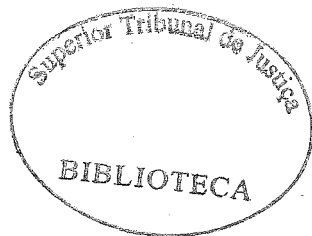


CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL



Comentado

Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo,
inclusive ICMS e ISS

Coordenação
Vladimir Passos de Freitas

8ª edição

Revista, atualizada
e ampliada

Eliana Calmon
Luiz Alberto Gurgel de Faria
Marcelo Guerra Martins
Odmir Fernandes
Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes
André Parmo Folloni
Marco Bruno Miranda Clementino
Marcel Citro de Azevedo

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS
TRIBUNAIS™**

336 2: 34(81)(094,31)
Coment.
C8894+10
8.00.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMENTADO

Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS

Coordenador

VLADIMIR PASSOS DE FREITAS

Autores

Eliana Calmon, Luiz Alberto Gurgel De Faria, Marcelo Guerra Martins,
Odmir Fernandes, Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes, André Parmo Folloni,
Marco Bruno Miranda Clementino, Marcel Citro De Azevedo

8.^a edição revista, atualizada e ampliada

1.^a edição: 1999; 2.^a edição: 2004; 3.^a edição: 2005; 4.^a edição: 2007;
5.^a edição: 2011; 6.^a edição: 2013; 7.^a edição: 2017.

© desta edição [2020]

THOMSON REUTERS BRASIL CONTEÚDO E TECNOLOGIA LTDA.

JULIANA MAYUMI ONO
Diretora responsável

Av. Dr. Cardoso de Melo, 1855 – 13º andar - Vila Olímpia
CEP 04548-005, São Paulo, SP, Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

Os autores gozam da mais ampla liberdade de opinião e de crítica, cabendo-lhes a responsabilidade das ideias e dos conceitos emitidos em seu trabalho.

CENTRAL DE RELACIONAMENTO THOMSON REUTERS SELO REVISTA DOS TRIBUNAIS
(atendimento, em dias úteis, das 09h às 18h)

Tel. 0800-702-2433

e-mail de atendimento ao consumidor: sacr@thomsonreuters.com

e-mail para submissão dos originais: aval.livro@thomsonreuters.com

Conheça mais sobre Thomson Reuters: www.thomsonreuters.com.br

Acesse o nosso eComm

www.livrariart.com.br

Impresso no Brasil [08-2020]

Universitário (Complementar)

Fechamento desta edição [02.04.2020]



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	
BIBLIOTECA M. OSCAR SARAIVA	
Nº	DATA SBN 978-65-5065-360-6
1180843	30/03/2020

ESTRUTURA DA OBRA

Comentários aos arts. 1.º a 15

André Parmo Folloni

Comentários aos arts. 16 a 28 e 74 a 82

Eliana Calmon

Comentários aos arts. 29 a 31, 96 a 112 e 175 a 182

Marco Bruno Miranda Clementino

Comentários aos arts. 32 a 42, 52 a 62 e 68 a 73

Odmir Fernandes

Comentários aos arts. 43 a 45, 139 a 164, 194 a 200 e 205 a 218

Marcelo Guerra Martins

Comentários aos arts. 46 a 51, 63 a 67, 83 a 95 e 165 a 174

Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes

Comentários aos arts. 113 a 138

Luiz Alberto Gurgel de Faria

Comentários aos arts. 183 a 193 e 201 a 204

Marcel Citro de Azevedo

TÍTULO III IMPOSTOS

Capítulo I DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

COMENTÁRIOS

Definição. O Capítulo I do Título III do Código Tributário Nacional tem início com a definição dos tributos em espécies, a partir do imposto.

O conceito, que não é dos melhores, tem o mérito de caracterizar o imposto em relação à taxa e à contribuição de melhoria, as duas outras espécies de receita tributária.

Estabelecendo que seu fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relacionada com o contribuinte, indica a não vinculação da receita.

E isso porque o imposto tem caráter geral, sem vantagem específica para com o contribuinte.

Esta é a característica mais marcante da espécie de que se cuida, como manifestação maior do poder político que impõe um dever, de caráter geral, sem gerar, em contrapartida, benefício específico ou vinculação orçamentária.

Daí as diversas nomenclaturas para a espécie, tais como tributo sem causa ou tributo não vinculado.

Como as demais espécies do gênero, é pago exclusivamente em dinheiro, o que é uma constante no mundo contemporâneo, onde não mais se tem notícia, senão histórica, de prestação *in natura*.

A propósito, o art. 3º do CTN parece admitir o pagamento não só em moeda,

mas em valor que em moeda possa ser expresso, como, por exemplo, o pagamento em Títulos da Dívida Pública, com cotação na Bolsa de Valores.

Leis específicas, inclusive, permitiram a dação em pagamento de débitos tributários.

Cabe, aqui, referência à criação de padrão de valor para efeito tributário, como, por exemplo, a UFIR – Unidade Fiscal de Referência, Lei 8.383, de 30.12.1991, índice que passou a mensurar as obrigações tributárias por algum tempo, em demonstração inequívoca de que, de acordo com o art. 3º do CTN, um tributo pode estar expresso não só em moeda corrente, mas em valor que nela (moeda) possa se transformar.

Posteriormente, a partir da Lei nº 9.703/1998, a UFIR foi substituída pela SELIC, passando a ser o fator de correção dos tributos federais, o que também foi seguido pelos Estados.

Os tributos federais continuam a ser corrigidos pela Taxa SELIC, seja para pagamento, seja para correção do indébito tributário. Nesse sentido vem decidindo o STJ em recursos repetitivos, a partir do julgamento do REsp 1073846/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 18.12.2009

A Taxa SELIC chegou a ter a sua constitucionalidade discutida, no âmbito do STJ (Corte Especial, AIREsp 215881/PR, rel. Min. Franciulli Netto, rel. p/o acórdão Min. Nilson Naves, DJU 08.04.2002, p. 111).

Entretanto a 1ª Seção de Direito Público, diante da decisão da Corte Especial, cancelou a legalidade da SELIC, como fator de correção, nos EREsp 291.257/SC, 1ª Seção, rel. Min. Luiz Fux, j. 14.05.2003; EREsp 399.497/SC, DJe 11.03.2003; e 425.709/SP, posicionamento jurisprudencial plenamente acolhido pelo STF, como registrado no ARE 656.195 AgR/RS, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. 18.12.2012.

O STJ também consolidou sua jurisprudência no sentido de determinar que os depósitos judiciais e extrajudiciais, referentes a tributos federais, fossem todos eles corrigidos pela taxa SELIC, a partir da vigência da Lei 9.703/1998 (01/12/1998).

Assinale-se que a UFIR foi extinta pela Lei 10.522/2002 (art. 29, § 3º), diploma que, no art. 30, indicou como fator de correção a Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC.

O imposto tem como base fática um comportamento do contribuinte, ou uma situação jurídica na qual ele se encontre. Em outras palavras, o imposto, para existir, exige sempre um fato qualquer em que esteja envolvido o particular, sem a participação estatal.

A legitimação da imposição soberana está na necessidade de o Estado arcar com o gasto público, mantendo a máquina administrativa.

Classificação. O imposto pode ter diversas classificações, dentre as quais a que enfoca o aspecto da incidência, dividindo a espécie em *imposto direto* e *indireto*.

O *imposto direto* grava situações permanentes, constantes, ou pelo menos continuadas, sendo suportado pelo contribuinte em definitivo, como, por exemplo, o exercício de uma atividade lucrativa (exemplo maior é o Imposto de Renda), ou a propriedade de um bem, cuja titularidade é o fato gerador do imposto, como ocorre com a propriedade imobiliária, geradora do imposto predial.

É também chamado de imposto que não repercute, porque a carga econômica é suportada pelo contribuinte, isto é, pelo realizador do fato gerador.

Contraopondo-se, existe o *imposto indireto*, o qual grava situação instantânea ou mutável.

Também é nominado de imposto que repercute, porque a carga econômica não

é suportada pelo contribuinte, e sim por terceira pessoa.

O terceiro, embora sofra o ônus econômico, não se obriga perante o Estado, porque não se vincula ao fato gerador ou ao fato imponible. É apenas o consumidor final da mercadoria ou do produto resultante da atividade eleita pelo legislador como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária.

A classificação que ora se coloca não é jurídica, na medida em que, ao lado do contribuinte de direito ou contribuinte jurídico, destaca a figura daquele que suporta o ônus econômico da obrigação, o contribuinte de fato.

Para o Direito é praticamente irrelevante quem paga, porque o interesse concentra-se em torno de quem realiza o fato gerador:

Entretanto, a figura do contribuinte de fato torna-se importante na hipótese de repetição de indébito, por força da previsão contida no art. 166 do CTN, *in verbis*:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

O artigo em referência tem sido objeto de contudentes críticas doutrinárias, embora prestigiado pelo Judiciário.

Uma segunda classificação identifica os impostos levando em conta o objeto da incidência, dividindo-os em *personais* e *reais*.

Personais são os impostos que, ao serem instituídos, levam em consideração as condições pessoais do contribuinte, como o Imposto de Renda, exemplo primeiro da espécie, pelo caráter eminentemente subjetivo da exação.

Juridicamente pessoais são todos os impostos, eis que o contribuinte é pessoa

física ou jurídica. Faz-se a distinção apenas para efeito didático.

Contrapondo-se aos impostos pessoais, temos os *impostos reais*, cuja incidência leva em consideração a matéria tributária, unicamente, sem cogitar das condições pessoais do contribuinte.

Com exceção do Imposto de Renda, todos os demais impostos do Sistema Tributário Nacional são reais, tais como o IPI, o ICMS, o IOF etc.

Há, ainda, uma terceira classificação, a qual leva em conta a forma de tributação, dividindo os impostos em *fixos, proporcionais e progressivos*.

Fixos são os impostos cujo montante é estabelecido em quantidade certa, como, por exemplo, o Imposto sobre Serviços pago pelo profissional autônomo.

Proporcionais são os impostos cuja alíquota observa sempre o valor da matéria tributária para atribuir um percentual. Assim, tem-se o ICMS, o IOF etc.

Por fim, os *impostos progressivos* são os cuja alíquota é estabelecida em percentagens variáveis, conforme o valor da matéria tributável. É o que ocorre em relação ao Imposto de Renda.

Fiscais e extrafiscais de acordo com a finalidade a ser alcançada mediante a exação.

Impostos fiscais são aqueles cujo objetivo precípua é a geração de receitas.

Diferentemente os *impostos extrafiscais* são assim denominados porque a sua finalidade principal não é arrecadatória. Tem como objetivo alcançar uma finalidade de caráter social, político ou econômico.

Todo imposto tem uma faceta fiscal, porque sempre e sempre gera arrecadação de receita, e outra faceta extrafiscal, na medida em que influi no comportamento dos contribuintes.

O que distingue um do outro é a predominância de um aspecto ou outro, em relação a casa imposição.

Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.

COMENTÁRIOS

Trata-se de dispositivo parcialmente superado, já sob a égide da CF de 67, com a Emenda Constitucional 1/69, não tendo, portanto, nenhuma pertinência na atualidade, quando, pela Constituição de 1988, novos impostos foram criados, além de ter sido a União contemplada com a competência residual (art. 154, I, da CF). Outros tantos deixaram de existir, enquanto outros foram fundidos.

Art. 18. Compete:

I – à União instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II – ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

COMENTÁRIOS

Dentre as classificações de impostos, a que apresenta maior simetria com a Constituição é a que os examina sob a ótica da competência impositiva da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, os entes integrantes da Federação.

Temos a divisão de competência estabelecida constitucionalmente nos arts. 153, 155 e 156, diferentemente do CTN que, ao dividir os impostos, levou em consideração a natureza do fato sobre o qual incidem as

exações, ou o critério econômico, agrupando-os da seguinte forma:

1. *Comércio exterior*: Imposto de Importação e Exportação;

2. *Patrimônio e renda*: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR; Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU; Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos – ITBI; Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza – IR; Imposto sobre as Grandes Fortunas; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA; e o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações – ITCMD.

3. *Produção e circulação*: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF; e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

O elenco é enriquecido com a competência residual, contida nos incisos I e II do art. 154 da CF e com os impostos extraordinários, só passíveis de cobrança na iminência de guerra externa.

Os impostos nominados estão divididos entre os entes estatais, sendo *federais* o Imposto de Renda, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Operações Financeiras, os Impostos de Importação e Exportação, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, o Imposto sobre Grandes Fortunas. Acrescente-se a este rol a extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF, típico Imposto sobre Movimentações Financeiras.

Da competência *estadual* são o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias, o Imposto sobre a Transmissão

Causa Mortis e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Por fim, na esfera *municipal* temos o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, o ICMS, de competência dos Estados, absorve os três impostos especiais (energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e minerais) e os impostos sobre serviços de transporte e comunicações.

Outra significativa alteração foi a ampliação do fato gerador do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *Causa Mortis*, de competência dos Estados, e que açambarcou as doações e também a transmissão de quaisquer outros bens e direitos que não os imóveis.

Surgiu o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, de competência dos Estados, e instituiu-se o Imposto sobre Movimentações Financeiras, a CPMF, de caráter provisório e extinto em 2007, o qual serve para o governo federal direcionar a fiscalização quanto à geração de rendas, fuga de capitais, ingresso de capitais no País e lavagem de dinheiro.

É um imposto que tem nítido caráter *extrafiscal*.

Os impostos extraordinários são virtuais e constitucionalmente autorizados em caso de guerra e sobre bases já tributadas por outros impostos.

O CTN traz a previsão no art. 76.

Capítulo II IMPOSTOS SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR

Seção I

Imposto sobre a importação

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos

estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

COMENTÁRIOS

A primeira abordagem que se faz em relação ao Imposto de Importação é quanto ao seu *nomen juris*.

Embora esteja nominado na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional como *Imposto de Importação*, são comuns denominações como *Tarifa Aduaneira*, *Tarifa Alfandegária*, *Direitos Aduaneiros* ou *Direitos Alfandegários*.

Registre-se que as expressões indicadas também servem para nominar o Imposto de Exportação.

De impropriedade flagrante, os nomes vulgares acabam por prestigiar a repartição fiscal, batizando o imposto com o nome do espaço físico reservado à fiscalização, ao tempo em que usa a nomenclatura “tarifa” como sinônima de “imposto”. A Constituição Federal de 1967, com a Emenda Constitucional 1/69, no art. 153, § 29, referia-se à *Tarifa Alfandegária* como termo que abrange os dois impostos do *Comércio Exterior: importação e exportação*.

“Tarifa” significa lista de preços, valor, alíquota e não espécie tributária.

Características. Considerado um dos mais antigos impostos do mundo, tem como principal característica a extrafiscalidade.

Trata-se de imposto com objetivos de política econômica, destinado à proteção dos produtos nacionais, do câmbio e do balanço de pagamento, tendo secundário significado como fonte de receita.

Como instrumento de política econômica, presta-se para atender às oscilações do mercado internacional, ao incremento de soluções na área do comércio exterior. As alíquotas são aumentadas quando se

deseja diminuir as exportações e diminuídas quando, ao contrário, é aconselhável, politicamente, a abertura do comércio exterior.

Por vezes, o tributo de que se cuida é utilizado para corrigir distorções socioeconômicas nacionais, socorrendo determinada área, como ocorre com a criação de zonas de livre comércio ou zonas francas.

O objetivo político é propiciar a condução de recursos e surgimento de empreendimentos para áreas que, dificilmente, despertariam maior interesse econômico.

Como instrumento político, naturalmente, não poderia o Imposto de Importação sofrer as duras limitações das demais exações. Daí a liberação de sua majoração, sem o rigor imposto pelo princípio da anterioridade. Neste sentido, há previsão constitucional expressa (§ 1º, art. 150, CF).

Entretanto, não é absoluto o poder de majoração, eis que o Executivo, ao manejar as alíquotas majorantes, está adstrito aos limites mínimo e máximo estabelecidos em lei. Neste sentido, o disposto no § 1º do art. 153 da CF.

A flexibilidade das alíquotas faz com que a legislação tributária do imposto em comento entre em vigor imediatamente, respeitado o princípio da irretroatividade, ou seja, anteceda à ocorrência do fato gerador.

Além da extrafiscalidade, o Imposto de Importação é um tributo indireto, pois a carga tributária tende a ser suportada por terceiro, muito embora não ocorra a transferência de forma clara e objetiva. Com efeito, o ônus pelo tributo gerado se integra ao preço, sem destaque formal. É o que se denomina, em linguagem vulgar, de “imposto por dentro”.

É seletivo porque a incidência tributária observa a qualidade de cada um dos bens, classificando-os como supérfluos, não supérfluos, similares aos nacionais etc.

Fato gerador. O art. 19 do CTN não define com perfeição o fato gerador do imposto em comento, porque não basta a ocorrência do fato ali indicado para que se tenha o fato imponiblel.

Não basta o ingresso do produto estrangeiro no território nacional para que se dê a incidência, porque, por exemplo, uma mercadoria pode ingressar no Brasil e não ocorrer o fato gerador, se para este País não se destina, utilizando-o como passagem, apenas.

Como a hipótese de incidência é livremente escolhida pelo legislador, pode ele eleger um acontecimento econômico, um fato material ou um negócio jurídico.

Quanto ao imposto em análise, escolheu o legislador uma situação fática – *entrada de mercadoria no território nacional* –, mas esta situação fática deve estar atrelada a uma situação jurídica – *vinda do estrangeiro, com ânimo de ser internada no País*.

O certo é que o fato gerador do Imposto de Importação é instantâneo, não havendo definição quanto ao específico momento de sua realização.

Contudo, para delimitar-se a hipótese de incidência, é preciso recorrer ao Dec.-lei 37/66, porque, enquanto o CTN define o elemento material, o decreto-lei define o elemento temporal.

O diploma em referência, ao reportar-se ao fato gerador do imposto, diz que, quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, exige-se a declaração de importação para o despacho aduaneiro (art. 44). E, entregue a declaração, tem-se como completado o fato gerador do imposto (art. 23).

Como visto, o fato gerador em exame exige um elemento espacial – *território nacional* – e outro temporal – *momento da entrada*.

A entrada é considerada como território aduaneiro.

O tempo é a entrega da declaração ou do manifesto, no qual é dito qual a mercadoria importada.

É, nas palavras do saudoso Min. Adhemar Maciel, “o reconhecimento de fato jurídico já ocorrido”.

Se a mercadoria adentrar-se sem que esteja acompanhada do documento que a identifica, tem-se como ilícita a operação.

Consequentemente, exige-se que a leitura do art. 19 do CTN seja feita em conjugação com os arts. 23 e 44 do Decreto-lei 37/66.

É de suma importância a determinação do momento em que ocorre o fato gerador do Imposto de Importação, em razão da escolha da legislação que deve reger a espécie, sabendo-se que não está ela sujeita ao princípio da anterioridade. Tendo aplicação imediata a lei que majora a alíquota do imposto, o simples ingresso da mercadoria, muitas vezes já descarregada do navio ou aeronave, em depósito na zona primária, e com procedimento de desembarço já iniciado, vem a sofrer os efeitos de uma majoração do imposto.

O Poder Judiciário, a partir do Supremo Tribunal Federal, vem entendendo que o simples ingresso do bem não obsta à aplicação da lei de majoração, incidindo a lei nova se ainda não foi expedida a declaração ou manifesto. É o que se chama de ingresso jurídico.

Vozes autorizadas, dando literal interpretação ao art. 19 do CTN, rechaçam o entendimento jurisprudencial.

Há, ainda, os que pugnam pela imutabilidade da lei de regência, a partir da expedição da guia de importação, em nome da segurança jurídica.

O STF, em reiterados precedentes, tem entendido que a expedição de guia é um mero expediente burocrático, sem repercussão quanto ao fato gerador.

O entendimento é técnico, vem sendo seguido pelos Tribunais, mas pode trazer alguns problemas de ordem econômica para o importador, quando, por exemplo houver um aumento exacerbado e imprevisível da alíquota.

A variação de alíquota pelo Executivo, característica de um imposto que tem objetivo político, é muitas vezes utilizada para evitar o *dumping*, harmonizando os preços do mercado interno com o externo. Daí os preços de referência, constantes das resoluções do Conselho de Política Aduaneira, com a fixação de pautas de valor mínimo, exigindo-se que sejam elas acompanhadas de motivação expressa, a fim de evitar o arbítrio.

JURISPRUDÊNCIA

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

• “EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR: ENTRADA DA MERCADORIA NO TERRITÓRIO NACIONAL. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA POR ATO DO PODER EXECUTIVO – DECRETO N. 1.427/1995. MOTIVAÇÃO CONFIGURADA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (RE 594832 AgR, Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 23/03/2011, DJe-069 DIVULG 11-04-2011 PUBLIC 12-04-2011 EMENT VOL-02501-02 PP-00314)”.

REPERCUSSÃO GERAL EM RE

• “IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO – CONSUMIDOR FINAL. Incide, na importação de bens para uso próprio, o Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo neutro o fato de

tratar-se de consumidor final”. (RE 723651, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 04/02/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-164 DIVULG 04-08-2016 PUBLIC 05-08-2016)

• “Constitucional. Tributário. Imunidade. Assistência social. Atividade filantrópica executada à luz de preceitos religiosos. Caracterização como atividade assistencial. Aplicabilidade ao imposto sobre importação. Arts. 5º, LIV e LV (devido processo legal, contraditório e ampla defesa ignorados pela equivocada apreciação do quadro), 19, II (Violação da regra da legalidade por desrespeito à fé pública gozada pelos certificados filantrópicos concedidos), 150, VI, C e 203 (Conceito de assistência social) da Constituição. 1. Há repercussão geral da discussão acerca da caracterização de atividade filantrópica executada à luz de preceitos religiosos (ensino, caridade e divulgação dogmática) como assistência social, nos termos dos arts. 194 e 203 da Constituição. 2. Igualmente, há repercussão geral da discussão sobre a aplicabilidade da imunidade tributária ao imposto de Importação, na medida em que o tributo não grava literalmente patrimônio, renda ou o resultado de serviços das entidades candidatas ao benefício.” (RE 630790/SP, Repercussão geral no RE, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 21.10.2010, Tribunal Pleno, DJe 15.04.2011).

• “Agravamento regimental no recurso extraordinário. Imposto de Importação. Majoração de alíquota. Possibilidade. Precedente do STF. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento segundo o qual é aplicável a majoração de alíquota prevista no Dec. 1.427/95 [revogado pelo Dec. 1.471/95], se o fato gerador do imposto – entrada da mercadoria no território nacional – for posterior à vigência do diploma legal. Precedentes. Agravamento regimental a que se nega provimento” (STF, 2ª T., RE-AgR

441537/ES, rel. Min. Eros Grau, j. 05.09.2006, DJU 29.09.2006, p. 64).

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

• **TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. DESPESAS COM MOVIMENTAÇÃO DE CARGA ATÉ O PÁTIO DE ARMAZENAGEM (CAPATAZIA). INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 4º, § 3º, DA INSRF 327/2003. ILEGALIDADE. 1.** O STJ já decidiu que “a Instrução Normativa 327/03 da SRF, ao permitir, em seu artigo 4º, § 3º, que se computem os gastos com descarga da mercadoria no território nacional, no valor aduaneiro, desrespeita os limites impostos pelo Acordo de Valoração Aduaneira e pelo Decreto 6.759/09, tendo em vista que a realização de tais procedimentos de movimentação de mercadorias ocorre apenas após a chegada da embarcação, ou seja, após a sua chegada ao porto alfandegado” (REsp 1.239.625/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 4.11.2014). 2. Recentes julgados da Segunda Turma do STJ seguiram essa orientação: REsp 1.528.204, Rel. p/ acórdão, Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 9.3.2017, DJe 19.4.2017; REsp 1.600.906/SC, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 2/5/2017; AgInt no REsp 1.585.486/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/5/2017. 3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento do STJ, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83 desta Corte: “Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.” 4. Cumpre ressaltar que a referida orientação é aplicável também aos recursos interpostos pela alínea “a” do art. 105, III, da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido: REsp 1.186.889/DF;

Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe de 2.6.2010. 4. Recurso Especial não provido. (RESP – RECURSO ESPECIAL – 18046562019.00.79583-1, HERMAN BENJAMIN, STJ – SEGUNDA TURMA, DJE DATA: 17/06/2019 ..DTPB:.)

• **PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL AFETADO PARA FINS DE REVISÃO DO TEMA N. 695/STJ. INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE VEÍCULO IMPORTADO PARA USO PRÓPRIO. TESE FIXADA EM REPERCUSSÃO GERAL. TEMA N. 643/STF I – Diante dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia, faz-se necessária a modificação da tese adotada no julgamento do presente recurso, julgado sob o rito dos recursos especiais repetitivos, Tema n. 695/STJ, consagrado na não incidência de IPI sobre a importação de veículo por pessoa física para uso próprio. II – A tese fixada passa a ser a seguinte: Incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, haja vista que tal cobrança não viola o princípio da não cumulatividade nem configura bitributação. III – Recurso especial improvido. Tema n. 695 modificado nos termos da tese acima. (REsp 1396488/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/09/2019, DJe 30/09/2019)**

• **TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. ART. 535, II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ARTS. 105 E 144 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ART. 23 DO DECRETO-LEI N. 37/1966. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA POR RESOLUÇÃO POSTERIOR À APRESENTAÇÃO PARA DESPACHO ADUANEIRO. EXTENSÃO DOS EFEITOS ÀQUELA DATA. CABIMENTO. 1.** É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegada ofensa ao art. 535 do CPC/1973 se faz sem a demonstração

objetiva dos pontos omitidos pelo acórdão recorrido, individualizando o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão supostamente ocorridos, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula 284/STF. 2. O fato gerador do imposto de importação materializa-se no ato em que se apresenta a declaração de importação, o qual, por sua vez, dispara o procedimento denominado despacho aduaneiro. É o que se depreende da leitura dos arts. 19 do CTN, c/c o art. 1º do Decreto-Lei n. 37/1966, 72 e 73, I, do Decreto n. 6.759/2009. 3. Considerando que a obrigação tributária se rege pela lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, conforme interpretação sistemática dos arts. 105 e 144 do CTN, eventuais benefícios tributários, salvo normativo em sentido contrário, devem ser aplicados a fatos geradores futuros ou pendentes, o que, em tese, afastaria a pretensão formulada na inicial do mandado de segurança que deu origem ao presente recurso especial. 4. Há de se considerar que, neste feito, embora a declaração de importação tenha sido apresentada em momento anterior à resolução da CAMEX que deu destaque tarifário “ex” para o bem importado, o pedido de concessão desse benefício foi postulado em data pretérita ao protocolo da declaração de importação (fato gerador). 5. Em hipótese como a dos autos, é razoável e proporcional que à impetrante sejam garantidos os benefícios do regime “ex-tarifário”, uma vez que os havia requerido à autoridade competente antes mesmo da ocorrência do fato gerador. 6. Registre-se que tal compreensão em nada contraria os dispositivos do Código Tributário Nacional suscitados pela recorrente. Ao contrário, confere-lhes prestígio, pois, na data da ocorrência do fato gerador, havia situação intrinsecamente relacionada a elemento da obrigação tributária – notadamente, o quantitativo: alíquota – referente

ao imposto de importação que se encontrava pendente de análise pela administração tributária. 7. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, não provido. *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, §§ 3º E 4º, DO CPC/1973. ALEGAÇÃO DE IRRISORIEDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. A revisão da verba honorária implica, como regra, reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado em recurso especial (Súmula 7/STJ). Excepciona-se apenas a hipótese de valor irrisório ou exorbitante, o que não se configura neste caso. 2. Recurso especial não conhecido.” (REsp 1594048/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/05/2018, DJe 25/05/2018)*

• *“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MOMENTO DO FATO GERADOR. VARIAÇÃO DE ALÍQUOTA. AUSÊNCIA DE REGISTRO. SÚMULA 7 DO STJ.*

1. (...) “Na importação de mercadorias para consumo, o fato gerador ocorre no momento do registro da declaração de importação na repartição aduaneira, sendo irrelevante o regime fiscal vigente na data da emissão da guia de importação, ou quando do desembarque da mercadoria. Inexiste incompatibilidade entre o art. 19 CTN e o D.L. 37/66, conforme orientação do Pretório Excelso sobre o tema (RE 225.602, Rel. Min. Carlos Velloso)” (REsp. 205.013/SP, Rel. Min. PEÇANHA MARTINS, DJU 25.06.01).

3. (...)

5. Recurso especial desprovido.”

(REsp 1016132/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/05/2009, DJe 01/07/2009)

• *“Tributário. Imposto de Importação. Fato gerador. Isenção. Quem promove a importação de mercadoria sem ter a guia de importação sujeita-se ao regime legal vigente*

na data em que a obtém. Compatibilidade entre o art. 23 do Dec.-lei 37, de 1966, e o art. 19 do Código Tributário Nacional. Súmula 4 do Tribunal Federal de Recursos. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Recurso especial conhecido e provido” (STJ, 2ª T., REsp 78.277/MG, rel. Min. Ari Pargendler, j. 08.09.1998, DJU 05.03.2001, p. 143).

- “Tributário. Imposto de Importação. Portarias 73/91 e 938/91. 1. O fato gerador do imposto de importação é a data da entrada da mercadoria no território nacional e não a data da emissão da guia de importação. 2. O lançamento fiscal, em relação ao fato gerador, é regido pela lei vigente à época. 3. Agravo regimental improvido” (STJ, 2ª T., AgRg no REsp 49697/RJ, rel. Min. Castro Meira, j. 08.06.2004, DJU 30.08.2004, p. 232).

- “Pena de perdimento. Excedente não declarado. 1 – A pena de perdimento deve incidir apenas sobre o excedente não declarado, não havendo restrição legal ao desembaraço aduaneiro da mercadoria regularmente declarada na guia de importação. 2 – Observância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. 3 – Agravo regimental não provido” (STJ, 2ª T., AgRg-AI 1.198.194/SP, rel. Min. Eliana Calmon, j. 18.05.2010, v.u., DJ 25.05.2010).

- “TRIBUTÁRIO. DIREITO ADUANEIRO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO DO VALOR DA MERCADORIA. PENA DE PERDIMENTO. DESCABIMENTO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 108, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DECRETO-LEI Nº 37/66. CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE DA NORMA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. CONSIDERAÇÃO. 1. A falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação dá ensejo à

aplicação da multa prevista no art. 105, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/66, que equivale a 100% do valor do bem, e não à pena de perdimento do art. 105, VI, daquele mesmo diploma legal. 2. Interpretação harmônica com o art. 112, IV, do CTN, bem como com os princípios da especialidade da norma, da razoabilidade e da proporcionalidade. Precedentes. 3. Recurso especial da Fazenda Nacional a que se nega provimento.” (REsp 1218798/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 01/10/2015).

- “Ingresso transitório de veículo. Pena de perdimento. Inaplicabilidade. Reexame de matéria fática. Impossibilidade. Súmula 7/STJ. 1 – “Não se aplica a pena de perdimento prevista no art. 23, I, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.455/76 na hipótese em que o bem objeto de apreensão – veículo automotor cujo proprietário reside em país vizinho – ingressa no território brasileiro somente para trânsito temporário” (REsp 614.581/PR, 2ª T., rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 24.05.2007). 2 – A mesma orientação deve ser aplicada na hipótese dos autos, ainda que se trate de veículo utilizado por proprietário com domicílio no Brasil e no Paraguai, mas que serve apenas como meio de locomoção entre os dois países. 3 – Ademais, a Corte de origem decidiu a controvérsia que lhe foi submetida mediante análise de matéria eminentemente fática. Assim, qualquer conclusão em sentido contrário ao que decidiu o aresto atacado, notadamente quanto à ocorrência de importação fraudulenta, a despeito da existência de duplo domicílio, envolve o reexame do contexto fático-probatório dos autos, inviável em sede de recurso especial. Incidência da Súmula 7/STJ. 4 – Agravo regimental desprovido” (STJ, 1ª T., AgRg-AI 1.146.066, rel. Min. Denise Arruda, v.u., DJ 03.12.2009).

• “Tributário. Pena de perdimento. Artigo 105, VI do Decreto-Lei 37/66. Inexistência de tipicidade. 1 – O Decreto-lei 1.455/76, art. 23, V, alterado pela Lei 10.637, de 30.12.2002, passou a considerar dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias ‘estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros’. 2 – Não se aplica a pena de perdimento na ausência de conduta típica prevista na legislação aduaneira à época dos fatos. 3 – Recurso especial não provido” (STJ, 2ª T., REsp 1.019.136, rel. Castro Meira, j. 11.11.2008, v.u., DJe 02.12.2008).

• “PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3/STJ. SUPOSTA OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. DESPACHO ADUANEIRO. CANAL CINZA. PEÇA. EXCESSO DE PRAZO. LIBERAÇÃO. DE MERCADORIAS. PRESTAÇÃO DE CAUÇÃO EM DINHEIRO. PRECEDENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. ANÁLISE PREJUDICADA. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade, contradição ou erro material, não fica caracterizada ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015. 2. Verifica-se cabível a liberação das mercadorias importadas quando há prestação de caução em dinheiro, visto que a exigência da garantia é forma de preservar a efetividade da aplicação da pena de perdimento, ante a exegese dos artigos 68, parágrafo único c/c art. 80 da Medida Provisória 2.158-35/2001, da instrução normativa RFB 1.169/2011, e, bem como das disposições contidas na

IN SRF 228/2002. 3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp 1669790/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/04/2018, DJe 03/05/2018)

• “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VEÍCULO ESTRANGEIRO. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO. TERCEIRO DE BOA-FÉ. PENA DE PERDIMENTO DO BEM. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS 7 E 83 /STJ. APLICAÇÃO. 1. O Tribunal de origem consignou: “Não há nos autos elementos probatórios aptos a desconstituir a legitimidade da compra realizada pelo impetrante e afastar sua boa-fé no momento da concretização do negócio, não se podendo atribuir-lhe falta de cautela, especialmente quando inexistiam gravames no registro do veículo junto ao DETRAN. (...) A aquisição de mercadoria importada no mercado interno mediante transação regular gera presunção de boa-fé, cabendo ao Fisco o ônus produzir prova em sentido contrário. (...) Com efeito, não se pode exigir do adquirente da mercadoria no mercado interno que pesquise toda a cadeia de transmissão do bem, com o objetivo de informar-se sobre a regularidade da importação de veículo já internado no país. No caso concreto, era de responsabilidade do Fisco informar aos órgãos competentes a pendência de processo judicial a respeito da irregularidade na importação do veículo, de modo a evitar prejuízos a terceiros de boa-fé”. 3. É inviável analisar a tese defendida no Recurso Especial de que “a aplicação da pena de perdimento independe da boa ou má-fé do proprietário”, pois inarredável a revisão do conjunto probatório dos autos para afastar as premissas fáticas estabelecidas pelo acórdão recorrido de que “a aquisição de mercadoria importada no mercado interno mediante transação regular gera presunção de boa-fé, cabendo ao Fisco o

ônus produzir prova em sentido contrário”. Incide, portanto, o óbice da Súmula 7/STJ. 4. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: “Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”. Precedente: (STJ, REsp 410.157, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 31.5.2004). 5. Recurso Especial não conhecido.” (REsp 1819686/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2019, DJe 13/09/2019)

• *Tributário. Imposto de importação. Devolução de mercadorias exportadas por equívoco. Retorno por motivo alheio à vontade do exportador. Art. 1º, § 1º, alínea “e”, do Decreto-lei n. 37/66. Não incidência da exação.*

1. O fato gerador do imposto de importação é, consoante o art. 19 do CTNe o art. 1º do DL 37/66, a entrada de produto estrangeiro em território nacional. O § 1º do art. 1º do DL 37/66 também considera estrangeira, para fins de incidência do imposto de importação, a mercadoria nacional ou estrangeira exportada que retornar ao Brasil, salvo se tal retorno, dentre outras hipóteses, ocorrer por fatores alheios à vontade do exportador, consoante exceção prevista na alínea “e” do referido dispositivo, com reprodução no art. 70, V, do Decreto n. 4.345/2002 (Regulamento Aduaneiro de 2002).

2. A devolução das mercadorias na hipótese ocorreu por fator alheio à vontade do exportador, eis que não é razoável cogitar que este tenha dirigido sua vontade livre e consciente no envio equívocado de mercadorias para o exterior, sobretudo em razão dos incômodos suportados por ambos,

importador e exportador, e as despesas que este terá de arcar no reenvio de mercadorias ao estrangeiro. Assim, o caso está albergado pela exceção prevista na alínea “e” do § 1º do art. 1º do Decreto-Lei n. 37/66, não havendo que se falar em incidência de imposto de importação.

3. Recurso especial não provido.” (STJ, REsp 1213245/RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., j. 16.11.2010, DJe 25.11.2010)

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III – quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

COMENTÁRIOS

Base de cálculo. Todo imposto, para ser cobrado, leva em conta um determinado fato, mensurando-o do ponto de vista econômico. O quantitativo estabelecido é a base de cálculo que serve de suporte ao conteúdo da obrigação tributária. Em outras palavras, é o valor tributável.

No Imposto de Importação, o CTN, no art. 20, indica três bases de cálculo distintas.

A primeira, já em desuso, é fixada levando em consideração a unidade ou quantidade do bem importado, expressa em uma medida determinada pelo peso, volume, metro, peça etc.

Assim, o imposto corresponderá a cada unidade destacada. É a *alíquota específica*,

referida no inciso I do art. 20 do CTN, bem como era previsto no art. 4º do Dec.-lei 37/66.

A segunda base de cálculo leva em consideração o valor do produto, ou seu similar. Observe-se que não se trata do valor de aquisição e sim do preço normal. O CTN chama de preço normal o valor que o produto, ou seu similar, alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou no lugar da entrada do produto no País.

Roosevelt Baldomir Sousa, em *Comentários à Lei Aduaneira*, ensina que por muitos anos a comunidade internacional, formada por 32 países, utilizava-se da expressão *valor aduaneiro*, hoje só usada por sete países. Após um evento internacional intitulado *Rodada de Tóquio*, convencionou-se uma nova definição de valor, chegando-se ao art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT.

Tem-se aí a “alíquota *ad valorem*”, fixada em termos percentuais, o que faz o Imposto de Importação proporcional (inciso II do art. 20, CTN).

As alíquotas são estabelecidas pelo Poder Executivo, levando em consideração a essencialidade ou utilidade do produto, de tal modo que, quanto mais necessário, menor alíquota ostenta.

Outro aspecto a ser considerado, quando da fixação da alíquota, diz respeito à concorrência que possa fazer o produto estrangeiro à indústria nacional.

Em princípio, se houver similar nacional, a alíquota do produto estrangeiro é majorada; em caso contrário, é reduzida.

Por fim, tem-se uma terceira base de cálculo, eventual e episódica, para as mercadorias estrangeiras levadas a leilão, quando apreendidas ou abandonadas. A base de cálculo do imposto é o preço da arrematação.

Fixação dos valores das mercadorias. Acirrados questionamentos surgem em razão da fixação do valor das mercadorias pelo Poder Executivo.

A tarefa, para o Estado, é eminentemente política e passa, necessariamente, por interesses internacionais, estes atrelados geralmente a acordos disciplinadores da política de preços.

Há um emaranhado de interesses alienígenas e impositivos que são levados em consideração, dentre os quais a política de proteção aos produtos nacionais.

Cabe à Secretaria de Comércio Exterior – Secex, o antigo Conselho de Política Aduaneira, a tarefa de fixar o preço de mercado, o que pode ser feito tomando como referência o preço constante da fatura comercial, também chamado de *preço normal*; ou atribuindo o órgão, a seu talante, um valor que entende ser o correto, *preço referência*; e, finalmente, firmando uma pauta de valores mínimos por intermédio da Comissão Executiva, um dos órgãos da Secretaria de Comércio Exterior – Secex.

Preço de referência é o adotado no interesse de proteger o similar nacional e visa equalizar os preços de oferta quando díspares (Roosevelt Baldomir Sousa, *ob. cit.*, *supra*).

Verifica-se, portanto, a discricionariedade do Poder Executivo, o que não poderia ser diferente diante da responsabilidade que lhe cabe como negociador internacional e guardião dos interesses nacionais.

A discricionariedade, contudo, não se confunde com arbítrio, porque todos os valores são adrede estabelecidos, seguidos de publicidade, como todo e qualquer ato administrativo.

Somente em duas hipóteses cabe o arbitramento: quando a mercadoria estrangeira não está acompanhada da documentação legal,

ignorando-se o valor de aquisição, ou quando a documentação apresenta-se inidônea.

Isenção de bagagem. As mercadorias estrangeiras estão sujeitas ao pagamento do Imposto de Importação quando ocorrido o fato gerador, ou seja, quando do desembaraço aduaneiro, como previsto no CTN, art. 19 e no Dec.-lei 37/66, já comentado acima.

Entretanto, há tolerância quanto a bens adquiridos no estrangeiro dentro de um valor limitado pelo Poder Executivo, em montante cuja fixação atende aos interesses políticos. É a chamada quota isencional (art. 3º, Dec.-lei 1.455/76).

Escapam ainda do pagamento da exação a bagagem do passageiro que ingressa no País, abrangendo roupas, joias, objetos pessoais, livros e revistas, lembranças de viagem etc., bem assim o longo elenco constante do Dec.-lei 37/66, do qual destaco, apenas para exemplificar, toda a bagagem dos agentes diplomáticos, quando se desligam da missão estrangeira, a bagagem dos estrangeiros radicados no Brasil há mais de cinco anos e de brasileiros com mais de dois anos domiciliados no estrangeiro, quando do retorno ao Brasil (art. 13, Dec.-lei 37/66).

Observe-se, por fim, que os bens desembaraçados como bagagens não podem ser alienados, senão com o pagamento dos tributos, situação que dura por cinco anos, ao final dos quais ficam liberados da incidência.

Regimes aduaneiros. Para facilitar o ingresso de bens estrangeiros no País, cujo destino não é, entretanto, o Brasil, foram instituídos regimes especiais, permitindo o ingresso da mercadoria com suspensão do pagamento do imposto, mas sujeitando-a, naturalmente, ao controle fiscal (art. 9º, Dec.-lei 1.455/76). O referido dispositivo foi alterado pela Medida Provisória 2.158-35, de 24.08.2001 (ainda não convertida em lei), passando a ter a seguinte redação:

“Art. 9º O regime de entreposto aduaneiro na importação é o que permite o depósito da mercadoria em local determinado, com suspensão do pagamento de tributos e sob controle fiscal”.

Há, na hipótese, fato gerador sujeito a uma condição resolutiva, cuidando a lei tributária de uma garantia futura, caso em que se materializa a responsabilidade.

Das diversas modalidades de regime especial, destaca-se o *trânsito aduaneiro*, definido no art. 252 do Regulamento Aduaneiro atualmente disciplinado pelo art. 315 e seguintes do Decreto 6.759/2009, definido no art. 267 e seguintes do Dec. 4.543/2002, já revogado, o qual permitia o transporte de mercadoria sob controle aduaneiro.

Temos, ainda, a *admissão temporária*, a qual consiste na importação de bens que devem permanecer no País por prazo fixo determinado, com suspensão de tributos, bens estes que deverão cumprir uma finalidade. Os bens devem ser minuciosamente identificados, para assim possibilitar uma eventual taxação, caso seja descumprido o prazo ou a finalidade.

Pode-se exigir ou não a expedição de guia de importação, sendo dispensada quando se tratar de importação ao abrigo de tratado ou convenção internacional.

Exemplo frequente de admissão temporária existe quanto aos veículos importados para uso e circulação na zona franca ou zona de livre comércio e que saem do território especial por período certo. Caso não haja retorno, passam a incidir todos os tributos.

A legislação brasileira permite duas modalidades de *drawback*: *drawback* suspensão e *drawback* isenção.

No primeiro, os bens importados com suspensão são absorvidos pelo produto nacional que vai ser exportado, hipótese em que há absorção do produto estrangeiro, mas esta incidência sofre suspensão até a

exportação. Se não houver exportação há exigência da exação.

No segundo (*drawback* isenção), há uma diferença muito sutil e que consiste na importação de produtos fabricados com matéria-prima importada.

Além dos regimes aduaneiros especiais, tem a legislação brasileira os chamados *entrepósitos aduaneiros*, que consistem no regime especial de armazenamento de mercadorias em importação ou exportação, com suspensão de tributos. É, em outras palavras, o espaço físico (armazém, depósito ou trapiche), sob estreito controle fiscal.

Dentre as diversas modalidades, temos o *entrepósito aduaneiro de uso público*, que é um espaço físico concedido pelo Ministro da Fazenda, a título precário e mediante seleção dos interessados por concorrência pública, e que servem geralmente para depósito, instalação de mercadorias importadas ou exportadas por terceiros usuários, como também o *entrepósito aduaneiro temporário*, que se constitui em depósito para receber mercadorias para concursos, exposições, feiras de amostra etc., cujos impostos ficam suspensos pelo prazo de um a três anos, no máximo (art. 17, Dec.-lei 1.455/76). Esse dispositivo, entretanto, foi revogado pela Medida Provisória 2.158-35/2001, reeditada diversas vezes, as que terminou por perder a eficácia por não ter sido transformada em lei.

Perda de mercadoria. A primeira espécie do gênero mercadoria perdida é a considerada abandonada, por permanecer na aduana além dos prazos e condições indicados em lei (arts. 58 e 59, Dec.-lei 37/66).

Chama-se a atenção para as remessas postais internacionais porque, se não recebidas nos prazos estabelecidos, serão devolvidas ao remetente.

Também obedecem a tratamento distinto as mercadorias apreendidas.

O abandono não gera para o destinatário da mercadoria ônus algum, a não ser que tenha sido iniciado o despacho aduaneiro, hipótese em que a desistência obriga ao pagamento da diferença entre o valor da arrematação e o valor da exação, como se tivesse sido despachada normalmente. A recíproca é verdadeira, porque, se houver saldo positivo no leilão, este será entregue ao proprietário da mercadoria.

Uma outra forma de perda é a avaria (perda parcial ou total) e o extravio (perda total), ambas as hipóteses apuradas em procedimento administrativo.

Temos, finalmente, as mercadorias importadas irregularmente, ou de importação proibida, que sofrem apreensão liminar para posterior imposição de pena de perdimento, após regular processo administrativo.

Todos os bens apreendidos são recolhidos à Secretaria da Receita Federal, como medida acautelatória, em nome e à ordem do Ministro da Economia.

Daí o equívoco de alguns magistrados que, na condução de processos criminais de contrabando ou descaminho, arvoram-se depositários dos bens estrangeiros apreendidos ou indicam terceiras pessoas como depositários.

A prática é ilegal, violando o Dec.-lei 1.455/76, diploma que foi recepcionado pela CF/88 e em nada contraria o Dec.-lei 37/66 (arts. 25 e 26), também recepcionado.

A única possibilidade de utilização de bens importados apreendidos é mediante doação dos mesmos, após a decretação de perda em benefício do erário, antes de ser mandado a leilão, ou quando não arrematados em hasta negativa.

Aconselha-se, para maior dinâmica no processamento dos feitos administrativos e judiciais, estes cíveis e criminais, que todos os bens estrangeiros apreendidos

sejam encaminhados ao Secretário da Receita Federal. Preconiza-se, ainda, seja a autoridade fiscal comunicada quando da finalização do processo judicial.

Pena de perdimento. Independentemente do processo judicial, a apreensão de bens importados irregularmente desencadeia a instauração de processo administrativo-tributário, o qual deve observar os princípios processuais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, ao final do qual é declarada a perda de bens, se comprovado o irregular internamento dos mesmos.

A questão mais complexa existe quando tramitam concomitantemente processo penal e processo administrativo. E isto porque, embora sejam independentes as esferas de responsabilidade, em algumas situações a sentença penal faz coisa julgada na esfera administrativa, como sói acontecer quando declarada na esfera penal a inexistência material do fato ou quando se verificar a não participação do réu no fato criminoso.

Por exemplo: o bem apreendido em poder do réu não é de sua propriedade; o proprietário do bem estrangeiro não foi o responsável pelo irregular internamento.

A jurisprudência, embora oscilante, tem tratado o proprietário inocente como terceiro de boa-fé, não responsável pela irregularidade na importação. Daí a direta interferência da sentença judicial no procedimento administrativo, a demonstrar que melhor seria aguardar-se a finalização do processo judicial para então proceder-se ao perdimento de bem e com ele a irreversível alienação em hasta.

JURISPRUDÊNCIA

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

• *“Imposto de importação. Majoração de alíquota por ato do executivo anterior ao fato*

gerador. CF, art. 150, III, “a”. Observância. Precedentes. Recurso de agravo improvido” (STF, 2ª T., AI533.386 AgR/RJ, rel. Min. Celso de Mello, j. 02.03.2010, v.u., DJ26.03.2010).

• *“Constitucional. Tributário. Imposto de Importação. Alíquota. Fato gerador. CF, art. 150, III, a. I. Fato gerador do imposto de importação de mercadoria despachada para consumo considera-se ocorrido na data do registro, na repartição aduaneira competente, da declaração apresentada pelo importador (art. 23 do Dec.-lei 37/66). II. O que a Constituição exige, no art. 150, III, a, é que a lei que institua ou majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação. III. Agravo não provido” (STF, 2ª T., AI-AgR 420993/PR, rel. Min. Carlos Velloso, j. 31.05.2005, DJU 01.07.2005, p. 57).*

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

• *“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ARREMATACÃO DE BEM PENHORADO PELO PODER JUDICIÁRIO. VALOR ADUANEIRO. ART. 20, III, DO CTN (VALOR DA ARREMATACÃO). INAPLICABILIDADE. 1. Recurso especial pelo qual a contribuinte busca recolher o imposto de importação com base no preço de arrematação (R\$ 750.000,00) e não no valor aduaneiro (R\$ 1.679.448,40). No caso concreto o leilão foi promovido pelo Poder Judiciário para alienar bens penhorados em ação de execução, até então não nacionalizados, porquanto armazenados em regime de entreposto aduaneiro. 2. Regra geral, nos casos em que a alíquota for ad valorem (art. 20, II, do CTN, art. 2º, II, do DL 37/66, alterado pelo Decreto 2.472/88, e 89, II, do Regulamento Aduaneiro) a base de cálculo do imposto de importação corresponde ao preço real da mercadoria, que*

deve ser apurado pela autoridade aduaneira em conformidade com o art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT). 3. A utilização do preço da arrematação como base de cálculo do imposto de importação restringe-se aos leilões promovidos pela autoridade aduaneira nos quais são alienados os bens abandonados e aqueles que sofrem apreensão liminar para posterior imposição de pena de perdimento (art. 20, III, do CTN e art. 63 do Decreto-Lei 37/66). 4. A situação apresentada pela recorrente em nada se assemelha, para fins de analogia, com a hipótese contemplada na lei tributária a que se busca equiparação, pois: a) não se trata de leilão realizado pela autoridade aduaneira, mas pelo Poder Judiciário; e b) não se cuida de mercadoria abandonada ou objeto de pena de perdimento, mas de mercadoria penhorada em ação de execução. 5. No caso dos autos não se verifica o proibido emprego de analogia pelo Fisco para cobrança de tributo a maior (art. 108, § 1º, do CTN), haja vista que a base de cálculo utilizada na hipótese dos autos (valor aduaneiro) encontra respaldo na legislação de regência. 6. O argumento da recorrente para justificar a equiparação da penhora à apreensão regulada pela lei tributária em comento, de que não é possível a utilização do valor aduaneiro, uma vez que ela é “mera arrematante de mercadoria em hasta pública”, “totalmente alheia à transação comercial efetuada entre importador e exportador”, encerra, em verdade, pedido de interpretação da lei tributária mediante juízo de equidade, o que é vedado para fins de dispensa (ou redução) do imposto devido, nos termos do art. 108, § 2º, do CTN. 7. Recurso especial não provido. (RESP – RECURSO ESPECIAL – 1089289 2008.02.05161-4, BENEDITO GONÇALVES, STJ – PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:02/02/2010 ..DTPB:..)

• “Tributário. Imposto de importação. Mercadoria extraviada em trânsito no território nacional. Fato gerador não configurado. 1 – Não ocorre o fato gerador do imposto de importação quando a mercadoria, submetida a regime especial de trânsito aduaneiro pelo território nacional, sofre extravio ou avaria antes de sua entrega em país estrangeiro. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte. 2 Recurso especial não provido” (STJ, 2ª T., REsp 1.125.366/SP, rel. Min. Castro Meira, j. 17.08.2010, v.u., DJ 26.08.2010).

• “Na importação, é indevida a exigência de nova certidão negativa de débito no desembaraço aduaneiro, se já apresentada a comprovação da quitação de tributos federais quando da concessão do benefício relativo ao regime de drawback. (Súmula 569, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 02/05/2016)”

“• PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. RAZÕES QUE NÃO IMPUGNAM, ESPECIFICAMENTE, OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULA 182/STJE ART. 1.021, § 1º, DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO NÃO CONHECIDO. I. Agravo interno aviado contra decisão monocrática publicada em 24/10/2018, que julgou Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015. II. A decisão ora agravada deu provimento ao Recurso Especial, por estar o acórdão recorrido em confronto com a jurisprudência dominante do STJ, que se firmou no sentido de que as resoluções da CAMEX que reconhecem o direito à redução da alíquota do imposto de importação de determinada mercadoria não possuem efeitos retroativos, mas podem ter seus efeitos estendidos ao momento do desembaraço aduaneiro quando o benefício foi postulado antes da importação do bem, como é o caso dos autos. III. O Agravo interno, porém, não impugna, especificamente,

os fundamentos da decisão agravada, pelo que constituem óbices ao conhecimento do inconformismo a Súmula 182 desta Corte e o art. 1.021, § 1º, do CPC/2015. Nesse sentido: STJ, AgInt no AREsp 860.148/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 03/05/2016; AgRg no AgRg no AREsp 731.339/DF, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 06/05/2016; AgRg no AREsp 575.696/MG, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, TERCEIRA TURMA, DJe de 13/05/2016. IV. Agravo interno não conhecido. (AgInt no REsp 1746032/PE, Rel. Ministra ASSUSETEMA GALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/12/2018, DJe 12/12/2018)”

• “Tributário. Imposto de importação. Restituição de indébito. Alíquota aplicável. Modificação pela portaria MF 450/90. Fato gerador. Declaração de importação. 1 O regime fiscal aplicável ao Imposto de Importação é aquele vigente no momento do fato gerador, o registro da declaração de importação na repartição aduaneira. Jurisprudência pacificada das Turmas de Direito Público do STJ. 2 – Recurso especial provido” (STJ, 2ª T., REsp 1.105.916, rel. Min. Eliana Calmon, DJ 21.05.2009).

• “Tributário. Imposto de importação. Alíquota. Veículos automotores. Decretos 1.391/95 e 1.427/95. Fato gerador. Ocorrência. Desembarço aduaneiro. 1. “É pacífico nesta Corte, a qual acompanha o posicionamento do Pretório Excelso, que o fato gerador da exação em tela ocorre no momento do registro da declaração de importação do bem na aduana, obviamente após a chegada da mercadoria no território nacional” (REsp 157.162, Min. Castro Meira, DJ 01.08.2005). 2. A alíquota constitui um dos componentes do critério quantitativo da regra-matriz de incidência da exação e, como tal, deve ser aferida no momento

em que há a materialização de tal hipótese de incidência, isto é, em que ocorre o fato gerador. 3. Aplica-se o Decreto 1.427/95, que estabelecia a alíquota de importação para os veículos no percentual de 70%, sem manter a ressalva do art. 3º do Decreto 1.391/95, norma revogada ao tempo da ocorrência do fato gerador. Precedentes. 4. Agravo regimental não provido” (STJ, 2ª T., AgRg no Ag 1.155.843/RJ, rel. Min. Castro Meira, j. 17.09.2009, v.u., DJ 30.09.2009).

• “Tributário. Imposto de Importação. Fato gerador. Guia para importação. Alíquota aplicável. CF, arts. 150, III, a, e 153, § 1º. CTN, art. 19. Dec.-lei 37/66 (art. 23). Dec. 1.427/95 [revogado pelo Dec. 1.471/95]. Dec. 1.391/95 [alterado pelo Dec. 1.427, este revogado pelo Decreto 1.471/95]. 1. Desinfluenta a data da expedição da guia de importação para concretização do fato gerador. O contribuinte não tem direito ao regime fiscal vigente na data da emissão da guia referenciada. A alíquota do Imposto de Importação é a vigente no dia do registro alfandegário para o desembarço e entrada da mercadoria no território nacional. A política de comércio exterior orienta o aumento ou redução da alíquota aplicável na concretização do fato gerador. 2. Multifários precedentes. 3. Recurso provido” (STJ, 1ª T., REsp 264565/PR, rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 15.02.2001, DJU 28.05.2001).

• “Tributário. Imposto de Importação. Veículo novo. Fato gerador. Majoração de alíquota. Dec. 1.471, de 27.04.1995. 1. Em se tratando da importação de mercadorias para consumo, o fato gerador não ocorre no momento da celebração do contrato, mas quando do registro da declaração de importação na repartição aduaneira (art. 23 do Dec.-lei 37/66). É a alíquota vigente nesta data que deve ser aplicada para o cálculo do imposto. 2. Recurso conhecido e provido” (STJ, 1ª T., REsp 139658/PR, rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 15.02.2001, DJU 28.05.2001).

• *Tributário. Recurso especial. Imposto de importação. Base de cálculo. Arrematação de bem penhorado pelo Poder Judiciário. Valor aduaneiro. Art. 20, III, do CTN (valor da arrematação). Inaplicabilidade.*

1. Recurso especial pelo qual a contribuinte busca recolher o imposto de importação com base no preço de arrematação (R\$ 750.000,00) e não no valor aduaneiro (R\$ 1.679.448,40). No caso concreto o leilão foi promovido pelo Poder Judiciário para alienar bens penhorados em ação de execução, até então não nacionalizados, porquanto armazenados em regime de entreposto aduaneiro.

2. Regra geral, nos casos em que a alíquota for *ad valorem* (art. 20, II, do CTN, art. 2º, II, do DL 37/66, alterado pelo Decreto 2.472/88, e 89, II, do Regulamento Aduaneiro) a base de cálculo do imposto de importação corresponde ao preço real da mercadoria, que deve ser apurado pela autoridade aduaneira em conformidade com o art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT).

3. A utilização do preço da arrematação como base de cálculo do imposto de importação restringe-se aos leilões promovidos pela autoridade aduaneira nos quais são alienados os bens abandonados e aqueles que sofrem apreensão liminar para posterior imposição de pena de perdimento (art. 20, III, do CTN e art. 63 do Decreto-Lei 37/66).

4. A situação apresentada pela recorrente em nada se assemelha, para fins de analogia, com a hipótese contemplada na lei tributária a que se busca equiparação, pois: a) não se trata de leilão realizado pela autoridade aduaneira, mas pelo Poder Judiciário; e b) não se cuida de mercadoria abandonada ou objeto de pena de perdimento, mas de mercadoria penhorada em ação de execução.

5. No caso dos autos não se verifica o proibido emprego de analogia pelo Fisco

para cobrança de tributo a maior (art. 108, § 1º, do CTN), haja vista que a base de cálculo utilizada na hipótese dos autos (valor aduaneiro) encontra respaldo na legislação de regência.

6. O argumento da recorrente para justificar a equiparação da penhora à apreensão regulada pela lei tributária em comento, de que não é possível a utilização do valor aduaneiro, uma vez que ela é “mera arrematante de mercadoria em hasta pública”, “totalmente alheia à transação comercial efetuada entre importador e exportador”, encerra, em verdade, pedido de interpretação da lei tributária mediante juízo de equidade, o que é vedado para fins de dispensa (ou redução) do imposto devido, nos termos do art. 108, § 2º, do CTN.

7. Recurso especial não provido. (STJ, REsp 1089289/ES, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. 27.10.2009, DJe 02.02.2010).

• *Processual civil. Tributário. Violação do art. 535 do CPC. Alegação genérica. Súmula 284/STF. Imposto de importação. Aplicação da pena de perdimento. Cobrança da execução. Inviabilidade. Hipótese de incidência inexistente.*

1.(...)

2. O art. 1º, § 4º, III, do Decreto-Lei n. 37/1966 dispõe que o imposto de importação não incidirá na hipótese de pena de perdimento.

3. Embora a regra de tributação possa atingir o produto patrimonial de uma atividade lícita, ela não pode tomar como hipótese para a incidência do tributo uma atividade ilícita. Ou seja, se o ato ou negócio lícito for subjacente à norma de tributação – estiver na periferia da regra de incidência –, surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que o ato ou negócio ilícito figure como elemento essencial da norma de tributação.

4. “Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que importar mercadorias’ é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concerto” (SAJ, REsp 984.607/PR, rel. Min. Castro Meira, 2ª T., j. 07.10.2008, DJe 05.11.2008).

• “Recurso especial. Mandado de segurança. Tributário. ICMS. Importação de sementes de país signatário do Gatt. Produção notória. Redução ou isenção de ICMS. Direito líquido e certo. I. Para fins de habilitação aos incentivos fiscais (redução ou isenção de impostos), faz-se necessária a produção não só da prova da similaridade, mas também a prova de que as sementes destinam-se à semeadura, ou que as operações de saída interna dar-se-ão nos limites territoriais do Estado. II. A simples guia de importação não constitui prova escoreta da similaridade e da destinação do produto importado. Recurso a que se dá provimento” (STJ, 2ª T., REsp 151687/RS, rel. Min. Nancy Andrighi, j. 22.08.2000, DJU 09.10.2000, p. 129).

• “Tributário. Processual civil. Recurso especial. Mandado de segurança. Apreensão de mercadoria adquirida no mercado interno. Veículo usado importado. Pena de perdimento. Terceiro de boa-fé. Importação declarada ilegal em ação mandamental distinta. Embargos de declaração. Violação dos arts. 458 e 535. Inocorrência. I. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC, quando o tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde

que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

2. A aquisição, no mercado interno, de mercadoria importada, mediante nota fiscal, gera a presunção de boa-fé do adquirente, cabendo ao Fisco a prova em contrário.

3. A pena de perdimento não pode desconsiderar a boa-fé do adquirente, assentada pela instância *a quo* com ampla cognição probatória, *maxime*, quando o veículo fora adquirido, originariamente, em estabelecimento comercial sujeito a fiscalização, desobrigando-se o comprador a investigar o ingresso da mercadoria no país. 4. Destarte, o adquirente que não utilizou do *mandamus* para importar supõe adquirir veículo usado e que ingressou legalmente no país, por isso que inverter o *onus probandi* revela severo óbice ao acesso à justiça. 5. Aplicar-se ao comprador de boa-fé a pena de perdimento da mercadoria, em razão de a empresa importadora da mercadoria ter sucumbido em ação mandamental que impetrara, anos antes, no intuito de emprestar legalidade ao ato de importação, revela solução deveras drástica para quem não importou e não é sequer responsável tributário pela mercadoria. Solução quiçá inconstitucional, à luz da cláusula pétrea de que a sanção não deve passar da pessoa do infrator (CF, art. 5º, XLV). Precedentes: REsp 658.218/RS, deste relator, DJU 25.04.2005; AgRg no AG 518.995/RS, rel. Min. Castro Meira, DJU 28.06.2004; e REsp 410.157/PR, rel. Min. Franciulli Netto, DJU 31.05.2004. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido” (STJ, 1ª T., REsp 718021/DF, rel. Min. Luiz Fux, j. 04.04.2006, DJU 22.05.2006, p. 153).

• Tributário imposto de importação. Base de cálculo. Valor aduaneiro. Despesas com movimentação de carga até o pátio de armazenagem (Capatazia). Inclusão. Impossibilidade. Art. 4º, § 3º, da IN SRF 327/2003. Ilegalidade.

1. O STJ já decidiu que “a Instrução Normativa 327/03 da SRF, ao permitir, em seu artigo 4º, § 3º, que se computem os gastos com descarga da mercadoria no território nacional, no valor aduaneiro, desrespeita os limites impostos pelo Acordo de Valoração Aduaneira e pelo Decreto 6.759/09, tendo em vista que a realização de tais procedimentos de movimentação de mercadorias ocorre apenas após a chegada da embarcação, ou seja, após a sua chegada ao porto alfandegado” (REsp 1.239.625/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 4.11.2014).

2. Agravo Regimental não provido. (STJ, AgRg no REsp 1434650/CE, rel. Min. Herman Benjamin, 2ª T., j. 26.05.2015, DJe 30.04.2015).

• **Tributário. IPI. Fato gerador. Arrendamento mercantil de aeronave. Admissão temporária. Incidência sobre base de cálculo proporcional.** Art. 79, da Lei n. 9.430/96.

1. O fato gerador do IPI incidente sobre mercadoria importada é o desembaraço aduaneiro, na forma do art. 46, I, do CTN, irrelevante se adquirida a título de compra e venda ou arrendamento (art. 2º, §2º, da Lei n. 4.502/64), tendo por base de cálculo o preço que o produto alcançaria (ou seja, “poderia alcançar”) em uma venda idealizada (art. 47, I, c/c art. 20, II, do CTN).

2. Desse modo, o art. 79, da Lei nº 9.430/96, ao permitir a cobrança proporcional do IPI incidente sobre bem admitido temporariamente no território nacional, veicula verdadeira redução da base de cálculo do imposto, regulamentada pelo art. 324, do RAD (Decreto n. 4.543/2002).

3. Recurso especial não provido. (STJ, REsp 1078879/RJ, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., j. 14.04.2011, DJe 28.04.2011)

• **Processual civil e tributário. Inexistência de violação dos arts. 165, 458, II, e 535, II, do CPC. ICMS. Importação de equipamentos por empresa prestadora de serviços realizada**

após a EC 33/2001. Incidência do imposto. Cálculo por dentro. Legalidade.

1. O acórdão recorrido analisou todos os pontos necessários ao desate da lide, não padecendo de omissão, contradição ou obscuridade a reclamar a anulação do julgado.

2. Após a vigência da EC 33/01, que alterou a redação do art. 155, § 2º, “a”, da CF/88, o ICMS passou a incidir sobre a importação de bens por pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não contribuintes do imposto.

3. A jurisprudência pacífica desta Corte considera legal a sistemática do “cálculo por dentro” para aferição da base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, § 1º, I, da LC n. 87/96.

4. Agravo regimental não provido (STJ, AgRg no Ag 1248264/RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., j. 17.06.2010, DJe 30.06.2010).

Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

COMENTÁRIOS

A discricionariedade do Poder Executivo.
O primeiro ponto a ser examinado quando se comenta o artigo em destaque é a parcial incompatibilidade de sua redação com a atual Constituição.

Segundo o CTN, o Poder Executivo pode alterar as alíquotas e as bases de cálculo.

A Constituição Federal de 1988, no § 1º do art. 153, limita-se a autorizar a alteração das alíquotas, o que indica que a base de cálculo não está incluída na esfera da discricionariedade consentida pelo legislador constitucional.

Faz-se necessário, portanto, suprimir a expressão agora em demasia, contida no texto do art. 21 do CTN, porque não é possível haver alteração da base de cálculo ao talante do exequente.

Também é preciso que fique assentado o alcance da chamada discricionariedade do Executivo, porque não lhe cabe alterar as alíquotas do Imposto de Importação sem justificação.

Só por lei pode ser feita a alteração, e lei que indique as causas determinantes do agir do Executivo, sem o que a discricionariedade seria absoluta, passando a arbitrariedade.

Neste sentido encaminha-se a jurisprudência.

Na doutrina, muito se discute quanto à excepcionalidade do Imposto de Importação, por não se submeterem as alterações de alíquota ao princípio da não surpresa.

A dinâmica da vida política e o objetivo maior desse imposto extrafiscal, instrumento de política econômica e cambial, autorizam ontologicamente a excepcionalidade.

A imediata vigência da legislação relativa às alíquotas do Imposto de Importação tem ensejado controvérsias que abastecem os Tribunais de demandas a cada alteração de alíquota, principalmente quando a maioria.

Com efeito, uma empresa, por exemplo, ao obter uma guia de importação, tem uma expectativa apenas quanto à manutenção da alíquota, porque até o momento que antecede o desembaraço aduaneiro, quando é assinada a declaração, é possível haver mudança de alíquota, mesmo que frustrada seja a expectativa do importador.

A situação cria embaraços e, não poucas vezes, até vexame financeiro, mas, por coerência de princípio, não pode ser rompida, a não ser que se altere o fato gerador do imposto.

O STF tem sido rigoroso quanto à vigência da legislação do Imposto de Importação,

questão umbilicalmente atrelada à sua identificação que, como visto, é o momento físico do internamento no País, e jurídico, quando do desembaraço, ou seja, entrega da declaração ou manifesto de importação.

Entretanto, alguns julgados de primeiro e segundo graus rebelam-se contra o técnico tratamento.

Relevante indagação se faz pertinente, diante de alíquotas estabelecidas em acordos internacionais: o Executivo, ao alterar as alíquotas do Imposto de Importação, está obrigado a respeitar as tarifas internacionais a que se obrigou?

Temos como exemplo de convenção o Gatt – *General Agreement on Tariffs and Trade*, celebrado em Genebra em 1947, tendo o Brasil como signatário, substituído pela Organização Mundial do Comércio – OMC, da qual o Brasil é integrante.

Naturalmente que os tratados e convenções internacionais devem ser observados pelo legislador ordinário, porquanto integram o elenco das normas tributárias.

Os tratados e convenções assinados anteriormente à CF/88, se não estiverem compatíveis com a Nova Carta, não podem prevalecer.

Muito se discutiu sobre as atribuições do antigo Conselho de Política Aduaneira, hoje Secex, quanto à fixação das tarifas de importação, tida como delegação legislativa. A jurisprudência, entretanto, incumbiu-se de pacificar o entendimento de que a atribuição não poderia ser do Congresso Nacional e sim do Presidente da República.

JURISPRUDÊNCIA

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

- “Não contrariam a Constituição os arts. 3º, 22 e 27 da Lei 3.244, de 14.08.1957, que

definem as atribuições do Conselho de Política Aduaneira quanto à tarifa flexível” (STF – Súmula 404).

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

• “ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTAS. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. AUSÊNCIA. INDÚSTRIA NACIONAL. IMPACTO ECONÔMICO-FINANCEIRO. RISCO DA ATIVIDADE. DIREITO À MANUTENÇÃO DO STATUS QUO ANTE. INEXISTÊNCIA. 1. É inviável o conhecimento do recurso especial pela alínea “c” do permissivo constitucional quando a divergência não é demonstrada nos termos exigidos pela legislação de regência. 2. Não se verifica o dever do Estado de indenizar eventuais prejuízos financeiros do setor privado decorrentes da alteração de política econômico-tributária, no caso de o ente público não ter se comprometido, formal e previamente, por meio de determinado planejamento específico. 3. Com finalidade extrafiscal, a Portaria MF n. 492, de 14 de setembro de 1994, ao diminuir para 20% a alíquota do imposto de importação para os produtos nela relacionados, fê-lo em conformidade com o art. 3º da Lei n. 3.244/1957 e com o DL n. 2.162/1984, razão pela qual não há falar em quebra do princípio da confiança. 4. O impacto econômico-financeiro sobre a produção e a comercialização de mercadorias pelas sociedades empresárias causado pela alteração da alíquota de tributos decorre do risco da atividade próprio da álea econômica de cada ramo produtivo. 5. Inexistência de direito subjetivo da recorrente, quanto à manutenção da alíquota do imposto de importação (status quo ante), apto a ensejar o dever de indenizar. 6. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, desprovido. (RESP – RECURSO

ESPECIAL – 1492832 2012.00.88932-1, GURGEL DE FARIA, STJ – PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:01/10/2018 RSTJ VOL.:00252 PG:00390 .DTPB)“

• “A Taxa de Melhoramento dos Portos tem base de cálculo diversa do Imposto de Importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da ALALC ou ALADI” (STJ – Súmula 124).

• “Mandado de segurança. Imposto de Importação. Alteração da periodicidade do índice estabelecido para a taxa de câmbio. Possibilidade. Com o advento da Lei 8.981/95, ficou o Poder Executivo autorizado a determinar a periodicidade de fixação da taxa de câmbio, para fins de cálculo do Imposto de Importação. A variação cambial não integra a alíquota ou a base de cálculo daquele tributo, de sorte que o aumento da base de cálculo verificado pela alteração da periodicidade da aplicação da taxa não foi direto, mas reflexo. A taxa de câmbio é fator econômico, podendo sobre ela deliberar a autoridade apontada coatora, sem que se possa falar em direito líquido e certo violado. Ordem denegada” (STJ, 1ª Seção, MS 6141/DF, rel. Min. Castro Filho, j. 25.04.2001, DJU 04.06.2001, p. 50).

• “Tributário. Imposto de Importação. Veículos automotores. Decs. 1.391/95 e 1.427/95 [revogados pelo Dec. 1.471/95]. Fato gerador. Ocorrência. Desembarço aduaneiro. 1. O fato gerador do Imposto de Importação perfecibiliza-se com o desembarço aduaneiro, o qual se inicia com o registro da declaração de importação. 2. Na hipótese o desembarço ocorreu na vigência do Decreto 1.427/95, portanto deve ser aplicada a alíquota prevista em seu bojo. 3. A declaração de importação – atual denominação da guia de importação –, não gera ato jurídico perfeito ou direito adquirido à aplicação da alíquota vigente ao tempo de sua emissão. 4. Recurso especial conhecido e provido” (STJ, 2ª T,

REsp 157162/SP, rel. Min. Castro Meira, j. 03.05.2005, DJU 01.08.2005, p. 366).

- “Tributário. Agravo regimental. Imposto de Importação. Veículos. Majoração da alíquota. Decs. 1.427 [revogado] e 1.471, de 1995. Legalidade. Fato gerador. Acórdão sintonizado com a jurisprudência do STJ e do STF. Precedentes. Súmula 83/STJ. O fato gerador do tributo incidente sobre mercadorias importadas do exterior ocorre quando da sua entrada no território nacional e, na hipótese de ser destinada a consumo, da data do registro da declaração de importação na repartição aduaneira, sendo irrelevante o regime fiscal vigente à data da emissão da guia de importação. Não padecem de ilegalidade os Decs. 1.427, 1.471 e 1.490, de 1995. Acórdão em harmonia com a jurisprudência dominante do STJ. Aplicação de entendimento sumulado da Corte. Agravo regimental improvido” (STJ, 2ª T., AgRg no Ag 470904/RJ, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 28.03.2006, DJU 09.05.2006, p. 201).

- “Recurso especial. Tributário e processo civil. Tributário. Imposto de Importação. Veículo. Importado. Fato gerador. Majoração da alíquota. Dissídio jurisprudencial. Súmula 83/STJ. 1. Cuidando-se de importação de mercadoria para consumo, o fato gerador não ocorre no momento do embarque da mercadoria no exterior, mas sim quando do registro da declaração de importação na repartição aduaneira (art. 23 do Dec.-lei 37/66), de forma que a alíquota vigente nesta data é a que deve ser aplicada para o cálculo da exação. 2. ‘Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida’ (Súmula 83 do STJ). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido” (STJ, 2ª T., REsp 173492/PR, rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 15.02.2005, DJU 21.03.2005, p. 300).

TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS

- “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE. LIMITE PREVISTO NO ART. 3.º DA LEI N.º 3.244/57. AD VALOREM. 1. De acordo com o disposto no parágrafo 1º do art. 153 da Constituição Federal, é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar a alíquota do imposto de importação. Estabelece a Lei n.º 3.244/57 que poderá ser alterada, dentro dos limites máximo e mínimo previstos na lei, a alíquota do imposto de importação. 2. O Decreto-lei n.º 2.162/84 alterou a Lei n.º 3.244/57, ampliando para 60% (sessenta por cento) “ad valorem” o limite para mais estabelecido no parágrafo 1º do seu artigo 3º. No caso dos autos, os limites previstos foram respeitados pelo ato que majorou o tributo. 3. O limite de aumento do imposto se refere a 60% ad valorem, correspondente, assim, ao preço normal que o produto alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda considerada em condições de livre concorrência. Dessarte, a diferença de alíquota deve ser relacionada ao preço normal da mercadoria e não ao percentual das alíquotas anteriormente aplicadas, como defende o apelante. 4. No caso, o aumento da alíquota de 14% para 35% repercutiu no valor do produto, aumentando-o em 21%, é dizer, tornando o seu valor 21% mais alto que o decorrente da antiga alíquota e, portanto, compreendendo-se aquém dos 60% autorizado pela lei. 5. Apelação improvida.” (AC – Apelação Cível – 567876 0007258-06.2012.4.05.8200, Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, TRF5 – Segunda Turma, DJE – Data::29/05/2014 – Página:299.)

- “MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REGIME EX-TARIFÁRIO. CONCESSÃO

PLEITEADA ANTES DA IMPORTAÇÃO. RESOLUÇÃO DE APROVAÇÃO PUBLICADA POSTERIORMENTE. MORA DA ADMINISTRAÇÃO. 1. O cerne da questão em debate cinge-se à possibilidade de aplicação do benefício de alíquota zero do Imposto de Importação, pelo regime Ex-Tarifário, cuja publicação da Resolução de aprovação ocorreu somente após a Declaração da Importação, muito embora o pedido tivesse sido regularmente formalizado anteriormente à importação. 2. No uso de suas atribuições e considerando a necessidade de estimular o investimento produtivo e disciplinar o processo de redução das alíquotas do Imposto de Importação de bens de capital, de informática e telecomunicações, sem produção nacional, a CAMEX editou a Resolução 35/2006, estabelecendo os procedimentos para a concessão de Ex-Tarifário. 3. A empresa impetrante pleiteou perante o MDIC, em 19/12/2017, a concessão de Ex-Tarifário para a importação de maquinário sob NCM 8479.89.99, sem similares nacionais, com a redução do Imposto de Importação à alíquota de 0%, porém, até a impetração do mandamus, em 16/04/2018, a Resolução CAMEX de concessão do regime ainda não havia sido publicada. 4. Nos termos do art. 2º da Resolução CAMEX nº 35/06, a relação dos Ex-Tarifários aprovados deveria ter sido publicada até o final de cada trimestre, ou seja, até o final do mês de março de 2018. 5. Somente em 03/05/2018 foi publicada no DOU a Resolução CAMEX Nº 31, referente ao EX 410 da NCM 8479.89.99, concedendo o pedido de Ex-Tarifário de Imposto de Importação, com alíquota zero, para os bens ora em questão. 6. O Ex-Tarifário foi requerido antes da importação dos bens, não pode a apelante ser prejudicada pela demora da Administração na publicação da Resolução de aprovação, devendo, portanto, proceder-se à extensão dos benefícios ao

desembaraço aduaneiro pleiteado. Precedentes do C. STJ. 7. Reconhecido o direito da apelante ao benefício de regime Ex-Tarifário, com redução da alíquota do Imposto de Importação dos bens de NCM 8479.89.99, referentes à DI 18/0740247-0, para zero. 8. Apelação provida.” (ApCiv 5002418-89.2018.4.03.6104, Desembargador Federal CONSUELO YATSUDAMOROMIZATO YOSHIDA, TRF3 – 6ª Turma, Intimação via sistema DATA: 22/08/2019.)

• **“AGRAVO LEGAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO RECOLHIDO A MAIOR. INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN.** 1. No que concerne ao imposto de importação, haja vista a inexistência de transferência do encargo financeiro para terceiro, tem repercussão meramente econômica, não se condicionando a sua restituição às regras do art. 166 do CTN. Precedentes. 2. Ante todo o acervo probatório apresentado nos presentes autos e em razão da Portaria SRF n.º 119/1994 ter reduzido a alíquota do imposto de importação da mercadoria adquirida pela apelante, mostra-se indevido o recolhimento do tributo à alíquota de 6% (seis por cento), sendo passível de restituição a importância paga a maior por meio da guia DARF juntada aos autos. 3. Não há elementos novos capazes de alterar o entendimento externado na decisão monocrática. 4. Agravo legal improvido.” (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, Ap – APELAÇÃO CÍVEL – 1910950 – 0008067-84.2008.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, julgado em 27/03/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA:04/04/2014)

Art. 22. Contribuinte do imposto é:

I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

COMENTÁRIOS

Contribuinte. Além do contribuinte indicado no art. 22 do CTN, definido no mesmo diploma como sendo “aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária respectiva”, o Dec.-lei 37/66 (art. 31) indica espécie *sui generis* de sujeito passivo que, não sendo importador, ao mesmo se equipara, tais como o arrematante de mercadoria estrangeira leiloadada, o destinatário de mercadoria estrangeira remetida pelo correio e os adquirentes de bens nas localidades dos entrepostos aduaneiros, dentre outros, de tal forma que passa a ser tratado como se contribuinte fosse.

Ao lado do contribuinte natural ou equiparado, há ainda o responsável tributário, a quem a lei impõe o gravame e, mesmo não sendo importador, assume a obrigação *ex vi lege*. São eles o transportador, o depositário, o cessionário, bem assim outras pessoas indicadas na legislação pertinente (art. 32, Dec.-lei 37/66).

Dentre os responsáveis, distinguem-se os solidários e os responsáveis por expressa designação.

Responsável solidário é o adquirente ou cessionário de mercadoria com isenção ou redução fiscal, o qual responde juntamente com o contribuinte (art. 32, parágrafo único, Dec.-lei 37/66).

O responsável designado não sofre indicação aleatoriamente e sim por estar vinculado ao contribuinte de alguma forma.

Enquanto a solidariedade impõe mais um contribuinte, imputando-lhe a obrigação de pagar, sem exclusão do primeiro, na responsabilidade em sentido amplo pode haver ou não a exclusão do contribuinte.

Exemplo de responsáveis em sentido amplo são os sucessores, os administradores

de bens de terceiros, o inventariante, os síndicos da massa falida, os tabeliães e os sócios.

É interessante observar, por exemplo, a responsabilidade do arrematante, que, mesmo como contribuinte equiparado, não desonera o importador, caso o preço do bem leiloadado não cubra a dívida fiscal.

Na hipótese, responde o importador pelo que sobejar da dívida, se foi ele quem deu início ao desembaraço aduaneiro.

JURISPRUDÊNCIA

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

• “**EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. AGENTE MARÍTIMO. DECRETO-LEI 37/66. DECRETO-LEI 2.472/98. DIREITO CONSTITUCIONAL. ALTERAÇÃO DA NORMA PRÉ-CONSTITUCIONAL POR MEDIDA PROVISÓRIA. COMPATIBILIDADE DE NORMA PRÉ-CONSTITUCIONAL COM A CONSTITUIÇÃO EM VIGOR NA ÉPOCA DE SUA PROMULGAÇÃO. PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE.** 1. O Tribunal Pleno desta Corte assentou a impossibilidade, em sede de arguição de descumprimento de preceito fundamental, de se verificar a compatibilidade de norma pré-constitucional com a Constituição em vigor na época de sua promulgação. Precedente: ADPF 33, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJ 27.10.2006. 2. O objeto desta ação é o art. 32, parágrafo único, b, do Decreto-lei 37, de 18 de novembro de 1966, com redação conferida pelo Decreto-lei 2.472, de 1º de setembro de 1988. O dispositivo, entretanto, passou por nova

alteração e sua redação atual é fruto do art. 77 da Medida Provisória 2.158, de 24 de agosto de 2001. 3. Possibilidade de indeferimento liminar pelo Relatório, nos termos do art. 4º, §1º, da Lei 9.882/99, ante a ausência de pressupostos para o processamento da ADPF 4. Embargos declaratórios a que se nega provimento.” (ADPF 371 ED, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-255 DIVULG 17-12-2015 PUBLIC 18-12-2015)

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- *“Tributário. Agravo regimental no recurso especial. Imposto de importação. Redução. Extravio de mercadoria. Responsabilidade tributária do transportador. Agravo não provido. 1. O Superior Tribunal de Justiça firmou compreensão segundo a qual, no caso de extravio de mercadoria importada ao abrigo de isenção do tributo, o transportador não é responsável pelo valor deste. 2. Se na hipótese de isenção o transportador não responde, na importação efetivada ao abrigo de redução legal do imposto também não responderá, logicamente, pelo que exceder ao valor que seria devido caso se concretizasse a importação. 3. Agravo regimental não provido.” (STJ, AgRg no REsp 1090518/RJ, Min. Arnaldo Esteves Lima, 1ª T., j. 18.08.2011, DJe 24.08.2011)*

- *“Tributário. Imposto de importação – II. Ausência de responsabilidade tributária do transportador por dano, avaria ou falta de mercadoria importada sob o regime de isenção condicionada ou não. Art. 60, do DL n. 37/66. 1. Leciona o art. 60, do Decreto-Lei n. 37/66, que o responsável pelo dano, avaria ou extravio de mercadorias deverá indenizar a Fazenda Nacional pelo valor dos tributos que, em consequência, deixaram de ser recolhidos. 2. No entanto, se a mercadoria foi importada sob o regime*

de isenção, condicionada ou não, o dano, a avaria ou o extravio sofridos durante o gozo da isenção não podem ensejar qualquer prejuízo indenizável à Fazenda Nacional, na medida em que, de qualquer modo, não haveria tributo a ser recolhido. Precedentes: AgRg no REsp 1074340 / SP, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 5.5.2009; REsp 946684 / RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 4.9.2007; REsp 726285 / AM, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 16.2.2006; REsp 22735 / RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Hélio Mosimann, julgado em 6.8.1998. 3. Recurso especial provido.” (STJ, REsp 942010/SP, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., j. 15.02.2011, DJe 24.02.2011).

- *“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. SISCOMEX. PRESTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE INFORMAÇÕES. MULTA. AGENTE DE CARGA X AGENTE MARÍTIMO. ART. 37, IV, E, DL N. 37/66. I – Trata-se de pedido de tutela provisória, com fundamento nos arts. 995, parágrafo único, e 1.029, § 5º, do CPC e art. 288 do RISTJ, requerendo a suspensão da decisão proferida pelo TRF da 2ª Região. II – De acordo com o art. 995, parágrafo único, do Código de Processo Civil de 2015, em caso de recurso que em regra não é dotado de efeito suspensivo, a eficácia da decisão recorrida poderá ser suspensa por decisão do relator, se da imediata produção de seus efeitos houver risco de dano grave ou de difícil ou impossível reparação e ficar demonstrada a probabilidade de provimento do recurso. III – Por sua vez, o art. 1.029, § 5º, I, do CPC/2015 estabelece que o pedido de concessão de efeito suspensivo a recurso especial poderá ser formulado por requerimento dirigido ao Tribunal Superior respectivo, no período compreendido entre a interposição do recurso e sua distribuição, ficando o relator designado para seu exame*

prevento para julgá-lo. IV – Como se pode notar, para a excepcional concessão do efeito suspensivo, há-se exigir a presença cumulada dos dois requisitos legais, quais sejam, a possibilidade de risco de dano grave ou de difícil ou impossível reparação e a probabilidade de provimento do recurso. V – Na hipótese dos autos, a análise da excepcionalidade há de ser ainda mais rigorosa, tendo em vista se tratar de recurso especial inadmitido, decisão que foi enfrentada pelo recurso próprio. A questão entelada gravita em torno da responsabilidade do agente marítimo por obrigação imputada ao agente de carga, em conformidade com o Decreto-Lei n. 37/66. VI – A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça encontra-se pacificada no sentido do afastamento do agente marítimo como responsável tributário por obrigação devida pelo transportador, situação diversa da aqui apresentada. VII – Na hipótese dos autos, trata-se de equiparação do agente marítimo ao agente de carga, a teor da previsão contida no art. 37, § 1º, do Decreto-Lei n. 37/1966. VIII – Conforme observado no acórdão recorrido, a responsabilidade da ora parte requerente advém da interpretação da legislação pertinente, a indicar, em conjunto com as circunstâncias factuais da infração, a alteração da imputação administrativa, trazendo a legitimidade do agente marítimo para responder pela autuação fiscal. IX – Agravo interno improvido.” (AgInt no TP 1.719/ES, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2019, DJe 26/03/2019)

JUÍZES E TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS

- “AGRAVO DE INSTRUMENTO. APLICAÇÃO DE MULTA À PESSOA JURÍDICA IMPORTADORA. SOLIDARIEDADE DO ENCOMENDANTE. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS DE CONCORRÊNCIA NA PRÁTICA

DO ILÍCITO. LIMINAR MANTIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO. 1. Em suma, a responsabilidade especificamente da agravada está atrelada ao fato de ser encomendante de mercadorias cuja importadora é a empresa PORTES, esta alvo de diversas acusações, dentre elas a de ocultação do real adquirente de mercadorias, envolvimento em interposição fraudulenta, não comprovação de recursos aplicados no comércio exterior etc. 2. Da análise dos autos principais, é possível notar diversas Declarações de Importação – DIs em que constam: a) os dados dos produtos importados; b) os dados da Importadora, no caso a Portes; c) os dados do adquirente da mercadoria, como encomendante, no caso a agravante; d) a indicação de recolhimento dos tributos devidos. O contrato de encomenda também se encontra reproduzido nos autos, ID nº 524973. 3. No auto de infração, embora conste a responsabilização solidária da agravada, não foi possível observar qualquer imputação no sentido de que tenha praticado algum ato tendente a se furtar ao pagamento do tributo ou destinado a ocultar-se como real adquirente das mercadorias. 4. Muito ao contrário, as declarações de importação se encontram corretamente preenchidas, com a indicação da agravada como real adquirente das mercadorias, não havendo, por ora, qualquer imputação, pela União Federal, em sentido diverso. 5. É precoce a responsabilização da agravada, solidariamente, pela multa imposta à importadora PORTES. Não se perca de vista que, ao menos dos documentos até então disponíveis, não foi possível encontrar prejuízo à União Federal ou atos dolosos ou culposos praticados pela agravada de modo a impor-lhe solidariedade na multa aplicada. 6. Isso sem contar que a própria legislação de regência, citada pela União Federal, vide artigo 32, parágrafo único, “d”, do Decreto 37/66, prevê solidariedade no

recolhimento dos tributos e não na multa imposta como sanção a outrem. 7. Conclui-se pela verossimilhança das alegações iniciais de modo que a liminar concedida há de ser mantida. Não se perca de vista, outrossim, que no caso da União Federal vir a obter êxito em suas alegações, poderá lançar mão dos meios ordinários de cobrança naturalmente ao seu dispor. 8. Agravo de instrumento desprovido.” (TRF 3ª Região, 3ª Turma, AI – AGRAVO DE INSTRUMENTO – 5006186-36.2017.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal ANTONIO CARLOS CEDENHO, julgado em 01/12/2017, e – DJF3 Judicial 1 DATA: 05/12/2017)

- “Tributário. Extravio de mercadoria estrangeira. Responsabilidade pelo pagamento do Imposto de Importação da transportadora, sobretudo, porque a mesma não conseguiu comprovar ser a mercadoria estrangeira contemplada pelo benefício isencional. 1. A autora-embargante não conseguiu comprovar estar a mercadoria estrangeira extraviada contemplada por qualquer isenção fiscal, seja ela oriunda de lei, seja a mesma oriunda de Tratado Internacional. 2. A simples alegação de inexistência de guia de importação não importa no reconhecimento de que a mercadoria extraviada esteja contemplada por qualquer isenção alusiva ao Imposto de Importação. 3. Ademais, o extravio da mercadoria estrangeira importa, necessariamente, na responsabilidade tributária da transportadora. 4. Apelação improvida” (TRF-2ª R., 2ª T., AC 133478/RJ, rel. Juiz Reis Friede, j. 28.05.2003, DJU 08.10.2003, p. 46).

- “Tributário. Imposto de Importação. Responsabilidade tributária. Milho transportado a granel. Quebra de mercadoria. Agente marítimo e transportador. O Imposto de Importação é devido pelo seu total, pois considerado ocorrente o fato gerador, ainda quando apurada a falta ou a diminuição do peso da mercadoria, na conferência aduaneiro. Mas

não se pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento ao agente marítimo, a não ser quando caracterizada a sua qualificação de depositário, nos termo do inciso II do art. 32 do Dec.-lei 37. Sentença modificada apenas em parte, para diminuir o percentual dos honorários” (TRF-2ª R., 2ª T., AC 265663/ES, rel. Juiz Guilherme Couto, j. 17.04.2002, DJU 05.02.2003, p. 84).

- “Tributário. Aduaneiro. Ação anulatória. Agente marítimo. Ilegitimidade ad causam. Súmula 192 do extinto TFR. Mercadoria a granel. Perda natural. Imposto de Importação. Indevido. 1. Discute-se o direito à anulação do crédito tributário, pelo qual se exige o pagamento do Imposto de Importação, em virtude de falta de mercadoria importada a granel decorrente de quebra, em face da agência marítima, como responsável tributária. 2. De acordo com os precedentes jurisprudenciais, a autora, na qualidade de agente marítimo, não deverá responder por eventuais débitos decorrentes da importação, mesmo tendo assumido obrigações, por ocasião do desembarço do bem, com a assinatura do Termo de Responsabilidade, pois não se equipara ao transportador nem ao contribuinte do imposto, por manter vínculo contratual com este, para o agenciamento do transporte das mercadorias, conforme já delimitado pela a Súmula 192, do extinto Tribunal Federal de Recursos, aplicável na espécie. 3. Conforme estabelecido pelas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal, há hipóteses, como a do transporte de bens a granel, em que as quebras são inevitáveis (IN/SRF 95/84), por isso restou estabelecida uma margem para exonerar o responsável tributário de ônus, em virtude dessa perda. 4. Nas hipóteses de perda da mercadoria, por quebra natural, não haverá o que ser tributado, a mercadoria sequer ingressará no território nacional, não haverá nacionalização ou aproveitamento do bem pelo importador, nada mais

justo então de exonerá-lo não só da multa quanto do tributo respectivo, sob pena de estar o Fisco tributando bem inexistente. E várias são as razões para que não se faça a tributação. Os bens trazidos a granel não são acondicionados adequadamente em embalagens; dessa forma, estão sujeitos às intempéries e podem, sendo grãos, sujeitarem-se ao ressecamento ou à umidade, e, no caso de líquido, à evaporação ou ao vazamento do produto; ainda, terem parte da carga perdida durante a carga e a descarga, dentre outros; por isso se pode afirmar que não ocorrerá o fato gerador do tributo, não se terá produto a desembaraçar e consequentemente a tributar. 5. Precedentes. 6. Apelação e remessa oficial não providas” (TRF-3ª R., AC 63465, rel. Juiz Eliana Marcello, j. 12.04.2007, DJU 19.04.2007, p. 515).

Seção II

Imposto sobre a exportação

Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

COMENTÁRIOS

Finalidade. O imposto incidente sobre bens e produtos nacionais ou nacionalizados, quando destinados ao estrangeiro, tem como fato gerador a saída do território nacional, considerando esta saída no momento em que é expedida a guia de exportação ou documento equivalente. Adotou-se este momento como o da ocorrência do fato gerador por questão de praticidade.

É um imposto federal, de competência da União, inovação esta oriunda da Emenda Constitucional 18/65, porquanto a Carta de 46 atribuía aos Estados-membros a instituição do imposto em realce.

A atual competência federal da exação é muito mais lógica e adequada à natureza jurídica do imposto, de índole nitidamente extrafiscal, regulatório do comércio exterior.

É utilizado, algumas vezes, para evitar o desabastecimento do mercado interno, quando atraentes os preços do exterior.

Pelo caráter extrafiscal do imposto e pelo fato de ser importante para o equilíbrio da balança comercial, tem baixíssima alíquota.

Como fonte de receita é a exação despendida, mas funciona como instrumento da política tributária, não se lhe aplicando, por isso mesmo, o princípio da anterioridade.

Entretanto, diferentemente do Imposto de Importação, tem sido este imposto altamente criticado, por onerar os bens de produção nacional no mercado externo.

Fato gerador. É a saída material do produto nacional ou nacionalizado para outro País, qualquer que seja o objetivo da remessa, independentemente do negócio jurídico que motivou a saída, seja compra e venda, doação ou empréstimo.

O momento da ocorrência do fato gerador é o da expedição da guia de exportação ou documento equivalente, conforme estabelece o Dec.-lei 1.578/77, no particular bem mais explícito do que o CTN, haja vista o teor do § 1º do art. 1º, *verbis*: “Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente”.

Temos, portanto, uma ficção legal como fato gerador, a fim de facilitar, na prática, a cobrança do imposto.

Observe-se que aqui há profunda diferença do imposto coirmão, o Imposto de Importação, cuja expedição de guia é uma mera providência burocrática.

Atente-se quanto ao fato de que não só a mercadoria nacional é passível de incidência do imposto, mas também a nacionalizada,

entendendo-se como tal a mercadoria estrangeira que no país sofreu transformação, beneficiamento ou acondicionamento e foi reexportada (regime de *drawback*).

Para Aliomar Baleeiro, “nacionalizada é não só a mercadoria de origem estrangeira aqui transformada ou beneficiada, mas também a subdividida em acondicionamentos no país em que a lei o determinar, também a mercadoria estrangeira introduzida no país e reexportada, depois de aqui desembarçada pela Aduana. A lei pode ressaltar a reexportação suscitada pela devolução da mercadoria à sua origem em certos casos em que ela não foi nacionalizada e, em geral, permaneceu nos armazéns alfandegados. Do ponto de vista econômico, salvo exceções raríssimas, há interesse nacional em que não se tributem pelo imposto de exportação as mercadorias estrangeiras recebidas da origem para venda pelos comerciantes brasileiros a outros países. É o fundamento econômico da criação dos portos e zonas francas, como a de Manaus. Mas isso é problema de política fiscal e não de Direito Tributário, embora este busque, nela, a *ratio iuris* como elemento de interpretação.” (Direito Tributário Brasileiro, 12. ed., 2013, p. 292).

Tipo de imposto. Os mesmos conceitos examinados para o Imposto de Importação servem de subsídio para a compreensão das alíquotas deste imposto, podendo ser as mesmas específicas e *ad valorem*.

É um imposto indireto, proporcional e seletivo em função do objeto submetido à tributação.

Possui institutos próprios, como o Imposto de Importação. Por isso mesmo remete-se o leitor ao que foi dito quanto aos entrepostos aduaneiros e regimes especiais.

As exportações podem ser *diretas* e *indiretas*.

Direta quando o estabelecimento industrial ou produtor emite a nota fiscal de venda

endereçada diretamente ao destinatário no exterior, com base em contrato.

Indireta quando o estabelecimento industrial ou produtor emite a nota fiscal de venda (com o fim específico de exportação) para destinatário comprador no Brasil, que funciona como interveniente comercial, que por sua vez emitirá nota fiscal de venda endereçada ao comprador estrangeiro. Nesta hipótese, a exportação será considerada indireta para o fabricante e direta para o interveniente exportador.

Segundo Vittorio Cassone, quando a legislação tributária fala em “empresa comercial exportadora”, sem fazer expressa referência ao Dec.-lei 1.248/72 ou a *trading companies*, está querendo dizer que é qualquer empresa exportadora que pratica atos de comércio de exportação, vendendo para empresa situada no exterior. A MP 1.602 de 1997 foi convertida na Lei 9.532 de 1997, revogando o Dec.-lei 1.248/72. Essa alteração não invalida a afirmação de Vitório Cassone.

JURISPRUDÊNCIA

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

- “EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 153, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA NÃO CONFIGURADA. ATRIBUIÇÃO DEFERIDA À CAMEX. CONSTITUCIONALIDADE. FACULDADE DISCRICIONÁRIA CUJOS LIMITES ENCONTRAM-SE ESTABELECIDOS EM LEI. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. ART. 93,

IX, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. RAZÕES DE DECIDIR EXPLICITADAS PELO ÓRGÃO JURISDICIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. RECURSO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973. 1. O entendimento adotado pela Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal. Assentou o Tribunal Pleno em julgamento de mérito da repercussão geral no RE 570.680/RS: “I – É compatível com a Carta Magna a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de estabelecer as alíquotas do Imposto de Exportação; II – Competência que não é privativa do Presidente da República; III – Inocorrência de ofensa aos arts. 84, caput, IV, parágrafo único, e 153, § 1º, da Constituição Federal ou ao princípio de reserva legal; e IV – Faculdade discricionária atribuída à Câmara de Comércio Exterior (Camex)”. 2. Inexiste violação do art. 93, IX, da Constituição Federal. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o referido dispositivo constitucional exige a explicitação, pelo órgão jurisdicional, das razões do seu convencimento, dispensando o exame detalhado de cada argumento suscitado pelas partes. 3. Obstada a análise da suposta afronta aos incisos LIV e LV do art. 5º da Carta Magna, porquanto dependeria de prévia análise da legislação infraconstitucional aplicada à espécie, procedimento que refoge à competência jurisdicional extraordinária desta Corte Suprema, a teor do art. 102 da Magna Carta. 4. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 5. Agravo regimental conhecido e não provido.” (RE 606368 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 26/08/2016, PROCESSO

ELETRÔNICO DJe-113 DIVULG 29-05-2017 PUBLIC 30-05-2017)

• “EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. DELEGAÇÃO PARA O PODER EXECUTIVO RELACIONAR OS PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA. CONSTITUCIONALIDADE. O conteúdo da legalidade tributária consiste em reservar à lei em sentido estrito os critérios constantes da regra-matriz de incidência, os quais se reportam à materialidade, espaço, tempo, sujeição passiva e ativa, alíquota e base de cálculo. Trata-se dos componentes estruturais da norma impositiva. Especificamente com relação ao imposto de exportação, a definição dos produtos sujeitos à incidência é uma decisão política, excluída da reserva legal e conferida ao Poder Executivo por força do viés predominantemente extrafiscal deste tributo. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 628848 ED, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 19/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-175 DIVULG 09-09-2014 PUBLIC 10-09-2014)

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

• “TRIBUTÁRIO. REGIME DE DRAWBACK. EXTENSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS AO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO. AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL E PREVISÃO LEGAL I – O drawback constitui um regime aduaneiro especial, que pode apresentar-se em três modalidades – isenção, suspensão e restituição de tributos – e é classificado como incentivo à exportação, nos termos dos arts. 1º, I, da Lei n. 8.402/92 e 382, caput, do Decreto n. 6.759/09. O incentivo consubstancia-se na desoneração do

processo de produção o que acaba tornando a subsequente mercadoria nacional mais competitiva no mercado global. II – O caso versa acerca da suspensão de tributos incidentes sobre insumos importados para serem utilizados na industrialização de couros bovinos e bubalinos, com o compromisso de futura exportação, após o processo de beneficiamento, tratando-se, portando, do denominado drawback-suspensão. III – A Recorrente sustenta que o benefício fiscal do Imposto de Importação, que é próprio do drawback, há de ser estendido também ao Imposto de Exportação, na operação subsequente. O drawback, sendo benefício fiscal, exige previsão em lei específica para sua concessão, revelando-se inviável estender, pura e simplesmente, ao Imposto de Exportação (CF, art. 155, § 6º, e CTN, art. 111). IV – Recurso Especial não provido.” (REsp 1313705/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2015, DJe 08/03/2016)

- “*Tributário. Imposto de Exportação. Açúcar. Fato gerador. Registro de vendas no Siscomex durante vigência da resolução do Bacen. Precedentes.* 1. O fato gerador do Imposto de Exportação sobre o açúcar ocorre com o registro de vendas no Siscomex e, verificando-se este durante a vigência da resolução que majorou a alíquota do imposto (Resolução do Banco Central 2.163/95 [revogada pela Resolução 2.927/2002]), esta deve ser aplicada. 2. Recurso especial não provido” (STJ, 2ª T., REsp 382494/PR, rel. Juiz João Otávio de Noronha, j. 21.02.2006, DJU 29.03.2006, p. 132).

TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS

- “*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO DE APELAÇÃO MANDADO DE SEGURANÇA.*

INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. INEXISTÊNCIA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. DECRETO Nº 4.732/03 (E ANTERIORES). ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTAS. DELEGAÇÃO PARA A CAMEX. POSSIBILIDADE. RECURSO DE APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDO. 1. O que se combate no presente mandado de segurança é a tributação incidente sobre o fato gerador do tributo, no caso a exportação, demonstrando-se a via mandamental adequada para a verificação do direito pleiteado. 2. In casu, a apelante pretende o reconhecimento do direito a não ser compelida ao recolhimento do imposto de exportação, com as alterações de alíquotas perpetradas através de resoluções da CAMEX, em razão da impossibilidade de delegação da aludida alteração pelo Presidente da República, demonstrando-se tal argumentação como tese jurídica e não pedido do mandamus. 3. A atribuição da CAMEX para fixar as alíquotas do imposto de exportação dentro dos limites legais não afronta o quanto disposto no artigo 153, § 1º e artigo 84, caput, inciso IV e parágrafo único, todos da Constituição Federal. 4. As atribuições para alterações das alíquotas do imposto de exportação não se encontram dentro do escopo daquelas que são indelegáveis pelo Presidente da República, pois conforme o hialino texto do artigo 153, § 1º, da Constituição Federal e artigo 26, do Código Tributário Nacional, as referidas atribuições são do Poder Executivo e não do Presidente da República. 5. Recurso de apelação parcialmente provido.” (TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, Ap – APELAÇÃO CÍVEL – 320387 – 0013074-66.2008.4.03.6000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL NELTON DOS SANTOS, julgado em 05/05/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/05/2016)

- “*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. AÇÚCAR. FATO GERADOR. REGISTRO DE VENDAS NO SISCOMEX.*

RESOLUÇÃO DO BACEN Nº 2.163/95. PRECEDENTES. 1- A jurisprudência do STJ tem afirmado que o fato gerador do imposto de exportação é contado do registro de venda no Siscomex, conforme indicam o REsp n. 382.494/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 29.03.2006; AgRg no REsp n. 225.546/PR, Rel. Min. Francisco Falcão; REsp n. 546.836/PE, Rel. Min. Castro Meira. 2- Os registros de venda dos produtos foram efetivados em outubro de 1996 (fls. 82/87 e 123/128), portanto, posterior à entrada em vigor da Circular do BACEN 2.597/95, de 03.08.95, que alterou a alíquota do imposto de 0% para 40% para a exportação de açúcar. Portanto, deve ser aplicada a referida Circular, uma vez que o fato gerador do imposto de exportação, qual seja, o registro de vendas no SISCO-MEX, ocorreu em momento posterior a sua vigência. 3- Restá evidente que o imposto de exportação deve ser recolhido com base nas alíquotas majoradas pela resolução do BACEN nº 2.163/95, uma vez que o fato gerador do imposto de exportação ocorreu em data posterior à edição da referida resolução. 4- Apelação e remessa necessária conhecidas e providas.” (AMS – APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA 0039239-87.1998.4.02.0000, JOSÉ ANTONIO NEIVA, TRF2).

• “Tributário. Envio de equipamento ao exterior. Exportação temporária. Lei 9.069/95, art. 60. Tributos e contribuições. Incidência. Impossibilidade. Dec.-lei 37/66. Fato gerador. Inexistência. 1. Diante da inexistência de fato gerador, não há falar na incidência de tributos sobre operação enquadrada no regime de exportação temporária, nos termos do Dec.-lei 37/66. 2. Apelação e remessa oficial a que se nega provimento” (TRF-1ª R., 4ª T., AMS 199901000505276/MG, rel. Juiz Hilton Queiroz, j. 25.03.2003, DJU 15.05.2003, p. 99).

• “Tributário. Imposto de Exportação. Dec.-lei 1.578/77. Circular Bacen 2.597/95 [revogada pela Circular 3.280/2005]. Constitucionalidade. Fato gerador. 1. O Dec.-lei 1.578/77, recepcionado pela Constituição Federal, descreve todos os elementos do Imposto de Exportação, devendo ser afastada alegação de inexistência de norma válida instituidora do tributo. 2. A alteração da alíquota do Imposto de Exportação pelo Poder Executivo encontra-se prevista no art. 153, § 1º, da Constituição Federal, não havendo óbice ao exercício dessa competência pelo Conselho Monetário Nacional, tampouco à sua delegação ao Banco Central do Brasil, ambos órgãos do Poder Executivo, sendo, portanto, válida a majoração da alíquota efetuada pela Circular Bacen 2.597/95. 3. O fato gerador do imposto configura-se com o registro da exportação no Siscomex, conforme disposto no art. 222 do Regulamento Aduaneiro [revogado pelo Dec. 4.543/2002], sendo, portanto, este o momento a ser considerado para a verificação da legislação aplicável, não importando o momento do registro da venda junto ao Siscomex” (TRF-3, 6ª T., REOMS 173653/SP, rel. Juiz Mairan Maia, j. 23.10.2002, DJU 23.10.2002, p. 347). Anoto que o Decreto 4.543/2002 foi substituído pelo Decreto 6.759/2009.

• “Tributário e administrativo. Imposto de Exportação. Averbação de embarque. Cobrança indireta do tributo. A averbação é o ato final do despacho de exportação e consiste na confirmação, pela fiscalização aduaneira, do embarque ou da transposição de fronteira da mercadoria, tendo conteúdo prevalentemente declarativo. Longe de prejudicar a cobrança do Imposto de Exportação, a averbação contribui para legitimar sua exigibilidade, ao reconhecer a efetiva ocorrência do fato gerador e confirmar, em qualquer caso, o nascimento da obrigação tributária. O direito fundamental

do particular, de desenvolver livremente sua atividade econômica, não pode ser obstado por exigências administrativas tendentes a exigir direta ou indiretamente o pagamento do tributo devido. Precedentes do Eg. STF. A oneração em milhões do exportador autoriza o julgador a liberar a mercadoria impedida de ser exportada no caso presente. Agravo de instrumento provido” (TRF-5ª R., 3ª T., AG 31752/PE, rel. Juiz Paulo Machado Cordeiro, j. 03.10.2002, DJU 29.11.2002, p. 954).

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

I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II – quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional, o custo do financiamento.

COMENTÁRIOS

Base de cálculo. Como os preços oscilam em função do mercado externo, sujeitando-se inclusive às flutuações das Bolsas de Mercadoria, cabe ao Conselho Monetário Nacional expedir normas sobre a determinação da base de cálculo do imposto e fixar critérios específicos ou pauta de valor mínimo. A pauta de valor mínimo só se faz pertinente quando o produto for de difícil apuração ou sofrer marcantes oscilações no mercado internacional. Ela é elaborada pelo Conselho Monetário Nacional.

Considera-se, então, como preço normal o valor à vista do produto, FOB ou posto na fronteira.

FOB é a abreviatura de *free on board*, ou seja, o preço da mercadoria mais frete e seguro, colocado a bordo do veículo que irá transportá-la para o exterior.

A base de cálculo que indica o *preço normal* deve observar as normas da Organização Mundial do Comércio.

O disposto no parágrafo único objetiva reduzir o preço do produto, dele excluindo-se os custos da exportação e do financiamento.

Aspectos relevantes. O Imposto de Exportação não tem importância fiscal e sim política, como já explicitado, não ensejando questionamentos judiciais frequentes. E quando é o Judiciário chamado a dirimir contendas em torno da exação, geralmente não passam da esfera dos Tribunais Regionais Federais. Daí a pouquíssima jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o imposto em destaque.

Geralmente as controvérsias judiciais versam sobre base de cálculo ou isenção.

As quotas isençionais são episódicas e circunstanciais, não comportando comentários em um trabalho de âmbito geral. O certo é que obedecem elas a razões de conveniência e oportunidade da Administração, mas a outorga só por lei pode ser feita.

O lançamento é feito, geralmente, por declaração do exportador, mas o Fisco tem a faculdade de recusar qualquer dos elementos dessa declaração, especialmente o preço das mercadorias. Afinal, o valor constante da fatura comercial é mera indicação por não se constituir em base de cálculo.

Por fim, acrescente-se que o Imposto de Exportação, como os demais impostos, pode ter lançamento de ofício, como previsto no art. 149 do CTN.

JURISPRUDÊNCIA

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

“O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria-prima” (STJ – Súmula 129).

TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS

• “DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO SOBRE EXPORTAÇÃO DE ARMAS E MUNIÇÕES. DECRETO Nº 3.658/2000: MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA PELO EXECUTIVO. AMPLAS LEGITIMIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA PROVIDÊNCIA (RESPALDO NO ART. 26 DO CTN E NODLNº 1.578/77). SUPERVENIÊNCIA DA RESOLUÇÃO CAMEX Nº 17/2001: INAPLICABILIDADE POR SER POSTERIOR AO FATO GERADOR (REGISTRO DAS EXPORTAÇÕES). APELAÇÃO IMPROVIDA. 1. A Constituição Federal, reconhecendo o caráter marcadamente extrafiscal do Imposto de Exportação, em seu art. 153, § 1º, confere ao Poder Executivo a faculdade de manipular as alíquotas do referido imposto, mediante decreto, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei. 2. O Código Tributário Nacional, em seu art. 26, estabelece que “O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior”. O Decreto-Lei nº 1.578/77, que dispõe sobre o Imposto de Exportação, contempla regra no mesmo sentido, em seu art. 3º, ao estabelecer que “a alíquota do imposto é de trinta por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior”. O parágrafo único do

referido dispositivo impõe o limite máximo de majoração em cinco vezes o percentual fixado no caput, ou seja, 150%. 3. Com amparo na legislação de regência e sobretudo na Constituição Federal, o Decreto nº 3.658, de 13.11.2000, majorou a alíquota do Imposto de Exportação de produtos classificados no capítulo 93 da TIPI – armas e munições, suas partes e acessórios -, aprovada pelo Decreto nº 2.092/96, de 30% pra 150%, quando exportados para a América do Sul e América Central, inclusive Caribe, excetuando da majoração apenas as exportações para a Argentina, Chile e Equador. 4. A majoração atendeu o limite previsto no parágrafo único do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.578/77, bem como o dever de motivação, eis que fundado no combate à evasão fiscal decorrente do contrabando de armas e munições que retornam irregularmente ao país, o que repercute na Política de Segurança Nacional. 5. Cabe ao Poder Executivo, guardião dos interesses e estratégias do país, definir quais transações comerciais e com quais países devem ser mais ou menos tributados. Impossibilidade de o Judiciário imiscuir-se nessa política. 6. Incogitável falar-se em falta de motivação, desvio de finalidade e violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, já que – presente motivação conforme o CTN e o Decreto-Lei nº 1.578/77 – não cabe ao Poder Judiciário invalidar o Decreto nº 3.658 à conta de “determinar” qual seria outra forma adequada de atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior (STJ, RESP nº 614.890/RS). 7. Também deve ser rejeitado o argumento segundo o qual o decreto vergastado violaria o princípio da isonomia, já que cabe ao Poder Executivo definir quais operações de exportação devem ser desestimuladas para que não haja o retorno das armas e munições ao Brasil, por contrabando. 8. A superveniência da Resolução CAMEX nº 17, de 06.06.2001,

em nada interfere no caso vertente, eis que posterior ao fato gerador, já que, na data de seu advento, as exportações já haviam sido registradas no SISCOMEX (art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.578/77 e art. 144 do CTN)”. (ApCiv 0008147-92.2001.4.03.6100, DESEMBARGADOR FEDERAL JOHONSOM DISALVO, TRF3 – SEXTA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:30/04/2015.)

• *“Tributário. Receitas. Variação cambial. Exportação. PIS e COFINS. Imunidade (art. 149, § 2º, I, CF). 1. A isenção do PIS e da COFINS, relativamente às receitas decorrentes de exportações previstas no art. 14 da MP 1.858-6/1999 (atual MP 2.158-35/2001), foi alçada a imunidade constitucional pela EC 33/2001 (art. 149, § 2º, I) e regulamentada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2002 (arts. 5º, I e 6º, I, respectivamente). 2. Não havendo na Constituição ou em quaisquer outros dispositivos infraconstitucionais definição de quais receitas decorrentes da exportação, são excluídas da imunidade definida no art. 149, § 2º, I, mesmo aquelas provenientes de variação cambial verificada no curso da exportação não podem ser consideradas como base de cálculo do PIS e da COFINS. Inteligência do art. 9º da Lei 9.718/98. 3. Inaplicabilidade do entendimento 271 das súmulas do STF, pois, além de ser a compensação uma forma de extinção da obrigação tributária examinável na esfera administrativa, ao Judiciário compete declarar o direito a essa compensação em sede de mandado de segurança (Súmula 213/STJ). 4. ‘É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial’ (art. 170-A, CTN). 5. Apelação e remessa tida como interposta parcialmente providas” (TRF-1ª R., 8ª T., AMS 200538000209924/MG, rel. Juiz Carlos Fernando Mathias, j. 06.02.2007, DJU 30.03.2007, p. 108).*

• *“Tributário. Quota de contribuição do café. Dec.-lei 2.295/86. Incompatibilidade com a CF/88. Correção monetária. Honorários advocatícios. 1. A quota de contribuição do café foi instituída por ato administrativo, revigorado pelo Dec.-lei 2.295/86, não lhe definindo fato gerador e o sujeito passivo da obrigação tributária e delegando à autoridade administrativa a fixação de sua base de cálculo, matéria evidentemente sob reserva legal. 2. Em face dos expressos termos do art. 25, inciso I, do ADCT, o Dec.-lei 2.295/86 não foi recepcionado pela Constituição vigente, restando indevido o recolhimento da quota de contribuição incidente na exportação de café. Precedente: RE 191.044, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 31.10.1997; e AMS 90.03.037596-8/SP, Des. Fed. Marli Ferreira, DJ 22.11.1995, p. 80.893. 3. O Pretório Excelso, no acórdão paradigma que consolidou o entendimento daquela Corte (RE 191.044), consignou que ainda que se defenda a possível recepção da referida contribuição pela Constituição vigente, certo é que o seu valor, então fixado pelo Presidente do extinto IBC, não o foi, por força do princípio da legalidade a que se sujeita a sua instituição e majoração, nos termos dos arts. 159, I e 149 da CF/88. Uma vez destituída de valor, a contribuição seria inexistente. Por outro lado, caso houvesse disposição acerca da alíquota da exação, aí sim, incidiria a regra insculpida no art. 25, inciso I do ADCT, ou seja, a delegação para uma eventual alteração de alíquota, desde que obedecidos limites e condições estabelecidos, teria vigência até 5 de abril de 1989, data em que, à minguada de lei que regulasse sua prorrogação, revogar-se-ia pelo referido art. 25. 4. Muito embora requerido na inicial a especificação de índices de correção monetária, essa matéria deverá ser agitada em sede de liquidação de sentença. 5. Reduzidos os honorários advocatícios para R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), considerando o montante*

a ser devolvido, e ainda os balizamentos traçados pelo art. 20, § 4º do CPC, bem como os precedentes desta Turma. 6. Apeleção parcialmente provida” (TRF-3ª R., 6ª T., AC 289547/SP, rel. Juíza Marli Ferreira, j. 10.03.2004, DJU 11.05.2004, p. 266).

• “Tributário. Mandado de segurança. CSSL. PIS. COFINS. Base de cálculo. Exclusão de receitas decorrentes da exportação. Imunidade. Art. 149, § 2º, I, da CF/88. 1. É pacífico o entendimento dos Tribunais pátrios acerca da inviabilidade de excluir-se da base de cálculo da CSLL as receitas decorrentes de exportação, pois a alteração trazida pela Emenda Constitucional 33 refere-se às contribuições que tenham por base de cálculo a receita, e não o lucro. 2. Às contribuições ao PIS e COFINS aplica-se a regra de imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, devendo ser excluídas de suas bases de cálculo as receitas decorrentes de exportações. Idêntico tratamento deve ser conferido à variação cambial positiva originada de contratos de exportação e outras verbas vinculadas à atividade exportadora (crédito sobre saque de exportação, crédito presumido de IPI instituído pela Lei 9.363/96), pois, do contrário, a regra de imunidade tornar-se-ia inoperante” (TRF-4ª R., 1ª T., AMS 200272030015380/SC, rel. Juíza Vivian Josete Pantaleão Caminha, j. 13.12.2006, DJU 30.04.2007).

• “Tributário. PIS. COFINS. Base de cálculo. Exportação. Receitas financeiras oriundas de variações cambiais positivas. Imunidade. Art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. IPI. Crédito presumido. Lei 9.393. 1. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional 33/2001, abarca as contribuições sociais que incidem sobre o faturamento ou receita, decorrente de operação de exportação, bem como a variação

cambial destes valores. 2. Os créditos de IPI sobre matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, previstos na Lei 9.363/96, não podem constituir receita tributável pelo PIS e pela COFINS quando derivados de operações de exportação. Do contrário, a regra de imunidade tornar-se-ia inoperante, pois o benefício fiscal comporia a base de cálculo das contribuições” (TRF-4ª R., 1ª T., AC 200471070074584/RS, rel. Juíza Vivian Josete Pantaleão Caminha, j. 07.02.2007, DJU 21.02.2007).

• “Mandado de segurança. Compensação tributária. Súmula 213 do STJ. Art. 515, § 3º do CPC. Vendas à Zona Franca de Manaus. Inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI às exportações. Possibilidade. Equiparação às vendas para o exterior. Art. 40 do ADCT. Leis 9.363/96 e 10.276/2001. 1. Cabível a utilização do *mandamus* para se obter o reconhecimento do direito à compensação de tributos, a teor do enunciado da Súmula 213 do STJ. 2. Tendo em vista a Lei 10.352/2001 ter acrescentado o § 3º ao art. 515 do CPC, possibilitou-se ao Tribunal o julgamento de processo extinto em primeiro grau sem julgamento de mérito. 3. A teor dos arts. 4º do Dec.-lei 288/67 e 40 do ADCT, para efeitos fiscais, a exportação de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale a uma exportação de produto brasileiro para o estrangeiro. Precedentes do C. STJ. 4. Havendo equiparação dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus com aqueles exportados para o exterior, as receitas das vendas efetuadas a tal área, por serem equivalentes a operações de exportação, podem ser incluídas no cálculo do crédito presumido de IPI previsto nas Leis 9.363/96 e 10.276/2001” (TRF-4ª R., 1ª T., AMS 200372010029997/SC, rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 01.06.2005, DJU 20.07.2005, p. 403).

Art. 25. A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço, referidos no artigo anterior, excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos.

COMENTÁRIOS

Em se tratando de um imposto extrafiscal, e ligado à política internacional, sensível às oscilações do câmbio e das bolsas de mercadorias internacionais, não se estranha que o CTN tenha autorizado a abandonar-se o preço real, adotando valores fixados por critérios exóticos, fora dos parâmetros normais, para assim obter-se a base de cálculo.

A excepcionalidade, entretanto, não está ao arbítrio da autoridade fiscal, porque devem ser estabelecidas em lei não somente as hipóteses em que se aceita o afastamento do preço real, mas também os critérios e limites previamente ajustados.

Na prática é a medida altamente polêmica e encontra resistência quanto à aceitação, muito embora sirva de incentivo às exportações.

Art. 26. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

COMENTÁRIOS

Tudo que se disse em relação ao art. 21, referente ao Imposto de Importação, que, como o de Exportação, não observa o princípio da não surpresa, serve para o entendimento deste art. 26.

Aliás, a redação dos arts. 21 e 26 é absolutamente igual. A diferença que se pode destacar está no órgão incumbido de administrar as normas, inclusive no que toca à parcial

revogação do art. 26, porque a Constituição Federal de 1988 só outorgou ao Executivo a atribuição de alterar as alíquotas do imposto e não a sua base de cálculo.

Enquanto no Imposto de Importação tem-se o Secex, em relação ao Imposto de Exportação temos o Conselho Monetário Nacional.

O SECEX (Secretaria de Comércio Exterior) é órgão do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior que tem entre suas funções a condução das políticas de comércio exterior e gestão e controle comercial, normatizando, supervisionando, orientando, planejando, controlando e avaliando as atividades.

A esse órgão cabe participar das negociações dos acordos comerciais internacionais do governo, sendo o responsável pela elaboração e divulgação de informações sobre o comércio exterior. A lei ordinária atual não cogita de alíquota específica, adotando a alíquota *ad valorem*, no percentual de 30% (Dec.-lei 1.578/77, art. 3º).

A alíquota máxima não pode ultrapassar o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), como estabelece o art. 3º, parágrafo único do Dec.-lei 1.578/77 (com redação dada pela Lei 9.716/98).

JURISPRUDÊNCIA

• “Tributário. Imposto de exportação. Alteração de alíquota. Art. 153, § 1º, da Constituição Federal. Competência privativa do Presidente da República não configurada. Atribuição deferida à CAMEX. Constitucionalidade. Faculdade discricionária cujos limites encontram-se estabelecidos em lei. Recurso extraordinário desprovido. I – É compatível com a Carta Magna a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de estabelecer as alíquotas do Imposto de

Exportação. II – Competência que não é privativa do Presidente da República. III – Inocorrência de ofensa aos arts. 84, caput, IV e parágrafo único, e 153, § 1º, da Constituição Federal ou ao princípio de reserva legal. Precedentes. IV – Faculdade discricionária atribuída à Câmara de Comércio Exterior – CAMEX, que se circunscreve ao disposto no Dec.-Lei 1.578/77 e às demais normas regulamentares. V – Recurso extraordinário conhecido e desprovido” (STF, Pleno, RE 570680/RS, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 28.10.2009, m. v., DJ 04.12.2009).

Art. 27. Contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

COMENTÁRIOS

Definição. O contribuinte do Imposto de Exportação é aquele que expede a mercadoria, por qualquer meio, ou a leva consigo para fora do País. É, em última análise, aquele que despacha a mercadoria para remessa ao estrangeiro, ou a leva consigo, seja ou não comerciante.

Advirta-se que não há incidência quanto à bagagem, seja ela acompanhada ou desacompanhada, mas aplica-se as restrições nos valores estabelecidos para o Imposto de Importação quanto à exação em destaque (art. 8º do Dec.-lei 1.578/77).

É comum o uso da alíquota zero, chamada de *isenção atípica*, porque o dever de tributar está na norma e não na hipótese de incidência, ou fato gerador.

Assim, basta a verificação da necessidade de barrar a exportação para ser ordenada a subida da alíquota zero.

A alíquota zero é extremamente útil pela mobilidade que tem o Executivo, o que não ocorre com a isenção, cuja instituição ou revogação dependem de lei.

Observe-se que a alíquota zero funciona dentro da presunção de que é o produto tributado.

Art. 28. A receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei.

COMENTÁRIOS

Reserva monetária. Segundo o Dec.-lei 1.578/77 (art. 9º), o produto da arrecadação do imposto em destaque formará reserva a crédito do Banco Central do Brasil, cuja aplicação ficará a critério do Conselho Monetário Nacional.

Na CF/46 a receita do Imposto de Exportação formava reservas cambiais – art. 7º, § 2º, com a Emenda Constitucional 18.

A CF/67 não continha a previsão da anterior, assumindo importância, portanto, o disposto no art. 28 do CTN.

Na CF/88, igualmente, não há previsões, devendo-se seguir o que está no artigo em comento, ou seja, é obrigatória a reserva monetária ou cambial.

Acrescente-se, ainda, que o valor das multas impostas por força do Dec.-lei 1.578/77 é pesadíssimo (100% do valor do tributo) e também vai compor a reserva.

Segundo Aliomar Baleeiro, a título de exemplo, a lei poderá criar um Fundo para subvencionar exportações e produção quando o preço internacional se apresentar gravoso, isto é, não compensador para os produtos nacionais (*Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 4. ed., p. 137).

A elevação de preços de produtos brasileiros exportáveis, ou a necessidade de garantir o abastecimento do mercado interno, retirando o excesso de remuneração, ou desestimulando as exportações, em benefício do consumidor nacional.