir o desenvolvimento e estabilidade das relações sociais é o objeto das técnicas redutoras da complexidade, caracterizados como técnicas de relação dependente e assim apresentados por Misabel Derzi, com base em Luhmann:

[i] A linguagem (que pressupõe a representação e a auto-consciência reflexiva, permitindo a formação de generalizações e seletividade), [ii] a concepção dos sistemas (forma de ordenação unitária, que necessariamente se utiliza de abstração e

universalidade, sobretudo guiadas pela coerência Dogmática), [iii] o tempo (autêntico) e [iv] a confiança (que viabiliza a vida e as ações) são técnicas de relação dependente, todas redutoras da complexidade do mundo, que é difícil de manejar. (DERZI, 2009, p.325)

Segundo Luhmann, o tempo atua como redutor de complexidade, com o tempo presente atuando como meio pelo qual a complexidade é reduzida à realidade:

El presente es el medio por el cual la complejidad inherente en otras posibilidades es reducida a la realidad, la cual puede experimentarse verdaderamente. El mundo mismo, por ejemplo, es reducido al horizonte de experiencia que puede experimentarse conjuntamente. Los estados que forman parte de la realidad presente, son medios por los cuales se puede concebir y reducir esta complejidad extrema por lo cual lo indefinible puede ser definido. (LUHMANN, 2005, p.25)

LUHMANN (2005) considera também a relação intensa e problemática entre o tempo e a confiança, apresentado por ele como uma forma de antecipação do futuro, de forma a invalidar as diferenças temporais e comportar-se como se o futuro fosse certo. Para o autor

el problema de la confianza consiste en el hecho de que el futuro contiene muchas más posibilidades de las que podrían actualizarse en el presente, y del presente transferirse al pasado. La incertidumbre que tiende a existir es simplemente una consecuencia de un hecho muy elemental, que no todos los futuros pueden convertirse en presente y de aquí convertirse en pasado. El futuro coloca una carga excesiva en la habilidad del hombre para representarse las cosas para sí mismo. El hombre tiene que vivir en el presente junto con este futuro, de sobremano complejo, eternamente. Por lo tanto debe podar el futuro de modo que se iguale con el presente, esto es, reducir la complejidad. (LUHMANN, 2005, p.20-21)

De acordo com a teoria luhmanniana reproduzida por Misabel Derzi, a confiança, como redutora da complexidade, atuaria equiparando as alternativas selecionadas no presente às alternativas infinitas e virtuais futuras. A autora apresenta três características elementares da confiança: (i) a permanência dos estados, de modo que se igualem presentes e futuros; (ii) a simplificação, por meio de redução da complexidade e das infinitas possibilidades variáveis; e (iii) a antecipação do futuro, pela projeção daquilo que se dá no presente, para tempos vindouros (DERZI, 2009, p.328).

A confiança, atuando como redutora de complexidade, deve interferir diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia, caso contrário o que temos é uma simples esperança no resultado. Para Luhmann, a confiança reflete a contingência e a esperança elimina a contingência (LUHMANN, 2005, p.40-41). Ocorre que a contingência é reflexo da complexidade social e sua eliminação reflete uma utopia. Segundo Luhmann, a confiança se

apoia em uma ilusão, ela pressupõe a falta de informações do agente que confia, mas com reflexo em sua decisão. A mera esperança não interfere na decisão do agente que apenas acredita no resultado.

Luhmann trabalha com o conceito de generalização de expectativas, para o qual “[las] decisiones acerca de la confianza generalizan experiencias, las extienden a otros casos similares y estabilizan la indiferencia ante la variación, en la medida en que rinden satisfactoriamente la prueba”. Luhmann apresenta os aspectos do processo de generalização de expectativas: (i) indica o deslocamento parcial do “externo” (experiências concretas) para o “interno”; (ii) indica um processo de aprendizagem que se institucionaliza; e (iii) suporta uma resolução simbólica dos resultados do ambiente (LUHMANN, 2005, p.44). Através da generalização se simplifica o ambiente.

Misabel Derzi apresenta as condições para se outorgar confiança: (i) familiaridade ou a informação prévia; ou (ii) estruturas motivadoras, como as leis, estabilizando as expectativas, tornando-as sancionáveis (DERZI, 2009, P.330-331). Para a autora, apesar de Luhmann afirmar que a confiança pressupõe a falta de informação do agente que confia, a deficiência informativa não poderia ser radical, sendo necessário uma informação prévia mesmo deficiente para a outorga da confiança. Já a segunda condição apontada pela autora mineira é baseada na teoria luhmanniana, mas com acréscimos de conteúdo. Misabel Derzi acrescenta à teoria de Luhmann a proteção da confiança mesmo em face de atos ilícitos (DERZI, 2009, p.331)¹⁵¹, aspecto não abordado na obra de Luhmann em que a autora se baseia.

Luhmann pouco desenvolve sobre a questão legal em seu estudo sobre a confiança. O autor não aprova a tese de que a lei substitui a confiança, mas sim que “[las] disposiciones legales que dan una seguridad especial a las expectativas particulares y las hacen sancionables, son una base indispensable para cualquiera de las consideraciones a largo plazo de esta naturaleza; de este modo disminuyen el riesgo de otorgar confianza” (LUHMANN, 2005, p.56).

¹⁵¹ Almiro do Couto e Silva, com base no argumento de que os atos do Poder Público gozam da aparência e da presunção de legitimidade, também defende a proteção da confiança mesmo nos atos ilegais: “[O princípio da proteção à confiança] impõe ao Estado limitações na liberdade de alterar sua conduta e de modificar atos que produziram vantagens para os destinatários, mesmo quando ilegais, ou atribui-lhe consequências patrimoniais por essas alterações, sempre em virtude da crença gerada nos beneficiários, nos administrados ou na sociedade em geral de que aqueles atos eram legítimos, tudo fazendo razoavelmente supor que seriam mantidos. [...] Na verdade, o que o direito protege não é a aparência de legitimidade daqueles atos, mas a confiança gerada nas pessoas em virtude ou por força da presunção de legalidade e da aparência de legitimidade que têm os atos do Poder Público” (SILVA, 2004).

Para Luhmann, a lei e a confiança são congruentes apenas em sistemas sociais simples e pequenos. Em sistemas sociais complexos, Luhmann afirma que é inevitável a separação entre a lei e a confiança. Segundo o autor

la ley y la confianza se mantienen aparte una de otra también en sus bases motivadoras. La conformidad con la ley se puede motivar por medio de la sociedad sólo indirecta e impersonalmente y puede garantizarse solamente con la ayuda de un “medio final”, es decir, la fuerza física. La confianza, por el contrario, se apoya en las fuentes motivadoras de una naturaleza diferente, tal como la habilidad personal para enfrentar los riesgos o una prueba concreta. (LUHMANN, 2005, p.57)

Luhmann critica de forma direta a aplicação do princípio da confiança em situações de ilicitude, ao contrário do que defende Misabel Derzi:

*El sistema legal debe colocar restricciones sobre sí mismo en la aplicación del principio de la confianza a menos que haga constructos legales por medio de caminos más apropiados e insostenibles. De otra manera existe un desarrollo indisciplinado y escandaloso de conceptos: constructos paralelos superfluos, fundamentos de argumentos indiferenciados y, sobre todo, la erosión de la división de poderes por lo judicial a través de **la protección ofrecida por la confianza en situaciones que han acaecido debido a la violación de la ley.** (LUHMANN, 2005, p.59) (grifo nosso).*

Por fim, Luhmann destaca que a confiança e a lei devem operar de forma independente uma da outra, e deve conectar-se somente através das condições gerais que se fazem possíveis e quando a necessidade surja. Para o autor, “*la confianza no puede reducirse a la confianza en la ley y en las sanciones que la ley hace posibles*” (LUHMANN, 2005, p.60).

5.1.2. A proteção da confiança

A outorga ou não da confiança e a redução da complexidade social é uma matéria sociológica. Para o direito, não basta apenas existir a confiança, a mesma deve ser tutelada pelo sistema. Para Heleno Torres, a “confiança é um estado psicológico. Por isso, para que ela possa ter eficácia jurídica, deverá revelar-se, objetivar-se de algum modo” (TORRES, 2011, p.211). O autor apresenta a distinção entre a confiança individual, nas expectativas formadas a partir da existência do sistema jurídico e a confiança tutelada pelo sistema, por meio de regras específicas ou como cláusula geral. Para o autor

[a] confiança é um elemento de redução da complexidade, como observa Luhmann, ainda que não de modo suficiente para erradicar a insegurança, bastando-se com

uma simples previsibilidade de condutas futuras, por meio de expectativas legítimas. Pela proteção da confiança, apurada segundo expectativas passadas e confirmadas no presente, o sistema constrói-se, não obstante a insegurança e a complexidade nele persistentes. (TORRES, 2011, p.210)

Segundo Hartmut Maurer (2001), o princípio da proteção à confiança no Direito Administrativo tem origem alemã, a partir da decisão do Tribunal Administrativo Superior de Berlim, vinculando o comportamento do Estado em favor da confiança legítima do administrado¹⁵².

O desenvolvimento do princípio da proteção da confiança ou também denominado princípio da confiança legítima deve-se em grande parte à teoria de Claus-Wilhelm Canaris¹⁵³. Para Canaris,

[a] confiança não merece proteção, via de regra, por si mesma, mas apenas porque se torna base de comportamento daquele que confia. Por isso, a responsabilidade pela confiança, fundamentalmente, pressupõe que a confiança tivesse se objetivado em uma medida qualquer por parte daquele que confia, em uma disposição ou no investimento de confiança. (CANARIS,1971, *apud* DERZI, 2009, p.348-349)

A teoria da confiança de CANARIS baseia-se na responsabilidade pela aparência do Direito, na responsabilidade pela confiança gerada por força de necessidade ético-jurídica. Tem como pressupostos (i) o pressuposto fático da confiança, (ii) a boa-fé daquele que confia, (iii) sua objetivação (a confiança não pode ser “interior”), (iv) a imputabilidade. (DERZI, 2009, P.343).

No direito brasileiro não houve manifestação constituinte da proteção da confiança. Seus defensores como princípio constitucional fundamentam como expressão do princípio da segurança jurídica que é subprincípio não expresso do princípio do Estado de Direito (SILVA, 2004). Heleno Torres considera que o “princípio da proteção de expectativas de confiança

¹⁵² Segundo nos relata Hartmut Maurer, trata-se de uma decisão do Tribunal Administrativo Superior de Berlim de 14.11.1956 (DVBL. 1957, 503), relativo ao seguinte caso: a demandante, uma viúva de um funcionário, trasladou da República Democrática Alemã de então para Berlim-Leste depois de lhe haver sido prometido, por ato administrativo, a concessão de rendimentos de pensão. Um ano depois a autoridade competente comprovou que os pressupostos jurídicos para a concessão, porém, não existiam, os rendimentos de pensão, portanto, haviam sido concedidos falsamente. Em consequência, ela retratou o ato administrativo, suspendeu os pagamentos e exigiu da demandante a restituição dos rendimentos pagos a mais. Isso correspondia, sem mais, à jurisprudência de então. O Tribunal Administrativo Superior de Berlim decidiu, todavia, a favor da demandante. Ele comprovou que, no caso concreto, deveria ser observado não só o princípio da legalidade, mas também o princípio da proteção à confiança. A demandante confiou na existência do ato administrativo e, em conformidade com isso, alterou decisivamente suas condições de vida. Como, no caso concreto, seu interesse da confiança preponderava, o ato administrativo não deveria ser retratado. O Tribunal Administrativo Federal confirmou a sentença do Tribunal Administrativo Superior de Berlim (BVerwGE 9, 251) e, na época posterior, desenvolveu, em numerosas decisões, uma doutrina de retratação ampla e diferenciada. (MAURER, 2001. p. 70).

¹⁵³ CLAUS-WILHEIM CANARIS. Die Vertrauenshaftung im Deutschen Privatrecht. Munchen: C.H. Beck She Verlags. 1971.

legítima não se vê dotado de autonomia em relação ao princípio da segurança jurídica.” (TORRES, 2011, p.213). Para o autor, “sempre que se verificar alguma quebra de segurança jurídica, igualmente haverá afetação à expectativa de confiança legítima quanto à (i) certeza ou acessibilidade, (ii) estabilidade ou (iii) à confiança *stricto sensu*” (TORRES, 2011, p.214). Canotilho apresenta sua distinção entre os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança:

O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos. (GOMES CANOTILHO, 2000, p.256)

Para Misabel Derzi, “o princípio da proteção da confiança configura um direito individual fundamental, extraído da Constituição, que somente defende a confiança das pessoas privadas, em face das ações ou omissões dos órgãos estatais” (DERZI, 2009, p.395). Não concordamos com a afirmativa da professora Misabel, por entendermos que a proteção da confiança pressupõe a boa-fé nas relações bilaterais, tanto do lado do cidadão quanto do lado do Estado, que necessita de recursos públicos para o atingimento dos objetivos consagrados na Constituição Federal e para executar com eficiência o planejamento estatal.

Pesquisando sobre a proteção da confiança como princípio constitucional na dogmática alemã e suíça, a autora extrai suas fontes a partir da jurisprudência e dogmática jurídica alemã e suíça: (a) a boa-fé; (b) o princípio do Estado de Direito; (c) princípio do Estado Social; (d) direito fundamental da propriedade; (e) proteção da liberdade; (f) proteção do status e do livre exercício da profissão; (g) regra para a igualdade de tratamento; e (h) demonstração da dignidade humana. (DERZI, 2009, pp.402-406).

Já Humberto Ávila, apensar de diferenciar o princípio da segurança jurídica do princípio da proteção da confiança, considera “mais correto falar em direito subjetivo à proteção da confiança legítima do que em princípio da proteção à confiança legítima” (ÁVILA, 2011b, p.262):

Embora relacionados, eles são diferentes: o princípio da segurança jurídica diz respeito ao ordenamento jurídico, de modo geral e abstrato, independentemente do interesse específico de alguém, podendo, inclusive, ser instrumento para contrariar

interesses individuais; o princípio da proteção da confiança faz referência a uma situação subjetiva e concreta e destina-se unicamente a manter uma situação jurídica favorável a determinado sujeito.” (ÁVILA, 2011b, p.261)

A natureza subjetiva do princípio da proteção da confiança legítima condiciona sua aplicação à uma ponderação com outros princípios porventura colidentes, e à observância dos objetivos constitucionalmente determinados como a justiça, a liberdade e a solidariedade, além do direito fundamental à igualdade¹⁵⁴. A proteção da confiança de um indivíduo pode conflitar com a segurança jurídica de todo o sistema e com objetivos constitucionais, sendo necessário, para a efetividade dos direitos individuais e coletivos, a ponderação dos valores constitucionais envolvidos no caso concreto.

Misabel Derzi (2009) destaca veementemente em sua doutrina que a proteção da confiança aplica-se exclusivamente do ponto de vista das pessoas privadas, em face das ações ou omissões dos órgãos estatais, não representando um direito do Estado contra o particular¹⁵⁵. A autora fundamenta sua afirmação basicamente em Luhmann:

Mas NIKLAS LUHMANN alerta para o fato de que onde não se coloca a possibilidade de variação incontrolada, não se põe a questão da confiança. Onde há supremacia sobre os eventos/acometimentos, a confiança não é necessária ¹². Essa constatação é importante nesta tese: a confiança e a proteção da confiança não se colocam do ponto de vista do Estado, como ente soberano. Isso porque, nas obrigações *ex lege*, o Estado tem supremacia sobre os eventos/acometimentos que ele mesmo provoca, ou seja: as leis, as decisões administrativas e as decisões judiciais na modelação e cobrança dos tributos.

Nota 12. Cf. NIKLAS LUHMANN, *Confianza*, op.cit. p.26.
(DERZI, 2009, p.328)

A professora mineira apresenta os seguintes argumentos em favor da consideração do princípio da proteção da confiança de modo unilateral:

- (I) o Ente estatal tem mais recursos, e muito mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção. [...] Na verdade, como ensinou NIKLAS LUHMANN, todo aquele que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não tem confiança a proteger;
- (II) se a proteção fosse considerada em favor do Estado, poderia ficar vulnerado o Estado de Direito;

¹⁵⁴ Nesse sentido Humberto Ávila leciona: “A confiança legítima [...] não é amparada por qualquer regra constitucional expressa. [...] A sua falta de previsão expressa possui apenas o efeito de a sua proteção depender de uma ponderação concreta com outros princípios eventualmente colidentes e da sua relação com os direitos fundamentais de liberdade, de propriedade e de igualdade.” (ÁVILA, 2011b, p.362)

¹⁵⁵ No mesmo sentido leciona Humberto Ávila: “É preciso realçar, por fim, que o princípio da proteção da confiança, representativo da eficácia reflexiva do princípio da segurança jurídica, igualmente serve de proteção do cidadão em face do Estado. Essa é a razão pela qual Machado Derzi, com todo acerto, afirma que a proteção da confiança, em uma relação vertical, como é a tributária, só pode ser considerada de forma unilateral, isto é, em favor do contribuinte, e não em benefício do Estado” (ÁVILA, 2011b, p.366).

(III) os atos, ações e omissões do cidadão em face do Estado, abusivos ou fraudulentos, delituosos e de má-fé são sancionados nos termos da lei [...] “nesse contexto se fala do abuso de direito do cidadão, e não da proteção da confiança do Estado”. (DERZI, 2009, pp.396-397)

Misabel Derzi desenvolve uma teoria da confiança própria, inspirada em Niklas Luhmann, mas com acréscimo de conteúdo. Mesmo destacando grande repercussão de seus ensinamentos, divergimos da professora mineira quanto ao alcance de sua interpretação relativo à aplicação do princípio da proteção da confiança de modo unilateral. Misabel Derzi fundamenta sua posição em Niklas Luhmann (*Confianza*, 2005, p.26). O autor alemão assim trata do assunto na página 26 de seu livro *Confianza*:

Donde tal supremacía [supremacía instrumental sobre los sucesos] puede asegurarse la confianza no es necesaria. Pero la confianza, es requerida para la reducción de un futuro caracterizado por una complejidad más o menos indeterminada. (LUHMANN, 2005, p.26)

Entendemos que Niklas Luhmann não confirma o fundamento usado por Misabel Derzi na questão da supremacia institucional, visto que ele trata da supremacia instrumental, ou seja, apenas nas situações em que alguma das partes tem posição soberana em relação aos eventos e, mesmo assim, a confiança é requerida para a redução da complexidade de um futuro indeterminado. O autor alemão referia-se ao planejamento, uma forma de supremacia sobre os eventos, que também requer a confiança:

en lo que concierne al individuo, es precisamente esta complejidad planeada la que da origen a una nueva forma de inseguridad. [...] La estabilización de éstos y otros mecanismos en el presente presupone la confianza. Así la supremacía sobre los sucesos y la confianza no son meramente equivalentes funcionales, mecanismos mutuamente intercambiables de reducción de complejidad. (LUHMANN, 2005, p.26-27)

O outro argumento, de que o Ente estatal teria mais recursos para se prevenir de uma decepção e que se a proteção fosse considerada em favor do Estado, poderia ficar vulnerado o Estado de Direito, revela-se desconectado da análise financeira do Estado, de princípios orçamentários e do Direito Econômico. A previsão orçamentária estatal, e o princípio constitucional do planejamento, requerem proteção quanto a eventos imprevisíveis, de forma a não impactar a execução orçamentária e programas governamentais destinados ao cumprimento dos objetivos e fins constitucionais. Entendemos que a confiança pelo Estado é necessária da mesma forma que para o contribuinte que precisa acreditar na força da lei/ato normativo.

Contra o argumento de que os atos, ações e omissões do cidadão em face do Estado, abusivos ou fraudulentos, delituosos e de má-fé são sancionados nos termos da lei, não requerendo a proteção da confiança do Estado, recorreremos à teoria luhmanniana da confiança, segundo a qual a confiança e a lei estão apartadas: a confiança não pode reduzir-se à confiança nas sanções existentes na lei, pois elas apoiam-se em fontes motivadoras de natureza diferentes (LUHMANN, 2005, 57-60). O Estado merece sim a proteção da confiança independentemente da previsão legal das sanções em caso de ilicitudes.

Marciano Seabra de Godoi, em uma crítica à posição dominante na doutrina atual, defende a inexistência de uma paridade absoluta de posições entre fisco e contribuinte naqueles casos em que se coloca o problema da segurança jurídica. Para o professor Marciano, na grande maioria dos casos a proteção da confiança ocorre em favor do contribuinte: são aqueles casos em que os atos ou omissões da administração tributária geram uma expectativa de estabilidade, confiabilidade e calculabilidade normativa no contribuinte.

Entretanto, há aqueles casos em que a administração tributária estaria no mesmo nível dos contribuintes, não sendo correto alegar uma posição suprema na relação, que impediria a proteção da confiança por parte do fisco: são as guinadas jurisprudenciais em desfavor do fisco, frustrando uma legítima expectativa de arrecadação com base numa jurisprudência anteriormente estabilizada. Nesses casos, para o professor mineiro, “não se trata de uma situação envolvendo somente duas partes (fisco e contribuinte), mas de uma situação em que uma terceira parte (os tribunais) se envolve no processo, gerando, mantendo e subitamente frustrando uma legítima expectativa de estabilidade normativa” (GODOI, 2012, p.255).

Concordamos com a posição do professor Marciano Godoi acerca da necessidade de proteção nas guinadas jurisprudenciais em desfavor do fisco. Entretanto, consideramos que também outras ações imprevisíveis praticadas pelo contribuinte, à margem da legalidade e da juridicidade, resultam na necessidade de proteção ao Ente estatal, de forma a não impactar a execução orçamentária e programas governamentais destinados ao cumprimento dos objetivos e fins constitucionais, com fundamento no princípio constitucional do planejamento estatal, na solidariedade, na igualdade, e na previsão orçamentária estatal. Não se trata de uma proteção absoluta, mas de uma leitura conjunta com demais princípios e objetivos constitucionais.

5.2. A proteção da confiança e a boa-fé

A boa-fé diz respeito à lealdade, correção e lisura do comportamento das partes reciprocamente em uma relação jurídica (SILVA, 2004). Normalmente presente no Direito Civil, sua influência estende-se também ao Direito Público, notadamente no Direito Administrativo, mas também com reflexos no Direito Tributário.

Misabel Derzi procura diferenciar a proteção da confiança da boa-fé, para seguir em sua tese de aplicação da proteção da confiança unilateralmente apenas em favor do cidadão/contribuinte. Para a autora, a boa-fé é fonte de deveres e de direitos de forma bilateral, sendo aplicada tanto para o Estado (no caso, administração tributária) quanto para o contribuinte (DERZI, 2009, p.367). Como exemplo tem-se a questão do dever de prestar informações ao fisco, as declarações e demais obrigações acessórias, o dever de cooperação em procedimento fiscal, como deveres que o contribuinte deve prestar de boa-fé. Por outro lado, presume-se de má-fé a prestação de informações incorretas ou falsas quando o autor conhecia a incorreção ou falsidade.

Já Manuel António de Castro Portugal Carneiro da Frada (2007) fundamenta o princípio da proteção da confiança no princípio da boa-fé objetiva, que a legitima e a limita, sendo que a boa-fé exprime uma ideia regulativa dotada de expressão legal, algo mais do que os princípios e os valores. Para o autor português os requisitos da tutela da confiança são manifestamente inconclusivos, e não são pressupostos autossuficientes para determinação das consequências jurídicas (CARNEIRO DA FRADA, 2007, p.872).

Roland Kreibich, citado por Misabel Derzi (2009), afirma que o princípio da boa-fé é utilizado como expressão do princípio da confiança nas relações jurídicas concretas, alcançando os atos administrativos individuais e as decisões judiciais, sendo que o princípio da proteção da confiança deve ser considerado como um princípio mãe, alcançando as situações de forma abstrata, as leis e regulamentos (KREIBICH apud DERZI, 2009, p.378). Kreibich aponta que o princípio da boa-fé exige um comportamento leal e confiável de todos os envolvidos na relação jurídica concreta, não apenas do Estado ou do contribuinte (KREIBICH apud DERZI, 2009, p.380).

Considerando que a boa-fé trata das situações concretas a serem analisadas, sendo exigido o “bom comportamento” de todos os envolvidos na relação jurídica concreta, e considerando esse princípio como expressão do princípio da proteção da confiança legítima (na teoria de KREIBICH), ou considerando esse princípio como legitimador e limitador do princípio da proteção da confiança legítima (na teoria de CARNEIRO DA FRADA), logo

uma relação direta, conclui-se que o princípio da proteção da confiança legítima aplica-se a todos os envolvidos na relação jurídica concreta, e não apenas unilateralmente como proteção do contribuinte/cidadão contra atos do Estado/Administração tributária.

A boa-fé objetiva e a proteção da confiança reflete-se nos deveres da Administração tributária na prática dos atos administrativos de orientação tributária e de cobrança dos tributos, bem como dos deveres dos contribuintes em colaborar com a Administração tributária nas obrigações acessórias e nos procedimentos fiscais.

5.3. Mecanismo de aplicação da proteção da confiança

O princípio da proteção da confiança pressupõe uma base de confiança que parte (particular ou Estado) conheça previamente, que o agente tenha confiado nessa base e seus atos a serem protegidos sejam derivados dessa confiança manifestada. Os atos de confiança têm na legitimidade seu pressuposto inafastável.

5.3.1. A base da confiança

Humberto Ávila (2011) é o autor que descreveu com maior detalhamento os critérios de verificação da base da confiança, ainda que de forma parcial, em nossa opinião, com critérios excessivamente favoráveis ao contribuinte e extremamente leniente para atos ilegais¹⁵⁶. A tese defendida pelo professor gaúcho é no sentido de que o que caracteriza a base da confiança “é a sua aptidão para servir de fundamento para o exercício dos direitos de liberdade e de propriedade, e não os requisitos objetivos que ela possua”, garantindo, de acordo com esse entendimento, que atos administrativos inválidos e as leis inconstitucionais podem gerar confiança digna de proteção (ÁVILA, 2011b, p.367-368).

O autor apresenta sua proposta de verificação da base da confiança com base em critérios de verificação graduais, de forma a apontar se existe ou não base de confiança indutora de confiança a ser protegida, criando parâmetros para se efetuar a ponderação em caso de conflito de valores e objetivos constitucionais.

São os seguintes critérios, apresentadas por Humberto Ávila (2011, p.374-393), para a verificação da base da confiança: (i) critério do grau de vinculação da base (base vinculante

¹⁵⁶ Contudo, em suas conclusões quanto à necessidade de proteger a confiança das empresas que acessam benefícios fiscais flagrantemente inválidos são totalmente distanciados desses critérios e, conforme admite o autor, da doutrina alemã que o inspirou na definição desses critérios.

↔ base não-vinculante); (ii) critério do grau de aparência de legitimidade da base (base válida ↔ base inválida); (iii) critério do grau de modificabilidade da base (base com alta pretensão de permanência ↔ base com baixa pretensão de permanência); (iv) critério do grau de eficácia no tempo da base (base curta ↔ base duradoura); (v) critério do grau de realização das finalidades da base (base efetiva ↔ base não-efetiva); (vi) critério do grau de indução da base (base indutora ↔ base neutra); (vii) critério do grau de individualidade da base (base individual ↔ base geral); e (viii) critério do grau de onerosidade da base (base onerosa ↔ base gratuita).

Humberto Ávila gradua a proteção da confiança ao grau de presença dos oito elementos normativos, pertinentes à situação de fato, sendo que o baixo grau da presença de um elemento deve ser compensado pelo alto grau da presença dos outros. O autor destaca o critério do grau de eficácia no tempo da base, com o elemento durabilidade como o principal, em claro atendimento ao princípio da segurança jurídica e estabilidade sistêmica, visto que efetivamente uma norma há muito tempo estável, sem questionamentos de validade, merece compor a base da confiança, logicamente sujeita à ponderação com demais valores e objetivos constitucionais. Passamos à análise dos demais elementos:

(i) O critério do grau de vinculação da base significa que quanto maior for o grau de vinculação normativa do ato, maior deve ser a proteção da confiança nele depositada, de acordo com a doutrina de Humberto Ávila. Para o autor esse critério decorre da variação do grau de vinculatividade das normas. Exemplificando, dentro do universo dos atos administrativos, temos de um lado os Atos Declaratórios Interpretativos emitidos pela Administração Tributária, dirigidos a todos os particulares, e de outro Soluções de Consulta que vinculam apenas aquele contribuinte que formulou a consulta naquela situação fática apresentada. No primeiro caso temos um alto grau de vinculação da norma, podendo gerar uma base de confiança passível de proteção que é inexistente para terceiros no segundo caso.

(ii) O critério do grau de aparência de legitimidade da base significa que quanto maior for o grau de aparência de legitimidade do ato, maior deve ser a proteção da confiança nela depositada. Para isso é necessário que o cidadão confie na validade do ato normativo objeto da proteção, desconhecendo qualquer ilicitude em sua edição ou mesmo suspeite de sua ilegalidade. Não merece proteção pela confiança, na obediência de atos sabidamente ilegais, por parte de contribuintes que agem de má fé e contam com a ineficiência da Administração Tributária e com o tempo a seu favor. Conforme explicita Humberto Ávila, “o conhecimento efetivo do vício do ato, especialmente quando ele é evidente, milita contra a geração de uma

confiança legítima. [...] sem boa-fé subjetiva [...] não há boa-fé objetiva” (ÁVILA, 2011b, p.377).

A licitude é a base da confiança a ser protegida, não merecendo fé argumentos que militam pela proteção da confiança em caso de atos ilícitos apenas pelo decurso do tempo, formulando uma teoria do fato consumado pró-contribuinte. Divergindo de Humberto Ávila, que afirma que a ilicitude deve funcionar apenas como elemento da ponderação entre as razões para proteger e as razões para negar a proteção da confiança, afirmamos que a crassa ilicitude exclui a proteção da confiança, em casos de observância de ato sabidamente ilegal, por violação dos princípios da legalidade e igualdade.

(iii) O critério do grau de modificabilidade da base significa que quanto maior for o grau de permanência do ato, maior deve ser a proteção da confiança nela depositada. Exemplos para o referido critério são as isenções por prazo determinado e as reduções temporárias de alíquotas em tributos extrafiscais, que não geram uma base de confiança passível de proteção fora do período previsto no ato.

(v) O critério do grau de realização das finalidades da base significa que quanto maior o grau de realização da finalidade subjacente à regra supostamente violada, tanto maior deve ser a proteção dos efeitos do ato inquinado de ilegal. Esse critério, quando aplicado aos benefícios fiscais setoriais concedidos onerosamente a determinados contribuintes, sem base legal válida, como exemplifica Humberto Ávila (2011, p.386), distorce completamente o sistema tributário nacional, com afronta direta aos princípios da legalidade e igualdade, não podendo ser admitido dentro da proteção da confiança.

(vi) O critério do grau de indução da base significa que quanto maior o grau de indução decorrente da base, maior deve ser a proteção merecida pela confiança com base nela exercida. Esse critério aproxima a segurança jurídica da tributação extrafiscal e dos elementos do Direito Econômico, devendo ser analisados em conjunto com os princípios daquele ramo do Direito, já explicitado no presente trabalho.

(vii) O critério do grau de individualidade da base significa que quanto maior for o grau de proximidade do ato, maior foi a confiabilidade do cidadão e maior deve ser a proteção da confiança nele depositada. Esse critério aproxima-se do critério do grau de vinculação da base, nos quais as normas individuais formam uma base de confiança a ser protegida naquelas situações individuais, ao contrário das normas gerais que geram uma vinculatividade para todos os seus destinatários.

(viii) O critério do grau de onerosidade da base significa que quanto maior for o grau de onerosidade da base, maior deve ser a proteção da confiança nela depositada, de acordo

com a doutrina de Humberto Ávila. Esse último critério, em nosso entendimento divergente, viola diretamente os princípios da legalidade e igualdade, não podendo ser admitido dentro da proteção da confiança.

Apesar de representar um avanço doutrinário, por apresentar critérios objetivos a serem valorados e não apenas argumentos de autoridade, com alegações genéricas de que determinado ato representa uma violação à confiança legítima do contribuinte, consideramos que a doutrina do professor gaúcho, especificamente nesse ponto, apresenta-se claramente parcial, excessivamente favorável ao contribuinte, e extremamente leniente na legitimação atos ilegais. Humberto Ávila faz uma defesa da proteção da confiança mesmo em caso de condutas ilícitas e de má-fé, relacionadas ao acesso e fruição de benefícios fiscais notoriamente ilegais, adotando a equivocada tese, em nosso entendimento, de fato consumado.

Ao propor as regras de aplicação da para a aplicação do princípio da proteção da confiança (ÁVILA, 2011, p.408-409), o autor admite a proteção da confiança mesmo na clara ilicitude, quando afirma, através de sua 2ª regra, a prevalência do elemento durabilidade na aplicação da proteção da confiança, isto é, quanto maior o tempo transcorrido entre a prática do ato e a decisão a respeito da sua anulação ou da sua revogação, tanto menor poderá ser a presença dos outros elementos, como por exemplo a legalidade do ato.

Também sua regra de compensação entre os critérios, com a possibilidade de compensar a baixa presença de um elemento com outro com alto grau, permite a proteção da confiança em atos com baixo grau de aparência de legitimidade com outro critério, como por exemplo o grau de durabilidade da norma, além da questão da onerosidade e indução, criando o absurdo de se defender a proteção da confiança para atos ilegais continuados, mas em benefício de determinada empresa ou cidadão, numa grave afronta à legalidade e igualdade.

5.3.2. O exercício da confiança

A confiança a ser protegida pressupõe uma análise subjetiva da ação praticada e sua motivação. Ela tem como base a relação do princípio da segurança jurídica (objetivo) e a estabilidade sistêmica com os demais princípios constitucionais, especialmente a legalidade e a igualdade. A estabilidade sistêmica é um dos pontos de ponderação entre a desconstituição de uma relação baseada num ato ilegal e a credibilidade dos cidadãos no ordenamento jurídico. Também deve ser levado em conta a solidariedade, a confiança de todos os cidadãos na legalidade e o tratamento isonômico, visto que a manutenção de uma relação baseada em

ilicitude fundamentada na proteção da confiança não pode gerar benefício para poucos (os agentes envolvidos na relação em questão) em detrimento da grande maioria que continua submetida à legalidade, com prejuízos à estabilidade do sistema tributário como um todo.

A análise subjetiva, para a aplicação da proteção da confiança, deve sempre levar em consideração além dos direitos fundamentais, a segurança jurídica como um todo (e para todos). A segurança jurídica subjetiva (proteção da confiança) não pode levar a uma perda de segurança pela ausência de calculabilidade. Humberto Ávila (2011) defende que a realização de uma das dimensões da segurança jurídica (subjetiva ou objetiva) não pode aniquilar a outra: “ou a segurança jurídica é inteira, ou não é segurança jurídica” (ÁVILA, 2011b, p.338).

Mas então, de que maneira a confiança e a proteção da confiança podem ser usadas do ponto de vista jurídico-normativo?

A confiança se utiliza de outros mecanismos de redução da complexidade, como por exemplo, a lei. Niklas Luhmann (2005) admite que mesmo em casos de uma supremacia sobre os eventos, como por exemplo planejamento, regulação, desenvolvimento científico e tecnológico, a confiança é requerida devido a insegurança do indivíduo na incerteza do futuro e na adequação ao planejado. Segundo o autor alemão “[l]a confianza y la ley deban operar en gran medida independientemente una de otra, están conectadas solamente a través de las condiciones generales que las hacen posibles y cuando la necesidad surja” (LUHMANN, 2005, p.60).

Segundo a teoria da confiança luhmanniana, de natureza sociológica e não jurídica, podemos afirmar que uma norma geral (como o CTN) poderia determinar os casos em que se aplicaria a proteção da confiança. Logo, como resposta ao questionamento, podemos afirmar que o princípio da confiança está presente no Código Tributário Nacional em seus artigos 100 e 146.

5.4. Limites à proteção da confiança

Tanto o princípio da segurança jurídica *stricto sensu* (ou princípio da segurança jurídica de natureza objetiva), quanto o princípio da proteção da confiança legítima (princípio da segurança jurídica de natureza subjetiva), são elementos conservadores destinados à manutenção do *status quo*. Mas não são absolutos e sujeitam-se à adequação aos demais princípios e objetivos constitucionais. A proteção da confiança depende de uma ponderação concreta com outros princípios porventura colidentes.

Almiro do Couto e Silva destaca a batalha entre o novo e o velho dentro do Estado, ao qual compete a escolha dos instrumentos jurídicos necessários à aproximação do ideal de justiça material:

É certo que o futuro não pode ser um perpétuo prisioneiro do passado, nem podem a segurança jurídica e a proteção à confiança se transformar em valores absolutos, capazes de petrificar a ordem jurídica, imobilizando o Estado e impedindo-o de realizar as mudanças que o interesse público estaria a reclamar. Mas, de outra parte, não é igualmente admissível que o Estado seja autorizado, em todas as circunstâncias, a adotar novas providências em contradição com as que foram por ele próprio impostas, surpreendendo os que acreditaram nos atos do Poder Público. (SILVA, 2004, p.13)

O primeiro limite claro à aplicação da proteção da confiança é a legalidade. Para Ricardo Lodi Ribeiro, “considerar como absoluta a confiança do cidadão em relação a qualquer ato emanado do Estado, não estaríamos diante de um juízo de ponderação, mas como puro e simples afastamento da legalidade” (RIBEIRO, 2008, p.234). Mesmo dentro do conceito de juridicidade presente na sociedade de risco, a aceitação de toda e qualquer espécie de ilegitimidade do ato normativo sob o argumento de proteção da confiança legítima do cidadão não encontra abrigo dentro do Estado de Direito, configurando um claro abuso por parte do requerente em prejuízo à legalidade e igualdade. Nesse sentido leciona Heleno Torres:

Ademais, a confiança legítima, diga-se desde logo, não consiste em uma autorização para excepcionar o regime de legalidade, suplantar a isonomia ou para confirmar como válida toda e qualquer espécie de nulidade. Ao contrário, só pode arguir a segurança jurídica nesta função de confiabilidade quem demonstre manter expectativa de legítima confiança, ou seja, em situação jurídica conforme a legalidade e atendidos todos os requisitos previstos para tutelar o direito pretendido. A antijuridicidade motivadora da alegação da quebra de segurança jurídica advirá da demonstração de previsibilidade e boa-fé do indivíduo na atuação da Administração. (TORRES, 2011, p.218)

A aplicação da confiança legítima em casos de ilicitudes deve restringir-se aos casos previstos em norma geral, como por exemplo o CTN, e referir-se à aplicação de penalidades, com a restauração da legalidade e sua aplicação ao caso concreto.

Outro limite claro à aplicação da proteção da confiança é a igualdade, ainda mais no Direito Tributário onde a isonomia é um dos pilares do sistema. A proteção da confiança legítima deve garantir a observância da isonomia. Uma norma ilegal não pode gerar benefícios para uma minoria, ainda que sob a proteção da confiança legítima, em detrimento dos demais contribuintes. Isso violaria além da igualdade, a solidariedade, a livre concorrência, além da estabilidade sistêmica e a segurança jurídica objetiva aplicada a todos

os contribuintes. Humberto Ávila, que defende a segurança jurídica de forma completa, assim leciona:

será preciso (...) encontrar critérios de harmonização entre esses princípios (Segurança Jurídica e Proteção da Confiança) (...) de maneira a que a proteção da confiança, representativa da dimensão passada da segurança jurídica, sob a perspectiva individual, não termine por comprometer, ainda em maior grau, a dimensão presente e futura da segurança jurídica, sob a perspectiva coletiva, e, a pretexto de se aumentar a proteção da segurança jurídica, termine-se por diminuí-la. (ÁVILA, 2011b, p.364)

Por fim devemos considerar também como limite à proteção da confiança a função extrafiscal dos tributos. A finalidade da norma que instituiu o tributo extrafiscal deve atender aos objetivos constitucionais e faz parte da atuação interventiva do Estado. Trata-se de política pública de interesse coletivo que não pode ser superada, a princípio, por interesses individuais. A finalidade constitucional da norma extrafiscal, que expressa um interesse coletivo, deve prevalecer quando confrontada com a proteção da confiança manifestada pelo contribuinte¹⁵⁷. Especialmente na tributação extrafiscal, a segurança jurídica subjetiva deve ser analisada em relação aos objetivos constitucionais, como a solidariedade, além de sua ponderação com o princípio do planejamento estatal, mas sempre exigindo coerência e previsibilidade nas ações de intervenção e na adequação aos objetivos constitucionais¹⁵⁸.

5.5. A concretização da proteção da confiança no sistema tributário brasileiro: os artigos 100 e 146 do CTN

A aplicação do princípio da proteção da confiança legítima condiciona-se à sua conjugação com a legalidade e com a igualdade. Nos casos de ilicitudes, a concretização da proteção da confiança no sistema tributário brasileiro deve estar prevista no Código Tributário Nacional (CTN), como exceção à regra da legalidade, e como exceção às distorções porventura existentes em relação à igualdade. Trata-se de exceção que o legislador instituiu

¹⁵⁷ Humberto Ávila admite essa possibilidade: “a proteção da confiança pode ser afastada por meio de uma ponderação que atribua a uma finalidade estatal um peso maior que aquele atribuído ao princípio da proteção da confiança” (ÁVILA, 2011b, p.403).

¹⁵⁸ Para Humberto Ávila se “forem preenchidos [os requisitos de aplicação da proteção da confiança], será preciso verificar, tratando-se de lei tributária, qual é a finalidade legal. [...] Se a finalidade legal for extrafiscal [...] será preciso saber se o alcance dos efeitos futuros do exercício passado da liberdade juridicamente orientada é, ou não, essencial para a realização da finalidade legal. [...] Se, porém, o alcance desses atos passados for indispensável para a obtenção mínima da finalidade legal – e somente nesse caso -, deverá ser feita uma ponderação entre a norma constitucional que suporta a finalidade legal e o princípio da segurança jurídica na sua dimensão de exigência de confiabilidade pela proteção da confiabilidade” (ÁVILA, 2011b, p.403-404).

no sistema tributário nacional, e que o aplicador deverá obedecer. O CTN prestigia o princípio da proteção da confiança legítima em seus artigos 100, parágrafo único¹⁵⁹, e 146¹⁶⁰.

O artigo 100 do CTN trata dos atos infralegais, complementares, regulamentares, ou interpretativos, bem como das práticas reiteradamente praticadas pela autoridade fiscal no exercício de suas funções. Seu parágrafo único impossibilita o lançamento de multas e acréscimos moratórios no caso de observância das referidas normas complementares, mesmo em caso de ilicitude. Trata-se do maior exemplo de aplicação do princípio da proteção da confiança em nosso sistema tributário: se o contribuinte atendeu às normas complementares editadas pela Administração Tributária, não poderá ser penalizado pela falta de base legal das referidas normas, logicamente se agiu de boa-fé e sem conluio com o agente público responsável pelo ato. Note-se que apenas a penalidade não será lançada, sendo perfeitamente devido o tributo porventura não recolhido, em atendimento ao princípio da legalidade. A norma aplica-se a todos os contribuintes que observaram os atos complementares genéricos.

Não se trata de modificações de interpretações da lei, mas de extrapolação das previsões legais na edição do ato, caracterizando ilegalidade do ato normativo complementar. O princípio da proteção da confiança será aplicado de forma conjugada com o princípio da legalidade, de forma a restaurar a situação prevista em lei, sem penalizar o contribuinte que agiu de boa-fé, com a exclusão das multas e juros previstas nas normas sancionatórias. A Administração Tributária agiu de forma irregular na edição do ato viciado, com excesso de poder, que não pode prevalecer por falta de competência constitucional para tanto. Sua margem de atuação encontra-se delimitada pela Constituição e seus atos normativos não podem exceder a previsão legal, mesmo dentro do conceito de juridicidade. No caso de práticas reiteradas pelas autoridades fiscais, o direito do contribuinte não afasta o seu dever de pagar o tributo devido, visto que apenas a aplicação de penalidades e juros é excluída por esse dispositivo do CTN.

Com relação à igualdade, o legislador optou por prestigiar parcialmente a confiança em detrimento daquele princípio, ao excluir a aplicação de penalidades. Poderá ocorrer caso

¹⁵⁹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

¹⁶⁰ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

em que um contribuinte, que atendeu ao disposto na lei e recolheu os tributos devidos regularmente, concorre no mesmo mercado com outro contribuinte que seguiu um ato interpretativo da Receita Federal, posteriormente declarado ilegal. Como o segundo contribuinte não recolheu os tributos previstos em lei, ganhou parte do mercado por oferecer um preço menor em decorrência de um custo tributário inferior, prejudicando o contribuinte que atendeu ao disposto na lei, numa clara ofensa ao princípio da livre concorrência. Mesmo posteriormente tendo que pagar os tributos não recolhidos, o segundo contribuinte foi favorecido do ponto de vista financeiro (recolheu o tributo em momento posterior ao seu concorrente, sem nenhum custo financeiro). Entretanto, apesar da distorção que tal situação apresenta, trata-se de uma opção expressa do legislador em prejuízo do princípio da igualdade, devendo ser analisada como exceção.

Enquanto o artigo 100 do CTN versa sobre uma situação de ilegalidade, o artigo 146 trata de mudanças entre interpretações, mas dentro da legalidade. Embora a literalidade do artigo 146 refira-se a modificações de critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento em relação a um mesmo sujeito passivo, a doutrina majoritária tem entendido que a norma abriga também proteção a qualquer posicionamento da Administração que promova nova interpretação da norma fiscal, em relação a fatos geradores já praticados, como por exemplo consultas fiscais, refletindo uma manifestação da administração tributária com relação a determinado critério de interpretação da norma, de forma extensiva à literalidade do texto legal, mesmo para outros contribuintes que estejam em situação legal e fática idêntica, em atendimento aos princípios da legalidade e da igualdade¹⁶¹. Para José Eduardo Soares de Melo,

A observância dos critérios fazendários confere aos sujeitos passivos a segurança de que deverá haver coerência e uniformidade dos atos administrativos. As novas implicações tributárias não podem ser consideradas retroativamente, para quaisquer contribuintes que se encontram na mesma situação operacional, sob pena de ofender os princípios da moralidade, evitação de surpresa, lealdade, de modo a prestigiar-se a segurança jurídica nas relações tributárias. (MELO, 2005, p.201)

Não concordamos com o argumento do autor e a posição aceita pela doutrina majoritária. O disposto no artigo 146 do CTN trata-se de norma individual, relativa a um mesmo sujeito passivo, conforme leciona Lobo Torres (2000, p.103), além de expressamente

¹⁶¹ Nesse sentido MELO (2005, p.201), MACHADO (2009, p.93), RIBEIRO (2008, p.242), GRECO (2010, p.33), KALUME (2011, p.48), entre outros. Em sentido oposto Ricardo Lobo Torres, que diferencia a aplicação dos referidos dispositivos legais pela destinação do ato: no caso do art. 100, parágrafo único, trata-se de norma genérica aplicável a todos os contribuintes; já no art. 146 do CTN trata-se de norma individual, relativa a um mesmo sujeito passivo (TORRES, 2000, p.103). Misabel Derzi afirma que o art.146 do CTN protege o contribuinte contra mudança de critério jurídico dos atos administrativos individuais (DERZI, 2005, p.278).

referir-se ao lançamento tributário, não a qualquer outro ato administrativo, como as soluções de consulta. Não podemos concordar com uma interpretação contrária ao texto legal.

O ponto fundamental para a aplicação dos dispositivos é a legalidade: enquanto a norma do artigo 100 prevê a proteção da confiança para atos ilegais, a norma do artigo 146 do CTN prevê a impossibilidade de modificação dos critérios interpretativos dentro das hipóteses legais, considerando que ambas as soluções adotadas pela autoridade fiscal são contempladas pela interpretação razoável da lei.

5.6. A mudança de critério jurídico, o erro de direito e a hipótese prevista no artigo 146 do CTN

Para compreendermos o alcance da proteção da confiança de que trata o artigo 146 do CTN, devemos inicialmente analisar a sempre recorrente discussão sobre a distinção entre mudança de critério jurídico e erro de direito. Literalmente, o artigo 146 do CTN não trata de erro, mas sim de “modificações introduzidas nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa”.

Quem melhor diferenciou, a nosso juízo, erro de direito de mudança de critério jurídico foi Hugo de Brito Machado (2009 e 2013), que influenciou parte da doutrina, ainda que minoritária, sobre o alcance do disposto no artigo 146 do CTN. O autor parte da definição de critério jurídico: “interpretação entre as diversas que uma norma jurídica pode ter, sem que se possa razoavelmente cogitar de erro” (MACHADO, 2009, p.84). A mudança de critério jurídico refere-se à mudança nessa interpretação, dentro das possibilidades apresentadas pela norma, sem extrapolar seu conteúdo¹⁶². Não se trata de corrigir uma ilegalidade, mas interpretar o significado da norma a partir de um fato, quando outro, também legal, poderia ser atribuído (MACHADO, 2009, p.87). Para Hugo de Brito Machado,

Se a Administração Tributária vem aplicando a lei a partir de determinado entendimento que adota, que se comporta perfeitamente dentro do quadro ou moldura de interpretações aceitáveis, e decide mudar esse entendimento, estará havendo modificação de critério jurídico, e tal modificação não pode produzir efeitos retroativos. (MACHADO, 2009, p.87)

A tese de Hugo de Brito Machado assenta-se na concepção de Kelsen, segundo o qual seria uma ficção a tese tradicional de que só há uma interpretação correta da lei. José Artur

¹⁶² Entre os doutrinadores brasileiros que consideram que mudança de critério jurídico se refere a mudanças de interpretação acerca da lei tributária apresentam-se QUEIROZ (2002, p.133), SEIXAS FILHO (2005, p.33), SARAIVA FILHO (2005, p.541), MELO (2005, p.201), RIBEIRO (2008, p.269) e KALUME (2011, p.49).

Lima Gonçalves parte do mesmo referencial teórico para esclarecer a distinção entre “alteração de critérios jurídicos” e “errônea aplicação da lei”:

Devido à textura aberta da linguagem normativa (H.Hart, *El Concepto de Derecho*), sempre haverá certa indeterminação conceitual que deve ser enfrentada pelo aplicador da norma. A aplicação das normas é feita em face de molduras interpretativas criadas pela indeterminação – intencional ou não – da norma (Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, 4ª ed., p.466), cabendo ao órgão aplicador definir o “critério jurídico” a ser utilizado para a sua aplicação.

Escolhido o critério e produzida validamente a norma individual (lançamento), a sua mudança não é classificada pelo direito objetivo como sendo erro (ilícito), antecedente da norma que qualifica de nulo ou anulável (a sanção) o lançamento. Daí por que a simples mudança de critério jurídico (ainda que contida na original moldura interpretativa) não dá lugar à revisão do ato de lançamento, pois não incide a norma que o qualifica (sanção) de contrário à determinação legal.

Na medida em que todas as alternativas contidas na moldura interpretativa são conforme a norma, e desde que a opção feita esteja nela contida (caso contrário estaria presente o chamado erro de direito), o ato de lançamento foi praticado em plena conformidade com a ordem jurídica, não havendo fundamento objetivo para sua modificação (declaração de nulidade ou convalidação). (GONÇALVES, 1985, p.300)

Também Souto Maior Borges distinguiu o conceito de modificação de critérios jurídicos do erro de fato ou de direito, considerando-o como a hipótese de substituição de uma de entre várias alternativas de aplicação das normas direta ou indiretamente relacionadas com o lançamento (BORGES, 1999, p.285-286).

Já o erro de direito refere-se a aplicação incorreta da norma, quando “ao fato examinado foi atribuída significação jurídica inteiramente incompatível com a norma que efetivamente incidiu” (MACHADO, 2009, p.87). Trata-se de erro na aplicação do Direito pelo operador (Administração Tributária ou contribuinte), por desconhecimento ou imperícia, apresentando uma situação inadmissível e incompatível com a previsão legal, independentemente de critérios de interpretação que tenha adotado. Significa ilegalidade.

A distinção entre erro de direito e mudança de critério jurídico também pode ser extraída da análise do Projeto do CTN (Projeto nº 4.834/1954). No inciso IX, do artigo 111, do referido projeto, estava prevista a possibilidade de lançamento de ofício pela autoridade administrativa, quando o lançamento anterior estivesse viciado por erro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei, não se considerando como tal a modificação de critério jurídico prevista no art. 109 (artigo 146 do CTN)¹⁶³.

¹⁶³ Projeto nº 4.834/1954 (Diário do Congresso Nacional, Seção I, ano IX, nº 149, de 07/09/1954): [...] Art. 109. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo contribuinte, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. [...] Art. 111. O lançamento é efetuado de ofício pela autoridade administrativa, nos seguintes casos: [...] IX – Quando o

O projeto considerava a mudança de critério jurídico de forma distinta ao que usualmente é considerado como erro de direito (“erro na aplicação da lei”)¹⁶⁴. A Comissão Especial encarregada de elaborar o projeto do CTN equiparou o erro na aplicação da lei ao erro de fato, divergindo da posição doutrinária majoritária que considera tal hipótese como erro de direito. Entretanto, a mesma comissão expressamente diferenciou a mudança de critério jurídico do erro de direito:

o erro na aplicação da lei (por ex., recurso a lei revogada ou inaplicável ao caso) não será erro de direito, mas de fato; inversamente, a variação de critério jurídico na aplicação da lei pertinente ao caso não implica necessariamente em “erro” de direito, ate mesmo porque a hipótese típica e a variação opinativa entre os dois critérios, por definição igualmente exatos e, portanto alternativos.¹⁶⁵

A doutrina majoritária tem interpretado que a mudança de critério jurídico de que trata o artigo 146 do CTN é o fundamento legal que impossibilita a revisão do lançamento tributário por erro de direito. Partem da clássica doutrina de Rubens Gomes de Sousa, para o qual é inadmissível a revisão do lançamento pelo fisco, “baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento” (SOUSA, 1948, p.33). O autor não adota a questão da legalidade como elemento que diferenciaria a mudança de critério jurídico do erro de direito:

para o desenvolvimento do raciocínio temos que admitir que os conceitos jurídicos a princípio adotados fossem realmente errôneos; caso fossem exatos, com efeito, não se configuraria nem sequer a hipótese de erro de direito, e nessas condições a eventual substituição posterior de conceitos jurídicos exatos por outros igualmente exatos e aplicáveis justificaria ainda menos a revisão do lançamento, porquanto esta se basearia em um simples critério de oportunidade. (SOUSA, 1948, p.36, nota 39)

Misabel Derzi define erro de direito como “incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato administrativo” (DERZI, 2009, p.485). Para a autora mineira, a Administração não pode alegar ignorância da lei, nem *venire contra factum proprium*, aplicando o artigo 146 do CTN que trata de modificação de critério jurídico, equiparando os dois conceitos. Heleno Torres também considera aplicável o disposto no artigo 146 do CTN aos casos de erro de direito, equiparando a mudança de critério jurídico a situação “de direito”, com o fundamento de eliminar contradições de regimes jurídicos no lançamento tributário (TORRES, 2011, p.230). Já Alberto Xavier refuta a tese de Hugo de

lançamento anterior esteja viciado por erro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei, não se considerando tal a hipótese prevista no art. 109; [...].

¹⁶⁴ No mesmo sentido, KALUME (2011).

¹⁶⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 209.

Brito Machado por entender que no direito há apenas uma interpretação correta da lei (XAVIER, 1998, p.258)¹⁶⁶.

Voltando à doutrina de Rubens Gomes de Sousa, em artigo publicado posteriormente sobre a revisão do lançamento (SOUSA, 1955), o autor apresentou de forma um pouco diferente sua doutrina, dando margem a interpretação diversa do que defendeu no artigo publicado em 1948. No novo artigo, o autor defendeu que o critério de interpretação da lei seria matéria opinativa (SOUZA, 1955, p.20), o que gerou crítica veemente de Alberto Xavier (1999, p.252-253), para o qual a obra de Rubens Gomes de Sousa continha “imprecisão conceitual e terminológica”.

Mesmo considerando que majoritariamente a doutrina tem considerado que o artigo 146 do CTN também abarca a impossibilidade de revisão do lançamento tributário no caso de erro de direito, adotamos a doutrina minoritária de Hugo de Brito Machado e outros, que diferencia erro de direito de mudança de critério jurídico. Consideramos que a **hipótese do artigo 146 do CTN não se ocupa da revisão do lançamento tributário e não abarca o erro de direito**.

O artigo 146 do CTN não trata de revisão do lançamento tributário, que é tratado nos artigos 145, III¹⁶⁷, e 149¹⁶⁸ do CTN. Literalmente, o artigo 146 refere-se à irretroatividade dos efeitos de uma mudança nos critérios jurídicos adotados pela autoridade fiscal, no exercício do lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo, para fatos geradores posteriormente à sua introdução. Numa interpretação literal, extrai-se que se trata de uma regra individual, determinando a irretroatividade para um mesmo sujeito passivo objeto de ato

¹⁶⁶ Para Alberto Xavier, a distinção entre o erro de direito e a modificação dos critérios jurídicos está no caráter individual do primeiro, ou seja, refere-se a uma nova apreciação pela mesma autoridade (ou se superior hierárquico) de um dado caso concreto; enquanto a segunda tem caráter genérico, referindo-se a modificações interpretativas de um ato geral, aplicável a uma pluralidade de casos (XAVIER, 1998, p.259).

¹⁶⁷ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: [...]; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

¹⁶⁸ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

anterior¹⁶⁹. Também que se trata de uma regra de irretroatividade aplicável apenas ao ato administrativo do lançamento tributário, para fatos geradores posteriores à mudança introduzida.

Entretanto, a doutrina majoritária, numa interpretação extensiva, mas com fundamento no princípio da igualdade, da segurança jurídica e na estabilidade sistêmica, tem entendido que a norma abriga não somente o lançamento tributário, mas também qualquer interpretação da Administração Tributária, como por exemplo consultas fiscais, refletindo uma manifestação expressa do fisco com relação a determinado critério de interpretação da norma. Também tem adotado que se trata de norma geral, aplicável a todos os contribuintes que estejam em situação legal e fática idêntica, em atendimento aos princípios da legalidade e da igualdade.

Mesmo considerando essa interpretação extensiva do texto do artigo 146, com a qual não concordamos, o resultado é o mesmo: trata-se de regra de interpretação normativa, não de regra para a revisão do lançamento tributário. A alteração do critério jurídico adotado pela Administração Tributária por outro não implica reconhecimento de erro de direito, pois trata-se de produtos de interpretação dentro do mesmo texto normativo, dentre as hipóteses permitidas pela lei, logicamente partindo do pressuposto de que não há apenas uma resposta correta na interpretação legal¹⁷⁰.

Portanto, o artigo 146 do CTN trata de modificação de critérios jurídicos¹⁷¹, ou seja, interpretações possíveis dentro do texto normativo, adotados pela autoridade administrativa, e não de correções de referências a dispositivos legais inadequados para o fato tributável, não se confundindo com o erro de direito.

5.7. A revisão de ofício do lançamento por erro: análise do artigo 149 do CTN

Avalia-se, nesse tópico, a previsão do artigo 149 do CTN acerca da revisão de ofício do lançamento tributário.

¹⁶⁹ Nesse sentido leciona Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2000, p.103).

¹⁷⁰ Leciona nesse sentido Gabriel Lacerda Troianelli (2010, p.82-83).

¹⁷¹ Na casuística aduaneira, a tipificação das infrações aduaneiras, em sua grande maioria com tipos abertos, sujeitos à interpretações diversas, pode dar ensejo à modificação de critérios jurídicos adotados pela autoridade aduaneira no lançamento de penalidades, como por exemplo aquela prevista no inciso VII do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/66, que prevê uma multa de R\$1.000,00 (mil reais) por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais. A aplicação do dispositivo aos beneficiários do regime aduaneiro de *Drawback* ensejou uma discussão administrativa, que culminou numa modificação do critério jurídico adotado pela autoridade fiscal, com o lançamento da penalidade.

5.7.1. A revisão do lançamento por ilegalidades

Definido o lançamento tributário como ato administrativo, vinculado e obrigatório, que reproduz no mundo jurídico a hipótese prevista na norma matriz de incidência, individualizando-a, importa-nos verificar a possibilidade de sua revisão por ilegalidades, ou seja, pela sua inadequação ao ordenamento jurídico vigente.

O dever de revisão do lançamento tributário ilegal decorre, logicamente, do princípio da legalidade e da igualdade, além do princípio do planejamento estatal, no caso de tributos extrafiscais. O procedimento de revisão é a forma utilizada pela autoridade fiscal para aferição da conformação do lançamento às prescrições legais, na forma de controle interno, para atestar a sua adequação ao ordenamento jurídico¹⁷². Para Hugo de Brito Machado, a “administração pode e deve corrigir seus atos ilegais” (MACHADO, 2009, p.85). Também o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho defende a observância obrigatória do princípio da legalidade na revisão administrativa para a adequação dos atos viciados aos seus parâmetros normativos obrigatórios (NUNES FILHO, 1999, p.55). O poder da administração anular seus próprios atos, quando constatada sua ilegalidade é uma das hipóteses previstas na Súmula 473 do STF¹⁷³:

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

A competência tributária para a constituição do crédito tributário através do lançamento é privativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, para os tributos federais, e dos Auditores-Fiscais Estaduais e Municipais, variando sua designação conforme o ente público, para os tributos estaduais e municipais, respectivamente. Trata-se de uma competência distribuída entre dezenas de milhares de servidores públicos, de reconhecida capacidade técnica, mas sujeitos a incorreções e aplicações equivocadas das normas tributárias. Conforme leciona Mary Elbe Queiroz, o controle administrativo deve buscar “a perfectibilidade dos atos e das ações dos agentes públicos no tocante às exações tributárias” (QUEIROZ, 2002, p.119).

¹⁷² Cf. QUEIROZ, 2002, p.121.

¹⁷³ A Súmula 473 foi aprovada na sessão plenária de 03/12/1969, sob a vigência da Constituição Federal de 1967, art. 150, § 2º, § 3º, e da Emenda Constitucional 1/1969, art. 153, § 2º, § 3º, com referência ainda ao Decreto 52379/1963, Decreto 53410/1964, tendo como precedentes o RE 27031, o MS 12512, o MS 13942 e o RMS 16935.

Defender a impossibilidade da fiscalização tributária proceder à formalização de novo ato quando constatada inexatidão ou incorreção na apuração do fato jurídico tributável, sob o argumento de proteção da segurança jurídica, ao invés de proteger o ordenamento e os direitos individuais, leva a uma desordem sistêmica, reproduzida na afronta à isonomia para aqueles contribuintes que estavam na mesma situação de fato e de direito e não tiveram o mesmo tratamento do lançamento ilegal, além de criar uma superautoridade administrativa com poder definitivo no ato do lançamento, apenas desejável em regimes autoritários.

Para Hugo de Brito Machado, a revisão do lançamento quando constatado erro de direito fundamenta-se na legalidade e no caráter declaratório do lançamento:

A vontade da administração não tem qualquer relevância no delineamento da obrigação tributária. [...] O lançamento há de ser feito de acordo com o direito. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento da norma aplicável, o lançamento pode e, mais que isto, deve ser revisto. (MACHADO, 2009, p.126)

Para Rubens Gomes de Sousa, o poder de revisão do lançamento tributário decorre de sua natureza declaratória, mas esse poder revisional tem como limite a constituição de situação jurídica subjetiva, ou seja, os atos dos quais decorram direitos adquiridos para o particular (SOUZA, 1955, p.17). Sacha Calmon Navarro Coêlho amplia esse entendimento, afirmando que o poder de revisão do fisco é amplo apenas quando o lançamento ainda não foi definitivamente constituído:

Sendo a obrigação tributária ex lege, se o lançamento é privativo da autoridade administrativa e se o autocontrole dos atos administrativos existe, a revisibilidade é ampla. Agora, o que se não admite é a revisão de lançamento já definitivo, por erro de qualquer espécie imputável à Administração. Nesse caso, mesmo que ainda não ocorrida a preclusão dos lançamentos suplementares retificadores, a Fazenda encontra-se peada. (COÊLHO, 2006a, p.764)

O professor Sacha Calmon defende a irrevisibilidade do lançamento mesmo em casos comprovadamente contrários à lei, por entender pela definitividade do lançamento que gera direito adquirido para o contribuinte. Em oposição à essa hipótese, tem-se a doutrina de Ruy de Melo e Raul Reis, em pioneiro estudo sobre a tributação aduaneira, seguindo o entendimento da Súmula 473 do STF para a qual de atos administrativos ilegais não se originam direitos:

Se, entretanto, a revisão do lançamento se funda em motivo de ilegalidade do lançamento, porque de atos administrativos ilegais não se originam direitos, os agentes fiscais podem exercer sua atividade revisora, sem encontrar entrave em

situações definitivamente estabelecidas que não existe, na hipótese. (MELO e REIS, 1970, p.82)

Embora seja sempre citado pela doutrina como um dos autores que fundamentaram a impossibilidade de revisão do lançamento tributário em caso de erro de direito, Rubens Gomes de Sousa apresenta entendimento um pouco diverso em seu artigo sobre a Revisão do Lançamento publicado no ano de 1955¹⁷⁴, apontando pelo dever de revisão de lançamentos viciados por ilegalidade:

se ao lançamento compete constatar a ocorrência material de determinada situação de fato ou de direito, para lhe aplicar a lei tributária que a rege, segue-se daí necessariamente que, apurando o lançamento uma situação de fato ou de direito diversa da que efetivamente ocorreu, a lei tributária vigente não foi aplicada e o lançamento não só pode como deve ser revisto por vício de ilegalidade. (SOUZA, 1955, p.17)

O dever de revisão, segundo o entendimento de Rubens Gomes de Sousa, não configura interesse do fisco, mas “atividade jurisdicional que visa o interesse da ordem jurídica [...] [e] não pode haver direito adquirido em contrário à ordem jurídica” (SOUZA, 1955, p.20). Para o autor,

basta que se demonstre que a situação de fato ou de direito não foi apurada tal como efetivamente ocorreu, para que o lançamento seja passível de revisão por não se ter subordinado à lei, ainda que desta não conste dispositivo expresso autorizando a revisão em tese ou em caráter geral. (SOUZA, 1955, p.21)

Trata-se de uma defesa clara do poder de revisão pela ilegalidade do ato, independentemente de previsão expressa em norma geral. Mesmo defendendo, a princípio, que o lançamento pode ser revisto quando viciado por erro de fato, o autor equipara esse conceito ao defeito de aplicação da lei tributária:

Podemos portanto dar como conclusão firmada que o lançamento, efetuado com errônea ou incompleta constatação das circunstâncias materiais em que tenha efetivamente ocorrido a situação de fato ou de direito, prevista na lei tributária como dando origem à obrigação de pagar o imposto, é um ato administrativo viciado de ilegalidade por defeito de aplicação daquela mesma lei tributária. Daí decorre que, de lançamento nessas condições, não pode resultar para o contribuinte qualquer direito adquirido à sua permanência. (SOUZA, 1955, p.20)

O dever de revisão do lançamento tributário pelo fisco decorre da exigência legal, que determina a constituição do crédito tributário sobre uma determinada situação efetivamente

¹⁷⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. A revisão do lançamento do imposto. In: Revista de Direito Administrativo - RDA - vol. 40 – abril-junho-1955, p.15-23.

ocorrida, após a constatação de erro no lançamento, que identificou uma situação de fato ou de direito diversa da efetivamente ocorrida (SOUZA, 1955, p.20).

Rubens Gomes de Sousa exclui do dever de revisão apenas aquela fundada na modificação de critérios jurídicos pelo fisco, apontando pela equivalência desse conceito à interpretação da norma:

Fica assim excluída, aliás de acordo com os nossos trabalhos anteriormente citados, apenas a revisão fundada na modificação dos critérios jurídicos adotados pelo fisco, na aplicação da lei tributária competente, a fatos exata e completamente constatados por ocasião do lançamento original. Nessa hipótese, haveria realmente ofensa à definitividade da situação jurídica subjetiva criada pelo lançamento anterior, dado que nesta a lei tivesse sido corretamente aplicada, porquanto o critério de interpretação da lei é matéria opinativa. (SOUZA, 1955, p.19-20)

José Artur Lima Gonçalves, em comentário ao acórdão do Tribunal Federal de Recursos (Rem. “*ex officio*” 94.076-SC, 5ª turma, j.30/04/1984)¹⁷⁵, de relatoria do Ministro Geraldo Sobral, filia-se à corrente de Hugo de Brito Machado, segundo o qual é admissível a revisão do lançamento tributário sempre que ocorrer erro de fato ou erro de direito, pela aplicação direta do princípio da legalidade. Para o professor Lima Gonçalves,

Constatando a aplicação defeituosa da lei, a administração não só pode, como deve, determinar o suprimento das respectivas irregularidades, sempre, todavia, com observância da estrita legalidade e da própria possibilidade de fazê-lo (decadência etc.). Caso contrário, desrespeitada estaria a legalidade e a indisponibilidade da coisa pública pela administração. (GONÇALVES, 1985, p.300)

No mesmo sentido leciona Napoleão Nunes Maia Filho:

não importa ao exercício da atividade administrativa sanatória, bem de modo algum a limita, a circunstância de se tratar de lançamento tributário que apresenta erro de fato ou de lançamento eivado de erro de direito, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato. (MAIA FILHO, 1999, p.56)

A adequação do lançamento à legalidade é sua premissa básica. Ainda que não houvesse expressa previsão no CTN para efetuar a revisão do lançamento, esse poder/dever da administração tributária estaria compreendido no princípio da legalidade e no caráter declaratório do lançamento. Esse poder/dever estaria também vinculado à obediência ao

¹⁷⁵ Ementa: TRIBUTÁRIO. IPI. LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. ERRO DE DIREITO. POSSIBILIDADE. I – Em decorrência do princípio constitucional da legalidade (CF, arts.19, I e 153, §29) e do caráter declaratório do lançamento, que considera a obrigação tributária nascida da situação que a lei descreve como necessária e suficiente a sua ocorrência (CTN, arts.113 e 114), admite-se a revisão de ofício da atividade administrativa do lançamento, vinculado e obrigatória, sempre que ocorrer erro de fato ou de direito. II - Remessa de ofício provida. Segurança cassada.

princípio da igualdade, além da obediência ao princípio da segurança jurídica na forma da estabilidade sistêmica (mesmo tratamento para situações equivalentes, em consonância com a isonomia) e do planejamento estatal, no caso dos tributos extrafiscais.

5.7.2. Análise do artigo 149 do CTN

A possibilidade de revisão do lançamento tributário é tratada especificamente no artigo 149 do CTN, juntamente com as hipóteses de lançamento de ofício. Trata-se de hipóteses não exaustivas, tendo em vista o disposto no inciso I do referido artigo, que expressamente dispõe que o lançamento poderá ser efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando a lei assim o determine. Dessa forma, a legislação ordinária pode tratar das possibilidades de revisão do lançamento, logicamente obedecendo aos princípios da legalidade, igualdade, e segurança jurídica.

O primeiro limite à revisão do lançamento está expressamente previsto no parágrafo único do artigo 149, que limita o poder revisional ao prazo decadencial. A doutrina não diverge desse limitador temporal, que reproduz a vontade do legislador em observância ao princípio da segurança jurídica e estabilidade sistêmica pelo decurso de prazo.

A divergência doutrinária ocorre na interpretação das hipóteses do artigo 149 e sua interpretação conjunta com o artigo 146, dentro do conceito de proteção da confiança. A doutrina majoritária entende que as hipóteses do artigo 149 tratam de questões factuais e não hipóteses de errônea aplicação do direito por parte da autoridade lançadora. A tese majoritária tem como referencial teórico Rubens Gomes de Sousa, especialmente seu artigo sobre os limites dos poderes do fisco quanto à revisão dos lançamentos, publicado em 1948, portanto em momento prévio à edição do CTN¹⁷⁶. Rubens Gomes de Sousa, no referido artigo, confronta a tese de revisão do lançamento pelo fisco com base na adoção de diferente critério jurídico ao adotado anteriormente no lançamento original (SOUSA, 1948, p.33). Para o autor,

O lançamento [...] não pode ser revisto [...] com fundamento em erro incorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, quer tal valoração jurídica tenha sido efetuada diretamente pela Administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação, e aceita pela Administração. (SOUSA, 1948, p.38)

Interpretando a posição manifestada pelo autor no referido artigo, e levando também em conta a posição manifestada no artigo publicado em 1955 sobre a revisão do lançamento,

¹⁷⁶ Rubens Gomes de Sousa participou da comissão que elaborou o anteprojeto do Código Tributário Nacional.

Rubens Gomes de Sousa, apesar de defender a revisão do lançamento para erro de fato, inclui nesse conceito o lançamento que apontou uma situação de fato ou de direito diversa da que efetivamente ocorreu (SOUZA, 1955, p.17), não diferenciando o que normalmente se conhece como erro de direito. O autor exclui do dever de revisão apenas aquela situação fundada na modificação de critérios jurídicos pelo fisco, vinculada, como já demonstrado, à interpretação da norma.

Já a doutrina de Gilberto de Ulhôa Canto é firme na defesa da possibilidade de revisão do lançamento tributário apenas quando constatado erro de fato:

Ao apreciar o erro como um dos motivos que justificam o desfazimento ou a revisão do lançamento, distingue a melhor doutrina, e já hoje, também, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as duas espécies em que o mesmo se pode revestir – erro de fato e erro de direito -, para só autorizar a revisão nos casos em que a autoridade lançadora tenha incorrido no primeiro (erro material de cálculo, por exemplo), mas não quando se trate de erro de direito. Tal entendimento está absolutamente conforme com o sistema jurídico que nos rege, que não admite defesa baseada em erro de direito, pois a ignorância da lei não escusa a ninguém. Se assim é para os particulares, com maior soma de razões sê-lo-á para a própria Administração Pública, que não poderá alegar a nulidade de ato seu por haver mal interpretado o Direito, fazendo errônea aplicação sua ao fato. (CANTO, 1975, p.47)

A possibilidade exclusiva de revisão por erro de fato também é clara, entre outros, na doutrina de Paulo de Barros Carvalho (2003, p.422), Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p.761), Misabel Derzi (2009, p.485), Heleno Torres (2011, p.225-230), tendo em vista a impossibilidade da Administração tributária alegar a ignorância da lei, nem *venire contra factum proprium*. Já Ricardo Lobo Torres (2000, p.99) admite além da revisão por erro de fato, a revisão por “erro grosseiro de direito” (erro de fato sobre o direito), no caso de aplicação de lei revogada, tese expressamente criticada por Alberto Xavier (1998, p.257).

A doutrina de Alberto Xavier também não acata a tese de revisão do lançamento por erro de direito, mas com fundamentos diversos dos invocados pela tese tradicional. Para o autor, a impossibilidade de revisão do lançamento à hipótese de erro de direito resulta do caráter taxativo do artigo 149 do CTN, que expressamente relaciona as hipóteses em que a revisão do lançamento tributário é permitida, e não prevê a hipótese de erro de direito. Seriam três os fundamentos da revisão do lançamento: (i) fraude; (ii) vício de forma; e (iii) erro.

Expressamente Alberto Xavier defende a impossibilidade de revisão por erro de direito, “quer o *error iuris* se insinue na interpretação da lei (erro na interpretação), quer na caracterização jurídica dos fatos (erro de direito quanto aos fatos), quer na subsunção dos fatos à norma aplicável (erro na aplicação)” (XAVIER, 1998, p.255).

A distinção entre o que seria erro de fato e o que seria erro de direito é assunto sempre recorrente na doutrina, embora nem sempre com resultados coincidentes, dada a dificuldade em se distinguir o fato “puro” de seu reflexo “jurídico”¹⁷⁷.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o erro de fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos, dando por ocorrido aquilo que não ocorreu, com valoração de fato diverso. Já o erro de direito seria “decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada” (COÊLHO, 2006a, p.764).

Para Misabel Derzi, o erro de fato “resulta da inexatidão ou incorreção dos dados fáticos, situações, atos ou negócios que dão origem à obrigação”. Já o erro de direito “é concernente à incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato administrativo” (DERZI, 2009, p.485).

Posição divergente encontramos em Souto Maior Borges, que equipara os conceitos de erro de fato a erro de direito (BORGES, 1999, p.273-286). O autor considera que a distinção entre erro de fato e erro de direito é uma “questão falsa”, por ser “fenomenologicamente impossível”, baseada em meros argumentos de autoridade (BORGES, 1999, p.280). Baseia-se na tese de Castanheira Neves¹⁷⁸, segundo o qual tudo pode ser considerado de direito, olhando do fato para a norma, ou tudo pode ser considerado de fato na perspectiva inversa. Segundo essa tese, o fato só é relevante enquanto juridicamente qualificado, não permitindo a distinção entre erro de fato ou de direito (BORGES, 1999, p.274). Para Souto Maior Borges,

Se considerado sob a perspectiva do fato jurídico tributário, o erro no lançamento decorre de uma situação concreta irreal, porque não acontecida, ou de uma situação concretamente acontecida em desacordo com sua avaliação jurídica. Por essa via pode introduzir-se no plano da norma individual do lançamento uma avaliação jurídica do irreal como real, ou em desacordo parcial com a realidade concreta. Essa aparência, que melhor se traduz figurativamente numa “transparência”, do irreal como real induz a uma avaliação juridicamente errônea do concreto estado das coisas. Em suma: na manifestação de algo irreal como real. (BORGES, 1999, p.277)

Souto Maior Borges considera que o erro somente teria relevância para o Direito se violasse um valor jurídico (o que efetivamente ocorre quando um lançamento é efetuado com “erro de direito”: a igualdade e a solidariedade são violadas). Nesse caso, o erro, considerado como vício do ato jurídico tributário do lançamento, enseja a revisão do lançamento tributário

¹⁷⁷ Para Luís Eduardo Schoueri, “[n]ão é óbvia a distinção entre erro de fato e erro de direito, já que um fato nada mais é que um erro na compreensão do fato, ou, ainda, um erro na verificação (jurídica) da ocorrência de uma hipótese descrita abstratamente pela lei” (SCHOUERI, 2011, p.534).

¹⁷⁸ CASTANHEIRA NEVES, Antônio. *Questão de Fato – Questão de Direito*. V.1º, Coimbra, Livraria Almedina, 1967, p.55

(BORGES, 1999, p.282). Conclui o autor, em oposição à doutrina majoritária, pela equivalência entre as situações originalmente caracterizadas como “erro de fato” e como “erro de direito”, concordando, nesse ponto, com a posição de Hugo de Brito Machado pela modificabilidade do lançamento em decorrência de erro e mediante o procedimento revisório *ex officio*:

Não há, portanto, diferença essencial entre praticar o lançamento com erro porque (a) em desacordo com o fato concretamente ocorrido; ou (b) praticá-lo com ignorância da existência (validade) de alguma norma de Direito vigente; ou (c) realiza-lo com desconhecimento de um critério de interpretação do Direito vigente havido como verdadeiro; ou (d) fazê-lo recair sobre uma situação de fato que por ele não deveria ter sido regulada ou regulada diversamente; ou até mesmo (e) no “aplicar” ao fato concreto uma norma que perdeu sua validade, porque revogada. Nessa matéria não há diferença de essência. (BORGES, 1999, p.280)

O CTN não faz distinção expressa entre erro de fato e erro de direito. A possibilidade de revisão por erro é apontada no inciso IV do artigo 149 do CTN, sem a sua classificação (erro de fato ou erro de direito): quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Já o inciso VIII ao artigo 149 prevê a revisão quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, numa inequívoca menção ao erro de fato.

Outros incisos do artigo 149 possibilitam a revisão em casos de ação ou omissão do sujeito passivo em atos em que se baseiam o lançamento efetuado: quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária (inciso II); quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade (inciso III); quando se comprove omissão ou inexecução, por parte da pessoa legalmente obrigada no exercício das atividades previstas no lançamento por homologação (inciso V); quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária (inciso VI); quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII).

A hipótese de revisão prevista no inciso IX do artigo 149, “quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial”, não está necessariamente

vinculada a dolo ou fraude da autoridade lançadora¹⁷⁹. Essa hipótese que prevê a revisão do lançamento por falta funcional, incluindo nesse caso o erro na aplicação da lei no caso concreto, possibilita interpretar que, embora o erro de direito (ou erro na aplicação da lei) não esteja expressamente mencionado no artigo 149 do CTN, ele estaria contido no conceito de falta funcional previsto no inciso IX¹⁸⁰.

Esse entendimento, que corrobora a possibilidade de revisão do lançamento por ilegalidades, encontra amparo na doutrina de Aliomar Baleeiro:

Se a autoridade agiu com fraude, em proveito próprio, ou do sujeito ativo, ou mesmo contra este, ou não se ateu à exatidão imposta pela legislação do país ou pelo dever funcional, o lançamento pode ser revisto. A regra alcança da concussão até a simples negligência ou inadvertência no cumprimento dos deveres, que incumbem à autoridade pela lei fiscal ou pela legislação sobre funcionários públicos. (BALEIRO, 2003, p.824)

A doutrina minoritária, que defende a possibilidade de revisão tanto por erro de fato quanto por erro de direito, encontra em Hugo de Brito Machado seu maior expoente e referencial teórico. Sua tese, que defendemos no presente trabalho, afirma que qualquer das espécies de erro, seja classificado como erro de fato, seja classificado como erro de direito, autoriza a revisão do lançamento tributário pelo fisco (MACHADO, 2009), fundamentada no princípio da legalidade¹⁸¹. Sendo o lançamento um ato declaratório de uma obrigação decorrente de lei, obrigatoriamente ambas as normas estarão vinculadas. Para Hugo de Brito Machado,

O erro pode situar-se no conhecimento dos fatos – erro de fato – ou no conhecimento da norma – erro de direito. Conhecer a regra jurídica não é apenas saber se ela existe. Conhece a regra jurídica quem sabe qual o seu enunciado, inclusive qual o suporte fático sobre o qual há de incidir. (MACHADO, 2009, p.122)

Hugo de Brito Machado aponta a dificuldade em se aceitar a tese da doutrina majoritária que não admite a revisão do lançamento tributário por erro de direito, também aceita pela jurisprudência, por confundir os conceitos de erro de direito com mudança de

¹⁷⁹ Nesse sentido, leciona Schoueri: “O inciso IX [do art. 149 do CTN] refere-se a falta funcional da autoridade, o que não implica necessariamente dolo ou fraude” (SCHOUERI, 2011, p.535).

¹⁸⁰ O STJ já adotou esse entendimento no julgamento do Agravo Regimental em Ag. 85.549 (Relator Min. Ari Pargendler, julgado em 06/12/1995), no qual o relator citou Aliomar Baleeiro na interpretação do inciso IX do art. 149 do CTN. “EMENTA: TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL. REVISÃO. Apurado erro no lançamento fiscal que aumente ou diminua o montante do tributo devido, impõe-se a sua revisão; a expressão “falta funcional”, referida no artigo 149, IX, do Código Tributário Nacional, abrange as fraudes e também os equívocos da autoridade administrativa. Agravo regimental improvido.”

¹⁸¹ No mesmo sentido leciona Napoleão Nunes Maia Filho, em artigo publicado antes de sua nomeação como Ministro do STJ, no qual defendeu o dever de revisão do lançamento tributário tanto por erro de fato quanto por erro de direito, prevalecendo a supremacia da lei sobre o ato (MAIA FILHO, 1999, p.56).

critério jurídico, ou por não aceitar a distinção entre os conceitos. Verifica-se que mesmo a distinção entre erro de fato e erro de direito não é clara para muitos doutrinadores, o que leva a consolidar uma tese cujos conceitos não são tão homogêneos e claros assim.

Como exemplo, tem-se a questão do erro no cálculo do tributo por aplicação de alíquota incorreta. Paulo de Barros Carvalho (2003), entre outros, entende que esse seria o caso de erro de direito, o que não é aceito por Aurélio Pitanga Seixas Filho, para o qual “equivale a erro de fato o denominado erro de direito, quando o valor do tributo é liquidado com base em uma alíquota ou um dispositivo legal errado, ou não aplicável ao caso específico” (SEIXAS FILHO, 2005, p.33).

Para Alberto Xavier, existe uma “tensão latente” entre o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica, favorável à estabilidade dos atos declarativos de situações jurídicas individuais (XAVIER, 1998, p.247). Para o autor,

A ininvocabilidade do erro de direito desempenha uma função garantística, decorrente do princípio da segurança jurídica, tendente a proteger a estabilidade das situações jurídicas individuais que tenham sido objeto de atos declaratórios em relação a alegada defeituosa aplicação do direito por iniciativa de autoridade administrativa, que tem o dever funcional da sua correta aplicação mediante a prática de atos dotados de “presunção de legalidade”. (XAVIER, 1998, p.257)

Não concordamos com o ilustre professor. A exigência de revisão do lançamento tributário para atos ilegais é decorrente do princípio da legalidade, com forte vinculação com a igualdade e a solidariedade. Situações jurídicas individuais baseadas em atos individuais ilegais não podem colidir com a estabilidade sistêmica e com a isonomia. De outra forma, além da isonomia, seria violada também a concorrência leal, gerando distorções econômicas com danosos reflexos sociais.

Concluimos que a legalidade não entra em conflito com a segurança jurídica, na revisão do lançamento tributário, por erro de fato ou por erro de direito. O próprio legislador inseriu dispositivos excepcionais no CTN, prestigiando a segurança jurídica. Além dos citados parágrafo único do artigo 100 e do artigo 146, o CTN fixou limite temporal para a revisão do lançamento, numa clara medida de conjunção dos valores constitucionais: segurança jurídica na legalidade.

5.8. A Revisão Aduaneira e a proteção da confiança

Conforme já exposto no item 3.4 do presente trabalho, pode-se afirmar seguramente que o lançamento do imposto de importação ocorre na modalidade por homologação, previsto no artigo 150 do CTN¹⁸². Também manifestamo-nos sobre o momento em que ocorre a homologação do lançamento: (i) na Revisão Aduaneira, para as Declarações de Importação parametrizadas para os canais verde, amarelo e vermelho de conferência aduaneira; (ii) na conclusão do procedimento especial de controle de que trata a IN RFB 1.169/2011, para as Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de conferência, no caso de não comprovação de fraude e não sujeição à pena de perdimento; e (iii) pelo decurso do prazo para fazê-lo, na forma de homologação tácita.

Resta-nos analisar o procedimento de Revisão Aduaneira à luz da proteção da confiança, com a devida conjugação com suas condicionantes: a legalidade e a igualdade. Conforme já exposto no item 5.5 do presente trabalho, a concretização da proteção da confiança no sistema tributário brasileiro está prevista no Código Tributário Nacional (CTN), em seus artigos 100, parágrafo único, e 146, como exceção à regra da legalidade, e como exceção às distorções porventura existentes em relação à igualdade. A sua aplicação à Revisão Aduaneira será diferente conforme o grau de confiança derivado do ato administrativo de desembaraço aduaneiro, nos canais verde, vermelho e amarelo de parametrização da Declaração de Importação. Utilizaremos, entre aqueles apresentados por Humberto Ávila (2011, p.374-393), apenas o **critério do grau de aparência de legitimidade da base**, por entendermos ser o único que poderia criar uma base de confiança no desembaraço aduaneiro, além de desconsiderar aqueles critérios excessivamente favoráveis ao contribuinte e extremamente leniente para atos ilegais.

5.8.1. A Revisão Aduaneira e o canal verde de parametrização

No canal verde de conferência aduaneira, o Siscomex registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria. Nesse caso, o desembaraço aduaneiro é efetuado sem a execução de nenhum ato praticado pela autoridade administrativa, que se abstém da prática do ato fiscalizatório (exame

¹⁸² Nesse sentido, XAVIER (1998, p.14), MACHADO (2011, p.288), CARLUCI (2001, p.383), MEIRA (2002, p.151), LOPES FILHO (1983, p.74), TREVISAN (2012, p.365) e PAULA (2012, p.35-36).

documental e verificação da mercadoria) no momento da importação da mercadoria, pelo poder de fazê-lo em momento posterior (na Revisão Aduaneira).

A liberação de uma mercadoria parametrizada no canal verde de conferência aduaneira não pressupõe sua conferência nem adequação aos dispositivos legais e regulamentares, nem a aplicação de um critério jurídico por parte da autoridade aduaneira naquele ato, ou seja, não houve nenhum ato específico por parte da administração pública que pudesse gerar confiança.

A análise da base da confiança com base no critério do grau de aparência de legitimidade da base (ÁVILA, 2011, p.375-381), no caso de Declarações de Importação parametrizadas para o canal verde, resulta na conclusão de que a possível aparência de legalidade refere-se apenas ao ato individual do importador, não de ato praticado por agente público competente, não gozando de presunção de legitimidade nem criando base de confiança.

Além disso, há também aqueles casos em que o importador pratica atos sabidamente ilegais, como por exemplo a classificação de mercadorias importadas na Nomenclatura Comum do Mercosul em códigos sabidamente incorretos, visando obter a aplicação de uma alíquota inferior àquela que deveria incidir sobre a mercadoria importada, e sua importação é parametrizada seguidamente para o canal verde. Esse caso também exclui a proteção de confiança, por entendermos que a crassa ilicitude exclui a proteção da confiança, em casos de observância de ato sabidamente ilegal, por violação dos princípios da legalidade e igualdade.

Mesmo naqueles casos em que reiteradamente as mercadorias de um determinado importador são desembaraçadas, após sua parametrização para o canal verde, com uma incorreta classificação fiscal, com o transcurso do tempo, com uma inércia da fiscalização acerca daquela incorreção, não há que se alegar a proteção da confiança naquele ato. A estabilidade do ato refere-se apenas ao ato individual do importador, não de ato praticado por agente público competente, não gozando de presunção de validade nem criando base de confiança.

Durante o prazo previsto no artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, ou seja, no prazo de cinco anos contado do registro da Declaração de Importação, a operação de importação poderá ser revista, mesmo para aquelas Declarações de Importação com erro de classificação fiscal e reiteradamente parametrizadas para o canal verde.

Portanto, entendemos que no caso de Declarações de Importação parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira, por estar ausente a base da confiança, seja porque nenhum ato foi praticado pelo agente público que poderia ensejar uma proteção de confiança por parte do importador, seja porque o único ato praticado é aquele do próprio importador (no

caso, o registro da Declaração de Importação), nenhuma confiança há que ser protegida e pode ser alegada pelo importador.

5.8.2. A Revisão Aduaneira e os canais amarelo e vermelho de parametrização

No canal amarelo de conferência aduaneira é realizado o exame documental da importação registrada, dispensada a verificação da mercadoria. Nesse caso, o desembaraço aduaneiro é efetuado apenas com o exame documental, sem a verificação da mercadoria no momento da importação da mercadoria. O ato de desembaraço aduaneiro, nesse caso, não confirma a correção da operação, caracterizando-se como uma análise parcial da operação de importação, estando sujeita ao procedimento revisional.

Na análise documental, disciplinada pelo artigo 25 da IN SRF 680/2006, são verificados: (i) a integridade dos documentos apresentados; (ii) a exatidão e correspondência das informações prestadas na declaração em relação àquelas constantes dos documentos que a instruem, inclusive no que se refere à origem e ao valor aduaneiro da mercadoria; (iii) o cumprimento dos requisitos de ordem legal ou regulamentar correspondentes aos regimes aduaneiros e de tributação solicitados; (iv) o mérito de benefício fiscal pleiteado; e (v) a descrição da mercadoria na declaração, com vistas a verificar se estão presentes os elementos necessários à confirmação de sua correta classificação fiscal. O parágrafo único do artigo 25 da referida Instrução Normativa prevê que, na hipótese de descrição incompleta da mercadoria na DI, que exija verificação física para sua perfeita identificação, com vistas a confirmar a correção da classificação fiscal ou da origem declarada, o Auditor Fiscal responsável pelo exame poderá condicionar a conclusão da etapa à verificação da mercadoria.

O exame documental da mercadoria importada possibilita à autoridade aduaneira o acesso a todas informações necessárias e suficientes para conferir os elementos básicos da operação de importação, inclusive a classificação fiscal da mercadoria. Nesse contexto, ainda que não se caracterize como uma homologação expressa do lançamento, o ato administrativo de análise documental configura-se, logicamente, como um ato praticado por um agente público, portanto, passível de gerar confiança por parte do importador.

Analisando sob a ótica da classificação fiscal da mercadoria importada, a análise efetuada no canal amarelo de conferência aduaneira pressupõe uma apreciação, ainda que sujeita à revisão posterior, efetuada pela autoridade aduaneira da classificação fiscal adotada pelo importador. Com a liberação da mercadoria, o importador pode alegar a existência de

uma base de confiança, ou seja, que aquelas classificações fiscais adotadas estariam corretas, visto que passaram por um crivo, ainda que sujeito à revisão, da autoridade aduaneira.

A análise da base da confiança com base no critério do grau de aparência de legitimidade da base, no caso de Declarações de Importação parametrizadas para o canal amarelo, dá ensejo a uma elevada aparência de legitimidade do ato de conferência realizada pela autoridade aduaneira, ainda que passível de revisão, especialmente quanto à classificação fiscal adotada.

Estando condicionada à análise fiscal, especialmente à análise documental, a liberação da mercadoria importada pelo Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento pressupõe a legitimidade da operação de importação, inclusive da classificação fiscal adotada pelo importador. Assim, é perfeitamente válido o argumento de que essas operações de importação representam uma base na qual o importador confia, ensejando a proteção da confiança nos atos derivados da confiança manifestada nessa base.

Já no canal vermelho de conferência aduaneira é realizado o exame documental e a verificação da mercadoria. Nesse caso, não só o exame documental é realizado, mas também a verificação da mercadoria no momento da importação da mercadoria, ainda que por amostragem. As verificações efetuadas nas Declarações de Importação parametrizadas para o canal vermelho possibilitam à autoridade aduaneira o acesso a todas informações necessárias e suficientes para conferir os elementos básicos da operação de importação, inclusive a classificação fiscal da mercadoria. Dessa forma, mesmo sem se caracterizar como homologação do lançamento, o ato administrativo de análise documental e verificação física da mercadoria configura-se como um ato praticado por um agente público passível de gerar confiança por parte do importador, mesmo que sujeito ao procedimento revisional.

Da mesma forma que no canal amarelo, no desembarço aduaneiro das mercadorias parametrizadas para o canal vermelho, permite a alegação, por parte do importador, da existência de uma base de confiança, e na aparência de legitimidade dessa base.

Naquelas situações em que o importador frequentemente realiza operações de importação parametrizadas para os referidos canais, sem nenhuma exigência por parte da fiscalização aduaneira, os desembarços aduaneiros podem ser caracterizados como práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, cujas condutas geram uma confiança a ser protegida.

Assim, no caso de utilização de uma classificação fiscal e descrição de mercadoria na Declaração de Importação, que tomou como base a mesma classificação fiscal e descrição de mercadoria de outras Declarações de Importação parametrizadas para os canais amarelo,

vermelho e cinza, e que não foram objetos de exigências anteriores por parte da fiscalização, ocorrendo a Revisão Aduaneira, não poderá ser imposta penalidade em caso de comprovada incorreção na classificação fiscal, pela aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN. Isso ocorre porque aquelas Declarações de Importação formaram uma base de confiança, possibilitando o exercício da confiança do importador que manteve a mesma descrição e mesma classificação da mercadoria nas importações subsequentes.

Conclui-se que o desembaraço aduaneiro das Declarações de Importação parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira, além daquelas parametrizadas para o canal cinza que não resultaram em lançamento de ofício, resultam em uma base de confiança apta a ser utilizada, e os atos dos importadores derivados da confiança manifestada nessa base estarão sob a guarda da proteção da confiança, através da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Assim sendo, defendemos a exclusão das penalidades para lançamento de ofício efetuado para reclassificar a mercadoria importada que se utilizou como referência anteriores operações de importação parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira, além daquelas parametrizadas para o canal cinza que não resultaram em lançamento de ofício, configurando-se numa base de confiança expressamente protegida pelo parágrafo único e inciso III do artigo 100 do CTN¹⁸³. Como não se trata de revisão de lançamento, não se aplica o disposto no artigo 146 do CTN.

¹⁸³ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; [...] Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

6. ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA

Analisa-se, no presente capítulo, a jurisprudência acerca da matéria, a partir da antiga jurisprudência do STF, passando pela jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos que culminou com a redação da Súmula 227, até a jurisprudência dominante no STJ, e a jurisprudência administrativa federal, de forma a permitir responder aos seguintes questionamentos: (i) **O caso foi julgado considerando as especificidades do Direito Aduaneiro?** (ii) **Qual o entendimento do órgão julgador acerca da revisão do lançamento tributário?**

A presente análise jurisprudencial permite apresentar o entendimento dos órgãos julgadores superiores acerca da revisão do lançamento tributário-aduaneiro, além de permitir a crítica sobre os critérios utilizados nas decisões, especialmente se o órgão julgador efetivamente apreciou as questões aduaneiras envolvidas no litígio, se efetivamente diferenciou o instituto de Revisão Aduaneira do procedimento de revisão do lançamento tributário-aduaneiro, e se as questões apreciadas foram analisadas à luz da segurança jurídica, proteção da confiança e da legalidade.

6.1. Acórdãos do Supremo Tribunal Federal

Dividiremos a análise dos acórdãos do Supremo Tribunal Federal, relativos à revisão aduaneira, em função da edição do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e do Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966, ambos com vigência a partir de 1º de janeiro de 1967. Analisaremos inicialmente os acórdãos relativos a fatos anteriores a 01/01/1967, ainda sob a vigência da Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas (NCLAMAR), publicada em 13 de abril de 1894, para em seguida analisarmos os acórdãos relativos a fatos posteriores à edição da lei aduaneira e do Código Tributário Nacional.

Tentaremos responder às seguintes questões: (i) Qual o entendimento do STF acerca da revisão do lançamento tributário? (ii) Foram consideradas no julgamento as especificidades da matéria aduaneira? (iii) A questão foi analisada à luz da segurança jurídica e da legalidade?

6.1.1. *Fatos anteriores a 01/01/1967*¹⁸⁴

A possibilidade de Revisão Aduaneira foi analisada pelas três turmas do Supremo Tribunal Federal no início da década de 1960, em decisões unânimes pela possibilidade de revisão mesmo por erro de direito.

No Recurso Extraordinário 53168/GB, julgado em 01/07/1963 pela Primeira Turma, o Ministro Gonçalves de Oliveira assim ementou o acórdão:

Taxa de previdência. Importação de óleo lubrificante. A taxa cobrada em revisão de processos por erro de direito. Segurança cassada no recurso extraordinário interposto pela União.

A matéria analisada no recurso extraordinário era a possibilidade de lançamento, em fase revisional, de taxa previdenciária na importação de óleo lubrificante, não cobrada no momento original por errônea interpretação da isenção prevista no artigo 6º da Lei nº 159/1935¹⁸⁵.

O relator, apesar de considerar a impossibilidade de revisão por variação da interpretação da lei fiscal, e ressaltar a posição doutrinária de Rubens Gomes de Sousa e o RE 34342, que decidiu pela exclusividade de revisão por erro de fato, afastou-se de tal posição por considerar que se tratava de tributo devido e não pago, diferente do caso analisado no acórdão citado e da doutrina. Para o relator, a impossibilidade de revisão por erro de direito somente teria aplicação quando o Fisco recebesse o imposto devido dando quitação ao contribuinte, o que não teria ocorrido.

Entretanto, o relator não fundamenta sua posição, mas apenas determina sua não aplicação aos casos de não pagamento. A forma sintética em que relatou o julgamento dificulta a interpretação de sua posição, especialmente para explicar se em uma situação inversa (pagamento, mesmo em valor inferior ao devido) a impossibilidade de revisão seria por considerar a decisão homologatória da administração como definitiva, com base na

¹⁸⁴ A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em matéria de revisão de lançamento tributário do imposto de renda, no final da década de 1950 e início da década de 1960, aceitava também a revisão com base também em erro de direito, mas não com base em mudança de critério jurídico, diferenciando os dois institutos (RE 38164/RS, data de julgamento 14/05/1959, Rel. Ministro Henrique d'Ávila; RE 44185/GB, data de julgamento 28/01/1960, Rel. Ministro Luiz Gallotti; e Embargos no RE 44815/GB, data de julgamento 26/08/1963, Rel. Ministro Victor Nunes Leal). Em sentido contrário encontramos o RE 34342/DF, julgado em 02/05/1957, de relatoria do Ministro Afrânio Antônio da Costa, o qual decidiu pela ilicitude da revisão do lançamento do imposto de renda com base em simples mudança de critério administrativo, permitido apenas em virtude de erro de fato.

¹⁸⁵ Art. 6º Fica criada sob o título de "taxa de previdência social" uma porcentagem de 2% sobre o pagamento, qualquer que seja a sua modalidade, de artigos importados do exterior, excetuando-se, para esse fim, o combustível e o trigo.

segurança jurídica. O relator considerou a jurisprudência pacífica na corte sobre a incidência da taxa previdenciária na importação de óleo lubrificante.

A primeira turma de julgamento entendeu que o erro de direito também pode ensejar a revisão do lançamento tributário, no caso de ausência de pagamento. Por considerar a possibilidade de revisão por erro de direito (expressamente indicado na ementa), e por considerar a impossibilidade de revisão por variação da interpretação da lei fiscal (trecho do voto do relator), extrai-se que a turma julgadora diferenciou erro de direito da mudança de critério jurídico, ainda que em uma fase pré-CTN.

Entretanto, o caso não foi julgado considerando as especificidades do Direito Aduaneiro. Nenhuma ressalva a questões aduaneiras foi feita, nem foi considerada como revisão do despacho aduaneiro, mas tratado como revisão de processos. A turma julgadora não inovou em sua decisão, seguindo a jurisprudência dominante à época no STF, mesmo que relativa a questões exclusivamente tributárias.

No Recurso de Mandado de Segurança 15477/GB, julgado pela Segunda Turma em 29/03/1966, o relator Ministro Aliomar Baleeiro assim ementou o acórdão:

Revisão de despachos aduaneiros: é admissível também por errônea aplicação da lei. A importação de lubrificantes está sujeita à taxa de previdência (súmula 140).

A matéria analisada também referia-se à possibilidade de revisão de despacho aduaneiro, fundada na omissão do pagamento de taxa da previdência, tolerada pela Alfândega por errônea interpretação da Lei nº 159/35. No acórdão, o Ministro Aliomar Baleeiro expressamente referiu-se à revisão de despachos aduaneiros, afirmando que “**os despachos aduaneiros sempre foram sujeitos a revisões**, que sujeitam os importadores às diferenças acaso verificadas, sejam por erro de cálculo ou de fato, sejam por errônea aplicação da lei” (BRASIL, 1966, p.192).

Entendemos que o ilustre Ministro efetivamente considerou a especificidade da matéria aduaneira, referindo-se não a uma revisão de lançamento, mas sim uma revisão nos despachos aduaneiros, e aceitando sua revisão por possibilidade histórica, na mesma linha que defendemos no presente trabalho. De forma ainda mais precisa, o Ministro Baleeiro defende ainda a legalidade, quando afirma que “[a] doutrina, mesmo quando do melhor quilate, como a de Rubens Gomes Souza [...], não pode prevalecer sobre a norma positiva, que rege o caso concreto” (BRASIL, 1966, p.193).

A segunda turma de julgamento entendeu que o erro de direito também pode ensejar a revisão do lançamento tributário, entendido como “errônea aplicação da lei”. O relator evitou

a expressão “erro de direito”, mas o alcance da decisão coincide com o do RE 53168/GB, citado pelo relator em seu voto. Destaca-se, no referido julgamento, que a questão foi analisada à luz da legalidade, tratada de forma soberana pelo relator, e das especificidades da matéria aduaneira, ainda que em uma fase anterior à edição do Decreto-lei nº 37/66.

No Recurso de Mandado de Segurança 59000/GB, julgado pela Terceira Turma em 02/03/1967, o relator Ministro Eloy da Rocha assim ementou o acórdão:

Imposto sobre carvão de pedra importado. Majoração. Regulamento. Revisão de despacho aduaneiro. Independe de regulamentação o art. 1º, parágrafo único, letra c, da L.1.272-A, de 12/12/50, que, apenas, majorou tributo já existente, previsto no art. 13, da L.2.667, de 03/10/40. É admissível a revisão de despacho aduaneiro também por errônea aplicação da lei.

A matéria analisada referia-se à revisão de despacho aduaneiro que exigiu diferença de tributo sobre carvão de pedra importado. O acórdão não aprofunda na questão, apenas trata da inexigibilidade de regulamentação para a incidência do imposto e reporta-se à decisão do RMS 15477. Destacamos nesse acórdão a confirmação da jurisprudência do STF manifestada no acórdão de relatoria do Ministro Baleeiro, com referência a “revisão de despacho aduaneiro” ao invés de simplesmente referir-se à revisão do lançamento tributário, mesmo depois da edição do Decreto-lei nº 37/66 e do CTN.

6.1.2. Fatos posteriores a 01/01/1967

No Recurso Extraordinário 93733/RJ, julgado pela Segunda Turma em 01/09/1981, o relator Ministro Décio Miranda assim ementou o acórdão:

Tributário. Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados. Consulta. Revisão das Guias de Importação, em consequência da solução dada na consulta em que concretamente se decidira a respeito dos produtos da consulente, no sentido de estarem compreendidos em decisão genérica normativa anterior. Mandado de Segurança denegado nas instâncias ordinárias. Alegação, no recurso extraordinário, de modificação dos critérios jurídicos tributários e consequente negativa de vigência do art. 146 do Código Tributário Nacional. Matéria não ventilada no acórdão recorrido, nem prequestionada (Súmulas 282 e 356). Alegação de prescrição intercorrente do crédito tributário. Matéria repelida no acórdão recorrido com a simples demonstração das datas envolvidas.

A questão analisada no julgamento referia-se à revisão das Guias de Importação em consequência da definição da classificação fiscal do produto importado pelo Parecer Normativo 388/71 e confirmado em Solução de Consulta específica para a recorrente. A turma de julgamento considerou válida a revisão, com a confirmação do disposto no art. 146

do CTN, por entender que não havia a imposição de novo critério às antigas importações da recorrente, mas apenas para fatos posteriores à edição do referido Parecer Normativo.

No referido julgamento, além de expressamente referir-se, inclusive na ementa, a “revisão das Guias de Importação”, ao invés de referir-se a “revisão do lançamento”, o relator transcreve voto do acórdão recorrido do antigo TFR no qual foi citado o art. 44 do Decreto-lei nº 37/66, a referência ao lançamento por declaração e a possibilidade de revisão no caso de erro, mesmo que de direito, citando a jurisprudência do STF (RE 59000 e RMS 15477).

Percebe-se, portanto, que o relator considerou as especificidades da matéria aduaneira no julgamento, permitindo a revisão aduaneira, não considerando que se tratava de mudança de critério jurídico. Destaca-se que o lançamento era por declaração e mesmo assim foi permitida sua revisão. Como o erro na classificação fiscal é considerado como erro de direito, extrai-se que aquela turma de julgamento considerou válida a revisão por erro de direito, diferenciando da mudança de critério jurídico de que trata o art. 146 do CTN.

Por fim, o sempre citado Recurso Extraordinário 104226/SC, julgado pela Segunda Turma em 15/03/1985, que recebeu a seguinte ementa do relator Ministro Francisco Rezek:

LANÇAMENTO FISCAL. MUDANÇA DE CRITÉRIOS DO FISCO. REVISÃO.
A mudança de critérios classificatórios, por parte do fisco, no lançamento do imposto de importação e do I.P.I., não autoriza sua revisão, depois de recolhidos os tributos pelo importador.

A matéria apreciada pela Segunda Turma do STF foi a Revisão Aduaneira de declarações de importação de terminais elétricos classificados na posição 8411-9000, desembaraçados na Alfândega de Paranaguá, e posteriormente reclassificados para a posição 8461-0301, cuja alíquota era superior àquela utilizada para cálculo do montante devido, com o lançamento tributário da diferença de impostos recalculados.

No relatório, ficou consignado que o Agente Fiscal efetivamente conferiu a mercadoria importada e ratificou a identificação física contida na Declaração de Importação. O relator Ministro Francisco Rezek entendeu que a Fazenda pública não teria direito de proceder à revisão baseada na modificação dos critérios jurídicos utilizados por ocasião do lançamento (no caso, lançamento por declaração à época). Citou um julgado de imposto de renda, o RE 74385¹⁸⁶, de 20/03/1973, de relatoria do Ministro Raphael de Barros Monteiro), que decidiu que o erro de direito não autorizaria a revisão do lançamento fiscal, desprezando a jurisprudência específica do STF sobre a revisão aduaneira.

¹⁸⁶ RE 74385/MG. Ementa: Lançamento fiscal. Erro de direito não autoriza a revisão. Interpretação acertada, senão razoável, da lei, a determina a aplicação da Súmula nº 400. Recurso extraordinário não conhecido.

O relator não considerou as especificidades da matéria aduaneira em sua análise, preferindo tratar da questão como uma simples “revisão de lançamento tributário”. Para ele, como as declarações de importação foram submetidas à conferência e aceitas, e o tributo devidamente recolhido, não seria possível a revisão do lançamento por parte da Fazenda. Em sua fundamentação, o relator citou a inadmissibilidade do fisco *venire contra factum proprium* e anular *ex officio* um lançamento com a adoção de um critério jurídico diferente. Não foram apreciadas as diferenças entre erro de direito e mudança de critério jurídico.

Ficou claro na análise do acórdão que a turma de julgamento considerou como ponto fundamental na apreciação do caso o fato de que as mercadorias foram submetidas à conferência física e posteriormente liberadas sem nenhuma ressalva, caracterizando a aplicação de um critério valorativo por parte da autoridade fazendária. Nessa interpretação, outro critério não poderia ser empregado posteriormente para rever o lançamento tributário anteriormente concluído.

6.1.3. Conclusões sobre a jurisprudência selecionada do STF em matéria de revisão aduaneira

Os acórdãos do Supremo Tribunal Federal sobre a Revisão Aduaneira analisados no presente trabalho referem-se a fatos anteriores à implantação do SISCOMEX (1996) e da parametrização das Declarações de Importação. Os lançamentos dos tributos incidentes na importação à época eram classificados como lançamento por declaração. Portanto, as conclusões apontadas na presente análise referem-se a uma situação anterior da Aduana brasileira que não se aplica necessariamente na análise dos fatos posteriores a 1996.

Importa-nos, na presente análise, extrairmos dos acórdãos analisados as respostas aos seguintes questionamentos: (i) Qual o entendimento do STF acerca da revisão do lançamento tributário? (ii) Foram consideradas no julgamento as especificidades da matéria aduaneira? (iii) A questão foi analisada à luz da segurança jurídica e da legalidade?

(i) Qual o entendimento do órgão julgador acerca da revisão do lançamento tributário?

Apenas no RE 104226/SC, de relatoria do Ministro Francisco Rezek, foi considerado que apenas o erro de fato poderia ensejar a revisão do lançamento tributário. Os demais julgados aceitam revisão inclusive por erro de direito, ainda que considerado como “errônea aplicação da lei” pelo Ministro Baleeiro. O entendimento divergente é encontrado no RE

104226/SC, para o qual o erro de direito não autorizaria a revisão do lançamento fiscal, pela impossibilidade de revisão por mudança de critério jurídico. Essa interpretação foi a última do STF sobre a questão da revisão aduaneira, sendo sempre citada pela doutrina e pela jurisprudência em casos semelhantes. Apesar de discordar dos argumentos utilizados pelo Ministro Relator, reconhecemos que o RE 104226/SC, julgado em 15/03/1985, marcou uma virada na jurisprudência do STF sobre a matéria, com profundos reflexos na jurisprudência das demais instâncias julgadoras. Mesmo não diferenciando o erro de direito da mudança de critério jurídico, como foi feito no RE 53168/GB, o acórdão deixa clara a posição do STF sobre a exclusividade de revisão apenas por erro de fato.

(ii) Foram consideradas no julgamento as especificidades do Direito Aduaneiro?

Em sua brilhante relatoria no Recurso de Mandado de Segurança 15477/GB, o Ministro Aliomar Baleeiro firmou entendimento sobre a possibilidade de revisão aduaneira, referida por ele como revisão de despacho aduaneiro, por errônea interpretação legal. Destaca-se a referência que o Ministro Baleeiro faz da possibilidade sempre existente de revisão dos despachos aduaneiros, tanto por erro de fato quanto por erro de direito, assim entendido como errônea aplicação da lei. O acórdão serviu de fundamento para o RMS 59000/GB, de relatoria do Ministro Eloy da Rocha, também com referência a “revisão de despacho aduaneiro” ao invés de simplesmente referir-se à revisão do lançamento tributário, mesmo depois da edição do Decreto-lei nº 37/66 e do CTN.

A diferenciação da matéria aduaneira também foi considerada no RE 93733/RJ, de relatoria Ministro Décio Miranda, que além de referir-se a “revisão das Guias de Importação”, ao invés de referir-se a “revisão do lançamento”, citando a jurisprudência do STF sobre a matéria (RE 59000 e RMS 15477), considerou que a revisão não se tratava de mudança de critério jurídico, mesmo sendo o lançamento por declaração.

Em sentido oposto tem-se o RE 53168/GB, julgado em 01/07/1963, de relatoria do Ministro Gonçalves de Oliveira, que considerou a questão meramente como revisão de processos, seguindo uma jurisprudência do STF relativa a questões exclusivamente tributárias; e o RE 104226/SC, julgado em 15/03/1985, de relatoria do Ministro Francisco Rezek, que tratou o tema como revisão de lançamento tributário, citando jurisprudência do STF em matéria de imposto de renda, ao invés de considerar a jurisprudência da corte sobre a revisão aduaneira.

Nesse julgado, o Ministro Rezek, apesar de não diferenciar a matéria aduaneira da tributária, tomou como ponto fundamental em sua argumentação a questão da conferência física realizada pela aduana e a posterior liberação das mercadorias sem oposição, caracterizando a aplicação de um critério valorativo por parte da autoridade fazendária que não poderia ser revisto com ônus para o contribuinte. Essa linha argumentativa é sempre utilizada pelos defensores da exclusividade de revisão do lançamento por erro de fato e pela impossibilidade por erro de direito que se caracterizaria como mudança de critério jurídico.

O ponto fundamental no argumento, aplicando a questões aduaneiras, é a realização de conferência física por parte da autoridade aduaneira, que aplicaria um critério valorativo aos fatos, com a correspondente incidência normativa. Aplicar o entendimento do RE 104226/SC para os casos em que nenhuma conferência física da mercadoria é realizada é distorcer os fatos ou aplicar de forma indevida um precedente judicial.

(iii) A questão foi analisada à luz da segurança jurídica e da legalidade?

Com conclusões completamente opostas, o RMS 15477/GB e o RE 104226/SC apreciaram as questões à luz da legalidade e da segurança jurídica, respectivamente. Enquanto o Ministro Baleeiro, no RMS 15477/GB, defendeu a legalidade, afirmando que “[a] doutrina, mesmo quando do melhor quilate, como a de Rubens Gomes Souza [...], não pode prevalecer sobre a norma positiva, que rege o caso concreto” (BRASIL, 1966, p.193), o Ministro Francisco Rezek, no RE 104226/SC, argumenta pela inadmissibilidade do fisco *venire contra factum proprium* e anular *ex officio* um lançamento com a adoção de um critério jurídico diferente, em sua direta adoção do princípio da segurança jurídica em sua vertente natureza subjetiva, com a proteção da confiança dos agentes em suas relações.

Entretanto, o Ministro Rezek não soluciona a questão da ilegalidade do ato original praticado, apenas argumenta sobre a impossibilidade de comportamento contraditório da administração pública. Como a questão referia-se à diferença de alíquota aplicada na importação, o relator não considerou a questão da isonomia e da segurança jurídica para os demais contribuintes que aplicaram a norma de forma correta e concorreram no mesmo mercado que a empresa importadora.

Por fim, concluímos que a posição do STF sobre a matéria pode ser resumida em dois acórdãos: o RMS 15477/GB, de relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro, ainda que relativo a fatos anteriores à edição do CTN e do Decreto-lei nº 37/66, e o RE 104226/SC de relatoria do Ministro Francisco Rezek.

Trata-se de dois extremos na interpretação da possibilidade de revisão aduaneira: enquanto no RMS 15477/GB o Ministro Baleeiro considerou as características da matéria aduaneira e tratou o caso como uma revisão dos despachos aduaneiros, permitindo a revisão tanto por erro de fato quanto por erro de direito, com base na supremacia da legalidade, o Ministro Rezek no RE 104226/SC concluiu em sentido inverso, pela exclusividade de revisão de lançamento por erro de fato, sem considerar as especificidades aduaneiras.

Ressalta-se que o RE 104226/SC pressupôs a conferência física das mercadorias importadas e se reportou à época anterior à implantação do SISCOMEX. Por entendermos que a legalidade deve sempre prevalecer, de forma a assegurar a segurança jurídica de forma igualitária; e por considerarmos que a matéria aduaneira não se resume às questões tributárias, inclusive por diferenciar a Revisão Aduaneira da revisão do lançamento tributário, concordamos com os argumentos esgrimidos pelo Ministro Baleeiro no RMS 15477/GB, o qual destacamos como exemplo de jurisprudência sobre a matéria, ainda atual, mesmo que relativa a uma outra época.

A atualização legislativa e a evolução da matéria aduaneira apenas reforçam os argumentos defendidos por Aliomar Baleeiro nos anos de 1960, para o qual “**os despachos aduaneiros sempre foram sujeitos a revisões**, que sujeitam os importadores às diferenças acaso verificadas, sejam por erro de cálculo ou de fato, sejam por errônea aplicação da lei” (BRASIL, 1966, p.192). A matéria aduaneira é dinâmica e suas operações demandam uma velocidade que possibilita o erro do agente, público ou privado. O engessamento das operações com a limitação da revisão apenas a critérios fáticos não condiz com a natureza da matéria, mesmo sob o argumento de segurança jurídica. A maior segurança que pode existir é a legalidade, que rege o caso concreto.

6.2. Súmula 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos

O antigo Tribunal Federal de Recursos tinha uma jurisprudência majoritária, mas não unânime, acerca da impossibilidade de revisão do lançamento tributário por erro de direito. A matéria foi sumulada em 18/11/1986, na conhecida Súmula 227, que recebeu a seguinte redação: “**A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento**” (grifo nosso).

Entre os precedentes citados na edição da súmula, destacamos os julgados de matéria aduaneira, cujas ementas abaixo transcrevemos:

AMS 97936/SP, Relator Ministro Geraldo Sobral, data da decisão 13/04/1983, DJ 18/08/1983.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO E SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ERRO DE DIREITO. REVISÃO DE LANÇAMENTO FISCAL. DESCABIMENTO.

I- Se as mercadorias importadas foram desembaraçadas e liberadas, sem impugnação dos agentes fiscais, no ato de classificação tarifária, torna-se inadmissível a revisão de lançamento, de ofício, que se tem como autorizada, somente, na ocorrência das hipóteses previstas no art. 149 do CTN combinado com o disposto no art. 54 do Decreto-lei n. 37/66, que não se aplicam ao caso dos autos. II- Remessa de ofício e recurso voluntário desprovidos. Sentença confirmada.

REO 94197/SC, Relator Ministro Bueno de Souza, data da decisão 20/06/1984, DJ 06/09/84.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. LANÇAMENTO DE II E IPI. REVISÃO "EX OFFICIO". INTELIGÊNCIA E APLICAÇÃO DO ART. 149 DO CTN.

Mera alteração do critério de apreciação do fato gerador pelo fisco não se contem em qualquer das hipóteses previstas na norma legal. Contribuinte que efetuou no tempo próprio a declaração exigida por lei, acatada pela administração, que liberou a mercadoria. Pretensão subsequente de diversa classificação na TAB, manifestada pelo fisco. Direito certo e líquido ofendido. Mandado de segurança. Sentença concessiva. Remessa "ex officio" dos autos confirmação da sentença.

AMS 103002/SP, Relator Ministro Pedro Acioli, data da decisão 19/06/1985, DJ 22/08/1985.

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. REVISÃO.

I- Revisão de lançamento dado a erro de direito impossível, pois, tendo o fisco, após as medidas de praxe, acolhido a classificação, a sua posterior mudança arrimada em novo critério jurídico, importaria em violação ao princípio da imutabilidade do lançamento tributário. Precedentes. II- Improvimento do recurso voluntário e da remessa oficial.

REO 104733, Relator Ministro Torreão Braz, data da decisão 29/04/1985, DJ 13/06/1985.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REVISÃO "EX OFFICIO" DO LANÇAMENTO.

Não se admite a revisão que tenha por base erro de direito oriundo de classificação tarifária. Sentença confirmada.

Nos julgados acima referidos, o TFR decidiu pela não admissão da revisão do lançamento tributário com base em erro de direito oriundo de classificação fiscal originalmente acatada pela fiscalização, com a liberação da mercadoria importada.

Entretanto, encontramos acórdãos da lavra do Ministro Geraldo Sobral, contemporâneos daqueles precedentes citados na Súmula 227, que permitem a revisão do lançamento tributário sempre que ocorrer erro de fato ou erro de direito, em decorrência do princípio constitucional da legalidade e do caráter declaratório do lançamento:

REO 94076/SC, Relator Ministro Geraldo Sobral, data da decisão 30/04/1984, DJ 31/05/1984.

TRIBUTÁRIO. IPI. LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. ERRO DE DIREITO. POSSIBILIDADE.

I - Em decorrência do princípio constitucional da legalidade (CF, artigos 19, I e 153, par 29) e do caráter declaratório do lançamento, que considera a obrigação tributária nascida da situação que a lei descreve como necessária e suficiente a sua ocorrência (CTN, arts. 113 e 114), admite-se a revisão de ofício da atividade administrativa do lançamento, vinculado e obrigatória, sempre que ocorrer erro de fato ou de direito. II - Remessa de ofício provida. Segurança cassada.

REO 103090/PE, Relator Ministro Geraldo Sobral, data da decisão 08/04/1985, DJ 16/05/1985.

TRIBUTÁRIO. IPI. CLASSIFICAÇÃO TARIFARIA. LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. ERRO DE DIREITO. POSSIBILIDADE.

I- Mantem-se a classificação tarifaria 84.19.90.00, por ser mais específica para o caso sob julgamento do que a classificação apontada pelo fisco (73.29.99.00). II- Em decorrência do princípio constitucional da legalidade (CF, artigos 19, I e 153, par.29) e do caráter declaratório do lançamento que considera a obrigação tributária nascida da situação que a lei descreve como necessária e suficiente a sua ocorrência (CTN, arts. 113 e 114), admite-se a revisão de ofício da atividade administrativa do lançamento, vinculada e obrigatória, sempre que ocorrer erro de fato ou erro de direito. III- Remessa *ex officio* provida, nos termos do relatório. Sentença confirmada em sua doutra conclusão.

O Ministro Geraldo Sobral, nos acórdãos REO 94076/SC e REO 103090/PE, filiou-se à corrente de Hugo de Brito Machado, segundo o qual é admissível a revisão do lançamento tributário sempre que ocorrer erro de fato ou erro de direito, pela aplicação do princípio da legalidade, e pelo caráter declaratório do lançamento. Note-se que esses acórdão decidiram de forma oposta daquele citado como precedente da Súmula 227 (AMS 97936/SP, de 13/04/1983), refletindo uma mudança de posicionamento do Ministro Geraldo Sobral acerca da matéria.

O acórdão REO 94076/SC foi objeto de análise de José Artur Lima Gonçalves, que concordou com seus fundamentos e sua decisão, admitindo a revisão do lançamento tributário tanto por erro de fato quanto por erro de direito, por respeito à legalidade e a indisponibilidade da coisa pública pela administração, além de expressamente distinguir “alteração de critérios jurídicos” e “errônea aplicação da lei” (GONÇALVES, 1985, p.300), distinção já apresentada no item 5.6 do presente trabalho.

Ao citar como precedente o AMS 97936/SP, o TFR desconsiderou a mudança de posicionamento da mesma turma de julgamento (5ª Turma) e do mesmo relator (Ministro Geraldo Sobral), que decidiu, por unanimidade, de forma diversa daquela utilizada no precedente.

Apesar da oscilação da jurisprudência à época, o TFR procurou harmonizar sua jurisprudência com a edição da Súmula 227, cujo teor é incontestável, acerca da impossibilidade da revisão do lançamento tributário em caso de mudança de critério jurídico.

Entretanto, em nossa interpretação, a Súmula apenas reproduz aquilo que já foi previsto no artigo 146 do CTN, que impede a retroatividade na introdução de novo critério jurídico no exercício do lançamento tributário em um mesmo sujeito passivo.

Não cremos que se tratava de erro de direito, pois, se assim fosse, sua redação expressamente mencionaria a expressão “erro de direito”, como era comum nas ementas à época, inclusive aquelas citadas como precedente da Súmula. Também não entendemos que a referida Súmula tratou da revisão aduaneira, mas apenas da revisão do lançamento tributário, conforme sua redação, inviabilizando sua aplicação direta no julgamento de matéria aduaneira revisional.

6.3. Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça

A consolidada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca da inadmissibilidade da alteração do lançamento por erro de direito é fundamentada no art. 146 do Código Tributário Nacional, aplicando o teor da Súmula 227, de 18/11/1986, do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Importa-nos, no presente trabalho, analisar os argumentos que levaram o STJ a consolidar essa jurisprudência, cujos fundamentos, em nosso entendimento, referem-se a uma situação que não mais condiz com a atual no que se refere ao tipo de lançamento do imposto de importação e espécies de conferência aduaneira efetuadas pela Aduana.

A grande maioria dos acórdãos analisados refere-se a fatos relativos ao período anterior a 1996; apenas os acórdãos analisados nos subitens 6.3.3 e 6.3.10 tratam de fatos relativos ao período posterior a 1996, ou seja, após a implantação do SISCOMEX e dos canais de parametrização.

Tentaremos responder às seguintes questões: (i) Qual o entendimento do STJ acerca da revisão do lançamento tributário? (ii) Foram consideradas no julgamento as especificidades da matéria aduaneira? (iii) a questão foi analisada à luz da segurança jurídica e da legalidade?

6.3.1. REsp 65.858, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha

No Recurso Especial 65858, julgado em 13/12/1995 pela Primeira Turma, o Ministro Relator Cesar Asfor Rocha assim ementou o acórdão:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE AUTO FISCAL. QUESTÃO DE DIREITO.

A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento" (Súmula 227-TFR)

A matéria analisada no recurso extraordinário era a possibilidade de revisão do lançamento do imposto de importação e do IPI sob a alegação de aproveitamento indevido de reduções e não adoção de preços de referência na base de cálculo, incidentes na importação de vinhos.

A Primeira Turma do STJ entendeu que se tratava de erro de direito, diferenciando-o de mudança de critério jurídico. Transcreveu trechos do acórdão referido no qual considera apenas as hipóteses relacionadas no art. 149 do CTN como possíveis de revisão, condicionando a previsão legal do art. 54 do Decreto-lei nº 37/66 aos preceitos que regem as revisões de ofício do CTN. Entretanto, apesar de diferenciar as hipóteses, o relator ementou o acórdão com a simples transcrição da Súmula 227 do TFR, e não com a vedação à revisão por erro de direito, o que seria indicado pelo conteúdo de seu voto.

Apesar dos fatos referirem-se a fase anterior à implantação do SISCOMEX, na qual o lançamento do imposto de importação era por declaração, o julgador deixou claro seu entendimento de que a revisão do lançamento somente seria admitida por erro de fato e nas hipóteses do art.149 do CTN, invocando a proteção da segurança do contribuinte.

6.3.2. REsp 171.119, Relatora Ministra Eliana Calmon

No Recurso Especial 171119/SP, julgado em 07/08/2001 pela Segunda Turma, a Ministra Relatora Eliana Calmon assim ementou o acórdão:

TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO - REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO - SÚMULA 227/TFR.

1. Em havendo na declaração do contribuinte erro de direito não detectado pelo Fisco, que a aceita integralmente, a mudança de entendimento constitui-se em alteração de critério vedada pelo CTN.
2. Só a falsidade, o erro ou a omissão são capazes de provocar a revisão do lançamento com a conseqüente autuação do contribuinte.
3. Recurso especial improvido.

A matéria analisada no recurso extraordinário era a possibilidade de revisão do lançamento do imposto de importação, após três anos do desembaraço aduaneiro, por erro de classificação fiscal.

A turma de julgamento entendeu que não poderia o Fisco rever o lançamento sem que houvesse falsidade, erro ou omissão quanto aos elementos de declaração obrigatória. Citou a jurisprudência do antigo TFR e a Súmula 227, entendendo que alteração posterior da classificação constitui-se em mudança de critério jurídico vedado pelo CTN. Vemos que nesse julgado o tribunal não mais fazia distinção entre “erro de direito” e “mudança de critério jurídico”. A Ministra Relatora não diferencia a questão aduaneira das demais questões tributárias, e decide pela simples aplicação da Súmula 227, entendendo pela impossibilidade de revisão por erro de direito. No acórdão, não foram feitas considerações sobre a segurança jurídica ou mesmo a legalidade.

6.3.3. REsp 412.904, Relator Ministro Luiz Fux

No Recurso Especial 412904/SC, julgado em 07/05/2002 pela Primeira Turma, o Ministro Relator Luiz Fux assim ementou o acórdão:

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

- Aceitando o Fisco a classificação feita pelo importador no momento do desembarço alfandegário ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em mudança de critério jurídico vedado pelo CTN.
- *Ratio essendi* da Súmula 227/TRF no sentido de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento".
- Incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito.
- Recurso improvido.

A matéria tratada no julgamento era um mandado de segurança preventivo postulando a suspensão da cobrança do crédito tributário em face da decisão exarada pelo Terceiro Conselho de Contribuintes, decorrente da Revisão Aduaneira que deu nova classificação a mercadorias importadas, já desembaraçadas após a conferência aduaneira. A impetrante alegou a ocorrência de erro de direito e que a conferência aduaneira homologou expressamente o lançamento tributário. Portanto, esse julgamento já trata de importações sujeitas ao lançamento por homologação, não mais de lançamento por declaração. Assim sendo, deve ser considerada a diferença entre a Revisão Aduaneira e a revisão do lançamento tributário, já tratada no capítulo 3 do presente trabalho.

Por bem expressar o ponto de vista do relator e a posição dominante do STJ, transcrevemos parte de seu voto:

No mérito, consoante se observa houve erro quanto a classificação tarifária da mercadoria desembaraçada cujas características constavam da Declaração de Importação. A mercadoria restou conferida pelo Agente Fiscal, na sua qualidade, quantidade, marca, modelo, tipo, referência, dimensão e outras características que a identificavam para fins de classificação tarifária, e aquela autoridade, ratificou a identificação física contida na Declaração de Importação. Concluída, a conferência aduaneira, sem impugnação de qualquer espécie, foi o produto desembaraçado e entregue a importador, após pagos os tributos correspondentes. Consequentemente, deve se presumir que a classificação tarifária indicada na Declaração de Importação estava consoante o enquadramento da mercadoria na tarifa legal. *In casu*, uma vez que incoorreu qualquer impugnação ao valor aduaneiro ou classificação tarifária da mercadoria, a revisão de ofício do lançamento só poderia ter sido iniciada pela autoridade administrativa nas hipóteses especificadas no art. 149 do CTN, dentre as quais, a de comprovação da falsidade, erro ou omissão na declaração. Entretanto, contra a inspeção aduaneira realizada não se objetou qualquer irregularidade, bem como contra qualquer informação prestada ao Fisco pela impetrante. (BRASIL, 2002, p.4)

Pelo trecho transcrito, constata-se que houve uma efetiva conferência física da mercadoria e posteriormente o desembaraço, sem qualquer irregularidade apontada pela fiscalização, fato esse destacado pelo Ministro Fux. A apreciação da questão sobre a conferência aduaneira é fundamental para a análise da possibilidade de Revisão Aduaneira e se esse ato revisional também caracteriza-se como revisão do lançamento tributário. Infelizmente, o i. Relator não apreciou de forma direta a questão crucial para a solução do problema: se a conferência aduaneira, ou mesmo o desembaraço aduaneiro, homologaria expressamente o lançamento tributário.

Perdeu-se uma oportunidade de esclarecer a questão acerca do momento em que ocorre a homologação expressa do imposto de importação, visto que, em outros casos analisados, tratava-se de lançamento por declaração. Indiretamente, podemos concluir que o Ministro Luiz Fux considerou que houve o lançamento e que o ato revisional seria revisão de lançamento.

O Ministro Fux preferiu fundamentar sua decisão em outro ponto: que não havendo erro de fato, a ser impugnado pela autoridade fiscal, não se permite a revisão de lançamento, a qual, segundo o entendimento do STJ, seria ilegal, adotando a Súmula 227/TFR. Como na espécie não foi verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 149 do CTN, em seu entendimento, os únicos casos que comportariam a revisão prevista no artigo 54 do Decreto-lei nº 37/66, incabível o lançamento suplementar.

6.3.4. REsp 202.958, Relator Ministro Franciulli Netto

No Recurso Especial 202958/RJ, julgado em 25/11/2003 pela Segunda Turma, o Ministro Relator Franciulli Netto assim ementou o acórdão:

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEAS "A" E "C" - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA - REVISÃO DO LANÇAMENTO - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE ERRO QUANTO À IDENTIFICAÇÃO FÍSICA DA MERCADORIA - ART. 149 DO CTN.

A impetrante importou da França 2.200 Kg do produto TESAL e recolheu o imposto de importação após regular conferência da mercadoria pela autoridade fiscal.

Diante dessas circunstâncias, é de elementar inferência que não poderia o contribuinte, em momento posterior, ser notificado para novo recolhimento do imposto de importação, sob a alegação de que a classificação do produto deveria ser diversa, com incidência de alíquota maior.

O art. 149 do CTN autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, "*quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória*", ou seja, quando há erro de direito. Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação do imposto pago por eventual equívoco na classificação do bem.

Divergência jurisprudencial não-configurada ante a ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados.

Recurso especial improvido.

A matéria analisada referia-se a Revisão Aduaneira que deu nova classificação a mercadorias importadas, já desembaraçadas após a conferência aduaneira, e consequente lançamento de diferença de tributos incidentes.

No acórdão analisado, constata-se uma grande confusão feita pelo Ministro Franciulli Netto entre "erro de fato" e "erro de direito" em seu voto, que foi fundamentado no art. 149 do CTN e na Súmula 227 do TFR, além de citar a jurisprudência do STJ (REsp 412904/SC). Reproduzimos trecho do voto do i. Relator:

Diante dessas circunstâncias, é de elementar inferência que não poderia o contribuinte, em momento posterior, ser notificado para novo recolhimento do imposto de importação, sob a alegação de que a classificação do produto deveria ser diversa, com incidência de alíquota maior.

Tal conduta não encontra respaldo na legislação tributária de regência, cujas disposições asseguram a revisão do lançamento apenas quando há erro de direito, e não de fato.

Confira-se:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

omissis

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória".

Dessa forma, inexistente o erro quanto à identificação física da mercadoria, é defesa a posterior revisão do lançamento pelo Fisco.

Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação do imposto pago por eventual equívoco na classificação do bem.

Ora, as situações descritas pelo relator referem-se a “erro de fato”, não a “erro de direito” como expressamente mencionado. Ou o Ministro Franciulli Netto confundiu-se na redação do acórdão, e efetivamente queria dizer “erro de fato” ao invés de “erro de direito” em seu voto, ou ele aceita que o inciso IV do art. 149 do CTN também é aplicável em casos de erro de direito, o que não acreditamos ser o que aconteceu. Como ele se manifesta pela impossibilidade de revisão nos casos de inexistência de erro quanto à identificação física da mercadoria, o que normalmente se entende como “erro de fato”, não vemos aqui um precedente do STJ sobre a possibilidade de revisão por erro de direito, na acepção usual do termo, especialmente porque ele veda a revisão por erro de classificação fiscal, o que também é comumente classificado como “erro de direito”. Apenas causa espécie a referência desse acórdão em diversos outros julgados sobre o tema¹⁸⁷.

6.3.5. AgRg 478.389, Relator Ministro Humberto Martins

O Agravo Regimental no RECURSO ESPECIAL Nº 478.389/PR, julgado em 25 de setembro de 2007, foi assim ementado pelo Ministro Relator HUMBERTO MARTINS:

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

O art. 149 do CTN somente autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, *quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória*, ou seja, quando há erro de direito. Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão do lançamento por alegação de qualquer equívoco. Precedentes do STJ.

Agravo regimental improvido.

Nesse julgado, o STJ mais uma vez confunde erro de fato com erro de direito, quando afirma que “o art. 149 do CTN somente autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, *quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória*, ou seja, quando há

erro de direito” (BRASIL, 2007, p.6). Esse conceito é reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como sendo “erro de fato”, não “erro de direito”.

Também se extrai do acórdão a confirmação da jurisprudência do STJ, afirmando que não cabe revisão do lançamento por alegação de qualquer equívoco, se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte.

6.3.6. Ag 918.833, Relator Ministro José Delgado

Em decisão monocrática no Agravo de Instrumento nº 918833/DF, de 27/02/2008, o Ministro Relator José Delgado assim decidiu:

TRIBUTÁRIO. IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC.

1. Inexistiu ofensa ao art. 535 do CPC pois as questões que se dizem omissas foram claramente referidos no voto do aresto que julgou os aclaratórios.
2. A alteração posterior ao momento do desembaraço aduaneiro constitui mudança de critério jurídico, o que é vedado pelo CTN. Precedentes.
3. Entendimento que se coaduna com o expresso na Súmula 227/TRF: "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento".
4. Agravo de instrumento não-provido.

Tratava-se de agravo de instrumento interposto pela Fazenda Nacional em face da decisão que inadmitiu o recurso especial sob o fundamento, entre outro, de inexistência de prequestionamento em relação aos artigos 54 do Decreto-Lei n. 37/66 e 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro, e de que o exame da violação do artigo 149, I, do CTN implicaria reexame de matéria fática, o que encontraria óbice na Súmula 7/STJ. Entre as razões do agravo, alegou-se, entre outras, que a omissão do acórdão seria evidente na medida em que este não enfrentou questão relevante para o deslinde da controvérsia, e que a apreciação da violação do artigo 149, I, do CTN não implicaria reexame da matéria fática.

O Ministro José Delgado argumentou que a tese referente ao disposto no artigo 149, I, do CTN encontrava-se diametralmente oposta à jurisprudência do STJ, e que a alteração posterior da classificação adotada no momento do desembaraço aduaneiro caracterizaria mudança de critério jurídico, o que seria vedado pelo CTN, conforme Súmula 227 do TFR. Para o relator, a mudança de critério jurídico estaria comprovada, porquanto a revisão do

¹⁸⁷ REsp 1112702/SP, AgRg no REsp 942539/SP, entre outros.

lançamento pela Fazenda Nacional teria sido levada a efeito com base em interpretação jurídica diversa da vigente ao tempo do desembaraço. Foi considerado também que durante toda a instrução probatória dos autos, a fiscalização não comprovou a falsidade, o erro ou a omissão na declaração do contribuinte.

Em que se pese os argumentos trazidos pelo Ministro José Delgado, não ficou claro em sua decisão a questão da não aplicação do inciso I do art. 149, entre as possibilidades de revisão do lançamento tributário-aduaneiro. O Ministro afirma que tal tese seria diametralmente oposta à jurisprudência do STJ, mas entre os precedentes por ele citados (AgRg no REsp 478.389/PR, REsp 412.904/SC e REsp 171.119/SP), nenhum analisa aplicação do inciso I do art. 149 do CTN. Claro está sua posição de que a alteração da classificação fiscal adotada no momento do desembaraço aduaneiro caracterizaria mudança de critério jurídico, o que seria vedado pelo CTN, e pela necessidade de comprovação de falsidade, erro ou omissão na declaração de importação, para admitir a revisão de lançamento.

6.3.7. AgRg 1.033.299, Relatora Ministra Denise Arruda

O Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1033299/RJ, julgado em 16/10/2008 pela Primeira Turma, recebeu a seguinte ementa da Ministra Relatora DENISE ARRUDA:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO. POSTERIOR ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS. REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO DESPROVIDO.

1. O Tribunal *a quo*, examinando as provas dos autos, entendeu que não ficou caracterizada a alteração do critério de classificação das mercadorias importadas para fins de novo lançamento do tributo. Consignou que apenas a classificação dos produtos foi modificada em razão do resultado de exame laboratorial efetivado com base na Instrução Normativa SRF 14/85, e que o preposto da recorrente se comprometera a pagar eventuais acréscimos relativos à exação em comento, desistindo da vistoria oficial.

2. Assim, mostra-se inviável a análise das alegações apresentadas no recurso especial, pois, para que esta Corte Superior entenda que tenha havido uma criteriosa vistoria por parte da autoridade administrativa, e que esta tenha concordado com a declaração feita pela contribuinte, seria necessário reexaminar o conjunto fático-probatório dos autos, a fim de refutar a afirmativa feita pelo Tribunal de origem, o que é defeso em razão do óbice contido na Súmula 7/STJ.

3. Agravo regimental desprovido.

A questão apreciada no Agravo era a possibilidade de revisão aduaneira, com a reclassificação das mercadorias importadas, admitida pelo Tribunal *a quo*, entendendo que não ficou caracterizada a alteração do critério de classificação das mercadorias importadas

para fins de novo lançamento do tributo, mas apenas aplicação da correta classificação fiscal em razão do resultado de exame laboratorial. Tratava-se de erro de fato, cuja revisão era admitida pela corte.

A Relatora entendeu não ser possível a apreciação das alegações apresentadas no recurso especial, que resultaria em reexame do conjunto fático-probatório dos autos, a fim de refutar a afirmativa feita pelo Tribunal de origem, o que seria proibido em razão do óbice contido na Súmula 7/STJ.

6.3.8. REsp 1.112.702, Relator Ministro Luiz Fux, e Agravo Regimental, Relator Ministro Humberto Martins

O Recurso Especial 1112702/SP, julgado em 20/10/2009 pela Primeira Turma, recebeu a seguinte ementa do Ministro Relator Luiz Fux:

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

1. "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento" (Súmula 227 do TFR).
2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.
3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min. HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 412904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp nº 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).
4. Recurso Especial desprovido.

A matéria tratada no referido recurso especial também foi a possibilidade de reclassificação fiscal efetuada pela Fazenda Nacional, após verificado erro de codificação em procedimento revisional, considerado nesse julgado como revisão de lançamento. Por tratar de forma direta da homologação do pagamento dos tributos incidentes na importação, ponto fundamental de nossa análise, transcrevemos parte do acórdão recorrido proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, também reproduzido no Recurso Especial em questão:

Não é ilegal a revisão e conferência da documentação, bem como da conferência física dos bens importados, reavaliando-os, se preciso, inclusive quanto ao montante dos impostos recolhidos, posto que sua aquiescência e concordância com os

procedimentos do importador, autorizando o seu desembaraço sem qualquer ressalva, conforme já consignado, acarretará a homologação expressa do ato, considerando que se as mercadorias importadas forem desembaraçadas e liberadas sem qualquer impugnação dos agentes fiscais, inadmissível será a revisão do lançamento de ofício, que se encontra autorizada somente nas hipóteses previstas pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional. [...]Tendo sido demonstrado que a importação foi regular, assim como a homologação dos tributos recolhidos à época, sem qualquer objeção quanto à classificação tarifária levada a efeito pela contribuinte, mostra-se abusiva e ilegal a revisão de ofício pela Administração com o único propósito arrecadatário, porquanto caracterizado esse ato como modificação do critério jurídico antes adotado, incidindo a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos. (BRASIL, 2009, pp.2-3)

O ponto principal do voto do Ministro Fux foi a conferência física da mercadoria importada efetuada pelo Agente Fiscal. Segundo seu entendimento, uma vez conferida a mercadoria importada, com a identificação de suas características específicas, possibilitando sua perfeita identificação para fins da classificação tarifária, a posterior ratificação pela autoridade competente, sem qualquer impugnação, e o consequente desembaraço da mercadoria e entrega ao importador, presume-se a adequação da classificação tarifária indicada na Declaração de Importação ao enquadramento tarifário legal. O relator concordou com a conclusão do Tribunal de origem, que apontou a configuração de situação jurídica já consolidada, implicando na homologação expressa do ato pela administração, inclusive em relação ao crédito tributário. Baseou-se o relator na proteção da confiança do contribuinte, citando a doutrina de Ricardo Lobo Torres e Ruy Barbosa Nogueira.

Destaca-se negativamente no acórdão a expressa citação, como precedente, do AgRg no REsp 478.389/PR e do REsp 202958/RJ, que confundem erro de fato com erro de direito. O relator referiu-se ainda à Súmula 07 do STJ, que impediria aquela corte efetuar qualquer apuração fática do erro.

Foi interposto agravo regimental pela Fazenda Nacional contra a referida decisão, com apontamento de divergência jurisprudencial reconhecendo tratar-se de erro de fato e não mudança de critério jurídico, a reclassificação de mercadoria desembaraçada em razão da correta análise de seus aspectos materiais. O Agravo Regimental, julgado pela Primeira Seção do STJ em 27/10/2010, foi assim ementado pelo Ministro Relator Humberto Martins:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. ACÓRDÃO EMBARGADO QUE APRECIA O MÉRITO RECURSAL. PRIMEIRO PARADIGMA NÃO APRECIA O MÉRITO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COLACIONADOS COMO DIVERGENTES. SEGUNDO PARADIGMA APLICA IDÊNTICO ENTENDIMENTO. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. INDEFERIMENTO LIMINAR DOS EMBARGOS.

1. Acórdão embargado no sentido de que a revisão de lançamento do imposto por erro de classificação operada pelo Fisco, que aceitou as declarações do importador quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, o que é vedado pelo CTN (Súmula 227/TFR). A Primeira Turma considerou que o lançamento suplementar é, portanto, incabível quando motivado por erro de direito.
2. Acórdãos paradigmas da Segunda Turma, cujas hipóteses cuidam de erro de fato, e não erro de direito; o primeiro aresto aplica a Súmula 7/STJ, e o segundo aplica a mesma jurisprudência do acórdão embargado.
3. A ausência de similitude fática e, bem como a ausência de divergência entre os arestos confrontados ensejam o indeferimento liminar dos embargos de divergência. Agravo regimental improvido.

Foi negado provimento aos embargos por entender a Primeira Seção que inexistia a necessária similaridade fática entre os acórdãos confrontados e a questão sob julgamento. Confirmou-se o entendimento que a questão, erro de classificação fiscal na importação, tratava-se de erro de direito e não de fato, o que impossibilitaria a revisão do lançamento.

6.3.9. AgRg no REsp 942.539, Relator Ministro Humberto Martins

O Agravo Regimental no Recurso Especial 942.539/SP, julgado em 02/09/2010 pela Segunda Turma, recebeu a seguinte ementa do Ministro Relator Humberto Martins:

TRIBUTÁRIO. GUIAS DE IMPORTAÇÃO VENCIDAS E UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO AUTORIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL. POSTERIOR REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO VERIFICADO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Se a autoridade fiscal procede ao desembaraço aduaneiro à vista de guias de importação vencidas, circunstância dela desconhecida e ocultada pelo contribuinte, caracteriza-se erro de fato, e não erro de direito.
 2. Por erro de fato deve-se entender aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação.
 3. Diz-se erro de direito aquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.
 4. Se o desembaraço aduaneiro é realizado sob o pálio de erro de fato, é possível sua revisão dentro do prazo decadencial, à luz do art. 149, IV, do CTN. Precedentes desta Corte.
- Agravo regimental provido.

A matéria apreciada no agravo regimental consistia na possibilidade ou não de revisão de lançamento nos casos em que a autoridade fazendária havia autorizado o desembaraço aduaneiro. Não se discutiu a existência ou não de erro, mas a possibilidade de revisão de lançamento após a constatação, por parte da autoridade fiscal, de que a agravada teria se utilizado de guias de importação vencidas.

O Ministro Humberto Martins proferiu seu voto apenas confirmando a jurisprudência daquela corte quanto à impossibilidade de revisão do lançamento por mudança de critério jurídico adotado, equiparando ao erro de direito cometido pelo contribuinte e não detectado pelo Fisco.

O Ministro Herman Benjamin proferiu voto-vista, apontando a divergência entre a questão apreciada pelo Ministro Relator e a hipótese dos autos, visto que tratava-se de importação de mercadorias com guias vencidas, sem o recolhimento do Imposto de Importação por suposto gozo de isenção. Posteriormente, em revisão aduaneira, a fiscalização efetuou o lançamento tributário após apurar que não teriam sido preenchidos os requisitos para o gozo do benefício fiscal. O Ministro Herman Benjamin entendeu que não houve mudança do critério jurídico, mas sim erro de fato cometido pelo contribuinte e só detectado posteriormente pela Fazenda, admitindo o procedimento revisional do lançamento no caso por perfeitamente enquadrar-se na previsão contida no inciso IV do art. 149 do CTN. Citou ainda a possibilidade de Revisão Aduaneira prevista no art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966.

O Ministro Relator retificou seu voto e concordou com o Ministro Herman Benjamin. Ressalvou a dificuldade na distinção entre erro de direito e erro de fato, mas reconheceu a possibilidade de revisão em casos de desconhecimento de aspectos fáticos relevantes por parte do Fisco. Transcrevemos parte de seu voto-vista regimental:

Valho-me de idênticas palavras para registrar que o Fisco, *in casu*, quando do lançamento, considerou aspecto diferente daquele efetivamente acontecido. Com outras palavras, se soubesse que as tais guias de importação não possuíam validade jurídica alguma, o Fisco, com guarda do postulado da legalidade, certamente não autorizaria o desembaraço aduaneiro.

Anote-se que o caso de que se cuida não reclamava a interpretação de norma jurídica e de seus efeitos, ao ponto de inspirar no espírito da autoridade fiscal a prática do ato de desembaraço. A hipótese foi mesmo de desconhecimento de um fato relevante ocorrido no mundo dos fatos, sonogado inclusive pela recorrente, a quem aproveitou o silêncio. O mesmo silêncio que agora é evocado, com supedâneo nos escaninhos das interpretações, para manter de pé um erro que, convenha-se, atenta contra o senso comum médio: a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza.

[...]

Vou mais além, registrando que o desembaraço aduaneiro, à luz da teoria do fato jurídico, porque edificado sobre fato não verificado no mundo dos fatos (guias hábeis à importação), não pode sequer ser aquilatado no plano da validade, muito menos da eficácia, com surgimento, *e. g.*, de direitos, deveres, pretensões. Inexistindo o fato, impede-se a incidência da norma e, por conseguinte, o surgimento do fato jurídico e de todos os efeitos daí advindos. (BRASIL, 2010, pp.24-28)

Neste julgamento, após a precisa intervenção do Ministro Herman Benjamin, o STJ adentrou um pouco mais no universo aduaneiro, interpretando os fatos à luz das

especificidades da matéria aduaneira. Foi destacada a possibilidade de Revisão Aduaneira prevista por sua matriz legal, mesmo que ainda submetida ao crivo do art. 149 do CTN. Foi considerada a impossibilidade de verificação, no ato do desembaraço, de fatos incorretamente descritos na Declaração de Importação, e a possibilidade de verificação em momento posterior.

O ponto destacado no voto-vista regimental pelo Relator, de que a fiscalização teria apreciado aspecto diferente daquele efetivamente acontecido, ocorre com frequência no cotidiano aduaneiro, e muitas vezes tal divergência apenas é constatada em procedimento revisional.

Acertadamente o Relator afirma que, se soubesse do erro cometido pelo importador, a fiscalização certamente não autorizaria o desembaraço aduaneiro, com base no princípio (ou postulado, conforme prefere o Ministro Relator) da legalidade. Esse ponto é fundamental: o respeito à legalidade nos procedimentos aduaneiros, com tratamento isonômico para todos aqueles importadores que se encontram em situação idêntica, que proporciona a segurança jurídica para todos, não apenas para alguns poucos que se beneficiaram de erros ou omissões, tanto por sua responsabilidade, quanto por responsabilidade da autoridade fiscal.

Impedir que no procedimento revisional se apure os fatos e se aplique o direito, com o competente lançamento daquela parcela do tributo que não foi anteriormente recolhida, é aplicar o direito de forma casual em benefício individual, em detrimento do Estado e de seus cidadãos.

Nesse julgamento, o STJ admitiu a possibilidade de revisão de lançamento em relação a mercadoria classificada incorretamente na Declaração de Importação, desde que comprovado o erro de fato.

A questão do erro de fato foi tratada no REsp 1130545/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 09/08/2010, que foi reconhecido como recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C do CPC. Segundo esse entendimento, a revisão do lançamento tributário por erro de fato reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário, fundado no inciso VIII do art. 149 do CTN; já o erro de direito seria o equívoco na valoração jurídica dos fatos), cuja revisão do lançamento não seria permitida em virtude do princípio da proteção à confiança, com base no artigo 146 do CTN.

6.3.10. AgRg no REsp 1.366.536, Relator Ministro Humberto Martins

No Agravo Regimental no Recurso Especial 1366536/RJ, julgado em 06/06/2013 pela Segunda Turma, o Ministro Relator Humberto Martins assim ementou o acórdão:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO. POSTERIOR ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. COTEJO ANALÍTICO NÃO DEMONSTRADO.

1. Não há violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Discute-se nos autos a possibilidade de posterior revisão de lançamento do imposto de importação por erro de classificação operada pelo Fisco, que aceitou as declarações do importador quando do desembaraço aduaneiro.

3. Hipótese em que o Tribunal de origem, em conformidade com o conjunto fático-probatório dos autos, concluiu que não houve erro passível de revisão do lançamento. Dessa forma, não cabe ao STJ, em sede de recurso especial, alterar tal entendimento, visto que isso implicaria o reexame de provas, o que é vedado por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ.

4. A divergência jurisprudencial autorizativa do recurso especial interposto com fundamento na alínea "c" do inciso III do art. 105 da Constituição Federal requer comprovação e demonstração; esta, em qualquer caso, com a transcrição dos trechos dos acórdãos que configurem o dissídio, mencionando-se e cotejando-se as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, não se oferecendo, como bastante, a simples transcrição de ementas ou votos.

Agravo regimental improvido.

A matéria discutida nos autos refere-se à possibilidade de posterior revisão de lançamento do imposto de importação por erro de classificação operada pelo Fisco, que aceitou as declarações do importador quando do desembaraço aduaneiro. O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, entendeu que não houve revisão de lançamento tributário, mas sim revisão aduaneira, e que a classificação dos produtos teria sido modificada em razão do resultado de exame laboratorial.

O TRF afirmou não se tratar de revisão de lançamento, diferenciando-a da Revisão Aduaneira e destacando a especificidade da matéria aduaneira. Transcrevemos o seguinte trecho do acórdão regional, também transcrito pelo Ministro Humberto Martins em seu voto:

No caso tratado, não se verifica a omissão apontada pelo embargante, uma vez que a, argumentação supostamente não apreciada foi objeto dos debates orais travados durante a sessão de julgamento do recurso (fls. 316/327), sendo, inclusive, determinante para a reforma de entendimento que originariamente havia adotado.

Peço vênias para transcrever trecho das precisas observações do ilustre Desembargador Alberto Nogueira, que demonstra a apreciação da questão pela Eg. 4ª Turma:

"De logo, observo que, no caso concreto, segundo a minha percepção, não se tratou de processo de revisão de lançamento.

Por isso mesmo é que o acórdão que foi trazido aqui, segue um caminho completamente diferente. É a questão do critério jurídico de que não pode ser modificado, salvo a ocorrência de dolo, simulação ou fraude. A jurisprudência nesse sentido é tranqüila.

Mas aqui nós estamos, insisto dizer, no campo aduaneiro.

Nesse campo, conforme todos sabemos, em razão da própria dinâmica, da velocidade do comércio internacional e da necessidade de as mercadorias importadas e exportadas serem incluídas na 'cadeia 'produtiva,' a liberação da mercadoria, o desembaraço - isso é no mundo inteiro, não só no Brasil – tem caráter precário e provisório.

Não se trata de um, lançamento no sentido próprio, é uma liberação. E todas as mercadorias importadas, segundo o Decreto-Lei nº 37- isso também ocorre em todos os países, civilizados do mundo -, as declarações, o despacho aduaneiro, a declaração da documentação que acompanha a declaração, a DI, são encaminhados para um chamado serviço de revisão de despacho. Ali, durante cinco anos, todas as declarações – pelo menos em tese, ou na lei - devem ser revistas, embora na prática esteja sempre havendo atrasos e selecionam-se as mais polêmicas. Em alguns casos, como nesse, se recolheu amostra para exame, funcionou o antigo Instituto Nacional de Tecnologia; hoje Fundação Nacional de Tecnologia. Nessa revisão a autoridade administrativa entendeu que aquela classificação tributária estava incorreta - esse foi o fato administrativo, esse foi o ato administrativo." (BRASIL, 2013, pp.6-7)

Em uma brilhante exposição feita pelo Desembargador Alberto Nogueira e reproduzida nos votos, a matéria aduaneira é destacada e merecedora de tratamento diferenciado, condizente com suas próprias normativas e procedimentos específicos. Foi destacada a dinâmica do comércio internacional e da necessidade de velocidade no desembaraço aduaneiro, não apenas no Brasil, mas como uma realidade global. Foi considerado o desembaraço aduaneiro não como um lançamento, mas apenas uma liberação da mercadoria, passível de revisão, conforme previsão do Decreto-Lei nº 37.

Apenas ressaltamos que a ementa do acórdão pode dar margem a interpretação diversa daquela efetivamente decidida no julgamento. No acórdão, consta que o Tribunal de origem, em conformidade com o conjunto fático-probatório dos autos, concluiu que não houve erro passível de revisão do lançamento, sendo que no voto consta que não houve revisão do lançamento tributário. São coisas distintas. No voto, o relator refere-se à decisão do Tribunal *a quo* que entendeu que não houve revisão do lançamento tributário, mas sim revisão aduaneira. Não se trata de impossibilidade de revisão de lançamento, mas sim de inexistência de revisão do lançamento, pelo simples fato de não ter ocorrido o lançamento anterior, por se tratar de lançamento por homologação, ainda não homologado.

No caso em questão, a impossibilidade de reexame de provas pelo STJ em sede de recurso especial, sempre levantada pela aplicação da Súmula 7 do STJ, permitiu a diferenciação da matéria aduaneira daquela tipicamente tributária. Mesmo que não se possa considerar como uma virada jurisprudencial, entendemos que o julgado, ao confirmar a

decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, caminhou acertadamente para uma futura reavaliação da jurisprudência do STJ em matéria aduaneira, ao levar em consideração as características e especificidades do Direito Aduaneiro em conjunção com as normas tributárias.

6.3.11. Conclusões sobre a jurisprudência selecionada do STJ em matéria de revisão aduaneira

Procuramos extrair dos acórdãos analisados as respostas para os seguintes questionamentos: (i) Qual o entendimento do STJ acerca da revisão do lançamento tributário? (ii) Foram consideradas no julgamento as especificidades da matéria aduaneira? (iii) A questão foi analisada à luz da segurança jurídica e da legalidade?

(i) Qual o entendimento do STJ acerca da revisão do lançamento tributário?

Claro está que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está consolidada no sentido de que a revisão do lançamento tributário somente pode ser exercida nas hipóteses de erro de fato, entendido como o erro relacionado ao desconhecimento da existência de determinada situação ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário, nas hipóteses previstas nos incisos IV¹⁸⁸ e VIII¹⁸⁹ do artigo 149 do CTN. Ao contrário, a revisão do lançamento tributário não seria permitido nas hipóteses de erro de direito, entendido como aquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma, em virtude do princípio da proteção à confiança, refletido no artigo 146 do CTN.

A definição do que seria erro de fato e o que seria erro de direito ficou esclarecida no REsp 1130545/RJ, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado em 09/08/2010, reconhecido como recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C do CPC. Isso evitará equívocos como aquele cometidos no REsp 202958/RJ pelo Ministro Franciulli Netto, e no AgRg 478.389 pelo Ministro Humberto Martins, que trataram como erro de direito as hipóteses previstas no inciso IV do art. 149 do CTN. Uma leitura desavisada das ementas poderia levar à equivocada conclusão de que o STJ aceitou a revisão do

¹⁸⁸ Art. 149. [...] IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; [...].

¹⁸⁹ Art. 149. [...] VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; [...].

lançamento por erro de direito, no conceito comumente aceito pela doutrina e pela jurisprudência (erro na valoração jurídica dos fatos).

A jurisprudência consolidada do STJ toma como base a Súmula 227 do TRF, para a qual "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento". O teor da referida Súmula referia-se apenas a mudança de critério jurídico, mas tem sido interpretada de forma ampla pelo STJ, considerando também para o erro de direito. A diferenciação entre erro de direito e mudança de critério jurídico, feita pelo STJ no REsp 65858, não mais foi considerada por aquela corte na apreciação da matéria.

O teor da Súmula 227 do TRF é irretocável dentro do princípio da segurança jurídica e proteção da confiança, mas sua adequação ao princípio da legalidade é condicionado a uma interpretação dentro do disposto no artigo 146 do CTN. Quando afirma que "a mudança de critério jurídico não autoriza a revisão do lançamento" devemos entender como aquelas modificações de interpretação da norma adotados pela autoridade administrativa, entre as diversas interpretações que uma norma jurídica poderia ter, sem que se possa razoavelmente cogitar de erro, no exercício do lançamento, conforme doutrina de Hugo de Brito Machado (2009, p.84). Mas o STJ entende de forma diversa, ampliando seu alcance, incluindo a limitação para as hipóteses de erro de direito, ainda que em violação do princípio da legalidade, dentro de sua defesa do princípio da segurança jurídica.

Mais uma vez criticamos essa interpretação: a nosso ver, a maior defesa à segurança jurídica é a observância à legalidade, expressão máxima da função certeza da segurança jurídica, que permite a proteção dos direitos e garantias individuais e o tratamento isonômico previstos na Constituição Federal, além de representar a soberania popular.

A permissão para a revisão do lançamento tributário-aduaneiro por erro de fato na jurisprudência do STJ encontra no Agravo Regimental no Recurso Especial 942.539/SP, um importante precedente pela análise efetuada pelo Ministro Herman Benjamin e confirmada pelo Ministro Relator Humberto Martins.

Nesse julgamento, o STJ admitiu a possibilidade de revisão de lançamento em relação a mercadoria classificada incorretamente na Declaração de Importação, desde que comprovado o erro de fato. O Ministro Herman Benjamin entendeu que não houve mudança do critério jurídico, mas sim erro de fato cometido pelo contribuinte e só detectado posteriormente pela Fazenda, admitindo o procedimento revisional do lançamento. O Ministro Relator reconheceu a possibilidade de revisão em casos de desconhecimento de aspectos fáticos relevantes por parte do Fisco, considerando a impossibilidade de verificação, no ato do desembaraço, de fatos incorretamente descritos na Declaração de Importação, e a

possibilidade de verificação em momento posterior, baseando-se no princípio (ou postulado, conforme prefere o Ministro Relator) da legalidade.

Outro destaque negativo da análise jurisprudencial do STJ quanto à revisão de lançamento tributário é a ausência da apreciação, por parte dos Ministros, de outras possibilidades de enquadramento no art. 149 além do inciso IV. Quando levantados pela Fazenda Nacional, a possibilidade de Revisão Aduaneira pelos incisos I (quando a lei assim o determine) e V (quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada no exercício das atividades previstas no lançamento por homologação) não é, no nosso entendimento, apreciada com o rigor e a importância que deveria ser, sendo refutada por argumentos simplistas, com base na jurisprudência alegadamente consolidada.

Na decisão monocrática no Agravo de Instrumento nº 918833/DF, Ministro Relator José Delgado argumentou que a tese referente ao disposto no artigo 149, I, do CTN, ou seja, a possibilidade de revisão do lançamento quando a lei assim determinar (aplicando a determinação da Revisão Aduaneira determinada pelo art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966) encontrava-se diametralmente oposta à jurisprudência do STJ, e por isso não a aplicaria. Ocorre que entre os precedentes por ele citados (AgRg no REsp 478.389/PR, REsp 412.904/SC e REsp 171.119/SP), nenhum analisa a aplicação do inciso I do art. 149 do CTN.

Portanto, constata-se que o STJ não está disposto a modificar sua jurisprudência, mesmo que outros dispositivos do art. 149 permitam a revisão do lançamento além daquele por erro de fato (inciso IV e VIII), refletindo em omissões na apreciação de questões de direito relevantes para a resolução do problema.

(ii) Foram consideradas no julgamento as especificidades do Direito Aduaneiro?

Os acórdãos do Superior Tribunal de Justiça sobre a Revisão Aduaneira analisados no presente trabalho, em sua grande maioria, referem-se a fatos anteriores à implantação do SISCOMEX e da parametrização das Declarações de Importação. Os lançamentos dos tributos incidentes na importação à época eram classificados como lançamento por declaração.

Portanto, a jurisprudência do STJ acerca da Revisão Aduaneira foi consolidada considerando uma situação fática que não se aplica necessariamente na análise dos fatos posteriores a 1996 na Aduana brasileira. Identificamos que apenas o Recurso Especial 412904/SC e o Agravo Regimental no Recurso Especial 1366536/RJ, trataram de casos

ocorridos posteriores à implantação do SISCOMEX e da parametrização das Declarações de Importação.

A jurisprudência do STJ não considera, de forma clara, a distinção entre Revisão Aduaneira e revisão do lançamento tributário¹⁹⁰. Os casos analisados referem-se a fatos anteriores a 1996 e sujeitos ao lançamento por declaração, época em que o lançamento dos tributos aduaneiros era efetuado pela Declaração de Importação.

Dessa forma, ignorar tal distinção para fatos anteriores à implantação do SISCOMEX é admissível, especialmente para aqueles que não reconhecem a distinção entre a matéria aduaneira e a matéria tributária. Entretanto, considerar que os institutos de Revisão Aduaneira e de revisão do lançamento tributário são equivalentes para fatos posteriores a 1996 é ignorar a especificidade da matéria aduaneira, sua previsão legal, e a realidade aduaneira contemporânea.

Apenas se considerarmos que ocorre o lançamento tributário no ato de desembaraço aduaneiro, como ocorria quando o lançamento era por declaração, é que pode ser admitida a coincidência entre os atos revisionais. Mas a jurisprudência do STJ não analisa tal questão, omitindo-se da análise do momento em que ocorre o lançamento tributário nos impostos de importação: se no desembaraço aduaneiro ou se na revisão aduaneira. Indiretamente, pode-se concluir que o STJ considera que a homologação expressa ocorre no desembaraço aduaneiro, pois de outra forma sua jurisprudência seria incoerente, por considerar o ato revisional como revisão de lançamento.

Apenas no Agravo Regimental no Recurso Especial 1366536/RJ, julgado em 06/06/2013 pela Segunda Turma do STJ, encontramos uma apreciação, ainda que superficial, da distinção entre Revisão Aduaneira da revisão do lançamento tributário. Mesmo que apenas confirmando a decisão do órgão julgador *a quo*, o Ministro Relator Humberto Martins entendeu pela inexistência de revisão do lançamento, pelo simples fato de não ter ocorrido o lançamento anterior, por se tratar de lançamento por homologação, ainda não homologado. Vemos nesse recente julgado um caminho para uma futura reavaliação da jurisprudência do STJ em matéria aduaneira, ao levar em consideração as características e especificidades do Direito Aduaneiro em conjunção com as normas tributárias.

Outro argumento apresentado pelo STJ para impossibilitar a Revisão Aduaneira é a alegada ocorrência da verificação física das mercadorias importadas, com o exame de sua

¹⁹⁰ Encontramos apenas no Agravo Regimental no Recurso Especial 942.539/SP e no Agravo Regimental no Recurso Especial 1366536/RJ alguma referência à distinção entre Revisão Aduaneira e revisão do lançamento tributário.

qualidade, quantidade, marca, modelo, tipo, referência, dimensão e outras características identificadoras, e ratificação dos termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte.

Entretanto, tal entendimento parte do pressuposto de verificação física e/ou documental de todas as operações de importação, o que não ocorre no universo aduaneiro por absoluta impossibilidade fática, além de não considerar a parametrização das declarações de importação em vigor desde 1996. Não se observa dos acórdãos qualquer menção ao canal verde de parametrização e a liberação das mercadorias sem qualquer conferência física ou documental, que se tornou regra majoritária nos procedimentos aduaneiros.

Entendemos ser temerária a reprodução automática da jurisprudência anterior do STJ acerca da impossibilidade de Revisão Aduaneira para fatos posteriores a 1996 e para situações em que a Aduana brasileira não efetuou a verificação física e documental das mercadorias importadas, por se afastar da premissa apresentada pela própria jurisprudência do STJ, de que a mercadoria foi anteriormente conferida e a declaração de importação ratificada.

Também extrai-se da jurisprudência do STJ a possibilidade de revisão aduaneira, prevista por sua matriz legal, mas submetida ao crivo do art. 149 do CTN, especialmente quando ocorre erro de fato. Sendo constatada a impossibilidade de verificação, no ato do desembaraço, de fatos incorretamente descritos na Declaração de Importação, o STJ considera ser possível sua verificação em momento posterior. Dessa forma, é admitida a revisão de lançamento em relação a mercadoria classificada incorretamente na Declaração de Importação, desde que comprovado o erro de fato¹⁹¹.

(iii) A questão foi analisada à luz da segurança jurídica e da legalidade?

O ponto fundamental por trás da impossibilidade de revisão do lançamento tributário na jurisprudência do STJ é o princípio da segurança jurídica e proteção da confiança. Ainda que não expressamente referido em alguns acórdãos, a adoção da Súmula 227 do TFR pressupõe a defesa da confiança legítima nas ações do fisco com base no artigo 146 do CTN. No REsp 1130545/RJ, julgado como recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C do CPC, o Ministro Luiz Fux expressamente fundamenta a impossibilidade de revisão por erro de direito em virtude do princípio da proteção à confiança, com base no artigo 146 do CTN.

¹⁹¹ Agravo Regimental no Recurso Especial 942.539/SP.

A questão da legalidade não é enfrentada na maioria dos julgados do STJ, mesmo quando aquela corte utiliza-se do princípio da segurança jurídica para impossibilitar a revisão do lançamento tributário para questões reconhecidas como erro de direito. Ao afastar a aplicação da norma jurídica, ainda que em procedimento revisional, sob o argumento de proteção de direito individual, o STJ deveria manifestar-se sobre a legalidade e sobre a segurança de orientação.

Entendemos que a aceitação de uma situação de manifesta ilegalidade, ainda que sob o crivo de proteção da confiança, prejudica a segurança jurídica sistêmica para toda a sociedade, não apenas para aquele beneficiado pelo ato individual protegido.

No Agravo Regimental no Recurso Especial 942.539/SP, o Ministro Relator Humberto Martins, após manifestação do Ministro Herman Benjamin, destacou em seu voto o princípio (ou postulado, conforme prefere o Ministro Relator) da legalidade, quando afirma que a fiscalização não autorizaria o desembaraço aduaneiro se soubesse do erro cometido pelo importador.

Defendemos, no presente trabalho, o respeito à legalidade nos procedimentos aduaneiros, com tratamento isonômico para todos aqueles importadores que se encontram em situação idêntica, proporcionando a segurança jurídica para todos, não apenas para alguns poucos que se beneficiaram de erros ou omissões, tanto por sua responsabilidade, quanto por responsabilidade da autoridade fiscal.

6.4. Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado e paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, que tem por finalidade o julgamento em segunda instância administrativa de recursos que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como relativos a lançamentos decorrentes de matéria aduaneira, tem uma consolidada jurisprudência acerca da Revisão Aduaneira que é divergente daquela do Superior Tribunal de Justiça.

Por se tratar de um órgão especializado, de composição paritária, com representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil e das Confederações, com notória especialização em matéria tributária, previdenciária e aduaneira, os julgamentos das diversas sessões do CARF se caracterizam por sua qualidade e aprofundamento nas discussões técnicas, com

minuciosa análise tanto das questões fáticas quando no direito aplicado, por mais específico que seja.

A jurisprudência do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes¹⁹² foi consolidada no sentido de se admitir a Revisão Aduaneira dentro do prazo decadencial, não se confundindo com modificação de critérios jurídicos do lançamento¹⁹³. Aquele órgão julgador distinguia a revisão aduaneira, considerada como um típico instituto aduaneiro, da revisão de lançamento tributário.

O Terceiro Conselho de Contribuintes, dado seu grau de especialização na matéria aduaneira, considerava, em seus julgados, a modificação fática ocorrida com a implantação do SISCOMEX, caracterizando o lançamento do imposto de importação como lançamento por homologação. Isso permitiu a consolidação de uma jurisprudência sólida e bem estruturada, contribuindo com a segurança jurídica tributária. Em nosso entendimento a estabilidade jurisprudencial, associada com a segurança de orientação derivada do princípio da legalidade, proporciona um maior grau de segurança jurídica para todos, do que a simples proteção da confiança de um ato individual e contrário à lei.

Já sob a designação de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a questão da Revisão Aduaneira continuou sendo apreciada em sua plenitude, com a competente análise fática e considerações doutrinárias cabíveis. Temos no Acórdão nº 310200684, da Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, julgado em 26 de maio de 2010, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, um precioso exemplo da análise efetuada por esse órgão julgador, onde foram apreciados vários aspectos desenvolvidos no presente trabalho. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

¹⁹² O antigo Terceiro Conselho de Contribuintes, juntamente com o Primeiro e o Segundo Conselho, foi substituído em 2009 pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, composto de três Seções e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com o objetivo de racionalizar as atividades administrativas, otimizar os trâmites processuais e dar celeridade ao julgamento dos processos administrativos fiscais.

¹⁹³ **Acórdão nº 30328074**, 07/12/1994. Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IPI. 1. Revisão. Legítimo do direito de a Fazenda Pública proceder a revisão de lançamento (art. 149 e 150 do CTN), quanto à classificação fiscal da mercadoria importada. Prazo de cinco anos. Procedimento não se confunde com modificação de critérios jurídicos. Rejeitada a preliminar de nulidade. [...]. Recurso desprovido. **Acórdão nº 30128606**, 19/11/1997. Ementa: Importação. Revisão Aduaneira. Classificação Tarifária. A Revisão Aduaneira é instituto aduaneiro típico legal podendo ser realizada enquanto não decair o direito de o Fisco realizar o lançamento. [...]. **Acórdão nº 30330510**, 06/11/2002. Ementa: REVISÃO ADUANEIRA. O lançamento do imposto de importação é por homologação e o seu aperfeiçoamento é ato privativo da autoridade administrativa. A Revisão Aduaneira é um procedimento realizado no curso do prazo de homologação do lançamento e, portanto, não há que se falar impossibilidade de revisão do lançamento, ainda não aperfeiçoado. [...]. **Acórdão nº 30131524**, 21/10/2004. Ementa: REVISÃO ADUANEIRA. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI. Não constitui modificação do critério jurídico adotado no fato gerador da obrigação tributária concernente à importação de mercadorias, a Revisão Aduaneira que implique alteração da classificação fiscal antes adotada, visando às corretas determinações da matéria tributável e apuração dos tributos devidos, tendo em vista a existência de previsão legal de revisão aduaneira. [...].

ATO DE LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO FATOS GERADORES PRETÉRITOS INAPLICABILIDADE. A modificação introduzida, de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo, somente será aplicado em relação aos Fatos geradores futuros (art. 146 do CTN).

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ATO DE HOMOLOGAÇÃO DE EXPRESSA NATUREZA JURÍDICA. O ato administrativo de homologação expressa que ratifica a atividade exercida pelo contribuinte, no âmbito do lançamento por homologação, extingue em definitivo o crédito tributário e define o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa. Na ausência do referido ato, inexistente definição de critério jurídico (art. 150, caput, c/c o art. 146, do CTN).

DESPACHO ADUANEIRO ATO DE EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO NATUREZA JURÍDICA. O ato que formaliza a exigência de crédito tributário, realizado no curso do despacho aduaneiro, tem natureza de lançamento tributário e define o critério jurídico da autoridade administrativa. Se concernente a aspecto tributário e sujeito passivo idênticos ao objeto de lançamento ou ato de ato de homologação expressa anterior, implica mudança critério jurídico, sendo vedado a sua aplicação em relação aos fatos geradores pretéritos. [...]

A questão apreciada no julgamento foi a possibilidade de reclassificação fiscal das mercadorias importadas, relativo a fatos ocorridos entre os anos de 2000 e 2003, após a fase de despacho aduaneiro, com o lançamento de crédito tributário relativo à diferença de impostos e multas.

Com base na doutrina de Souto Maior Borges e Luciano Amaro, o Conselheiro Relator José Fernandes do Nascimento iniciou sua análise a partir da questão da mudança dos critérios jurídicos no lançamento. Para ele, com base no art. 146 do CTN, devem ser atendidas três condições para que haja a configuração de mudança de critério jurídico no lançamento tributário: (i) haja um prévio ato de lançamento de ofício, em que a autoridade administrativa tenha adotado um determinado critério jurídico; (ii) a modificação do critério jurídico anteriormente aplicado seja introduzida pela autoridade administrativa, mediante ato de ofício, ou pelo órgão julgador administrativo ou judicial, por meio de decisão administrativa ou judicial; e (iii) tanto o ato de lançamento quanto o ato de ofício e as decisões administrativa e judicial refiram-se a um mesmo sujeito passivo. Em nossa opinião, acertou em sua análise o ilustre julgador. Apenas pode-se considerar que houve modificação de um critério jurídico quando outro critério tenha sido adotado anteriormente pela autoridade administrativa, no exercício do lançamento. É necessária a existência de dois critérios adotados, sendo que o posterior difere do anterior, mas relativos a um mesmo sujeito passivo.

O Conselheiro Relator afirma que o ato que define critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento tributário varia conforme a modalidade de lançamento: no lançamento de ofício, o critério dar-se-á com a expedição do auto de infração ou notificação de lançamento; no lançamento por homologação, o critério jurídico

será definido com o ato de homologação expressa expedido pela autoridade administrativa. Em ambos os casos, o critério jurídico é expressamente manifestado no ato de lançamento.

O mesmo não ocorre necessariamente no ato de desembaraço aduaneiro. Segundo o Conselheiro José Fernandes do Nascimento,

o ato de desembaraço aduaneiro na importação, que encerra a fase de conferência aduaneira, pondo a mercadoria a disposição do importador, por si só, não tem o caráter de ato de homologação expressa do procedimento do lançamento realizado pelo importador, materializado na DI, por motivo óbvio, ele apenas formaliza a autorização de entrega da mercadoria ao importador. (BRASIL, 2010, p.232)

A jurisprudência majoritária do CARF tem entendido acertadamente, em nossa opinião, pela distinção entre o ato de desembaraço aduaneiro e a homologação do lançamento, que ocorrerá, na maioria dos casos, em sede de Revisão Aduaneira ou por decurso de prazo¹⁹⁴. Mas, segundo o Conselheiro Relator do Acórdão 310200684, durante a fase de conferência aduaneira, a autoridade fiscal pode se manifestar conclusivamente sobre a classificação fiscal adotada pelo importador, fixando expressamente um critério jurídico adotado em seu Relatório Fiscal, resultando, na subseqüente fase de desembaraço aduaneiro, na homologação expressa do lançamento. Não é a situação mais frequente, mas pode acontecer. A análise deve ser feita caso a caso, com a apreciação fática completa, com todos os elementos de prova anexado aos autos.

Como exemplo temos a hipotética situação em que o Auditor-Fiscal responsável pela conferência física da mercadoria expressamente manifestou-se acerca da classificação fiscal da mercadoria importada, com a lavratura de qualquer ato individual com sua manifestação. Nesse caso, ocorreria a homologação expressa do lançamento, e o ato revisional, relativo ao mesmo sujeito passivo, adotando entendimento diferente acerca da classificação fiscal, caracterizaria modificação de critério jurídico de que trata o art. 146 do CTN, conforme os critérios interpretativos apresentados pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento

Outra questão apreciada em julgamentos do CARF, em relação a qual divergimos, é a interpretação dada pela Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, acerca da caracterização do erro na classificação fiscal de mercadorias como sendo erro de fato¹⁹⁵. De acordo com essa interpretação, a classificação fiscal, indicada pelo importador na Declaração de Importação, se situa no plano das informações passíveis de revisão, *ex vi* do art. 149, IV do Código Tributário Nacional, por se tratar de erro, falsidade ou omissão quanto a elemento definido como sendo de declaração obrigatória. Segundo essa

¹⁹⁴ Nesse sentido os acórdãos 3102001542, 310200634, 3102001346, 310200989 e 3102001870.

corrente, como o sujeito passivo deixou de fornecer ao Fisco os elementos que lhe dariam a conhecer a mercadoria importada, tal erro caracterizaria como sendo “de fato”, e a revisão do lançamento seria perfeitamente admitida pela jurisprudência.

Em que se pese os argumentos já apresentados no capítulo 5, em que adotamos a corrente doutrinária a qual Hugo de Brito Machado é seu maior expoente, não podemos concordar com essa interpretação que caracteriza o erro de classificação fiscal como erro de fato. Concordamos que na grande maioria dos casos ocorre erro na identificação da mercadoria, caracterizando erro de fato. Mas, a partir de uma correta identificação da mercadoria importada, onde estão perfeitamente descritos seus elementos caracterizadores, como sua qualidade, quantidade, marca, modelo, tipo, referência, dimensão, entre outras, a errônea classificação fiscal constitui erro de direito, tendo em vista o princípio da unicidade da classificação fiscal de mercadorias. Segundo tal princípio, para uma mercadoria existe apenas uma única classificação possível. O erro na classificação pressupõe um erro nas regras de interpretação de classificação fiscal, e não apenas um erro fático.

Por fim, temos a questão da aceitabilidade da Revisão Aduaneira por expressa determinação legal. No Acórdão nº 320200169¹⁹⁶ da Segunda Turma da Segunda Câmara, julgado em 26 de agosto de 2010, também relativo à revisão de classificação fiscal de mercadorias, de relatoria do Conselheiro José Luiz Novo Rossari, foi considerada a previsibilidade da revisão pelo artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, e admitido pelo CTN através do inciso I do art. 149. Para o relator, o fato do art. 54 do Decreto-lei 37/1966 consagrar a existência da revisão aduaneira, objetivando a verificação da regularidade do pagamento dos tributos e da satisfação das demais exigências concernentes ao despacho de importação, coaduna-se com a expressa previsão de revisão do lançamento tributário do art. 149, I, do CTN, que dispõe que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando a lei assim o determine.

Esse argumento é fundamental na análise daqueles casos em que o ato de Revisão Aduaneira também abrange o ato de revisão do lançamento tributário, como por exemplo nos antigos lançamentos por declaração do imposto de importação e na revisão dos lançamentos de ofício. Também é válido para aqueles que defendem que o desembaraço aduaneiro constitui em homologação expressa do lançamento tributário. Em ambas as posições, o inciso

¹⁹⁵ Nesse sentido acórdãos os acórdãos 3102001542, 310200634, 3102001346 e 310200989.

¹⁹⁶ Acórdão nº 320200169, Relator Conselheiro José Luiz Novo Rossari. Ementa: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Alegação de impossibilidade de revisão aduaneira, classificação fiscal, rejeição. A Revisão Aduaneira que implique alteração da classificação fiscal, visando à correta determinação da matéria tributável e

I do art. 149 do CTN permite a revisão do lançamento quando a lei assim determinar, o que ocorre para o imposto de importação, com a previsão expressa do art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966.

No julgamento em questão, o relator afirma que não ocorre a homologação do lançamento quando do desembaraço aduaneiro. Para ele, a alteração da classificação fiscal efetuada em procedimento de revisão aduaneira, visando à correta determinação da matéria tributável e a apuração dos tributos devidos, deriva-se de um instituto previsto em lei e não constitui modificação do critério jurídico utilizado.

Concluimos que a jurisprudência do CARF tem se notabilizado pela profunda análise da questão aduaneira, com o enfrentamento das questões relevantes para o deslinde da controvérsia.

Algumas questões foram enfrentadas pelo CARF e formaram uma jurisprudência majoritária: a diferenciação da Revisão Aduaneira da revisão do lançamento tributário; o momento em que ocorre a homologação do lançamento do imposto de importação, diferenciando necessariamente daquele em que ocorre a liberação das mercadorias; o ato final da autoridade fiscal que encerra o procedimento de Revisão Aduaneira tem a natureza de ato de homologação expressa do lançamento por homologação dos tributos incidentes na importação, fixando o critério jurídico aplicado pela autoridade fiscal no âmbito do referido lançamento; a não caracterização da Revisão Aduaneira necessariamente como modificação de critério jurídico, que somente se configurará quando a autoridade fiscal se pronunciar de modo expresso sobre qualquer aspecto do despacho aduaneiro, inclusive a classificação fiscal adotada pelo importador.

Com algumas ressalvas acima apresentadas, defendemos aplicação de sua jurisprudência em outras cortes julgadoras, mesmo aquelas superiores, dado o grau de especialização das turmas julgadoras e da qualidade dos acórdãos acerca da matéria.

à apuração dos tributos devidos, é instituto previsto em lei e não constitui modificação do critério jurídico utilizado no fato gerador da obrigação tributária relativa à importação de mercadorias. [...]

7. CONCLUSÕES

Ao longo do presente trabalho, buscou-se analisar o procedimento revisional aduaneiro, a partir do estudo das funções, características e princípios do Direito Aduaneiro, sua adequação ao princípio da segurança jurídica e proteção da confiança, bem como diferenciá-lo do procedimento de revisão do lançamento tributário dos tributos aduaneiros.

A análise procedida permitiu-nos responder aos seguintes questionamentos, sintetizando as conclusões a que chegamos ao longo da pesquisa empreendida:

(i) Confundem-se o instituto de Revisão Aduaneira com o procedimento de revisão do lançamento tributário-aduaneiro?

Respondemos ao questionamento de forma negativa, visto que apenas o aspecto revisional aproxima os dois institutos: enquanto a Revisão Aduaneira é um ato revisional de todo o procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira ou sob seus controles, sujeitos à normativa aduaneira, sob a matriz legal do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei n 2.472/1988, a revisão do lançamento tributário é um procedimento revisional específico do Direito Tributário, sujeito aos limites impostos pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Apenas no caso de Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de conferência haverá uma coincidência entre os procedimentos revisionais, por já ter ocorrido o lançamento de ofício anteriormente. Nos demais casos, mesmo que no ato de Revisão Aduaneira ocorra o lançamento tributário, trata-se de lançamento de ofício, não de revisão de lançamento tributário, não se confundindo tais institutos e matrizes legais.

(ii) A revisão do lançamento tributário está exclusivamente condicionada à ocorrência de erro de fato?

Procuramos demonstrar ao longo do presente trabalho que a adequação do lançamento à legalidade é sua premissa básica. A execução de procedimento revisional do lançamento em casos de ilegalidades configura-se em poder/dever da administração tributária, poder esse compreendido no princípio da legalidade, da igualdade, no caráter declaratório do lançamento, além da obediência ao princípio da segurança jurídica na forma da estabilidade sistêmica.

Concluimos pela possibilidade de revisão do lançamento tributário por ilegalidades, adotando a doutrina de Hugo de Brito Machado, para o qual “o lançamento há de ser feito de acordo com o direito. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento da norma aplicável, o lançamento pode e, mais que isto, deve ser revisto” (MACHADO, 2009, p.126). O lançamento eivado de erro, quer de direito ou de fato, deve ser revisto, prevalecendo a legalidade como fonte de segurança jurídica para todos, conjugando-se, dessa forma, com a igualdade.

(iii) Como se dá a proteção da confiança na Revisão Aduaneira?

Ainda que sujeito ao procedimento revisional, o ato administrativo de análise documental e de verificação da mercadoria, seguido do ato de desembaraço aduaneiro, configura-se como um ato praticado por um agente público passível de gerar confiança por parte do importador.

Procuramos demonstrar, no presente trabalho, que o procedimento de Revisão Aduaneira também está sujeito à proteção da confiança, com a devida conjugação com suas condicionantes: a legalidade e a igualdade. Sua concretização limita-se àquela prevista no artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e sua aplicação será diferente conforme o grau de confiança derivado do ato administrativo de desembaraço aduaneiro, nos canais verde, vermelho e amarelo de parametrização da Declaração de Importação.

Nas Declarações de Importação parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira, por estar ausente a base da confiança, seja porque nenhum ato foi praticado pelo agente público que poderia ensejar uma proteção de confiança por parte do importador, seja porque o único ato praticado é aquele do próprio importador (no caso, o registro da Declaração de Importação), nenhuma confiança há que ser protegida e pode ser alegada pelo importador.

No desembaraço aduaneiro das Declarações de Importação parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira, resultam em uma base de confiança apta a ser utilizada, e os atos dos importadores derivados da confiança manifestada nessa base estarão sob a guarda da proteção da confiança, através da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Dessa forma, concluimos ser indevida a imposição de penalidades para lançamento de ofício efetuado para reclassificar a mercadoria importada que se utilizou como referência anteriores operações de importação parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de

conferência aduaneira, configurando-se numa base de confiança expressamente protegida pelo parágrafo único e inciso III do artigo 100 do CTN.

(iv) A jurisprudência do STJ acerca da revisão do lançamento tributário-aduaneiro considerou, em sua análise, as especificidades da matéria aduaneira?

Como os acórdãos do Superior Tribunal de Justiça analisados no presente trabalho, em sua grande maioria, referem-se a fatos anteriores à implantação do SISCOMEX e da parametrização das Declarações de Importação, com os lançamentos classificados como lançamento por declaração, constata-se que a jurisprudência do STJ acerca da Revisão Aduaneira foi consolidada considerando uma situação fática que necessariamente não se aplica na análise dos fatos aduaneiros atuais.

A jurisprudência do STJ não considera, de forma clara, a distinção entre Revisão Aduaneira da revisão do lançamento tributário, especialmente por se tratar de fatos anteriores a 1996 e por se tratar de lançamento por declaração. O STJ não se manifestou, expressamente, sobre o momento em que ocorre o lançamento tributário nos tributos aduaneiros: se ocorre no desembaraço aduaneiro ou na revisão aduaneira. Apenas no Agravo Regimental no Recurso Especial 1366536/RJ, julgado em 06/06/2013 pela Segunda Turma do STJ, encontramos uma apreciação, ainda que superficial, da distinção entre Revisão Aduaneira da revisão do lançamento tributário, abrindo um horizonte para uma futura reavaliação da jurisprudência do STJ em matéria aduaneira, que levaria em consideração as características e especificidades do Direito Aduaneiro em conjunção com as normas tributárias.

Conclui-se que a jurisprudência consolidada do STJ acerca da exclusividade da revisão do lançamento tributário, nos tributos aduaneiros, às hipóteses de erro de fato, não considerou as especificidades da matéria aduaneira, não distinguiu de forma clara o procedimento de revisão do lançamento tributário daquele procedimento denominado Revisão Aduaneira, não considerou a evolução legislativa da matéria aduaneira, da caracterização do lançamento tributário-aduaneiro como lançamento por homologação, o momento em que ocorre a homologação do lançamento, e alterações dos procedimentos aduaneiros processadas a partir de 1996 com a criação do SISCOMEX e dos canais de parametrização.

Dessa forma, confirmamos a hipótese levantada na pesquisa inicial de que a jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça acerca da impossibilidade de revisão de lançamento do imposto de importação pelas autoridades fiscais diante de erro de classificação fiscal de mercadorias quando do desembaraço aduaneiro não está satisfatoriamente

fundamentada e deve ser aplicada com ressalvas, por conter vícios interpretativos de conceitos e procedimentos do Direito Aduaneiro e das funções próprias da aduana, especialmente quanto ao lançamento dos tributos incidentes em operações de comércio exterior e no procedimento de Revisão Aduaneira.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.
- APPELS, Ton; STRUYE DE SWIELANDE, H. Rolling Back the Frontiers: The Customs Clearance Revolution. *The International Journal of Logistics Management*, v.9, n.1, p.111-118, 1998.
- ASAKURA, Hironori. *World History of the Customs and Tariffs*. Brussels: Customs Co-operation Council (World Customs Organization), 2003.
- ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12ª edição, ampliada. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARREIRA, Enrique C.. La Relación Jurídica Tributaria y Relación Jurídica Aduanera. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, v.18, p.55-74, 2007.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988.
- _____. La Aduana: Concepto Y Funciones Esenciales y Contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, v.18, p.37-54, 2007.
- _____. *Tributos al Comercio Exterior*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.
- BECK, Ulrich. A Reinvenção da Política: Rumo a uma Teoria da Modernização Reflexiva. In: *Modernização reflexiva: política, tradição e estética na ordem social moderna*. BECK, Ulrich, GIDDENS, Anthony e LASH, Scott. São Paulo: Editora da Universidade Estadual Paulista, 1997.
- BERR, Claude J. et TREMEAU, Henri. *Le droit douanier*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1975.
- BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº310200684, Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento. Relator Conselheiro José Fernandes do Nascimento. Data da Sessão 26/05/2010. Disponível em <www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em 17/09/2013.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº320200169, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento. Relator Conselheiro José Luiz Novo Rossari, 26/08/2010. Disponível em <www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em 17/09/2013.

_____. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 24 de fevereiro de 1891. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 fev 2013.

_____. Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 10 nov. 1937. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 fev 2013.

_____. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 fev 2013.

_____. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 20 out. 1967. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 fev 2013.

_____. Constituição (1969). Emenda Constitucional n. 1. Brasília, 20 out. 1969. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 fev. 2013.

_____. Constituição (1969). Emenda Constitucional n. 7. Brasília, 13 abr. 1977. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 3 fev. 2013.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 3 fev. 2013.

_____. Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Decreto-lei nº 2.472, de 1º/09/1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Decreto nº 313, de 30/07/1948. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Decreto nº 85.801, de 10/03/1981. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Decreto nº 91.030, de 5/03/1985 Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Decreto nº 1.355, 30/12/1994. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Decreto nº 1.765, de 28/12/1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Decreto nº 6.759, de 5/02/2009. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Decreto nº 7.708, de 02/04/2012. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Decreto Legislativo nº 129, de 02/12/1980. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Decreto Legislativo nº 30, de 15/12/1994. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Lei nº 9.784, de 29/01/1999. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Lei nº 12.546, de 14/12/2011. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 15/06/2013.

_____. Ministério Do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Siscomex. <http://www.mdic.gov.br/siscomex/siscomex.html>>. Acesso em 01/10/2013

_____. Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Evolução do comércio exterior brasileiro e mundial - Comércio Mundial por países: 1990-2011. Disponível em <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1337952119.xls>. Acesso em 27/08/2013.

_____. Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Portaria MDIC nº 113, de 17/05/2012. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/portarias/2012/MDIC/portmdic1132012.htm>>. Acesso em 27/08/2012.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 69, de 10/12/1996. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 12/08/2013.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 650, de 12/05/2006. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 12/08/2013.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 680, de 2/10/2006. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 12/08/2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. OMA - Estrutura Normativa para a Segurança e a Facilitação do Comércio Internacional. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aduana/OMA/default.htm>>. Acesso em: 11/07/2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Memória Receita Federal. Brasília, 2008. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/default.asp>>. Acesso em: 12/08/2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Alfândegas Brasileiras 200 anos. Brasília, 2008. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/selo/AlfandegasBrasileiras.pdf>. Acesso em 03/09/2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Mapa Estratégico da Receita Federal do Brasil. Brasília, 2012. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/SRF/PlanejAdminTribAduaneira/Default.htm>. Acesso em: 12/08/2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Documento de Estudo. Visão de Futuro para a Aduana Brasileira. Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.dsbh.org.br/docs/documentoaduana.pdf>. Acesso em 05/11/2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28/06/2012. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2012/in12772012.htm>. Acesso em: 10/07/2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.288, de 31/08/2012. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao> >. Acesso em: 12/08/2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil e Secretaria de Comércio e Serviço. Portaria Conjunta RFB/SCS nº1.908, de 19/07/2012. Disponível em http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/PortariaConjunta/portconjuntaRFB_SCS_1965.htm. Acesso em: 27/08/2013.

_____. Secretaria de Comércio Exterior. Portaria SECEX nº 23, de 14/07/2011. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br>. Acesso em: 17/08/2013.

_____. Secretaria de Comércio Exterior. Evolução do comércio exterior brasileiro e mundial. Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1486&refr=608>. Acesso em: 13/07/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg 478389/PR, Relator Ministro Humberto Martins. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 05/10/2007. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 29/08/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Ag 918833/DF, Relator Ministro José Delgado. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 11/03/2008. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 29/08/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg 1033299/RJ, Relatora Ministra Denise Arruda. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 05/11/2008. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 29/08/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 942539/SP, Relator Ministro Humberto Martins. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 13/10/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 27/03/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1112702/SP, Relator Ministro Humberto Martins. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 16/11/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 27/03/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1366536/RJ, Relator Ministro Humberto Martins. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 14/06/2013. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 26/09/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 65858/RS, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha. Diário da Justiça, Brasília, 18/03/1996. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/08/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 171119/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon. Diário da Justiça, Brasília, 24/09/2001. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/08/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 412904/SC, Relator Ministro Luiz Fux. Diário da Justiça, Brasília, 27/05/2002. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/08/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 202958/RJ, Relator Ministro Franciulli Netto. Diário da Justiça, Brasília, 22/03/2004. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/08/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1112702/SP, Relator Ministro Luiz Fux. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 06/11/2009. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/04/2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1130545/RJ, Relator Ministro Luiz Fux. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 22/02/2011. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 26/09/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Suspensão de Segurança n. 621-6. Diário de Justiça da União, Brasília, 13/05/1994. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Embargos no Recurso Extraordinário 44185/GB. Rel. Min. Victor Nunes Leal. Ementário vol. 554-01, p.240, Brasília, 1963. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 34342/DF. Rel. Min. Afrânio Antônio da Costa. Ementário vol. 302-02, p.644, Brasília, 1957. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 38164/RS. Rel. Min. Henrique D'Ávila. Ementário vol. 397-02, p.752, Brasília, 1959. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 53168/GB. Rel. Min. Gonçalves de Oliveira. Diário de Justiça da União, Brasília, 22/08/1963. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 44185/GB. Rel. Min. Luiz Gallotti. Diário de Justiça da União, Brasília, 19/09/1963. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 15477/GB. Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Revista Trimestral de Jurisprudência vol.37, p.192, Brasília, 1966. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 59000/GB. Rel. Min. Eloy da Rocha. Revista Trimestral de Jurisprudência vol.41, p.283, Brasília, 1967. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 93733/RJ. Rel. Min. Décio Miranda. Diário de Justiça da União, Brasília, 1º/09/1981. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 104226/SC. Rel. Min. Francisco Rezek. Diário de Justiça da União, Brasília, 12/04/1985. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 203954. Diário de Justiça da União, Brasília, 07/02/1997. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 203130. Diário de Justiça da União, Brasília, 21/03/1997. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 346. A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Brasília, Imprensa Nacional, 1964, p.151. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Brasília, Diário de Justiça, p.5929. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 30/04/2013.

_____. Tribunal Federal de Recursos. AMS 103002/SP, Relator Ministro Pedro Aciole. Diário da Justiça, Brasília, 22/08/1985. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/04/2012.

_____. Tribunal Federal de Recursos. AMS 97936/SP, Relator Ministro Geraldo Sobral. Diário da Justiça, Brasília, 18/08/1983. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/04/2012.

_____. Tribunal Federal de Recursos. REO 103090/PE, Relator Ministro Geraldo Sobral. Diário da Justiça, Brasília, 16/05/1985. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/04/2012.

_____. Tribunal Federal de Recursos. REO 104733, Relator Ministro Torreão Braz. Diário da Justiça, Brasília, 13/06/1985. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/04/2012.

_____. Tribunal Federal de Recursos. REO 94076/SC, Relator Ministro Geraldo Sobral. Diário da Justiça, Brasília, 31/05/1984. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/04/2012.

_____. Tribunal Federal de Recursos. REO 94197/SC, Relator Ministro Bueno de Souza. Diário da Justiça, Brasília, 06/09/84. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/04/2012.

_____. Tribunal Federal de Recursos. Súmula nº 227. A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a Revisão de lançamento. Diário da Justiça, Brasília, 24/11/1986. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 29/04/2012.

CANARIS, Claus-Wilhelm. Die Vertrauenshaftung im Deutschen Privatrecht. *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 5.^a ed., Coimbra: Almedina, 2002.

CANTO, Gilberto Ulhôa. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1975.

CARLUCI, José Lence. Uma introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

CARLUCI, José Lence; BARROS, José Floriano de. Regimes aduaneiros especiais. São Paulo: Companhia editorial paulista, 1976.

CARNEIRO DA FRADA, Manuel António de Castro Portugal. Teoria da Confiança e Responsabilidade Civil. Coleção Teses. Reimpressão da edição de fevereiro de 2004. Coimbra: Almedina, 2007.

CARRERO, Germán Pardo. Tributación Aduanera. Bogotá: Legis Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 15^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CASADO OLLERO, Gabriel. *Los Fines no Fiscales de los Tributos. Revista de derecho financiero y hacienda pública, Madrid, v. 41, n. 213, p. 455-511, 1991.*

CASALTA NABAIS, José. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 2009.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Segurança jurídica em face da alteração de posicionamento dos Tribunais Superiores: limites da previsibilidade em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n.191, p.205-249, 2010.

CEZAROTI, Guilherme. A Segurança Jurídica, a Perda de Eficácia das Decisões Contrárias ao Entendimento Fixado pelos Tribunais Superiores e a Existência de Normas Individuais e Concretas Contraditórias, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 14.º volume*, São Paulo: Dialética, 2010.

CLARK, Giovani. O neoliberalismo de regulação como intervenção do Estado - A regulação e a Constituição Brasileira de 1988. In: Lusíada. *Economia & Empresa*, série II, v. 09. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2009, p. 10-30.

_____. Política econômica e Estado. In: GALUPPO, Marcelo Campos. *O Brasil que queremos. Reflexões sobre o Estado Democrático de Direito*. Belo Horizonte: Editora Pucminas, 2006, p.239-248.

COELHO, Eduardo Junqueira. Segurança jurídica e a proteção da confiança no Direito Tributário. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

COELHO, Flávio José Passos. *Facilitação comercial: desafio para uma Aduana moderna*. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. Pesquisas tributárias - nova série - n.11*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro - 9ª edição*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Segurança Jurídica e Mutações Legais, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 10.º volume*, São Paulo: Dialética, 2006.

COSTA, Regina Helena. Notas sobre a Existência de um Direito Aduaneiro. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

COTTER, Juan Patricio (coord.) *Estudios de Derecho Aduanero*. Buenos Aires: LexisNexis Argentina, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas à 11ª edição de Direito Tributário Brasileiro. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. edição. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DOMINGO, Luiz Roberto. Direito aduaneiro e direito tributário – regimes jurídicos distintos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, SARTORI, Ângela e DOMINGO, Luiz Roberto (coord.). Tributação aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP Editora, 2013, p.185-204.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e Desenvolvimento econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. Coordenadores: Ives Gandra da Silva Martins, André Elali e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP Editora, 2007, p.37-66. EUROPEIA, Comunidade. Código aduaneiro comunitário. Regulamento (CEE) nº 2913/92 de 12 de Outubro de 1992.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Por que Reindustrializar o Brasil?. São Paulo, 2013.

FEITOSA, Francisco José Soares. Do direito de refiscalizar: quantas vezes? Do direito de refazer o auto de infração. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.37, 1998.

FÉLIX ALAIS, Horacio. Los principios del Derecho aduanero. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2008.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n.17-18, p.51-56, 1981.

FOLLONI, André Parmo. Tributação sobre o comércio exterior. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Normas Aduaneiras: Estrutura e Função. In: TREVISAN, Rosaldo (organizador). Temas atuais de direito aduaneiro. São Paulo: Lex Editora, 2008.

_____. Relacionando o desembaraço aduaneiro de importação e a Revisão Aduaneira com a Denúncia Espontânea e o Lançamento Tributário. *Revista Jurídica Tributária*, Porto Alegre, v.1, n.8, p.39-74, 2010.

FONSECA, Tiago da Silva. Proteção do Contribuinte e da Fazenda contra Atos Contraditórios e Modificação da Jurisprudência em Direito Tributário. *Revista da PGFN*, Brasília, v.1, n.1, p.195-211, 2011.

GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GLERIA, Alexandre. Da Aplicação dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade como forma de harmonização das lacunas existentes no Direito Aduaneiro e no Direito

Tributário Aduaneiro. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo, n.4, p.97-107, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus límites constitucionales. *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v.1, p. 219-262, 2004.

_____. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sérgio André. (Org.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier latin, 2008.

_____. Proteção da segurança jurídica e guinadas jurisprudenciais em matéria tributária: análise da doutrina atual e de alguns casos recentes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012, p. 237-265.

GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio. Revisão do lançamento Tributário e mudança de critério jurídico: teoria e prática sobre a aplicação dos arts. 146 e 149 do CTN. In: I Mesa de Debates Instituto de Estudos Fiscais - Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, 2010, Belo Horizonte. *Boletim do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Minas Gerais, 2010. v. 33. p. 13-20.

GONÇALVES, J. A. Lima. Revisão do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário – RDT*, São Paulo, ano 9, n.32, p.295-300, abril/junho de 1985.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 – 13ª edição*. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Ed. RT, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

HAUGHTON, Michael A.; DESMEULES, Rémi. Recent reform in custos administrations. *The International Journal of Logistics Management*, v.12, n.1, p.65-82, 2001.

HUBERMAN, Leo. *História da riqueza do homem – 22.ed.revista e ampliada*. Rio de Janeiro: LTC, 2013.

KALUME, Célio Lopes. Erro de fato, erro de direito, mudança de critério jurídico e revisão do lançamento. *Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n.1/2, p.35-49, Jul./Dez. 2011.

KREIBICH, Roland. Der Grundsatz Von Treu und Glauben im Steuerrecht. *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

KRUGMAN, Paul; OBSTFELD, Maurice. Economia internacional: teoria e política – 8ª edição. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

LACOMBE, Américo Masset. Imposto de importação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

LAWRENCE, R; HANOUIZ, M; DOHERTY, S (eds). The Global Enabling Trade Report: reducing supply chain barriers, **World Economic Forum**, Committee to Improving the State of the World, 2012.

LOBATO, Valter de Souza. Estado Democrático de Direito. Segurança Jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos Direitos Sociais. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. Regimes aduaneiros especiais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

LUHMANN, Niklas. Confianza – 1ª reimpressão. Rubí (Barcelona): Anthropos Editorial; México: Universidad Iberoamericana; Santiago do Chile: Instituto de Sociologia. Pontificia Universidad Católica de Chile, 2005.

LUZ, Rodrigo. Comércio internacional e legislação aduaneira – 5.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MACEDO, Leonardo Correia. Direito tributário no comércio internacional: acordos e convenções internacionais – OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul. São Paulo: Lex Editora, 2005.

MACHADO, Corinto Oliveira. A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário aduaneiro. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, SARTORI, Ângela e DOMINGO, Luiz Roberto (coord.). Tributação aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP Editora, 2013, p.83-104.

MACHADO, Hugo de Brito. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. Pesquisas tributárias - nova série – n.11. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005.

_____. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume III. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Curso de Direito Tributário. 32ªed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.46, p.48-59, 1999.

MATEO, Carmen Hernández e PÉREZ-VIZCAÍNO, Margarita Portals. Procedimientos aduaneros II – tramitación y desarrollo. 2ªed. Madrid: Taric, 2011

MATOS, Aroldo Gomes. Segurança Jurídica Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.102, p.33-44, 2004.

MAURER, Hartmut. Elementos de Direito Administrativo Alemão. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

MEIRA, Liziane Angelotti. Regimes aduaneros especiais. São Paulo: IOB, 2002.

_____. Tributos sobre o comércio exterior. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. Pesquisas tributárias - nova série – n.11. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005.

MELO, Ruy de; REIS, Raul. Manual do imposto de importação e regime cambial correlato. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

MERCOSUL. Decisão n.16/94 do Conselho do Mercado Comum.

_____. Decisão n.27/10 do Conselho do Mercado Comum.

MONTESQUIEU. Do espírito das leis – volume II. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1997.

MURPHY, Liam et NAGEL, Thomas. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NASCIMENTO, José Fernandes do. Despacho aduanero de importação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, SARTORI, Ângela e DOMINGO, Luiz Roberto (coord.). Tributação aduanera: à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP Editora, 2013, p.135-156.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOZICK, Robert. Anarquia, Estado e Utopia. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

OECD (2009), *Overcoming Border Bottlenecks: The Costs and Benefits of Trade Facilitation*, OECD Trade Policy Studies, OECD Publishing. Disponível em: < 10.1787/9789264056954-en>. Acesso em: 28/08/2013.

OLIVEIRA JÚNIOR, Ananias Ribeiro de. O erro de direito e a nulidade do lançamento tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n.106, p.283-300, 2012.

OLIVEIRA, Rodrigo Augusto Verly de. O princípio da segurança jurídica e a modificação da interpretação da lei tributária no âmbito da Administração Pública Federal. In: Cadernos de Finanças públicas - Escola de Administração Fazendária. – n. 11 (dez. 2011). – Brasília: ESAF, 2012, p.209-234.

PALAO TABOADA, Carlos. La revisión de oficio de los actos administrativo-tributarios. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n.6, p.9-18, 1978.

PAULA, Pedro Delgado de. Revisão Aduaneira e o princípio da proteção da confiança. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdade de Direito Milton Campos. Belo Horizonte: inédito, 2012.

PAULSEN, Leandro. Segurança jurídica, certeza do direito e tributação, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. O Princípio da Segurança Jurídica em Face da Mudança da Jurisprudência Tributária, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 10.º volume*, São Paulo: Dialética, 2006.

PIRES, Adilson Rodrigues. Práticas abusivas no comércio internacional. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

QUEIROZ, Mary Elbe. A revisão do lançamento tributário (o controle do ato de lançamento como fator de segurança jurídica). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo administrativo fiscal*, 6º volume. São Paulo: Dialética, 2002.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Limites objetivos à revisibilidade do lançamento administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n.13, 2007.

REPÚBLICA ARGENTINA, Código Aduanero - Ley nº 22.415, de 02/03/1981. Disponível em: <<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/16536/texact.htm>>. Acesso em: 05/08/2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.145, p.99-115, 2007.

_____. A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RICARDO, David. Princípios de economia política e tributação. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996.

RIVERO, Juliana Burkhart. Do desembaraço aduaneiro como homologação expressa da atividade empreendida pelo sujeito passivo na importação de mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.160, p.66-77, 2009.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (coord.). Constituição e Segurança Jurídica – Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v.24, p.543-569, 2010.

SALDANHA SANCHES, J.L. A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1985.

SANDRONI, Paulo. Dicionário de Economia e Administração. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário – 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. Pesquisas tributárias - nova série – n.11. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. Segurança na Ordem Tributária Nacional e Internacional: Tributação do Comércio Exterior. In: Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. Livre Concorrência e Tributação. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Vol.11. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Revisão da legalidade do lançamento tributário e coisa julgada administrativa em matéria fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais em direito tributário, 9º Volume. São Paulo: Dialética, 2005.

SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, Belo Horizonte, ano 2, n.6, p.7-58, jul-set 2004.

SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord.). Constituição e Segurança Jurídica – Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada – Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004, pp.16-17.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tributação e Concorrência – Série Doutrina Tributária vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SIMONE, Diego Caldas R. de. Segurança Jurídica e Tributação – Da certeza do direito à proteção da confiança legítima do contribuinte, São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SINDIFISCO NACIONAL. Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.Receita apreende mais um contêiner com lixo hospitalar em Pernambuco. Disponível em

<http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=14615:receita-apreende-mais-um-container-com-lixo-hospitalar-em-pernambuco&catid=45:na-midia&Itemid=73> Acesso em: 04/08/2013.

SMITH, Adam. A riqueza das nações – livro quinto. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1996.

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Tributação na importação: extensão das normas de “homologação do lançamento” e desembaraço aduaneiro ante a possibilidade de revisão aduaneira. Ofensa aos arts. 149 e 150 do Código Tributário Nacional. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, ano 13, n.61, p.301-320, março-abril 2005.

SOSA, Roosevelt Baldomir. A Aduana e o Comércio Exterior. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do fisco quanto à revisão dos lançamentos. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, São Paulo, v.14, p.23-38, outubro-dezembro 1948.

_____. A revisão do lançamento do imposto. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, São Paulo, v.40, p.15-23, abril-junho 1955.

SOUZA, Hamilton Dias de. Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Direito econômico. São Paulo: Saraiva, 1980.

_____. Primeiras linhas de direito econômico – 4ª edição. São Paulo: LTr, 1999.

_____. Teoria da constituição econômica. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado. SCHOUERI e ZILVETI (orgs.). São Paulo: Dialética, 1998, p.60-70.

_____. Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. Pesquisas tributárias - nova série – n.11. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005.

_____. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. 3ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TREVISAN, Rosaldo. Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

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

_____. A atuação estatal no comércio exterior por meio de restrições. *In Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Buenos Aires: AAEF, 2009, p. 401-417.

_____. A Revisão Aduaneira de Classificação de Mercadorias na Importação e a Segurança Jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO; Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. (Org.). Tributação e Direitos Fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341-376.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.176, p.76-83, 2010.

VALOR ECONÔMICO. Reservas caem na Argentina e protecionismo deve voltar. Disponível em <<http://www.valor.com.br/internacional/3192656/reservas-caem-na-argentina-e-protecionismo-deve-voltar#ixzz2cuXzzkTi>>. Acesso em: 24/08/2013.

VIDAL ALBARRACÍN, Héctor Guillermo. El bien Jurídico Tutelado como medio eficaz de armonización internacional de los ilícitos aduaneros. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, v.17, p.29-36, 2005.

WCO, World Customs Organization. *International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures – Revised Kyoto Convention*. Brussels: WCO, 1999. Disponível em <www.wcoomd.org>. Acesso em: 01/08/2013.

_____. *Glossary of international customs terms*. Brussels : WCO, 2006. Disponível em <www.wcoomd.org>. Acesso em 31.jul.2011.

_____. *Customs in the 21st century - Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security*. Disponível em <http://www.wcoomd.org/~media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Key%20Issues/Customs%20in%20the%2021st%20Century/Annexes/Annex_II_en.ashx?db=web>. Acesso em: 18/07/2013.

WITKER, Jorge. *Derecho Tributario Aduanero - 2ª edición*. México: Unam, 1999.

WTO. World Trade Organization. *Acuerdo Sobre Facilitación del Comercio. Decisión Ministerial de 7 de diciembre de 2013*. Disponível em <<https://mc9.wto.org/es/proyecto-de-declaraci%C3%B3n-ministerial-de-bali>>. Acessado em 31/01/2014.

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.