



FACULDADE NACIONAL DE DIREITO



UFRJ

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
E O DESEMBARAÇO ADUANEIRO:
ANÁLISE DAS DIFERENÇAS
ENTRE O PROCEDIMENTO E O ATO**

ISABELLA KARINE MONTEIRO DE CAMPOS

RIO DE JANEIRO

2020

ISABELLA KARINE MONTEIRO DE CAMPOS

**O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
E O DESEMBARAÇO ADUANEIRO:
ANÁLISE DAS DIFERENÇAS
ENTRE O PROCEDIMENTO E O ATO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira.**

Rio de Janeiro

2020

CIP - Catalogação na Publicação Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

Campos, Isabella Karine Monteiro de

Lançamento por homologação e o desembaraço aduaneiro: análise das diferenças entre o procedimento e o ato / Campos, Isabella Karine Monteiro de. -- Rio de Janeiro, 2020.

87 f.

Orientador: Eduardo Maneira. Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2020.

1. Lançamento . 2. Homologação . 3. Crédito tributário . 4. Despacho aduaneiro. 5. Revisão aduaneira.

I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

ISABELLA KARINE MONTEIRO DE CAMPOS

**O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
E O DESEMBARAÇO ADUANEIRO:
ANÁLISE DAS DIFERENÇAS
ENTRE O PROCEDIMENTO E O ATO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**

Data de Aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Orientador

Co-orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

**Rio de Janeiro
2020**



UFRJ
faz **100**
ANOS
1920 | 2020

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND
SECRETARIA DAS COORDENAÇÕES
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA

ATA DE APRESENTAÇÃO DE MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO

DATA DA APRESENTAÇÃO: M / M / 2020.

Na data supramencionada, a BANCA EXAMINADORA integrada pelos (as) professores (as)

DONOVAN MAZZA LESSA

DANIEL SERRA LIMA

EDUARDO MANEIRA (ORIENTADOR)

Reuniu-se para examinar a MONOGRAFIA do discente:

ISABELLA KARINE MONTEIRO DE CAMPOS

DRE 107336178

INTITULADA "O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E O DESEMBARÇO
ADVANEIRO: ANÁLISE DAS DIFERENÇAS ENTRE O PROCEDIMENTO
E O ATO".

APÓS A EXPOSIÇÃO DO TRABALHO DE MONOGRAFIA PELO (A) DISCENTE, ARGUIÇÃO DOS MEMBROS DA BANCA E DELIBERAÇÃO SIGILOSA, FORAM ATRIBUÍDAS AS SEGUINTES NOTAS POR EXAMINADOR (A):

	Respeito à Forma (Até 2,0)	Apresentação Oral (Até 2,0)	Conteúdo (Até 5,0)	Atualidade e Relevância (Até 1,0)	TOTAL
Prof. Orientador(a)	2,0	2,0	5,0	1,0	10,0
Prof. Membro 01	2,0	2,0	5,0	1,0	10,0
Prof. Membro 02	2,0	2,0	5,0	1,0	10,0
Prof. Membro 03					

MÉDIA FINAL

PROF. ORIENTADOR(A):

Eduardo Maneira

NOTA:

10,0

PROF. MEMBRO 01:

Daniel Serra Lima

NOTA:

10,0

PROF. MEMBRO 02:

Donovan Mazza Lessa

NOTA:

10,0

PROF. MEMBRO 03:

NOTA:

MÉDIA FINAL*:

10,0

*O trabalho recebe indicação para o PRÊMIO SAN TIAGO DANTAS? (Se a média final for 10,0 dez)

() SIM

() NÃO

Aos amores que me motivam: meu marido Eduardo, mais que meu melhor amigo; meus filhos Pedro, André e Rafael, luzes da minha vida. Meu coração bate por vocês.

Aos meus pais, com carinho, Luiz e Ivone, que me ensinaram a perseverança.

RESUMO

Este trabalho busca demonstrar que o desembaraço aduaneiro, definido pelo artigo 51 do Decreto-lei nº 37, de 1966, não homologa lançamento tributário, tal como previsto na Lei nº 5.172, de 1966, artigo 150, 'caput', e, sendo assim, ao subsequente procedimento de revisão aduaneira, definido no artigo 54, do Decreto-lei nº 37, de 1966, não se aplicam as limitações dos artigos 146 e 149, da Lei nº 5.172, de 1966. Este estudo se destina a fornecer supedâneo jurídico à proposta de desembaraço aduaneiro de importação antecipado, uma vez que, caso sobrevenha este novo contexto, grande parte do tempo de fiscalização terá sido transferido para o momento da revisão aduaneira, após o desembaraço.

Palavras-chave: lançamento; homologação; crédito tributário; despacho aduaneiro; desembaraço aduaneiro; revisão aduaneira; ato administrativo; comércio exterior.

ABSTRACT

This work aims to explain by which means the customs clearance designed by the article 51 of the Decree n° 37/1966 has not the power to provide the homologation of the tax assessment, as it's defined in the Federal Law n° 5.172/1966, article 150, 'caput'. In consequence, on the subsequent procedure, the customs review, designed by the article 54 of the Decree 37/1966, the bounds imposed by the article 146 and 149 of the Federal Law n° 5172/1966 don't belong and must not be applied. This study is concerned with the legal basis for the official proposal of anticipated customs clearance in the import operations, since its effectiveness means the necessity of major customs review.

Key-words: tax assessment; homologation; customs procedure; customs clearance; customs review; administrative act; foreign trade.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1. Metodologia	10
1.2. Objeto do estudo	11
2. A INTERPRETAÇÃO JURISPRUDENCIAL	12
2.1. A interpretação jurisprudencial	12
2.2. A decisão paradigma	13
3. AS NORMAS E SUAS ORIGENS	17
3.1. O tributo e o processo civilizador	17
3.2. Mercado e Aduana	18
3.2.1. Um Legislador	18
3.3. Tributação e Aduana – convergências e contrastes	21
3.4. Tributo e Aduana – cada ferramenta conforme a necessidade	22
4. LEGISLAÇÃO	24
4.1. A Lei nº 5.172 e o Decreto-lei nº 37, de 1966	24
4.2. Expectativa tributária e controle aduaneiro	26
4.3. O Código Tributário Nacional	31
4.3.1. O lançamento	32
4.4. Estado e comércio exterior	47
4.4.1. O Direito Aduaneiro	49
4.4.2. O procedimento aduaneiro	54
4.4.3. As decisões do Carf	59
5. ATO ADMINISTRATIVO	64
5.1. Manifestação de Vontade	65
5.1.1. Forma do ato administrativo	68
5.1.2. Finalidade do ato administrativo	71
5.2. Efeitos do Ato Administrativo	74
6. CONCLUSÃO	77
6.1. Experiência e cognição	77
6.2. Aprendizado e expectativa	78
6.3. Proposta de solução	78
7. REFERÊNCIAS	80

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho objetiva reforçar a importância da revisão aduaneira como principal etapa da fiscalização sobre o comércio exterior, possibilitando assim a aceleração da primeira etapa desse controle, qual seja, o despacho aduaneiro em seu momento anterior ao desembaraço da mercadoria. Desta forma, o objetivo de maior alcance deste estudo é ajudar a modernizar os trâmites brasileiros de comércio exterior, tornando-os mais céleres.

Para alcançar esse objetivo será necessário demonstrar que a revisão aduaneira não se submete às restrições que lhe tem sido impostas pelos Tribunais, os quais a equiparam à revisão do lançamento tributário, por considerarem o desembaraço como similar ao lançamento por homologação, previsto no Código Tributário Nacional, art. 150, *caput*.

Há cerca de duas décadas a jurisprudência tem considerado o desembaraço aduaneiro como um tipo de lançamento de crédito tributário por homologação expressa, enxergando nele um exemplo da previsão contida no Código Tributário Nacional, artigo 150, *caput*. Entretanto, esta visão compromete a eficiência e a segurança jurídica do controle aduaneiro, por limitar nos termos dos artigos 146 e 149 do CTN o alcance da revisão aduaneira, etapa de fiscalização que segue ao desembaraço. Ainda, esta visão jurisprudencial pode vir a inibir qualquer projeto de promoção da celeridade dos trâmites aduaneiros, no âmbito da Receita Federal do Brasil, órgão competente para a atuação tributária.

Assim, este estudo pretende demonstrar – e divulgar – as várias diferenças entre o lançamento de crédito tributário por homologação e o desembaraço aduaneiro, demonstrando que o desembaraço aduaneiro não homologa lançamento de crédito tributário, conforme a jurisprudência o tem entendido. Esta demonstração buscará agregar-se ao conjunto de estudos jurídicos que reforçam a importância da revisão aduaneira como principal momento da fiscalização de comércio exterior. Assim, será possível superar esse equívoco de interpretação, o qual, ao reduzir o alcance da revisão aduaneira, impondo-lhe limitações concernentes ao instituto da revisão do lançamento, tem mitigado o controle sobre o comércio exterior.

1.1. Metodologia

Esta pesquisa deseja distinguir os conceitos de lançamento de crédito tributário e de desembaraço aduaneiro por meio da análise dos textos legais, da interpretação da doutrina, bem

como analisar os julgamentos do Carf e da Justiça Federal sobre o tema. Também pretende enriquecer a reflexão com perspectivas históricas, sociológicas e institucionais, a fim de demarcar as diferentes origens de cada um dos ramos do Direito Público a que pertence cada conceito.

1.2. Objeto do estudo

Este estudo visa demonstrar que o desembaraço aduaneiro não é lançamento de crédito tributário e não homologa a atividade do sujeito passivo, conforme a jurisprudência o tem entendido. Desta forma, esta pesquisa deseja fornecer supedâneo jurídico para a proposta da Receita Federal do Brasil de implementar o desembaraço aduaneiro antecipado na importação, um dos compromissos do órgão perante as conclusões do *Time Release Study 2020*.

Assim, as questões do estudo são estas:

- 1) O que é lançamento tributário por homologação?
- 2) O que é desembaraço aduaneiro?
- 3) O desembaraço aduaneiro pode ser considerado um lançamento tributário por homologação?

2. A INTERPRETAÇÃO JURISPRUDENCIAL

A necessidade de apresentar as questões acima originou-se no fato de que existe forte tendência jurisprudencial a considerar o desembaraço aduaneiro como dotado dos poderes do lançamento de crédito tributário, pois entendem os julgadores que ele teria o dom de homologar a atividade declaratória do sujeito passivo, operando o chamado lançamento por homologação.

Entretanto, veremos como não é possível atribuir poderes aos atos e procedimentos administrativos para além daqueles já definidos por lei para o seu conteúdo.

2.1. A interpretação jurisprudencial

O conceito de homologação inscrito no artigo 150 da Lei nº 5.172, de 1966, muitas vezes produz controvérsias, seja pelo fato de seu conteúdo concatenar outros conceitos ao longo de uma frase coordenada com subordinações, seja porque produz a expectativa de uma colaboração entre sujeito ativo e sujeito passivo.

Ainda, a homologação está inserida na Seção II – Modalidades de Lançamento, e seu próprio conceito a descreve como um “lançamento”. Entretanto, se a leitura do *caput* conduz a que se perceba homologada a “atividade” do sujeito passivo, mais precisamente, “o dever de antecipar o pagamento”, por outro lado, a leitura do parágrafo 1º instaura a ambivalência, ao citar a extinção do crédito (sem lançamento anterior) sob condição resolutória (a que extingue) da homologação do lançamento (que não houve). E como cita ‘homologação do lançamento’, pode-se interpretar como institutos diferentes, a homologação sendo uma ação que se opera sobre o lançamento, ou em referência a ele, mas não um lançamento em si mesmo. Mas qual lançamento, se ele é privativo da Administração, e ainda não ocorreu?

Essa ambivalência do conceito de homologação conduz a que a jurisprudência interprete como ‘lançamento por homologação’ o desembaraço aduaneiro, ato administrativo previsto pelo Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 51, *caput*, com a redação dada pelo Decreto nº 2.472, de 1988, art. 2º, ato administrativo que não é lançamento nem homologação. Isto tem ocorrido, porque os julgadores interpretam que o desembaraço aduaneiro efetive a homologação expressa do pagamento antecipado dos tributos, realizado pelo sujeito passivo, vendo ali a aparência da escrita do artigo 150.

A partir dessa noção, a jurisprudência tem construído uma imagem do desembaraço aduaneiro como a culminância do compartilhamento de atividades entre sujeito passivo e sujeito ativo, no curso do despacho aduaneiro. E quando considera o desembaraço aduaneiro como lançamento por homologação expressa, passa a enxergar a revisão aduaneira como espécie de revisão de lançamento, do que decorre impor a ela limitações, como, por exemplo, aquela decorrente do artigo 146, do CTN.

2.2. A decisão paradigma

A citada tendência jurisprudencial tem origem primordial na Súmula nº 227, do extinto Tribunal Federal de Recursos/TFR¹ (BRASIL, 1986), a qual forneceu lastro ao Recurso Especial de nº 1.112.702/SP² (BRASIL, 2009), apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, em 20 de outubro de 2009, cuja relatoria coube ao então Ministro Luiz Fux.

Em seu voto vencedor, o Ministro Relator registrou interpretação, segundo a qual a revisão aduaneira deve restringir-se à verificação de eventuais erros de fato cometidos no curso do despacho aduaneiro, afastando tal procedimento nos casos de simples mudança do critério jurídico inicialmente adotado, ou de erro de direito. Esta interpretação decorre da percepção de que o desembaraço aduaneiro seja uma espécie – ou ostente os efeitos - de lançamento, usando-se, assim, flexibilizar estes dois conceitos. A partir dessa interpretação, segue-se que qualquer alteração posterior constituiria verdadeira revisão de lançamento.

O teor do voto em comento e a cultura criada a partir da Súmula 227 do TFR servem de exemplo do quão ambivalente é o conceito de ‘lançamento por homologação’ no universo do Direito Tributário, pois é exatamente a partir dessa ambivalência que se pode flexibilizar o conceito, ajustando-o a outros, como no caso estudado, o desembaraço aduaneiro.

Cumprido recordar que as regras alfandegárias são definidas conforme acordos internacionais, e, no Brasil, verifica-se que as operações de comércio exterior são submetidas

¹ BRASIL. Poder Judiciário. Tribunal Federal de Recursos. **Súmula nº 227, em 18 de novembro de 1986**. Brasília, DF, 1986. Disponível em: <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=tfr&num=227#topo>. Acesso em: 25 mar. 2020.

² BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Acórdão do Julgamento do Recurso Especial nº 1.112.702/SP, em 06 de novembro de 2009**. Brasília, DF, 2009a. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=923016&num_registro=200801053272&data=20091106&formato=PDF. Acesso em: 23 abr. 2020.

ao procedimento chamado despacho aduaneiro, o qual é segmentado nas seguintes etapas: conferência aduaneira, desembaraço aduaneiro e revisão aduaneira. Esta sequência de atos administrativos tem por meta garantir a fluidez das próprias operações que submete, configurando-se o instituto da revisão aduaneira como válvula de segurança para a celeridade do despacho aduaneiro; o desembaraço aduaneiro apenas interpõe-se entre este e aquela, como operacional que nacionaliza as mercadorias estrangeiras, ou exporta aquelas destinadas ao exterior.

No ano de 2009, em sede do Superior Tribunal de Justiça, no contexto de uma demanda entre a Fazenda Nacional e uma multinacional do setor químico, o julgamento do Recurso Especial nº 1.112.702/SP (BRASIL, 2009), sob a relatoria do então Ministro Luiz Fux, fundamentou-se na Súmula nº 227, do extinto Tribunal Federal de Recursos/TFR (BRASIL, 1986), para concluir que a revisão aduaneira seria uma revisão de lançamento. Este argumento visava impedir que se aplicasse à apuração dos tributos aduaneiros qualquer mudança de critério jurídico.

Desde então, a jurisprudência identifica o desembaraço aduaneiro como homologação do lançamento tributário pertinente e, em decorrência disso, eventual lançamento em sede de revisão aduaneira configura mudança de critério jurídico, na análise de um mesmo procedimento. Segue-se a ementa da decisão paradigma:

REsp n.1.112.702/SP: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TFR. PRECEDENTES.

1. *“A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento.”* (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min. HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rel. Ministro ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202.958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 412904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; REsp nº 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).

4. Recursos especial desprovido. (destaque original)

Examinando o Relatório daquela decisão, constata-se que, em instância anterior, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região/TRF3 (BRASIL, 2009) já havia declarado que:

[...] o desembaraço do bem, sem qualquer ressalva, implica na homologação expressa do ato pela administração, inclusive em relação ao crédito tributário, já antecipado pelo importador com o prévio pagamento do imposto, nos termos de sua classificação inicial, com ele aquiescendo e validando-o [...]

Mais adiante, a mencionada decisão afirmava ainda o seguinte:

[...] contudo, o lançamento e consequente pagamento dos tributos devidos já se haviam consumidos há mais de dois anos [...]; depois de ter sido amplamente verificada essa situação de fato em procedimento anterior, consubstanciado no desembaraço da mercadoria e consequente homologação do lançamento. Se em seu entender houve erro de lançamento anterior, somente em importações posteriores poderia tal fato ser arguido [...]

Verifica-se que a Súmula nº 227, do TFR (BRASIL, 1986), ao interpretar que a homologação do lançamento seria uma das consequências do desembaraço aduaneiro, determinou que “a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”. Este verbete amparou diversas decisões, desde a sua prolação, como bem demonstram as ementas reproduzidas a seguir, citadas em PAULSEN³ (2017, p. 1.081):

IPI. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO. - Aceitando o Fisco a classificação feita pelo importador no momento do desembaraço alfandegário do produto importado, a alteração posterior constitui-se em mudança de critério jurídico vedado pelo CTN. - *Ratio essendi* da Súmula 227/TFR no sentido de que “a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento”. - Incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito. (STJ, 1ª T., Resp. 412.904/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, mai/02). (BRASIL, 2002)

IPI. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA – DESEMBARAÇO ADUANEIRO – CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA – AUTUAÇÃO POSTERIOR – REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO. O art. 149 do CTN somente autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, ou seja, quando há erro de direito. Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão do lançamento por alegação de qualquer equívoco. (STJ, 2ª T., AgRg no REsp 478.389/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, set/07). (BRASIL, 2007)

³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO... CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO – SÚMULA 227/TFR. 1. ‘A mudança de critério jurídico não autoriza a revisão do lançamento.’ (Súmula 227 do TFR). 2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN. 3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (STJ, 1ª T., REsp 1.112.702/SP, Min. Luiz Fux, out/09).

LANÇAMENTO – REVISÃO. A revisão do lançamento é autorizada nas hipóteses do art. 149 do CTN. - Não tendo havido qualquer falsidade, omissão ou mesmo equívoco na declaração prestada pelo contribuinte, o lançamento efetuado com suporte na mesma não é passível de revisão. - O pagamento integral do montante exigido extingue o crédito tributário. (TRF4, 1ª T., AMS 64.117, Juiz Leandro Paulsen, dez/03). (BRASIL, 2003)

Como se constata, as autoridades judiciárias interpretam o instituto do desembaraço aduaneiro concedendo-lhe os mesmos efeitos definidos para o lançamento tributário por homologação, e assim a exação fiscal decorrente da revisão aduaneira segue sendo percebida como resultado de um procedimento de revisão de lançamento, nos termos do que dispõe o artigo 149 do Código Tributário Nacional⁴ (BRASIL, 1966). Conforme essa lógica, a jurisprudência determina que se não modifiquem os efeitos do desembaraço aduaneiro, a não ser por erro de fato.

Ocorrem três interferências na subsunção dos fatos às definições jurídicas: uma é a sinuosidade do conceito de homologação, ao qual se refere o artigo 150 do CTN; a segunda é a incompreensão, pelos órgãos judiciários, do que seja o desembaraço aduaneiro; a terceira interferência é de ordem cultural, os órgãos judiciários parecem não compreender que também a Administração busca ser célere em sua participação no comércio exterior – e por isso conta em acelerar o trâmite aduaneiro, contando que seja possível reforçar a análise fiscal no contexto pós-desembaraço: a revisão aduaneira.

⁴ BRASIL. Poder Legislativo. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm . Acesso em 05 jul. 2020.

3. AS NORMAS E SUAS ORIGENS

Para começar a identificar os conceitos de lançamento de crédito tributário e de desembaraço aduaneiro será melhor, em primeiro lugar, rememorar como surgiram as situações nas quais cada um desses conceitos opera: de um lado, a tributação; de outro, o controle das fronteiras em face do comércio internacional.

3.1. O tributo e o processo civilizador

Norbert ELIAS ajuda-nos a visualizar o panorama da consolidação do Estado, na Europa⁵. O surgimento da entidade chamada Estado, em sua dimensão operacional, exige a monopolização do poder por um dado grupo social, instituição ou pessoa. Como ferramentais do poder está, em primeiro lugar, a violência, a capacidade de punir as transgressões. Somente a partir desse monopólio é que o Estado passa a adquirir a capacidade de legislar, ou seja, impor a lei. Em segundo lugar, é necessário ao Estado garantir seu meio de sustento, pelo qual se poderá manter aquela atividade de legislar e punir. Outrora, era na guerra e no aprisionamento que se buscava o sustento do Estado. Ao longo dos séculos, a expansão da atividade mercantil e a crescente globalização dos mercados conduziram a cada vez mais buscar afastar-se a guerra como meio de sustento estatal.

Na Europa, a medida em que a moeda se dissemina como meio de troca, cada vez mais se torna mais efetivo o sustento estatal por meio da exigência de tributos, numa mecanismo de *feedback* positivo: quanto mais atividade comercial, divulgadora da monetarização, mais a atividade tributária se realça; por outro lado, quanto mais o Estado consegue monopolizar a atividade guerreira, equipando-se com exércitos regulares, mais se torna evidente a necessidade de uma fonte regular de financiamento desse aparato, bem como do financiamento da própria máquina administrativa estatal.

ELIAS cita, por exemplo, a cristalização das ‘aides’, de auxílios ocasionais lançados pelos soberanos franceses a exigência permanentemente cobrada, dado o longo tempo sob a Guerra dos Cem Anos. Percebe-se, ao longo de toda a Idade Média, que ao lado do monopólio da violência, buscava-se o monopólio da tributação, do que se constata que ambos são os dois

⁵ ELIAS, Norbert. **O Processo Civilizador**. Volume 2: Formação do Estado e Civilização. 1 ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1993.

lados de uma mesma moeda. Segundo ELIAS (p. 172): “Tratava-se de algo muito novo numa sociedade em que, originariamente, uma classe inteira de pessoas podia usar armas e empregar violência física segundo seus meios e inclinações.”

O mesmo autor observa que a tributação não teve nenhum teórico ou inventor, mas decorreu de necessidades reiteradas e crescentes, até tornar-se conquista de uma instituição, como detentora do poder estatal (p. 176). O Estado precisa de tributos e não somente deles, mas da garantia de monopólio de tributação. Em contrapartida, desde a época medieval as demais classes entendem a tributação como um saque, uma pilhagem sobre o público interno (p. 177).

Assim, sem que houvesse um planejamento consciente, como fruto de prolongados contingenciamentos, consolidando-se um poder central que começou a estabilizar um mapa político, o monopólio de tributação, ao lado do monopólio de força física, estruturou a viga mestra, a ‘espinha dorsal’ no dizer de ELIAS, do que viria a ser chamado Estado moderno.

Até que se concatenem os empreendimentos públicos como fontes de renda originárias, já num contexto de grande estabilidade e incontestada legitimação do poder estatal, a regra é encontrarmos a tributação como a principal fonte de recursos do Estado.

3.2. Mercado e Aduana

Será proveitoso diversificar as referências, e nos afastarmos dos exemplos quase sempre buscados na Europa. Aqui, sobretudo esse afastamento será necessário para reforçar o aspecto de universalidade do tema do ‘comércio entre nações’ ao qual se refere a atividade aduaneira.

3.2.1. Um Legislador

Há uma história relatada pelo grupo indígena Klickitat, nativo da região onde é atualmente o estado norte-americano de Washington, na costa noroeste dos EUA. Este relato foi estudado por Claude LÉVI-STRAUSS⁶, o qual, por sua vez, encontrou-o nas obras dos

⁶LÉVI-STRAUSS, Claude. **The Naked Man**. Chicago: University of Chicago Press, 1990, p. 264, 276-278.

antropólogos Melville JACOBS⁷ e James Alexander TEIT⁸, pesquisadores atuantes na região da bacia do Rio Columbia, aquele no início do século XX, e este entre os séculos XIX e XX.

Coiote surge em vários relatos indígenas como um trapaceiro e, sobretudo, criador de inúmeros elementos da natureza e organizador do mundo, motivo pelo qual ele é chamado ‘Demiurgo’. Epopeias várias de incontáveis grupos indígenas da América do Norte o tem como personagem central. Destacamos este trecho, da narrativa referente à ‘Liberação do Salmão’, porque relaciona a atividade social da troca às condições da natureza. O que ressaltamos ali é a compreensão, por parte dos donos da narrativa, da evidente desigualdade de acesso aos recursos naturais, e a solução efetivada por meio de uma norma – atribuída à personagem Coiote, para garantir sua legitimidade e seu cumprimento (em tradução livre; JACOBS, 1934, apud LÉVI-STRAUSS, 1990, p. 264):

Em seguida, ele criou todos os rios e as diferentes espécies de salmão: ‘Aqui’, ele decretou, ‘haverá regiões pesqueiras para diversos salmões, e os povos falarão diversos idiomas. As pessoas que o pescarem o trocarão por todo tipo de alimento. (...) De bom grado e generosamente farão isso.’⁹

A narrativa mitológica esclarece que, por meio da troca será possível distribuir os recursos naturais, uma vez que não há como localizá-los todos simultaneamente no mesmo lugar e tempo, do contrário será o caos e não haverá natureza. À presença de uns elementos corresponde a ausência de outros; à manifestação de determinados fenômenos corresponde a exclusão de outros; também não haverá criação se tudo for igual, sendo necessário haver diferenças, oposições, dissonâncias e estranhamentos. Assim, o relato demonstra que a própria forma da natureza é feita de complementaridades e contrastes. Uma vez que o ser humano não pode ter todos os produtos da natureza reunidos num mesmo momento, num mesmo lugar, certamente surgirão conflitos entre os diversos grupos. Em torno dessa constatação, a saga

⁷JACOBS, Melville. **Northwest Sahaptin Texts**. Nova Iorque: Columbia University Contributions to Anthropology, n. 19, 1-2, 1934, p.79-93, 103-107, 191-202.

⁸ TEIT, James Alexander. **The Middle Columbia Salish**. Seattle: University of Washington Publications in Anthropology, vol. 2, n. 4, 1928, p. 121-122. Disponível para impressão em: <https://www.worldcat.org/title/middle-columbia-salish/oclc/14283046?referer=di&ht=edition>. Acesso em 20 set. 2020.

⁹“(…) Next, he created all the rivers and the different species of salmon: ‘Here’, he decreed, ‘there will be different salmon fishing places and people will speak different languages. The people at that place will catch salmon; they will exchange different kinds of food. (...) Gladly and generously they will do this.’”

mitológica produz uma justificativa sobrenatural para explicar a origem da atividade humana que se propõe superar esses conflitos (em tradução livre; JACOBS, 1934, apud LÉVI-STRAUSS, 1990, p. 276):

Coiote conclui promulgando sua lei: nem todo peixe será pescado em qualquer lugar; assim como as espécies animais, os seres humanos serão divididos em tribos sobre a face da terra¹⁰; eles falarão diferentes idiomas e se encontrarão na feira, onde trocarão alimento, matérias brutas e artigos manufaturados. (...) guerra e roubo desaparecerão, para dar lugar a mercados.¹¹

Se é inevitável que para haver natureza seja necessário haver diferenças e limites, alternâncias e exclusões, divulgação e raridade, o acesso dos diferentes grupos humanos aos recursos naturais nunca será igualitário. Percebendo que a consequência imediata disso será a guerra e o roubo, Coiote, tão logo termina sua criação, livrando o salmão pelas corredeiras, imediatamente normatiza a troca como forma de superação desses conflitos, e define o seu lugar: o mercado. A narrativa indígena constata como a atividade mercantil presta-se a aliviar as tensões geradas nos diversos grupos humanos pelo acesso desigual aos recursos na natureza.

Entretanto, nós podemos perceber que esse acesso não é somente desigual em função da distribuição dos elementos na natureza; a desigualdade também tem como vetor a territorialidade – prática não mencionada na narrativa, mas que se constata, pois os grupos com diferentes idiomas pescarão em diferentes locais e deverão trocar seus produtos por outros tipos de alimento – com outros grupos.

Este é o aspecto que se destaca como o cerne do Direito Aduaneiro: ele ampara uma atividade necessária aos grupos sociais há muitos milênios, qual seja, o comércio, pois a natureza não se apresenta igual em toda a face da Terra. Entretanto, sabendo-se que a territorialidade é uma prática humana inafastável, e não é possível empreender guerra e roubo permanentemente – na verdade, uma situação ideal de convívio humano exclui estes dois últimos – aqui surge a necessidade de garantir a integridade das fronteiras em face daquela pressão pelo comércio.

¹⁰ Inicial minúscula no original.

¹¹ “(...) Coyote brings it to an end by promulgating his law: not all fish will be caught anywhere; like the zoological species, human beings will be divided up in tribes on the earth’s surface; they will speak different languages and will meet at fair, where they will exchange foodstuffs, raw materials and manufactured goods. (...) war and theft will disappear, to be replaced by markets.”

3.3. Tributação e Aduana – convergências e contrastes

Sabendo-se que há povoamento nas Américas há cerca de dez mil anos – no mínimo – o relato em destaque representa a consolidação de dezenas de séculos de experiência.

Diferentemente do poder de tributar, o qual é uma das expressões do poder do Estado sobre os indivíduos, o comércio, por outro lado, é uma convergência muito anterior; as pessoas o praticam porque têm faltas e excessos, e não se podem mover guerras permanentemente. A necessidade de controle das fronteiras aparece como expressão da territorialidade dos grupos humanos; então, nas origens da Aduana estão duas necessidades sociais: troca de recursos e proteção do território.

TEIT fornece um vívido retrato de um mercado no noroeste dos Estados Unidos, na região de The Dalles (em tradução livre; TEIT, 1928, apud LÉVI-STRAUSS, 1990, p. 277):

As comunidades do interior vendiam cachimbos, tabaco, ornamentos, cânhamo (*Apocynum*), peles curtidas, arcos e outros itens para as tribos costeiras, recebendo em troca, principalmente, conchas de vários tipos. Também se vendiam cavalos para as tribos costeiras. Em The Dalles¹², as negociações envolviam peles, couro, peixe, óleo, raízes, *pemmican*¹³, plumas, vestes, túnicas, conchas, escravos e cavalos. Em geral, produtos do Baixo Columbia, da Costa e do norte ou da região do Oregon eram trocados por produtos do leste e norte interiores.¹⁴

Logo nos recordamos do modo como os europeus inicialmente instauraram o primeiro contato com os nativos das Américas: oferecendo ferramentas em troca dos produtos visados na Europa, sobretudo peles e madeira. Contudo, imediatamente a história nos recorda que a tensão mercantil não resiste à percepção da desigualdade tecnológica, com vantagem para um dos lados, nas negociações.

É nesse equilíbrio que se localiza o Direito Aduaneiro; existe a necessidade de garantir a proteção do território, porque – por mais ‘pacificados’ que nós sejamos - existe o risco da guerra e do roubo – sem se esquecer da fraude. Contudo, a necessidade de trocar mercadorias é maior.

¹²Localidade no atual estado do Oregon.

¹³Mistura alimentar a base de gordura animal e proteína, acondicionado em barras ou bolos.

¹⁴“The Inland communities sold pipes, tobacco, ornaments of certain kinds, Indian hemp {*Apocynum*}, dressed skins, bows and some other things to the Coast tribes, in exchange for which they received chiefly shells of various kinds. Some horses were also sold to the Coast people. Trading at The Dalles was in skins, fur, fish, oil, roots, pemmican, feathers, robes, clothing, shells, slaves and horses. On the whole, products of the Lower Columbia, the Coast and the northern or Oregon country were exchanged for products of the interior east and north.”

Se outrora seria ainda possível supor uma economia nacional fechada, após a experiência de retração econômica em todo o mundo durante a pandemia de Sars-cov-2, restou demonstrado ser improvável desconectar um país das cadeias de produção mundial.

A tarefa do Direito Aduaneiro é permitir o comércio internacional e o fluxo de pessoas, garantindo a segurança dos indivíduos e do território. Assim como a tributação custou séculos para se consolidar, também a Aduana teve um difícil começo, pois sabemos que durante milênios o estado normal dos grupos humanos era a guerra.

3.4. Tributo e Aduana – cada ferramenta conforme a necessidade

Temos, de início, que o tributo é um meio de sustento do Estado, e a Aduana é uma forma de controlar a permeabilidade do território ao comércio exterior, uma vez que a troca mercantil é necessária. Convergindo as duas situações, e considerando que o controle da fronteira não opera somente pela atividade arrecadatória – como será melhor descrito adiante -, temos que os tributos aduaneiros são utilizados pelo Estado como ferramenta de política econômica.

Pertencendo ambos ao Direito Público, no entanto um contrasta com o outro: o Direito Tributário normatiza uma situação imposta pelo Estado; o Direito Aduaneiro normatiza uma situação desejada pelos indivíduos, qual seja, realizar a mercancia internacional sob a segurança do Estado. Mais: o Direito Tributário condiz com uma atividade predominantemente nacional, interna. Já o Direito Aduaneiro pertence ao contexto das relações internacionais, principalmente aquelas derivadas do comércio – embora não somente em relação ao comércio.

José Lence CARLUCI¹⁵, citando González¹⁶, conceitua o Direito Aduaneiro como (GONZÁLEZ, 1982, apud CARLUCI, 2001, p. 24):

[...] o conjunto de normas e princípios que disciplinam juridicamente a política aduaneira, entendida esta como a intervenção pública no intercâmbio internacional de mercadorias e que constitui um sistema de controle e de limitações com fins públicos.

¹⁵ CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

¹⁶ GONZÁLEZ, Ildelfonso Sánchez. **Conferência pronunciada na Real Academia de Jurisprudência e Legislação**, Madri, 28 de janeiro de 1982. Citado por José Lence Carluci (2001), mas não encontrado na internet.

Conforme CARLUCI (p. 24), a diferença fundamental entre uma relação aduaneira e uma relação tributária reside no fato de que nesta o tributo é condição essencial e naquela o tributo é uma contingência, não é essencial.

Então, podemos apontar a primeira diferença entre o lançamento de crédito tributário e o desembaraço aduaneiro: aquele é instrumento da atividade de tributação, a qual visa o sustento do Estado; já o desembaraço é uma das etapas do procedimento pelo qual se controla o trânsito de mercadorias estrangeiras no território aduaneiro. A seguir, veremos em detalhe como esses dois instrumentos foram desenhados.

4. LEGISLAÇÃO

Como indicado anteriormente, para se compreender por que motivo o desembaraço aduaneiro não é lançamento tributário por homologação, e por conseguinte a revisão aduaneira não é revisão de lançamento, é necessário conhecer os institutos jurídicos relacionados ao lançamento tributário e à atividade alfandegária, e será melhor abordá-los a partir de seus aspectos gerais, devidamente apartados conforme a origem das normas que os amparam.

No Brasil, o Direito Tributário tem por fonte principal a Lei nº 5.172, de 1966 (BRASIL, 1966), recepcionada pela CF como Lei Complementar, por força do artigo 146. E o Direito Aduaneiro encontra ainda hoje seu esteio no Decreto-lei nº 37, de 1966¹⁷. Não por acaso as duas normas são contemporâneas, pois foram elaboradas para organizar aqueles dois ramos do Direito Público, no intuito de modernizar o País em meados do século passado.

4.1. A Lei nº 5.172 e o Decreto-lei nº 37, de 1966

Com o objetivo de organizar as bases jurídicas da atividade econômica nacional, foram publicados, em 1966, a Lei nº 5.172 e o Decreto-lei nº 37, aquela com a finalidade de instituir o Sistema Tributário Nacional, e este, precipuamente, para dispor sobre o imposto de importação e reorganizar os serviços aduaneiros.

Em relação à Lei nº 5.172, a Exposição de Motivos nº 662 esclarece o seguinte¹⁸:

A instituição de normas gerais é reclamada de longa data pelos juristas, pelos estudiosos de finanças e pelos técnicos de administração. O que se reclama é um sistema de normas gerais aplicáveis a todos os tributos, ou seja um texto básico disciplinador do exercício do poder de tributar. Essa disciplina é especialmente necessária no Brasil, país de organização federativa onde é freqüente a adoção de critérios diferentes em situações econômicas e juridicamente idênticas.

Essa Lei vinha em resposta à necessidade de reformar a atividade de tributação da federação brasileira, consolidando um ‘texto básico disciplinador do exercício do poder de

¹⁷ BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm .Acesso em: 14 mai. 2020.

¹⁸ BRASIL. Poder Legislativo. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Exposição de Motivos nº 662**. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-1966-358971-exposicaodemotivos-148797-pl.html> . Acesso em 14 set. 2020.

tributar”.

Quanto ao Decreto-lei nº 37, de 1966, a Exposição de Motivos nº 867¹⁹ justifica:

Tenho a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência projeto de decreto-lei que dispõe sobre o Imposto de Importação, **reorganiza os serviços aduaneiros**, e dá outras providências.

2. Cumpre esclarecer, desde logo, que o projeto adapta os conceitos de fato gerador, base de cálculo e definição de contribuinte do imposto de importação às normas do Código Tributário Nacional, além de **complementar e atualizar toda a legislação aduaneira** do país. (grifos nossos)

Como se constata, o Decreto-lei nº 37 foi publicado após a Lei nº 5.172, permitindo adaptar-se o imposto de importação conforme as novas diretrizes definidas por esta. Entretanto, o que se destaca é o intuito de modernizar os “serviços aduaneiros” no País:

15. **A exemplo de Códigos Aduaneiros modernos**, o projeto dispõe tão somente sobre matéria de natureza substantiva, deixando-se aos regulamentos toda a matéria de procedimento, a fim de que se mantenham sempre atuais os métodos e sistemas de trabalho, que hoje se exigem cada vez mais simplificados.

16. Contém, assim, o projeto todo um conjunto de preceitos considerados suficientes para promover a mais complexa reforma dos **serviços aduaneiros** do país - reforma reclamada há longo tempo.

17. Isto pôsto, Senhor Presidente, peço vênica para registrar a Vossa Excelência que, se concretizada a reforma, tal como concebida, terá ela condições de assegurar, aos **serviços aduaneiros do Brasil**, termo de equiparação com os mais modernos do mundo. (grifos nossos)

Modernizar os “serviços aduaneiros” do País preparando-o para se equiparar aos “mais modernos do mundo”, este é o intuito do Decreto-lei nº 37, de 1966, origem do atual Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 2009²⁰.

Não se haveria de confundir ou aproximar a motivação de uma norma à motivação da outra. Porém, em nosso dia a dia, nós nos deparamos muito mais frequentemente com os

¹⁹ BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Exposição de Motivos nº 867**. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-37-18-novembro-1966-375637-exposicaodemotivos-129892-pe.html> . Acesso em 14 set. 2020.

²⁰ BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Brasília, DF, 2009b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm . Acesso em: 14 mai. 2020.

assuntos atinentes ao Direito Tributário – vejam-se os exemplos do imposto de renda, do IPVA, do IPTU.

O Direito Aduaneiro, por outro lado, surge ao cidadão não especializado quase somente no momento de uma viagem ao exterior. Assim, em nossa vivência cotidiana, resulta por prevalecer o Tributário, sendo seus instrumentos tomados, popularmente, como a própria face da Administração Pública. Quanto ao convívio com o Direito Aduaneiro, fica ele restrito ao uso especializado, raras vezes sendo experimentado pelo cidadão comum. A falta de seu convívio, ou a restrição de sua experiência a momentos específicos de contato com o exterior, impede ver o Direito Aduaneiro como um ramo autônomo, e disso resulta dificilmente encontrar ele acolhida pelos operadores do Direito, haja vista a decisão paradigma, Recurso Especial nº 1.112.702/SP (BRASIL, 2009), e suas subsequentes.

4.2. Expectativa tributária e controle aduaneiro

Em estudo acerca dos regimes aduaneiros especiais de industrialização, Rodrigo Mineiro FERNANDES²¹ (p. 369) aponta para a necessidade de pesquisa científica sobre o tema aduaneiro, uma vez que a doutrina e a jurisprudência evoluem a partir da interpretação científica dos dados concretos:

A escassez de estudos científicos sobre o tema aduaneiro, especialmente sobre o Direito Aduaneiro, dificulta de sobremaneira sua evolução doutrinária e jurisprudencial. A análise crítica da matéria aduaneira é essencial para o aperfeiçoamento de todo o sistema de comércio exterior brasileiro e da legislação de regência.

Apesar de abranger as relações cada vez mais amplas e intrincadas do comércio exterior, ao qual inexoravelmente estamos atrelados – haja visto como este País é sensível a crises econômicas mundiais -, o Direito Aduaneiro, no Brasil, parece viver sob a sombra do Tributário, sendo comum, conforme observa GUIMARÃES²² (p. 101), os julgadores submeterem

²¹ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Regimes Aduaneiros Especiais de Industrialização voltados à Exportação: Drawback e RECOF.** In: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro, e ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). *Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carluci.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

²² GUIMARÃES, Luís Henrique. **Revisão Aduaneira: Política Pública ou Mudança de Critério Jurídico do Fisco?** In: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro, e ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). *Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carluci.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

situações típicas do controle aduaneiro a jurisprudências tributárias – como é o caso da decisão paradigma:

A visão atual de diversos tributaristas e magistrados de que o direito aduaneiro estaria contido no direito tributário, a não exigência da disciplina de comércio exterior (e direito aduaneiro) nos editais para os concursos públicos da magistratura e a falta de varas aduaneiras especializadas, tem levado o Judiciário a aplicar jurisprudências tributárias sobre práticas eminentemente aduaneiras.

O autor demonstra que proteger o País de epidemias, combater o tráfico de armas, drogas, flora e fauna, proteger a integridade física e sanitária da população, por exemplo, não são atividades ligadas a aspectos tributários e não visam a arrecadação. Assim, não é seguro lidar com matérias aduaneiras (como, por exemplo, a verificação física das mercadorias), as quais se destinam à proteção do País, como se fossem matérias tributárias (por exemplo, o cálculo do tributo), ainda que as duas situações encontrem-se no mesmo procedimento. Ou seja, o objeto do Direito Aduaneiro, em última análise, é a segurança de toda a sociedade; bastante diverso do objeto do Direito Tributário, que se ocupa primordialmente do sustento do Estado.

Renata A. F. V. de ARAÚJO²³ (p. 14-15) busca a autonomia deste ramo na sua origem consuetudinária e, atualmente, verifica a influência preponderante dos tratados e recomendações internacionais, como, por exemplo, as determinações da Organização Mundial de Aduanas – OMA (World Customs Organization -WCO), em função das quais o Brasil se comprometeu a reduzir o tempo de liberação de carga. Constata-se que enquanto o Direito Tributário trabalha para regular as relações entre o Estado e os cidadãos, e sua tensão encontra-se entre a necessidade arrecadatória estatal e a resistência do sujeito passivo, o Direito Aduaneiro, por outro lado, regula a permeabilidade das fronteiras, sendo informado pelas relações internacionais e pelos interesses do comércio exterior, em tensão com a necessidade de defesa do País. São perspectivas e preocupações bastante diversas:

Dessa forma, a subordinação a outra área do Direito não se sustenta, pois os profissionais que militam nessa outra área precisarão forçosamente de capacitação especial para atuar na seara aduaneira com eficiência.

Assim, a apreciação de um procedimento aduaneiro que, por exemplo, envolva retenção

²³ ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de. **Uma introdução ao direito aduaneiro**. In: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro, e ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). *Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carlucci*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

de mercadorias não deve ser visto como ‘necessidade de arrecadar o sustento do Estado’, mas sim como ‘dever de proteger a sociedade’. Trata-se de identificar que relação está contida numa dada situação, para submetê-la ao prisma adequado à sua análise.

Considerando que a globalização é um fato, e nos envolve cada vez mais, Luís Eduardo BARBIERI²⁴ alerta para a urgência de organizá-la em âmbito internacional, tarefa perfeitamente afinada com o ferramental do Direito Aduaneiro - não tanto com o Tributário (p. 98):

O novo arranjo mundial ocorrido nas últimas décadas implicou em considerável aumento nas relações de trocas entre agentes econômicos localizados em países distintos e, por conseguinte, também nas relações jurídicas decorrentes dessas atividades. O Direito deve contribuir para organizar esse movimento.

Em análise dedicada à jurisprudência do Carf – sobre cujas decisões discorreremos adiante – relativa aos lançamentos decorrentes da aplicação da multa prevista no Decreto-lei nº 1.455²⁵, de 1976, art. 23, inciso V, C/C parágrafos 1º e 3º, Rosaldo TREVISAN²⁶ destaca a interferência das expectativas tributárias sobre os conceitos estritamente aduaneiros que motivam a referida penalidade, uma vez que sua imposição deriva da necessidade de controle de bens e pessoas no território aduaneiro, independentemente de ocorrência de sonegação fiscal ou tributo recolhido a menor²⁷ (p. 480-483):

²⁴ BARBIERI, Luís Eduardo. **Acordo sobre a Facilitação do Comércio, a Governança Global e o (Novo) Direito Aduaneiro**. In: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro, e ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). *Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carlucci*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

²⁵ BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976**. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm. Acesso em 10 ago. 2020.

²⁶ TREVISAN, Rosaldo. **Considerações em torno da maioria civil da “interposição fraudulenta” e impressões analíticas da jurisprudência administrativa sobre o tema**. In MURICI, Gustavo Lanna *et al.* *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2019.

²⁷ Ao contar a história da jurisprudência administrativa acerca dos lançamentos realizados com fundamento no citado dispositivo, o autor relata como a adoção, cada vez mais frequente, da possibilidade de aplicar-se a multa prevista no citado parágrafo 3º – cuja redação havia sido alterada pela Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, e, pela Medida Provisória nº 497, de 2010, convertida na Lei nº 12.350 (BRASIL, 2002 e 2010)-, em substituição à aplicação da penalidade de perdimento da mercadoria conforme no parágrafo 1º, conduziu cada vez mais contenciosos sobre o tema àquela instância, na qual o assunto era então inédito.

Assim, a “interposição fraudulenta” constitui, na forma em que concebida em lei, uma infração aduaneira, na qual é irrelevante a existência de falta de recolhimento de tributos. Nesse sentido, o entendimento jurisprudencialmente pacífico, hoje, no CARF, vinculado à ocultação, como descrito na base legal, e não à sonegação tributária.

O autor assevera a distinção que se deve ter em consciência entre os institutos tributários e os aduaneiros, uma vez que, somente em decorrência das expectativas tributárias vivenciadas pelos sujeitos passivos, esperam sempre estes por uma contrapartida tributária aos imperativos de controle aduaneiro, não se conformando simplesmente em cumprir os ditames aduaneiros se não for pela justificativa de arrecadação:

(...) o período de gestação da “interposição fraudulenta” é caracterizado por alguns episódios que pareciam mesclar o entendimento sobre institutos aduaneiros e tributários (...). (op. cit. p. 484)

Entre 2006 e 2010, TREVISAN relata cerca de 25 processos sobre o tema então recém-chegado ao Carf (op. cit., p. 497); entre 2011 e 2018 houve uma ‘explosão’: cerca de 25 processos em 2012, pouco mais de 50 em 2014; cerca de 125 processos em 2017 e quase uma centena em 2018 (op. cit., p. 501). Recordar-se que estes não são os totais nacionais de lançamento da referida penalidade, mas os processos administrativos com recurso voluntário ou valor de alçada superior a R\$ 2,5 milhões²⁸.

A medida em que foram se aperfeiçoando a legislação e, por conseguinte, as fiscalizações, a despeito do previsível refinamento de métodos dos fraudadores, e da alavancada alçada imposta pelas Portarias ministeriais, despontou o argumento segundo o qual a submissão ao controle aduaneiro devia ser considerada função do efetivo e comprovado descumprimento de norma tributária, ou seja, de comprovada sonegação (op. cit., p. 500):

(...) é frequente que chegue ao contencioso administrativo, por iniciativa dos autuados, ou até da própria fiscalização, a discussão sobre a demonstração de efetivo ou potencial prejuízo pecuniário à União (...). É de se endossar, pelo aqui exposto, que essa discussão só é relevante se além da imputação de ocultação, aduaneira, houve ainda outra, de caráter tributário.

TREVISAN também observa como o debate acerca do prazo decadencial de aplicação da

²⁸Paradoxalmente, o volume processual aumentou a medida em que o limite de alçada subiu: foi de 500 mil reais a R\$ 1 milhão, entre 2001 e 2008, passando a ser de R\$ 2,5 milhões a partir de 2017, conforme Portarias do Ministério da Fazenda nº 375/2001, nº 3/2008, e nº 63/2017 (BRASIL, 2001, 2008 e 2017).

penalidade prevista no Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23, inciso V, parágrafos 1º e 3º, enfrentou o tema da distinção entre institutos aduaneiros – de controle do território aduaneiro – e tributários (op. cit., p. 503):

No ano de 2013, o CARF começa a deparar-se, na interposição fraudulenta, com o debate sobre a aplicação do prazo “decadencial” para impor penalidade, previsto no art. 139 do Decreto-lei nº 37/1966, de cinco anos a contar da data da infração, concluindo sobre a prevalência desse dispositivo sobre os marcos de contagem de prazo referidos na codificação tributária, posicionamento que, de certa forma, endossa a distinção entre institutos tributários e aduaneiros, e se mantém, predominantemente, por toda a década nas turmas ordinárias de julgamento.

Como se constata, são ramos notadamente diferentes, o Aduaneiro e o Tributário, ainda que definições de um sejam utilizadas em outro, tal como ocorre em muitos outros ramos do Direito. Por isso, não é cabível a flexibilização conceitual, pois estaríamos resvalando na ambiguidade – que é tudo o que se quer evitar, em sede de atos administrativos.

Ainda observando o dispositivo que pune o descumprimento de norma de controle aduaneiro com a perda de bens, podemos recordar que tal penalidade – aparentemente excessiva – busca, afinal, garantir a eficácia de políticas públicas implementadas mediante ferramentas tributárias, conforme assevera Solon SEHN²⁹ (p. 216):

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

Temos que a política pública que se busque implementar por meio de mecanismos do Direito Tributário, necessita, basicamente, da acuidade dos instrumentos do Direito Aduaneiro. Passemos à análise dos institutos em questão: o lançamento de crédito tributário e o desembaraço aduaneiro.

Expor os motivos da Lei nº 5.172 e do Decreto-lei nº 37, de 1966, não esgota a demonstração da diferença entre o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário, pelo qual se

²⁹ SEHN, Solon. **Interposição fraudenta em operações de importação**. In: SARTORI, Ângela (coord.). *Questões atuais de Direito Aduaneiro e Tributário à luz da jurisprudência dos tribunais*. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 211-216.

pretende comprovar que desembaraço não é – nem se faz, nem supõe - lançamento por homologação, do art. 150, *caput*, do CTN.

A seguir, será exposto como o julgador administrativo tem, acertadamente, observado as nítidas características de cada instituto, contribuindo para esclarecer, junto aos contribuintes, que o ato do desembaraço aduaneiro não pode ter mais poder do que aquele definido pelo Decreto-lei nº 37, de 1966, e tampouco poderia um grave momento como o lançamento tributário ocorrer de forma suposta ou imaginada, sob o gesto da liberação da mercadoria.

4.3. O Código Tributário Nacional

Embora a Lei nº 5.172/1966 (BRASIL, 1966), o Código Tributário Nacional, seja formalmente uma lei ordinária, com o advento da Constituição de 1988³⁰, seu artigo 146, inciso III, exigiu lei complementar para regulamentar as normas gerais em matéria de legislação tributária, a doutrina e a jurisprudência passaram a atribuir àquele diploma tal *status*.

É importante ter em perspectiva o que recorda SAMPAR³¹ (p.26): o texto do Código Tributário Nacional começou a ser elaborado no início dos anos 1950, época em que, por exemplo, não havia rede bancária capilarizada. Mas, além disso, podemos ampliar o panorama e recordar que o Brasil ainda era predominantemente rural, ainda não haviam sido instalados os grandes parques industriais, a mulher casada ainda era considerada relativamente incapaz, e, conforme se verá adiante, a Administração Pública não se impunha metas de eficiência – mesmo porque este ainda não era um princípio constitucional -, e recém se havia descoberto petróleo aqui. É quase como se fosse outro País.

A Lei nº 5.172, de 1966 (BRASIL, 1966), ao definir tributo, destaca dois conceitos, os quais, sendo representativos do monopólio da tributação, têm grande relevância para se compreender o que seja lançamento: (a) ser fruto de uma atividade administrativa (b) vinculada: artigo 3º, “(...) atividade administrativa plenamente vinculada”.

³⁰ BRASIL. Poder Constituinte. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 05 jul. 2020.

³¹ SAMPAR, Marcos Donizeti. **Lançamento por Homologação e Decadência**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020.

Isto é o resultado moderno da citada conquista histórica do monopólio de tributar, o qual, ao lado do monopólio da violência, estruturou o Estado. O Estado não pode abrir mão dessa exclusividade, sob risco de ceder seu território e colocar em risco sua estabilidade operacional.

A referência ao surgimento do Estado moderno, no curso da Idade Média, com o destaque para a consolidação da atividade tributária como sua fonte de sustento (em lugar da guerra), deve estar sempre em perspectiva, para que se possa compreender, adiante, a definição do lançamento como atividade exclusiva da Administração, e, mais a seguir, para se compreender as críticas ao conceito de homologação.

4.3.1. O lançamento

O artigo 142 do CTN (BRASIL, 1966) define o lançamento tributário. Do seu texto, compreende-se a outorga de poder exclusivo à autoridade administrativa, no tocante à constituição do crédito tributário. Ademais, o dispositivo determina, em seu parágrafo único, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Deve ser ressaltado que, em vários dispositivos, o CTN busca reforçar a atividade de lançamento como privativa da autoridade administrativa, a qual deve exercê-la de forma vinculada, principiando tal expediente pelo artigo 3º, ao definir tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, (...), instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Sendo assim, logo impõe-se o princípio da legalidade, que é imposto pela Constituição de 1988 (BRASIL, 1988), em seu artigo 37, à Administração Pública.

Começamos por examinar o aspecto de exclusividade, que se liga àquela conquista histórica operada ao longo de séculos, configurada, afinal, como um meio de estabilização operacional da entidade Estado. Examinando o teor do artigo 3º do CTN, no tocante ao

dogmatismo do Direito Tributário, MACHADO³² (p. 57) detecta o que o torna peculiar:

[...] Sabe-se que, em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado.

Conforme afirma o autor, estamos diante de situações convencionadas as quais nascem objetivamente da própria disposição legal. Recordando ELIAS (1993), o poder de tributar é uma criação histórica social e um dos pilares do Estado moderno, e a legalidade é o meio de conter essa atuação estatal sobre os indivíduos. Assim, o Direito Tributário vive e se sustenta do princípio da legalidade, conforme ensina MACHADO (2014, p. 61):

(e) *Instituída em lei*. Só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, I, da CF. [grifo original]

Sabendo-se que o tributo é uma invenção normativa – tributar é uma expressão, por excelência, do Poder -, a exigência de que a tributação seja uma atividade vinculada à lei é um método de contenção do poder estatal. Assim, o princípio da legalidade desde já impõe que seja exercida de forma vinculada, conforme aponta MACHADO (2014, p. 62/63):

(...) quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter.

A imposição de exercício plenamente vinculado decorre do princípio da legalidade, expressamente previsto no artigo 37, da Constituição de 1988, consoante comentário tecida por DI PIETRO³³ (2015, p. 100):

Ocorre que, da mesma forma que esse princípio [da legalidade] inspira o **legislador** ao editar as normas de direito público, também vincula a administração Pública, ao aplicar a lei, no exercício da função administrativa. [grifo original]

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

³³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

É primordial compreender-se a imposição deste princípio à Administração, e neste momento recordemos que ele é o freio à dominação do Estado, na condição de monopolista da violência e da tributação: o princípio da legalidade modela a atuação administrativa, conforme reitera DI PIETRO (2015, p. 98): “Segundo o princípio da legalidade, a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite”.

Esse princípio fornece a consciência dos atos à autoridade administrativa, e previsibilidade à atuação estatal, buscando restringir a capacidade decisória de seus agentes conforme pautas legais. O agente deve atuar de modo vinculado, quando identifica quais fatos devem ser submetidos a que preceitos legais.

Portanto, a compreensão do tributo como “atividade administrativa plenamente vinculada” é, de fato, fundamental, pois ali se está impedindo que o procedimento administrativo tenha um alcance maior do que o definido por lei. Agir de modo vinculado significa que, ausente expressa previsão legal, não se deve admitir que a autoridade administrativa proceda flexibilizando o alcance de seus atos.

De volta ao conceito de lançamento (CTN, art. 142): “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo (...)” A atividade de lançamento, ou seja, constituir o crédito tributário, é vinculada.

O CTN separa o crédito tributário da obrigação a que ele corresponde, conforme art. 139 (BRASIL, 1966): “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Por sua vez, a obrigação tributária cujo objeto seja o pagamento de tributo é assim definida no art. 113, §1.º: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

A crítica de COSTA³⁴ (p. 212) examina esses desdobramentos de uma mesma relação realizados pelos artigos 139 e 113, em comentário ao artigo 113:

³⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

Ora, do ponto de vista lógico, a obrigação principal traduz-se por *crédito e débito*, isto é, crédito e débito são faces do mesmo vínculo. Assim, o crédito é a obrigação sob a perspectiva do credor, e o débito, a mesma obrigação sob a ótica do devedor. [grifos originais]

O comentário da referida autora ao artigo 139 é de vívida crítica (2020, p. 249):

A dicção do Código não é técnica, porquanto sugere que o crédito nasce em consequência da obrigação, quando, em verdade, o crédito, aliado ao débito, consubstancia a própria obrigação. No entanto, assim o afirma porque, na concepção adotada pelo legislador, o crédito tributário somente “nasce” após sua constituição pelo lançamento.

HUGO DE BRITO MACHADO³⁵ (p. 125), interpreta o modo do CTN organizar em etapas a relação de tributação como uma técnica para reforçar a importância da atividade de lançamento, somente pela qual o crédito se torna exigível:

É sabido que *obrigação e crédito*, no direito privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no direito tributário brasileiro. O Código Tributário Nacional distinguiu a *obrigação* (art. 113) do *crédito* (art. 139). A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isso mesmo a prestação respectiva ainda não é exigível. Já o *crédito* tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do Código Tributário Nacional, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza. [destaque no original]

Analisando esse desdobramento de uma mesma relação em duas etapas, aqui percebe-se como a técnica legislativa busca providenciar mediações que civilizem o exercício do poder estatal. Em lugar de permitir que o crédito tributário já nascesse simultaneamente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (CTN, art. 113), tal como ocorre com as relações débito/crédito no direito privado – como as duas faces de uma moeda - a lei tributária define que ele decorre daquela obrigação (art. 139), por isso não basta haver nascido a obrigação, deve o crédito ser constituído (art. 142), do contrário ele não existirá e não se poderá exigir “a prestação pecuniária compulsória”. Disso decorre a importância do procedimento administrativo chamado lançamento; ele representa a mediação, o amortecimento da relação de

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

poder entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Pode-se afirmar que a obrigação principal, surgida com a ocorrência do fato gerador é uma abstração. A obrigação principal somente se torna concreta, exequível, por meio de sua formalização em crédito tributário, técnica pela qual se contém o ímpeto estatal. Esta formalização, por sua vez, ocorre pelo procedimento administrativo do lançamento. E, conforme visto, este é um procedimento: (1) privativo da autoridade administrativa, que o executa de (2) forma vinculada.

Na verdade, a doutrina diverge quanto à natureza jurídica do lançamento, se é procedimento ou ato administrativo. SAMPAR, citando MAIA³⁶, lista os doutrinadores que defendem cada uma das abordagens (1999 apud SAMPAR 2020, p.19):

(...) sendo que entre os doutrinadores que identificam o lançamento como ato administrativo, podem ser citados, Paulo Barros Carvalho, Luciano Amaro, Estevão Horvath e Alberto Xavier. Já dentre aqueles que aceitam a redação do texto legal e procura justificá-la, por entenderem que, realmente, o lançamento se configura como um procedimento administrativo, encontram-se Zelmo Denari, Hugo de Brito Machado e Ruy Barbosa Nogueira.

Isto decorre do fato de que o Código cindiu a relação obrigacional tributária em dois momentos: o surgimento da obrigação, no momento de ocorrência do fato gerador, e a necessidade de constituir, por meio do lançamento, o crédito tributário que a ela corresponda.

Por outro lado, logo se constata que a cisão entre obrigação e crédito, e a exigência de lançamento para constituir o crédito tributário, são artificialidades. Segundo CALIENDO³⁷ (p. 616), a medida em que a economia se torna mais complexa, aumenta o desafio da administração tributária em monitorar todos os contribuintes e as galáxias de fatos geradores, sendo inexecutável operar lançamentos sempre que, a uma obrigação tributária nascida, se tenha que garantir a constituição do correspondente crédito tributário:

³⁶ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do Lançamento Tributário – execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999.

³⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Atualmente, debate-se uma vez mais a importância do lançamento tributário, em face do sistema de administração tributária de massa. (...) De sua função de lançamento de ofício passou para uma atividade de inspeção e fiscalização dos lançamentos por homologação realizados pelo contribuinte.

Prossegue o autor a comentar que o lançamento de ofício tem se tornado cada vez mais raro, pois, paralelamente à ‘massificação da tributação’, os modernos meios de automação eletrônica facilitam a delegação aos contribuintes de uma parcela considerável da gestão tributária.

O conceito de lançamento refere-se a uma ação da Administração Pública. A lei não quis que o sujeito ativo pudesse exigir tributo de forma imediata como o sujeito passivo procede para pagar, tão logo verifique apurado o *quantum* devido. Não é tanto por ser *privativo* de autoridade administrativa - como se fosse um privilégio -, mas, sobretudo, por constituir-se em um mecanismo de frenagem da atuação dos agentes públicos; a lei impôs à Administração que, para exigir tributo, procedesse ao lançamento tributário. Por isso, foi necessário cindir obrigação e crédito, antes de definir lançamento.

Tanto é o lançamento o freio imposto à atuação do ente tributante (e seus agentes), que, no momento que se reconhece a extinção do crédito pelo correto pagamento procedido pelo sujeito passivo, ainda ali a lei reivindica o termo *lançamento* àquela atuação pública. E mais: também insiste a lei em nomear *lançamento* [por homologação tácita] à decadência especial prevista para os casos dos tributos em que se atribui ao sujeito passivo a apuração e pagamento previamente ao exame da autoridade administrativa.

Veremos, a seguir, a análise do artigo 150 do CTN.

4.3.1.1. Lançamento por homologação

Segundo AMARO³⁸, o conjunto de normas criadas pelo Código para definir o lançamento por homologação “só cria perplexidades, em face de disposições nas quais infirma as premissas nas quais teria de buscar apoio” (p. 394).

O *caput* do artigo 150 (BRASIL, 1966) descreve o denominado lançamento por homologação como aquele que ocorre nos casos em que a autoridade administrativa homologa,

³⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

expressamente, o ato do sujeito passivo relativo ao pagamento antecipado do tributo, realizado sem prévio exame oficial, por determinação legal:

Artigo 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Objetivamente, o pagamento adiantado do tributo, providenciado pelo sujeito passivo sem exame prévio da autoridade administrativa, não é lançamento, eis que este é procedimento/ato vinculado e privativo daquela autoridade. O objetivo é que o lançamento se opere *a posteriori*, por **expressa** homologação oficial. Mas já se podia prever que isso não seria exequível todo o tempo, e assim entendeu-se inventar uma modalidade de lançamento que atendesse aos anseios do sujeito passivo e, simultaneamente, dispensasse a participação da Administração, contrariando as próprias expectativas criadas pelo CTN.

Em comentário ao dispositivo em tela, CARVALHO³⁹ (1996 apud PAULSEN, 2017, p. 1.092), assim discorre: “[...] a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário [...] Um certifica a quitação; outro certifica a dívida.” A homologação informa que o sujeito passivo nada mais deve; o lançamento opera no sentido oposto, ele constitui o crédito, tornando-o certo, líquido e exequível.

PAULSEN⁴⁰ (p. 1.092), na sequência, comenta:

No lançamento por homologação, portanto, em verdade, é o contribuinte que apura e paga o tributo, cabendo ao Fisco simplesmente cancelar tal apuração, quando a entenda correta, mediante homologação expressa ou tácita, dando o pagamento por bom e suficiente. Nenhum ato do Fisco se faz necessário.

HARADA⁴¹ destaca o fato de que não é pagamento que se homologa, mas a atividade exercida pelo sujeito passivo no intuito de recolher o tributo antes de qualquer providência

³⁹CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁴¹HARADA, Kiyoshi. **Lançamento Tributário**. 1.ed. Indaiatuba/SP: Foco Jurídico, 2019

adotada pela Administração (p. 30):

Dever ou obrigação de pagar não se confunde com o efetivo pagamento, de sorte que a falta de pagamento antecipado não desnatura essa modalidade de lançamento denominada lançamento por homologação. Não é o pagamento que se homologa, mas a atividade exercida pelo sujeito passivo que inclui a antecipação do pagamento, sob pena de sua constituição em mora.

SAMPAR⁴², ao distinguir o lançamento por declaração do lançamento por homologação, oferece esta visão esquemática (p. 27):

Desta forma, a distinção essencial está no dever de antecipar o pagamento do tributo a qualquer manifestação da autoridade administrativa; se existe esse dever, o lançamento se opera por homologação, se não, caracteriza-se o lançamento por declaração.

Mais adiante, SAMPAR oferece uma inesperada descrição de como se opera o *caput* do artigo 150 (p. 30):

Apenas na hipótese de ser dotada de poderes sobrenaturais como a vidência é que a autoridade administrativa poderia certificar a suficiência do pagamento antecipado promovido pelo sujeito passivo, sem antes, obrigatoriamente, percorrer todo o *iter* procedimental descrito no art. 142 do CTN, para, somente após constatada a suficiência desse mesmo pagamento antecipado, exarar o ato final homologatório.

A leitura de tais excertos permite concluir que a simplificação dos procedimentos administrativos é desejável e constitui a meta de muitos países. Nesta perspectiva, observa-se que o sujeito passivo passa a reconhecer a sua obrigação tributária e paga o montante do que seria o correspondente crédito tributário. Estamos, aqui, no contexto do Estado consolidado, onde a atividade de tributação já foi tão incorporada na cultura da sociedade como uma rotina, uma expectativa, que esquecemos o quanto de luta ocorreu, ao longo da Idade Média e da Idade Moderna, para que isso acontecesse como se sempre tivesse existido.

É TORRES⁴³ quem recorda a lição de XAVIER⁴⁴ (1977 apud TORRES 2006, p. 283): a

⁴² SAMPAR, Marcos Donizeti. **Lançamento por Homologação e Decadência**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

⁴⁴ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

teoria do lançamento por homologação, entre nós, é artificiosa.

A Administração a rigor não pode homologar ato praticado por contribuinte, pois a homologação entende sempre com o próprio ato administrativo. Por outro lado, o *caput* do art. 150 se refere à homologação da antecipação do pagamento, e não do lançamento. Finalmente, inexistente ato jurídico tácito da Administração, ocorrendo simplesmente a preclusão do poder de lançar em virtude da decadência.

LUCIANO AMARO realiza a ‘terapia’ do artigo 150 e, assim, identifica vários lapsos do legislador, os quais traem o ‘recalque’ da verdadeira relação obrigacional tributária (2020, p. 394):

Diante das premissas que havia fixado (quais sejam: a de que o lançamento é sempre necessário, e a de que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa), o Código Tributário Nacional teve de construir, com enorme dose de artificialismo, a ideia do lançamento *por homologação*. A hipótese com a qual a questão se conecta é extremamente simples; complexo é, porém, o tratamento legal dado pelo Código à matéria. (...) Cuida-se aqui de tributos que, por sua natureza (...), têm o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo, vale dizer, sem que o sujeito ativo deva lançar para tornar exigível a prestação tributária. (grifos originais)

Destaque-se que, nestes casos, o Código reconhece a existência de leis que impunham ao sujeito passivo a apuração do montante devido de certos tributos e o pagamento em certo prazo, reconhecendo, afinal, que, para liquidar uma obrigação – e o correspondente crédito tributário – não é imprescindível que haja lançamento. E se é assim, não é necessário lançamento constituinte de crédito para que o sujeito passivo recolha o tributo devido. AMARO prossegue (2020, p. 393):

Já que o Código Tributário Nacional não quis falar em “autolancamento” (expressão de resto imprópria (...), teria sido melhor dizer que, nessas hipóteses, o lançamento é *desnecessário*, ou melhor, o lançamento só se faria necessário se o sujeito passivo se omitisse no seu dever legal de recolher corretamente o valor legalmente devido. E aí tudo se daria no plano da norma, tal qual se dá na realidade fática.

Mas o Código, querendo manter-se fiel à ideia de que o lançamento deve ser feito, mesmo quando dispensável, criou, para essas situações, a figura diáfana do lançamento por homologação. Esse lançamento (...) se conteria no ato da autoridade que, ao tomar conhecimento de que o devedor procedeu ao recolhimento do tributo (...), registraria, expressamente, sua concordância. Nessa concordância (dita ‘homologação’, que se quer expressa) repousaria o singelo procedimento lançatório. (...)

O lançamento por homologação é definido no art. 150, *caput*, que, certamente, ocupa lugar de destaque no rol de disposições arrevesadas de nosso direito positivo. (...)

O autor anota as imprecisões, como se fossem os fios soltos de algum arremate. No

caput: não existe pagamento antecipado, mas pagamento sem prévio lançamento; o termo ‘antecipar’ surge como reforço de que haverá um lançamento. Também o que se homologa não é o pagamento, como a leitura induz, mas a atividade do sujeito passivo: “Melhor seria falar em homologação do pagamento” (2020, p. 395). O mesmo autor cita MARTINS⁴⁵ e BORGES⁴⁶ (1975, 1981 *apud* AMARO 2020, p. 395), os quais lembram valer a homologação também em caso de inexistência de débito ou mesmo de crédito a favor do sujeito passivo. Ou seja, a chamada homologação não opera um lançamento, mas é antes uma assertiva sobre a existência e correção de determinada apuração.

O parágrafo 1º rende-se às evidências: o crédito nasce, afinal, com o fato gerador, pois o pagamento o extingue sob a condição que, na verdade, é suspensiva – e não resolutória – da homologação, pois é de se supor que a extinção fique aguardando a assertiva da autoridade administrativa sobre o acerto do pagamento.

O parágrafo 2º “não é mais feliz”: ali, mais uma vez, o legislador se trai ao usar o conceito de ‘crédito’ numa situação anterior ao lançamento, demonstrando que, neste caso, este procedimento é desnecessário. E, afinal, o pagamento influi sobre a obrigação, pois mesmo que a autoridade não o confirme – homologue – como correto, seu montante haverá de ser levado à conta do que falta pagar. E exatamente é isto o que diz o parágrafo 3º.

A esta altura, devemos observar que este é o mecanismo definido para a apuração do imposto de importação; como se verá em detalhe adiante, a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar montante devido e recolhê-lo, antes de qualquer exame da autoridade administrativa. Entretanto – e isto também será demonstrado – o desembaraço aduaneiro não é um lançamento, e nem foi previsto para servir de homologação.

Quanto ao final, o parágrafo 4º, o legislador cuidou que o pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo não remanescesse na expectativa de homologação expressa da autoridade administrativa, por tempo indeterminado. É o que se conclui da leitura do artigo 150, § 4º

⁴⁵ MARTINS, José Antônio de Andrade. **Autolancamento**. In: Estudos tributários (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza). São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

(BRASIL, 1966):

Artigo 150 [...]

§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Em nota de rodapé, AMARO cita MARTINS (1975 apud AMARO 2020, p. 394), segundo o qual a figura da homologação tácita é uma “roupagem mitológica” para encobrir a modalidade especial de decadência, pois tem início na data do fato gerador – e não na data do pagamento.

O dever de pagar antes de realizado o lançamento – em certos casos - não produz, por si, um lançamento; logo homologar essa atividade não é o mesmo que homologar lançamento. O pagamento antecipado é providenciado pelo sujeito passivo, nos casos em que a lei imponha esse dever.

Em decorrência do próprio conceito de lançamento como uma imposição legal à autoridade administrativa, descabe supor que algum precisaria ser homologado. Seria como reconhecer a ‘administratividade’ de um procedimento que, por definição, somente pode ser feito por autoridade administrativa. A atividade de apurar e realizar o pagamento antecipado, no caso dos tributos que atribuam tal dever ao sujeito passivo, por outro lado, é que deve ser acolhida pela Administração, pois foi ação realizada pelo sujeito passivo, estava fora da Administração. Mas não há como homologar um lançamento; o sujeito passivo não lança, e, se fosse o caso, não haveria necessidade de fazer acolher mais ainda no coração da Administração um procedimento que já teria nascido administrativo.

Em relação ao parágrafo 4º, podemos verificar como os termos mais acertados seriam ‘dever’, em lugar de ‘lançamento’, e ‘obrigação’ em lugar de ‘crédito’, pois tratam-se dos tributos cuja legislação atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar seu pagamento: “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o [dever].”

Quanto ao trecho final, se não houve lançamento, não há como se falar em crédito

tributário a extinguir – usando os conceitos do CTN -, mas em reconhecer o cumprimento da obrigação tributária; assim, seria mais coerente completar, retirando-se o advérbio meramente retórico ‘definitivamente’: “e extint[a] [a obrigação tributária], salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Então, se no prazo legal previsto – ou, na falta de previsão, em cinco anos – não houver homologação expressa (ou seja, concordância da autoridade) ou lançamento de ofício (discordância), considera-se homologado [o dever do sujeito passivo] e extinta [a obrigação tributária, porque a Administração reconheceu o dever cumprido do sujeito passivo], salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Conforme visto acima, a relação obrigacional é composta por uma obrigação e um crédito; obrigação e crédito pressupõem um e outro, como o verso e o anverso de uma folha. O legislador separou os dois para conter a atuação estatal, a qual passa assim a necessitar, para atuar sobre o sujeito passivo, de um lançamento que concretize a obrigação em crédito. Há uma etapa de intermediação formal decorrente da suavização do exercício de tributar – que segue como sustento do monopólio da violência. Esta etapa, chamada lançamento, amortece a relação entre Estado e cidadãos. A elaboração do artigo 150 apenas deixa claro que essa cisão é um artifício para obrigar que o crédito seja *declarado* por meio do procedimento/ato do lançamento, uma vez que ele surge quando ocorre o fato gerador.

Assim, nos casos de manifestação formal da autoridade administrativa, verifica-se a homologação expressa – mesmo quando não há nenhum valor a exigir. Quando tal manifestação não ocorre, no prazo legal, o legislador chamou a esse evento homologação tácita – seguindo a noção de quem cala consente – muito embora ele seja, na prática, uma espécie de decadência.

A despeito das imprecisões terminológicas do artigo 150 (BRASIL, 1966), há que se reconhecer, portanto, que a sua *ratio* tem fundamento nos seguintes objetivos: dar mais segurança ao sujeito passivo, definindo um prazo para a extinção de suas obrigações, sem o qual ele ficaria, indefinidamente, aguardando a manifestação administrativa; e simplificar a atividade estatal, vez que a ausência de previsão da homologação tácita (decadência), após determinado prazo legal, determinaria a manifestação da autoridade administrativa em todos os atos pertinentes do sujeito passivo.

Afinal, o teor do artigo 150 visa a praticidade e é bastante realista: não é exequível prover

de lançamento todos os eventos; com a obrigação surge o crédito, o qual o sujeito passivo pode liquidar, pagando antes de qualquer manifestação da autoridade, a qual, se não se manifestar em cinco anos da data do fato gerador (salvo outro prazo definido em lei), perderá esse direito.

Alguns doutrinadores conseguem ouvir música, onde outros percebem sobretudo os ruídos; entretanto, todos chegam à mesma conclusão: o gerenciamento de uma nova atitude do sujeito passivo – a chamada antecipação do pagamento – requer a figura jurídica de uma anuência administrativa que sinalize o acerto do contribuinte e nada mais pendente.

4.3.1.2. Meio de Simplificação

A lei deseja simplificar a atuação administrativa e apaziguar as expectativas do sujeito passivo, mas o que intriga muitos autores é por que motivo, afinal, o legislador não dispôs simplesmente ‘o dever’ que se assevera e ‘a obrigação tributária’ que se extingue, num prazo decadencial, com todas as letras. COSTA⁴⁷, citando FERREIRO LAPATZA⁴⁸, destaca o pragmatismo desta criação (1983 apud COSTA 2020, p.261):

O melhor e mais antigo exemplo de técnica de privatização da gestão tributária no Direito brasileiro vem a ser o lançamento por homologação, aplicado à maioria dos tributos nos sistemas jurídicos contemporâneos. [grifos originais]

Segundo a autora (2020, p. 264), disso resulta que “no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a *declaração de débito tributário* efetuada pelo sujeito passivo corresponde ao lançamento eficaz.” [grifos originais], conforme declara a Súmula 436 do STJ. COSTA defende que o lançamento por homologação – a despeito de suas imprecisões – corresponde ao “imprescindível instrumento de praticabilidade e de racionalização da atividade administrativa, a qual reduz os custos dessa atividade e democratiza a gestão fiscal”.

Entendemos que este é o caminho que vem sendo seguido e cada vez mais expandido pela Administração Pública.

⁴⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

⁴⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan. **La Privatización de la Gestión Tributaria y las Nuevas Competencias de los Tribunales Económico-Administrativos**, in Revista Española de Derecho Financeiro. Madrid: Civitas, 1983, p. 81-84.

CALIENDO⁴⁹ é um dos doutrinadores que escutam a música e perdoam os ruídos do disco. Ele constata o teor pragmático do artigo 150, o qual considera ter ampliado a atividade fiscalizatória e criado a possibilidade de o próprio sujeito passivo declarar o débito tributário, ou seja, o crédito a favor da Fazenda Pública (p. 624-625):

O crédito está constituído com o tributo declarado e o montante devido pago. Se declarado corretamente o crédito estará extinto. Caberá ao fisco tão somente verificar se as informações prestadas pelo contribuinte estão corretas. Não há sentido em se exigir que o fisco proceda o lançamento do crédito declarado pelo contribuinte, para que se constitua o seu direito de cobrança. (...) O *lançamento por homologação* representa um caso de ampliação da atividade fiscal com ampla atuação do contribuinte-cidadão. [grifo original]

Sendo assim, CALIENDO ressalta a importância do procedimento de homologação, pois é ali que se verificam – e corrigem – os erros do declarante (2019, p. 625):

O contribuinte pode discordar da interpretação legal, dos critérios jurídicos utilizados e mesmo da legalidade e constitucionalidade da norma jurídica, mas não poderá furtar-se à obrigação acessória de declarar a ocorrência do fato gerador. A discordância do contribuinte quanto à legalidade ou constitucionalidade do lançamento não retira o caráter de confissão do débito, visto que a revisão do lançamento por erro de fato ou de direito se constitui em um caso previsto na legislação.

Quando a homologação é assertiva, não é mais necessária qualquer atuação administrativa para constituir o crédito; a assertividade, neste caso, extingue o crédito.

Podemos constatar que, para fim de criar uma possibilidade prática de gerenciamento tributário, o texto do parágrafo 4º faz com que obrigação e crédito voltem a ser como no direito privado: um é o anverso do outro, e o cumprimento do dever extingue a obrigação. O parágrafo 4º dispensa a intermediação do lançamento como meio de constituir o crédito tributário, porque o artigo 150 já permite exatamente que o contribuinte declare a sua existência.

Talvez seja o caso de reconhecer que o ruído ouvido por tantos doutrinadores esteja no desdobramento operado pelos artigos 113 e 139, bem como na chave de segurança do artigo 142, cuja senha é ‘privativa’. Para finalidades práticas, a declaração do sujeito passivo, com o necessário e suficiente pagamento, supre o lançamento. Se isto é aceitável, então é porque se reconhece: 1) o crédito como anverso da obrigação, 2) nem sempre é necessário o lançamento

⁴⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

para declarar o crédito, a não ser que se trate de cobrança administrativa, 3) a declaração de ocorrência do fato gerador informa a obrigação tributária, e, simultaneamente – tal como de fato ocorre –, declara o dever tributário (do ponto de vista do sujeito passivo), ou seja, o crédito tributário (do ponto e vista do sujeito ativo), e, por fim 4) nesse caso, não é necessário constituir o crédito pelo lançamento.

4.3.1.3. Sujeito passivo: declaração de débito tributário

Nossa ideia defende que o lançamento seja uma mediação criada para conter o poder do Estado. O artigo 150 do CTN, ao convergir obrigação e crédito num só momento, revela o mecanismo pelo qual a relação obrigacional tributária foi artificialmente cindida para interpor, entre a obrigação (art. 113) e o crédito (art. 139), o lançamento (art. 142). Simplesmente ocorre um curto-circuito interpretativo – considerando o debate doutrinário exposto acima -, quando o sujeito passivo tem o dever de pagar o valor apurado antes de qualquer manifestação da Administração. Como é difícil dizer que o lançamento, ali, restando tudo correto, é desnecessário (art. 150). Entendemos que, na verdade, o conteúdo do artigo 150 não deveria estar na Seção II ‘Modalidades de Lançamento’.

Somos de opinião que se tornou tão importante contar com as declarações do sujeito passivo, que o procedimento dito ‘lançamento por homologação’ merecia uma Seção específica, ou melhor, um capítulo, uma vez que define o caso em que o próprio sujeito passivo tem a obrigação de *declarar* seu débito tributário (crédito, do ponto de vista do sujeito ativo). Como está escrito, o artigo 150 opera o seguinte:

- a) perde-se de vista como ocorre o procedimento de homologação (*caput*);
- b) fica-se a crer que ocorre um lançamento na hipótese de estar tudo correto e inteiramente pago – quando, exatamente, nessa hipótese, a assertiva (a homologação) declara extinto o crédito (parágrafo 1º);
- c) esconde-se a modalidade especial de decadência na “roupagem mitológica” da homologação tácita (parágrafo 4º). Criando um capítulo específico, faria sentido estar ali uma modalidade especial de decadência; e
- d) não se entende por que é tão difícil afirmar que podem ser aproveitados os atos praticados pelo sujeito passivo visando à extinção do crédito, se o pagamento parcial será aproveitado na compensação com o que restar ainda a pagar (parágrafos 2º e 3º).

Podemos supor que o procedimento de homologação, ou seja, o “exame da autoridade

administrativa”, seja um dos objetivos da fiscalização. Nesse sentido, à medida que mais se expande o uso desse formato de gestão tributária, menos atividade prévia de fiscalização se exige, e mais ‘homologação’. Melhor dizendo, cada vez mais o foco da autoridade administrativa recai sobre a análise das declarações do sujeito passivo.

Vimos como é sinuosa a construção do artigo 150 do CTN, e percebemos que não precisava ser assim, pois seu objetivo é bastante pragmático. Entretanto, compreendemos as razões sociológicas que impuseram ao legislador reiterar a ideia de lançamento inafastável, ou seja, medida imprescindível para garantir a contenção da ação estatal tributária sobre os indivíduos.

Se compreendermos como é importante a função de homologar a declaração de débito feita pelo sujeito passivo (ou a inexistência de débito, pois também nesse sentido opera a homologação), estaremos aptos a perceber como o desembaraço aduaneiro é ato completamente diverso; e como o procedimento de homologação ocorre durante a chamada revisão aduaneira.

Assim, é necessário apresentar a seguir estes conceitos da legislação aduaneira.

4.4. Estado e comércio exterior

No Brasil, a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior competem ao Ministério da Fazenda (nome histórico da pasta), como se constata da disposição do artigo 237, da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988): “A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda”.

Assim, resta claro que o exercício efetivo da fiscalização e do controle das atividades decorrentes do comércio exterior não constitui prática meramente burocrática ou circunscrita aos interesses próprios de órgão integrante do Poder Executivo, mas instrumento voltado à consecução de objetivos fundamentais expressamente previstos na Lei Maior.

De fato, os interesses fazendários amparados pelo Ministério da Fazenda (atualmente chamada Economia) têm estreito liame com a busca pelo desenvolvimento econômico nacional, justiça social, livre concorrência e redução de desigualdades regionais, entre outros.

A partir da perspectiva do almejado desenvolvimento econômico, não se pode esquecer

que a função social primordial do comércio é a circulação da riqueza, através da troca de mercadorias. Adiante, no item 6, propõe-se ampliar a visão sobre as origens do Direito Aduaneiro, para que possamos compreender como o seu sentido é simétrico ao Direito Tributário, agindo para convergir vontades dos particulares, enquanto este opera submetendo as vontades individuais àquela do ente tributante.

Além de promover o dinamismo comercial necessário à produção e distribuição da riqueza, há que se compreender que o Estado, no pleno exercício de sua soberania, deve estabelecer regras que impeçam a exagerada flexibilização de suas fronteiras, vez que o grau de salvaguardas alfandegárias atinge, inegavelmente, sua política econômica.

A história recente do país oferece um exemplo marcante, a então denominada “abertura das importações”, ocorrida no início dos anos 1990. Conquanto tal política de estímulo às importações tenha possibilitado um controle momentâneo da inflação e o ingresso de tecnologia de ponta, além do incremento da participação do Brasil no cenário internacional, restou evidente, já à época, que a intensidade das trocas comerciais internacionais tem o condão de interferir diretamente no grau de industrialização do país e no seu nível de emprego.

Além das questões relativas ao balanço de importações e exportações de bens, e, evidentemente, dos seus reflexos financeiros e econômicos, há outros aspectos que devem ser considerados na análise da missão do Ministério da Fazenda, acerca do tema sob exame.

Tais aspectos dizem respeito a uma nova perspectiva de interesse mundial, especialmente dos países do ocidente: vultosas transações comerciais internacionais que servem, na verdade, para lastrear o trânsito de recursos financeiros de variadas origens, sejam lícitas ou ilícitas, utilizados, ao final, no financiamento de atividades criminosas, tais como terrorismo e tráfico de armas ou entorpecentes.

A missão constitucional do Ministério da Fazenda deve ser cumprida, portanto, num ambiente de delicado equilíbrio, onde são administrados os justos anseios dos partícipes do comércio exterior e as demandas nacionais e internacionais. Assim, a celeridade desejada pelos importadores e exportadores deve ser ponderada, necessariamente, com os valores fundamentais constantes da Lei Maior e os ajustes diplomáticos internacionais. Neste contexto inafastável, há que se compreender o instituto da revisão aduaneira. Sua proposta é muito simples: oferecer a possibilidade de se conferir os dados da importação ou da exportação, após

o desembaraço aduaneiro, no prazo de cinco anos contados do registro da respectiva declaração. Desta forma, os interesses fazendários remanesçam resguardados, mesmo diante do dinamismo das relações comerciais internacionais.

4.4.1. O Direito Aduaneiro

Acerca do Direito Aduaneiro, constata-se sua pouca divulgação nos meios jurídicos, razão pela qual ainda se peleja em defesa de sua autonomia. Assim, muito se perde em compreensão, por se supor que as normas de controle aduaneiro estariam sob a sombra do Direito Tributário. Repisa-se que no item 6 será demonstrado como cada um desses ramos opera num sentido diferente, em relação aos indivíduos, motivo suficiente pelo qual devem ser considerados ramos autônomos.

Em sua tese de doutorado, TREVISAN⁵⁰ demonstra como o Direito Aduaneiro tem autonomia própria, sendo reconhecido em muitos países como um ramo específico do Direito de Estado. No Brasil, o autor aponta o fato de que, não obstante haver doutrina e jurisprudência conscientes de seus institutos, ainda não é o Direito Aduaneiro reconhecido de forma consolidada como um ramo específico. TREVISAN comprova como é mesmo possível exaurir uma bibliografia sobre o imposto de importação, a principal ferramenta da Aduana, o que demonstra a escassez de obras sobre o tema (p. 35-37).

Este fato faz com que mal compreendamos os institutos e conceitos criados no âmbito aduaneiro, pois, não sendo a ele acostumados a recorrer, quase sempre lemos tais conceitos e institutos a partir do enfoque de outras abordagens, e conforme os princípios de outros ramos do Direito, o que causa prejuízo ao entendimento do alcance do Direito Aduaneiro.

Mas, citando REALE⁵¹ (1996, p. 335, apud TREVISAN, 2016), o autor recorda que o entendimento do direito começa com a compreensão de seus conceitos. Vários exemplos ele fornece da consciência de muitos autores sobre a autonomia do Direito Aduaneiro. Citaremos

⁵⁰ TREVISAN, Rosaldo. **A internacionalização da disciplina do imposto de importação: contornos para uma regulação internacional da incidência**. Tese de doutorado em Direito do Estado. Setor de Ciência Jurídica, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/44050/R%20-%20T%20-%20ROSALDO%20TREVISAN.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em 08 set. 2020.

⁵¹ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 335.

alguns.

SOSA⁵² (p. 59-67), para o qual “(...) no nosso país ainda não se reconhece a existência do Direito Aduaneiro como ramo autônomo ou especializado.” Ele propõe um Direito Aduaneiro que seja de caráter administrativo a regular a conduta dos agentes privados e públicos em interação no comércio exterior.

COSTA⁵³ (p. 19-36), segundo a qual apesar de ter seu objeto notável desenvolvimento, “(...) o Direito Aduaneiro não desfruta, no presente momento, de autonomia de caráter científico, etapa cujo alcance dependerá da evolução da disciplina normativa pertinente (...)”. A autora recomenda enquadrá-lo como uma disciplina de síntese, não somente por ser o lugar de convergência de vários outros estudos (Civil, Administrativo, Empresarial, Tributário, Navegação), mas também porque a homogeneidade das normas que constituem o Direito Aduaneiro, quais sejam, aquelas que regem o tráfego de pessoas e bens no território aduaneiro, ensejam sua autonomia. Sua conceituação do que deve ser visto como o Direito Aduaneiro engloba normas disciplinadoras das relações decorrentes da atividade estatal destinada ao controle do tráfego de pessoas e bens pelo território aduaneiro.

FOLLONI⁵⁴ (p. 60) descreve o Direito Aduaneiro como o conjunto de normas jurídicas reguladoras das atividades exercidas na Aduana.

Dentre os estrangeiros, destacamos alguns autores citados por TREVISAN. Os quais sintetizam seu conceito de Direito Aduaneiro:

Os franceses BERR e TRÉMEAU⁵⁵ (p. 71-72): ferramenta que permite “(...) aos poderes públicos um controle sobre o fluxo de mercadorias que entram no seu território aduaneiro ou dele saem.”

⁵² SOSA, Roosevelt Baldomir. **A Aduana e o Comércio Exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 59-67.

⁵³ COSTA, Regina Helena. **Notas sobre a existência de um Direito Aduaneiro**. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: RT, 2004, p. 15-37.

⁵⁴ FOLLONI, André Ramos. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

⁵⁵ TRÉMEAU, Henri; BERR, Claude J. **Le Droit Douanier Communautaire et national**. 7. ed. Paris: Economica, 2006.

BASALDÚA⁵⁶, na Argentina (p. 3): “(...) o conjunto de normas jurídicas posicionadas na esfera do Direito Público, que têm por objeto regular o intercâmbio internacional de mercadorias.”

PARDO CARRERO⁵⁷, na Colômbia (2009, p. 52): “(...) conjunto de regulações concernentes ao ingresso ou saída de mercadorias em relação a determinado território.”

PELECHÁ ZOZAYA⁵⁸, na Espanha (2009, p. 16): “(...) o conjunto de normas de direito público que regulam a entrada e a saída de mercadorias e pessoas do território de um país ou grupo de países.”

O mexicano ROHDE PONCE⁵⁹ (2008, p. 55):

(...) conjunto de instituições e princípios que se manifestam em normas jurídicas que regulam a atividade aduaneira do Estado, as relações entre o Estado e os particulares que intervêm em tal atividade, a infração a essas normas, suas correspondentes sanções e os meios de defesa dos particulares em face do Estado.

Elencando estes e outros autores, TREVISAN oferece seu próprio conceito de Direito Aduaneiro (2016, p. 36-37):

Direito Aduaneiro é ramo jurídico voltado ao estudo do direito (positivo) aduaneiro, que trata dos direitos e deveres tanto da Aduana como dos intervenientes aduaneiros, das matérias procedimentais referentes a despacho aduaneiro, assim como transporte e armazenagem, dos tributos aduaneiros e das demais restrições ao comércio exterior, dos regimes aduaneiros, comuns ou especiais, das infrações e penalidades aduaneiras e do processo aduaneiro.

⁵⁶ BASALDÚA, Ricardo Xavier. El derecho aduanero y la Organización Mundial del Comercio, in COTTER, Juan Patricio (coord.). **Estudios de Derecho Aduanero: homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine**. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007.

⁵⁷ PARDO CARRERO, Germán (org.). **El Derecho Aduanero em el Siglo XXI**. Colômbia: Legis, 2009.

⁵⁸ PELECHÁ ZOZAYA, Francisco. **Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2009.

⁵⁹ ROHDE PONCE, Andrés. **Derecho Aduanero Mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera**. V. 1 e 2. México: ISEF, 2008.

Devemos citar também CARLUCI (2001, p. 25), segundo o qual “Considera-se autônomo certo ramo de Direito quando ele possui objeto próprio, princípios e institutos próprios e especificidade”, sendo o objeto próprio do Direito Aduaneiro “o complexo de relações jurídicas surgidas na prática do comércio internacional, quando bens, pessoas e veículos entram ou saem da jurisdição do território aduaneiro.”

Adotando o paradigma de autonomia do Direito Aduaneiro, ao observarmos os fatos que ocorrem no trâmite aduaneiro, saberemos distinguir quais institutos são pertinentes ao Direito Tributário e quais originaram-se da experiência aduaneira; não os confundiremos.

Assim, será mais simples constatar que o desembaraço aduaneiro é uma das etapas do despacho aduaneiro, é precário e não faz óbice à fiscalização, mas a partir dele se inicia a etapa seguinte, da revisão aduaneira. Estas são experiências que ocorrem no trâmite administrativo que controla o comércio exterior no território nacional.

Em decorrência disso, simultaneamente surgirá cristalino o fato de que o desembaraço aduaneiro não é homologação de lançamento, pois este é outro conceito, é previsão providenciada pelo Direito Tributário para suprir a necessidade de pacificar as expectativas do sujeito passivo em relação a uma atitude adotada por ele antes de qualquer iniciativa do ente tributante. Se desembaraço aduaneiro existe desde que se tornou necessário autorizar o ingresso de bens em território nacional, e somente para isso ele opera, por outro lado, a previsão de homologação expressa surgiu em 1966, com o advento do artigo 150 do CTN, visando a modernizar a gestão do crédito tributário.

Não se pode admitir que seja condizente com a legalidade aderir um instituto a outro, por via do juízo de aproximação exercido pelo Poder Judiciário, sem qualquer previsão explícita na legislação, nem necessidade de se proceder a essa aproximação, primeiro porque tributar é uma ação estatal que deve ser contida, como forma de civilizar o Estado e proteger os indivíduos, e em segundo lugar porque o conceito aduaneiro – assim como o tributário – é dogmático: ele se exaure na própria definição legal que o criou.

TREVISAN (2016) aponta para o fato de que mesmo a jurisprudência dos Tribunais Superiores vem reconhecendo a independência do Direito Aduaneiro e cita como exemplos os três Acórdãos a seguir.

Acórdão no Resp. 958.956/ES⁶⁰, Terceira Turma do STJ, em 05 de novembro de 2009 (STJ, 2009):

Direito aduaneiro. Transporte de mercadorias. Avarias em container. Falta de imediata lavratura do termo de avaria, pela entidade portuária. (...) Responsabilidade da entidade portuária, na qualidade de depositária dos bens. Arts. 470 e 479 do antigo Regulamento Aduaneiro (Decreto 91.030/85). Recurso improvido.

Acórdão no Agravo de Instrumento nº 748.201/SP⁶¹, de 21 de junho de 2011 (STF, 2011):

DIREITO ADUANEIRO. PERDIMENTO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS NO MERCADO INTERNO. IRREGULARIDADES CONSTATADAS. NOTAS FISCAIS QUE COMPROVAM A AQUISIÇÃO. PERÍCIA. OBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Acórdão no Agravo de Instrumento nº 774.177/SP⁶², de 10 de agosto de 2011 (STF, 2011):

DIREITO ADUANEIRO. PERDIMENTO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS NO MERCADO INTERNO. IRREGULARIDADES CONSTATADAS. NOTAS FISCAIS QUE COMPROVAM A AQUISIÇÃO. TERCEIRO DE BOA-FÉ.

BRUYN⁶³ Júnior também conclui pela autonomia do Direito Aduaneiro, pois percebe que nele, mais do que em qualquer outro ramo do Direito, devido a sua interdisciplinaridade, recebem as suas normas mais influência de outros diferentes ramos, operando todas em convergência no sentido do controle do comércio exterior (2019, p. 180):

Afora, naturalmente, o Direito Constitucional, interagem o Direito Administrativo, Tributário, Penal, Civil e Comercial. Situação similar se apresenta em outros países, que também majoritariamente apresentam suas regras principais compactadas em um Regulamento Aduaneiro, em conjunto com atos normativos a ele submetidos.

⁶⁰ BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Terceira Turma. **Acórdão de Julgamento do Recurso Especial nº 958.956/ES, em 05 de novembro de 2009**. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=958956&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=truede>. Acesso em 08 set. 2020.

⁶¹ BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Agravo de Instrumento nº 748201/SP, de 21 de junho de 2011**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho214730/false>. Acesso em 08 set. 2020.

⁶² BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Agravo de Instrumento nº 774177/SP, de 10 de agosto de 2011**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho221293/false>. Acesso em 08 set. 2020.

⁶³ BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornelio Pieter de. **Direito Aduaneiro: poder de polícia e regimes aduaneiros**. Curitiba: Juruá, 2019. p. 175-183.

O doutrinador esclarece que um dos principais sintomas dessa autonomia é o fato de que, se não possui princípios próprios, o Direito Aduaneiro faz com que adquiram um sentido específico, dado o seu contexto: atualmente, as Aduanas propugnam reduzir os obstáculos logísticos da zona primária com o objetivo de favorecer a celeridade comercial e otimizar os custos das operações:

Exclusivos, poder-se-ia falar em um princípio da proteção das finalidades públicas extrafiscais, para realçar o aspecto proeminente que elas adquirem, sobrepondo-se até ao fim arrecadatório, e no da universalidade do controle aduaneiro (sujeição de todos os bens objeto de comércio exterior) (...). Talvez o princípio da maximização dos controles, fundado nesses relevantes fins, a requerer a otimização dos controles possíveis, com o menor custo. É o que justifica a troca de informações entre as Aduanas, a uniformização, em escala global, de regras e procedimentos e a adoção de técnicas capazes de otimizar o exame físico das mercadorias (...).

BRUYN Júnior, citando COSTA⁶⁴, aponta para o fato de que no âmbito do controle do comércio exterior, o Direito Tributário adota a mesma prioridade de proteção ao País, prelevando o caráter extrafiscal ao arrecadatório, no caso dos tributos aduaneiros (2019, p. 181):

(...) mais do que arrecadar, visam [os tributos aduaneiros] à proteção da economia, da indústria nacional, da saúde e do consumidor. A diferença é que, enquanto o Direito Aduaneiro o faz por meio de controles administrativos, o Direito Tributário o realiza, nesses tributos, por meio de isenções e manipulação de alíquotas (...).

Por isso, este doutrinador prefere considerar o Direito Aduaneiro como (2019, p. 179) “o conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações decorrentes da atividade do Estado referentes ao tráfego de mercadorias objeto de comércio exterior no território aduaneiro, bem como dos aspectos a isso relacionados.”

Ao final de sua exposição, BRUYN Júnior conclui ter o Direito Aduaneiro autonomia, certamente. Entretanto, como não é divulgado, padece de falta de reconhecimento científico; os poucos trabalhos encontrados sobre ele restringem-se à temática fiscal, distanciando o estudo do seu sentido primeiro, a extrafiscalidade.

4.4.2. O procedimento aduaneiro

Se vimos como os doutrinadores divergem quanto a ser o lançamento ato ou

⁶⁴COSTA, Regina Helena. Notas sobre a existência de um direito aduaneiro. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: RT, 2004, p.30.

procedimento, já em relação ao desembaraço aduaneiro, por outro lado, não há dúvidas de que seja um ato administrativo.

Nesse sentido, tendo em perspectiva a legalidade, no âmbito do despacho aduaneiro, o ato do desembaraço aduaneiro se presta a concluir a conferência aduaneira, e após, terá início a revisão aduaneira. Começamos do início, compreendendo o que seja despacho aduaneiro. Nos termos do Decreto-lei nº 37, de 1966 (BRASIL, 1966), art. 44, “toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via (...) deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento.”

A legislação discrimina, por segurança jurídica, o que seja despacho aduaneiro de importação e de exportação. Na importação, o despacho aduaneiro é definido pelo artigo 542, do Decreto nº 6.759/2009 (BRASIL, 2009): “Despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica”.

Tem o mesmo teor, para os casos de exportação, o artigo 580, do Decreto nº 6.759/2009: “Despacho de exportação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro e sua saída para o exterior”.

Deflagrado o despacho aduaneiro com o registro da respectiva declaração, em seu bojo ocorre a conferência aduaneira. Na importação, a atividade é definida pelo artigo 564, do Decreto nº 6.759/2009:

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

Na exportação, a conferência é conceituada pelo artigo 589, do Decreto nº 6.759/2009:

Artigo 589. A conferência aduaneira na exportação tem por finalidade identificar o exportador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da exportação.

Os dispositivos reproduzidos acima, essencialmente idênticos, levam à constatação de

que a conferência aduaneira constitui o âmago do procedimento administrativo denominado despacho aduaneiro.

Conjugando todas as definições antes apresentadas, conclui-se que a mercadoria a ser importada ou exportada deve ser submetida ao procedimento administrativo denominado despacho aduaneiro, no qual todas as suas características aparentes são confrontadas com os documentos exigidos pela legislação, sendo os quesitos genéricos relativos à sua natureza e à transação comercial pertinente apurados segundo o rito da conferência aduaneira. Transposta esta etapa do despacho, alcança-se o desembaraço aduaneiro, momento em que se autoriza a entrega da mercadoria ao importador, nos casos de importação, ou de seu embarque, nos casos de exportação.

O Decreto-lei nº 37/1966 (BRASIL, 1966) distingue desembaraço aduaneiro de importação e de exportação, tão-somente em função da exigência de se comprovar, no primeiro, o recolhimento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Entretanto, o cerne do conceito permanece o mesmo: a entrega da mercadoria ao sujeito passivo.

Com efeito, o desembaraço aduaneiro de importação é assim definido pelo Decreto-lei nº 37/1966, artigo 51, *caput*, em sua atual redação (BRASIL, 1966): “Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”. Mais específica é a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, artigo 12, inciso IX: “Após o desembaraço aduaneiro, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador, mediante a comprovação do pagamento do ICMS, salvo disposição em contrário”.

Na exportação, a atual definição está contida no Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009, artigo 591 (BRASIL, 2009): “Desembaraço aduaneiro na exportação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizado o embarque ou a transposição de fronteira da mercadoria.”

Destarte, percebe-se que as normas mencionadas precedentemente estabelecem que o desembaraço encerra a conferência aduaneira e libera a mercadoria.

Convém recordar aqui a necessidade de agir em prol da logística: as normas aduaneiras têm sempre em perspectiva o desafio imposto pelo manejo seguro e célere de bens; por exemplo, a armazenagem de mercadorias impõe elevados custos aos agentes do comércio

exterior (e riscos, em alguns casos). A movimentação das mercadorias, seja quando são transportadas em granéis, seja em contêineres, implica na adoção de técnicas, as quais permitem velocidades diferentes de transporte. E acerca de granéis e contêineres, os tipos variados de mercadorias exigem diferentes acondicionamentos para o transporte – umas mais delicadas, outras que sejam pesadíssimas, estas líquidas, aquelas sólidas, outras gasosas sob pressão, umas inofensivas, outras perigosas (tóxicas, inflamáveis), certos tipos de produto com alto valor agregado cuidadosamente embalados, outros que nos chegam grosseiramente amarrados em fardos, granéis que levam dias a descarregar. Assim, o ato do desembaraço aduaneiro, ao autorizar a entrega do bem ao sujeito passivo, tem crucial importância na cadeia logística.

Sopesando tal conclusão e o teor da jurisprudência citada em outra quadra, é factível considerar que as autoridades judiciárias responsáveis localizaram, na conferência aduaneira, os atos preparatórios do lançamento, pois, mediante um juízo aproximativo, consideraram o seu ato final, o desembaraço, como semelhante a um lançamento. Entretanto, como aproximação, seria descabida, pois este tipo de juízo é convocado quando não se consegue alcançar a verdade objetiva dos fatos. Aqui, ao contrário, estamos tratando de conceituação legal: não há aproximações a fazer, pois os conceitos definidores de cada procedimento ou ato administrativo são dogmaticamente delimitados. A conferência aduaneira busca somente verificar a identidade entre as declarações e o conteúdo documental apresentado pelo sujeito passivo, para autorizar a entrega da mercadoria a ele, em nome da logística e da segurança física.

Como se constata, em sede de dogmatismos, se fosse o caso, haveria que se impor a atividade de homologação naquele instante. Haveria a legislação aduaneira que definir – de forma a fazer consciente a autoridade aduaneira – de que ao desembaraçar, ela estivesse procedendo à homologação nos moldes do CTN, artigo 150. Contudo, não é isso o que ocorre, pois o desembaraço é a conclusão da conferência, com vistas tão somente a um objetivo logístico: entregar a mercadoria ao sujeito passivo. Não há como estender ou flexibilizar conceitos, mas observá-los em seu conteúdo e objetivos. A lei aduaneira não definiu o desembaraço aduaneiro como homologação da declaração do sujeito passivo. Recordar-se, por oportuno, que a Lei nº 5.172 e o Decreto-lei nº 37 são ambos de 1966, e podemos supor que, se fosse o caso de assim definir, esta situação poderia ser disposta, na época.

Impende registrar, neste ponto, que a conferência aduaneira, conquanto seja crucial, não tem o condão de esgotar o exame de todos os aspectos físicos, comerciais e normativos da operação submetida a despacho. Evidentemente, o que se espera é a maior convergência

possível entre os aspectos fáticos e as regras aplicáveis. Entretanto, a expressiva variedade de bens transacionados e de operações comerciais entabuladas traz, por si só, grande dificuldade à missão ministerial afeta ao controle do comércio exterior.

Ademais, todas as verificações inerentes às operações de importação e exportação são realizadas sob o signo da celeridade, do dinamismo necessário ao desenvolvimento econômico. Neste contexto, deve ser compreendida a revisão aduaneira, prevista no artigo 54 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (BRASIL, 1966):

Artigo 54. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação.

Como se depreende do dispositivo acima, não existe revisão antes do desembaraço aduaneiro. Percebe-se, assim, que o desembaraço é o ato administrativo após o qual resta autorizado o início da revisão aduaneira.

Bem fincados os aspectos conceituais anteriores, compreende-se que a revisão aduaneira permite revisitar aspectos já analisados no curso do despacho aduaneiro, porém de forma mais abrangente e pormenorizada. Neste mister, imune à celeridade demandada no curso do despacho, verifica-se que a Administração Pública pode realizar, de modo mais efetivo, os instrumentos de política de comércio exterior.

Os dispositivos que vimos neste item são objetivos e exaurem-se em si mesmos, sendo sua técnica muito diferente da sinuosidade do artigo 150 do CTN. Percebe-se que a legislação aduaneira tem de lidar com aspectos práticos do comércio exterior, sob a tensão entre a atividade administrativa de controle e a necessidade de comércio global, ainda no contexto de um ambiente físico que, em geral, pode abranger riscos, como os recintos de portos e aeroportos e os limites de fronteira.

Contudo, há um aspecto a ser destacado, o qual pode esclarecer por que motivo o Judiciário tem realizado, reiteradamente, a identificação direta entre lançamento por homologação e desembaraço aduaneiro. Não se trata tanto do fato de que o Poder Judiciário

não é especializado em matéria tributária (GOMES⁶⁵, p. 24), pois já há mais de dez anos vêm sendo implantadas Varas Federais Tributárias (JFRS, 2005), reconhecendo-se a necessidade de um olhar mais técnico sobre esse panorama. Também não basta perceber como o uso do juízo de aproximação tem atribuído um poder ao desembaraço aduaneiro que a própria norma aduaneira não deu a ele e que, tratando-se de conter a atividade estatal sobre os indivíduos (conforme visto acima), haveria de ser explicitado.

A questão é anterior: a aproximação procedida muitas vezes pelo Poder Judiciário entre dois conceitos objetivos decorre do fato de que não há ainda, no Brasil, o reconhecimento da autonomia do Direito Aduaneiro, ramo de origem dos conceitos referentes ao trâmite aduaneiro, conforme veremos a seguir.

4.4.3. As decisões do Carf

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf tem oferecido reiteradas oportunidades para se visualizar a diferença entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro, sendo o caso de destacar algumas de suas decisões.

Este órgão foi criado em 2009 pela reunião do 1º, 2º e 3º Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, conforme alteração dada pela Lei nº 11.941, de 2009, ao artigo 25 do Decreto nº 70.235, de 1972 (BRASIL, 1972). Ele é um órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda (atual pasta da Economia), colegiado e paritário, sendo metade de seus membros pertencentes à carreira de auditoria fiscal da Receita Federal do Brasil, garantindo a representação da Fazenda Nacional, e a outra metade composta por representantes dos contribuintes indicados pelas confederações de âmbito nacional, como, por exemplo, a Confederação Nacional da Indústria - CNI e a Confederação Nacional do Comércio – CNC.

Representando a sequência de um histórico de órgãos fazendários encarregados de julgar, em sede administrativa, as litigâncias de origem tributária, a qual remonta ao tempo das Capitanias Hereditárias (GOMES, 2019, p. 30-33), o Carf, atualmente, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário das decisões de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados

⁶⁵ GOMES, Bianca Xavier. **Controle judicial das decisões proferidas pelo Carf favoráveis ao contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2019, p. 24, 30-33.

pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, nos termos da Portaria MF nº 543⁶⁶, de 2015, com a alteração dada pela Portaria MF nº 153, de 2018.

Por meio de algumas de suas decisões podemos seguir confirmando que o desembaraço aduaneiro é instituto do Direito Aduaneiro, enquanto o lançamento de crédito tributário é instituto do Direito Tributário, e aos poucos podemos constatar como aquele atende à necessidade de controlar o comércio exterior, estritamente encerrando a conferência aduaneira, e como este presta-se a constituir o crédito tributário, não sendo possível – sem prejuízo para a legalidade – autorizar ao desembaraço o poder do lançamento.

Por exemplo, o Acórdão nº 9303-007.469, de 20 de setembro de 2018⁶⁷ (BRASIL, 2018):

Ementa(s)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 15/10/2009 a 25/02/2010

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227TFR. ART. 146 CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, não representa nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento").

Recurso Especial do Procurador provido.

(grifos nossos)

Por não representar lançamento, mas encerramento da etapa de conferência aduaneira, o desembaraço demarca o início da etapa de revisão aduaneira, previsto no art. 44 do Decreto-lei

⁶⁶ BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 543, de 09 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e dá outras providências. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65007> . Acesso em 14 set. 2020.

⁶⁷ Em <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> foram obtidos os Acórdãos aqui referidos, selecionando-se na aba ‘Acórdãos CARF’, em seguida selecionando períodos anuais de janeiro a dezembro, escolhendo “Acórdão”, e buscando pelas palavras ‘desembaraço’ e ‘lançamento’ em “Ementa + Decisão”. A seleção aqui apresentada é apenas exemplificativa e não exaure o rol de decisões pertinentes ao tema.

nº 37, de 1966, a qual por sua vez também é instituto do Direito Aduaneiro e não se confunde com a revisão de lançamento, instituto do Direito Tributário, nesse sentido o Acórdão nº 3401-003.252, de 27 de setembro de 2016:

Ementa(s)

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 10/01/2007, 09/12/2010

REVISÃO ADUANEIRA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CTN. ARTIGO 54 DO DECRETO-LEI 37/1966. INOCORRÊNCIA QUANDO NÃO HÁ LANÇAMENTO NO DESPACHO ADUANEIRO.

A revisão aduaneira, procedimento que faz parte do despacho aduaneiro (artigo 44 e seguintes do Decreto-lei nº 37/1966), é distinta da revisão de ofício, que pressupõe a existência de um lançamento anterior e será realizada nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN.

[...]

(grifos nossos)

Também o Acórdão nº 3402-005.395, de 24 de julho de 2018, é bastante didático, Ali, a revisão aduaneira é reconhecida como “típico instituto aduaneiro”, não se submetendo, portanto, aos limites dos artigos 146 e 149 do CTN – na verdade, sendo a eles totalmente estranho, pois não é revisão de lançamento. Também aquela decisão alerta para o seguinte fato: a parametrização da conferência aduaneira, isto é, a densidade da conferência, seu tempo de duração, ou seus parâmetros de análise, não interferem na natureza jurídica dos institutos conferência, desembaraço e revisão aduaneira. Esses institutos aduaneiros não se confundem com os tributários, pois as respectivas normas fundadoras surgiram de modo autônomo, com motivações diferentes⁶⁸:

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 08/03/2004

REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MERCADORIAS PARAMETRIZADAS PARA OS CANAIS VERDE, AMARELO E VERMELHO DE CONFERÊNCIA. POSSIBILIDADE. INSTITUTO ADUANEIRO.

A Revisão Aduaneira é um típico instituto aduaneiro, sob a matriz legal do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, na qual todo o procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira ou sob seus controles são revistos, dentro do prazo decadencial, **e não se encontra limitada pelo artigo 146 e 149 do CTN** (sic). DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O desembaraço aduaneiro, nas importações parametrizadas para os canais verde, amarelo e vermelho, não homologa, nem tem por objetivo central homologar os atos praticados pelo sujeito passivo na importação. Tal homologação ocorre apenas com a revisão aduaneira (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).

⁶⁸A Instrução Normativa SRF nº 680/2006, artigo 21, dispõe sobre a parametrização das declarações de importação (canais verde, amarelo, vermelho ou cinza), dadas as características da operação; norma disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15618>>.

[...]
(grifos nossos)

Ainda, o Acórdão nº 3401-007.888, de 29 de julho de 2020, aponta como o Direito Aduaneiro visa ao controle das condutas, no âmbito das operações de comércio exterior, finalidade que não se confunde com aquela de tributar:

Ementa(s)
ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Período de apuração: 07/10/2009 a 13/03/2012
DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. MULTA POR PRESTAR INFORMAÇÃO DE FORMA INEXATA OU INCOMPLETA. INFRAÇÃO DE MERA CONDUTA. PREJUÍZO AO CONTROLE ADUANEIRO.
A prestação de informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial, **necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro**, de forma inexata ou incompleta em Declaração de Importação (DI) constitui infração de mera **conduta** e atrai a incidência da multa prevista no art. 84 da MP nº 2.158-35/2001 c/c o art. 69, §2º, III, da Lei nº 10.833/2003, pois constitui efetivo prejuízo ao controle aduaneiro.
[...]
(grifos nossos)

Também o exemplo do Acórdão nº 3302-004.688, de 30 de agosto de 2017, reitera a natureza jurídica do desembaraço aduaneiro como ato de liberação de mercadoria e sem finalidade tributária:

Ementa(s)
Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Período de apuração: 04/12/2007 a 10/09/2009
[...]
DESEMBARAÇO ADUANEIRO. NATUREZA JURÍDICA. ATO DE LIBERAÇÃO DA MERCADORIA. INOCORRÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA DO LANÇAMENTO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.
No âmbito do despacho aduaneiro de importação, **o desembaraço aduaneiro é o ato de liberação da mercadoria importada e não tem natureza de ato de homologação expressa do lançamento por homologação**. Assim, não implica mudança de critério jurídico o lançamento de ofício de diferença de tributo apurada após o ato de desembaraço aduaneiro.
(grifos nossos)

Outras decisões do CARF que seguem no mesmo sentido destas acima: 3302-003.077, de 23/02/2016; 3302-003.083, de 24/02/2016; 3401-003.117, de 15/03/2016; 3401-003.136, de 16/03/2016; 3401-003.137, de 16/03/2016; 3302-004.767, de 27/09/2017; 3401-004.020, de 24/10/2017; 3402-004.683, de 24/10/2017; e 3201-004.001, de 21/06/2018.

Encerrada a conferência aduaneira da mercadoria, a autoridade administrativa autoriza, conscientemente, a sua entrega ao importador ou ao exportador, pois este é o comando estabelecido pela norma legal. No entanto, constata-se que não há, nos dispositivos que descrevem o desembaraço aduaneiro, qualquer menção ao lançamento tributário, assim como inexistente, no CTN, regra expressa que equipare o desembaraço aduaneiro ao lançamento.

Assim, pretender atribuir ao desembaraço aduaneiro os efeitos do lançamento por homologação, sem que haja expressa previsão legal, é perder de vista não somente o princípio da legalidade – o primeiro no artigo 37 da CF -, mas a própria necessidade de ter o agente consciência de seus atos, principalmente daqueles com resultados jurídicos relevantes. Neste caso, a autoridade promoveria, ao desembaraçar uma mercadoria, um lançamento inconsciente – porque doutrinário - por homologação, o que seria uma contradição em termos; isto não condiz com os requisitos de privatividade e vinculação do ato tal como definido pelo CTN, além de extrapolar a previsão de controle aduaneiro.

Demonstrado que Direito Tributário e Direito Aduaneiro são ramos diferentes do Direito Público, ainda há que verificar por que motivo não se pode supor no desembaraço aduaneiro o poder do lançamento por homologação; faz-se necessário examinar os aspectos do ato administrativo.

5. ATO ADMINISTRATIVO

A compreensão do que seja ato administrativo exige examinar, preliminarmente, o ato e o fato jurídico. ALEXANDRE⁶⁹ (p. 328) principia sua análise, identificando o fato jurídico: “todos os eventos em razão dos quais nascem, se modificam, subsistem e se extinguem relações jurídicas”.

O doutrinador prossegue, constatando que ato jurídico é espécie de fato jurídico, o qual, porém, contém a peculiaridade de ser a manifestação de vontade do seu autor. Em seguida, ele identifica, no conjunto dos atos jurídicos, o ato administrativo, sendo ele espécie daqueles, por conter as seguintes características: “a) ser praticado necessariamente pela Administração Pública [...]; b) deve ter como objetivo mediato ou imediato a satisfação do interesse público; c) é praticado sob o regime jurídico de direito público”.

Ampliando as referências de sua análise, ALEXANDRE traz à reflexão os ensinamentos de três notáveis mestres: HELY LOPES MEIRELLES, MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO e CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO.

Com efeito, MEIRELLES⁷⁰ (2010 apud ALEXANDRE, 2015, p.330) apresenta a seguinte proposta conceitual do ato administrativo:

[...] ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.

Quanto à definição, DI PIETRO (2014 apud ALEXANDRE, 2015, p. 330), verifica que o ato administrativo é “a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário”.

⁶⁹ ALEXANDRE, Ricardo; DEUS, João de. **Direito Administrativo esquematizado**. 1.ed. São Paulo: Método, 2015.

⁷⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

Por outro lado, BANDEIRA DE MELLO ⁷¹ distingue dois conceitos de ato administrativo: o primeiro tem sentido amplo, considerando abranger os atos gerais e abstratos, tais como os regulamentos e os contratos administrativos (2010 apud ALEXANDRE, 2015, p. 330):

[...] declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

O outro conceito, prossegue este doutrinador, tem sentido estrito, pois contém as características de concreção e unilateralidade, o que excluiria da primeira definição os atos abstratos e os atos convencionais.

Assim, agregando às suas reflexões os ensinamentos da doutrina especializada, ALEXANDRE (2015, p. 331) propõe a seguinte conclusão:

[...] ato administrativo é a manifestação unilateral de vontade emanada de entidade investida em prerrogativas estatais que, amparada pelos atributos decorrentes do regime jurídico de direito público, destina-se a produção de efeitos jurídicos e sujeita-se a controle judicial.

Podemos organizar como peças de uma engrenagem: a) manifestação unilateral de vontade; b) emanada de entidade investida em prerrogativas estatais; c) amparada pelos atributos decorrentes do regime jurídico de direito público; d) destina-se a produzir efeitos jurídicos; e e) sujeita ao controle judicial.

Se o ato administrativo depende de atributos decorrentes de regime jurídico de direito público e destina-se a produzir determinados efeitos jurídicos – que não são aleatórios – então é de se reconhecer que a ele não se pode atribuir mais poder do que já tenha por lei, nem mais efeitos jurídicos do que aqueles já previstos por lei.

5.1. Manifestação de Vontade

Considerando que o ato administrativo é uma expressão que se destina a produzir efeitos determinados por lei, logo, para ganhar existência, ele deve ao menos se revestir da

⁷¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

manifestação de vontade do Estado, isto é, de uma ação oficial. Não poderia ser de outro modo, pois o ato refere-se diretamente à ideia de ação.

Neste momento, é necessário trazer a crítica de ALBERTO XAVIER, citado por TORRES (2006, p. 283), ao tratar do lançamento por homologação, particularmente do conceito de homologação tácita: “[...] inexistente ato jurídico tácito da Administração, ocorrendo simplesmente a preclusão do poder de lançar em virtude da decadência”.

Este fato é inafastável; se todo ato administrativo advém de uma ação realizada com vontade, ou seja, com consciência por parte do agente do Estado, tem-se que a proposta de um ato administrativo tácito não constitui uma alternativa no ordenamento jurídico⁷², o que explica o raciocínio de XAVIER, ao identificar no lançamento por homologação uma teoria artificiosa, como bem demonstra a nova reprodução do trecho extraído da obra de TORRES (2006, p. 283):

A teoria do lançamento por homologação, como averbou Alberto Xavier (*op. cit.*, p.78), que foi quem melhor escreveu sobre o tema entre nós, é artificiosa. A Administração a rigor não pode homologar ato praticado por contribuinte, pois a homologação entende sempre com o próprio ato administrativo. Por outro lado, o *caput* do art. 150 se refere à homologação da antecipação do pagamento, e não do lançamento. Finalmente, inexistente ato jurídico tácito da Administração, ocorrendo simplesmente a preclusão do poder de lançar em virtude da decadência.

Sobre o silêncio, a inação, da administração, ALEXANDRE (2015, p. 341) assevera que deve estar previsto e autorizado para surtir determinados efeitos, o que não significa, segundo ele, que isto o tenha transformado em ato jurídico administrativo:

No direito privado admite-se o silêncio como anuência, quando as circunstâncias ou os usos o autorizarem, e não for necessária a declaração de vontade expressa (Código Civil, art. 111). [...] Na seara do direito público o raciocínio é absolutamente diferente, pois o silêncio da Administração só produz efeitos quando a lei assim estabelecer. Mesmo nos casos em que haja a atribuição legal de efeitos à ausência de manifestação da Administração, não se pode afirmar que tal silêncio configura ato administrativo. O que impede tal enquadramento é a ausência da “manifestação de vontade”, um dos elementos essenciais do conceito de ato administrativo.

A quietude da Administração Pública só produz aqueles efeitos definidos por lei. O autor acrescenta, ademais, que mesmo neste caso o silêncio não constitui ato administrativo, pois é flagrante a ausência de um de seus elementos essenciais, isto é, a manifestação de vontade do

⁷² Não podemos trazer para este debate as reflexões de outros campos - filosófico, psíquico, literário, mecânico -, pois naqueles se poderia aventar tal hipótese: a inação como espécie de protagonismo com sinal negativo. O ordenamento jurídico dispõe o direito público para conter a atuação do Estado e tornar previsíveis suas ações.

Poder Público.

DI PIETRO (2015, p. 238-239) vai além. Ao desenvolver seu raciocínio, a autora distingue declaração de manifestação de vontade:

Para definir o ato administrativo, é necessário considerar os seguintes dados:

1. ele constitui **declaração do Estado** ou de quem lhe faça às vezes; é preferível falar em **declaração** do que em **manifestação**, porque aquela compreende sempre uma exteriorização do pensamento, enquanto a manifestação pode não ser exteriorizada; o próprio silêncio pode significar manifestação de vontade e produzir efeito jurídico, sem que corresponda a um ato administrativo [...] (destaque no original)

A acuidade terminológica proposta pela autora busca destacar o fato de que o silêncio, ainda que produza efeitos, não deve ser confundido com uma exteriorização das decisões da Administração Pública. Esta exteriorização seria, inequivocamente, uma declaração de vontade, de cariz mais ativo do que a simples manifestação, que, no limite, pode ter os seus contornos dados ao silêncio.

Cabe reconhecer, neste ponto, que o desembaraço aduaneiro e o lançamento tributário são atos conscientes da Administração Pública.

Embora não se encontre doutrina nem julgados que aproximem o desembaraço aduaneiro do lançamento por homologação tácita, não seria impossível supor o surgimento de argumentação nesse sentido: por ser um lançamento inconsciente, o desembaraço conteria uma homologação tácita. Entretanto, a própria sugestão, para funcionar, precisa derrubar o mundo conhecido do ato administrativo em nosso ordenamento jurídico, oferecendo-nos, em seguida, uma perspectiva assombrosa de efeitos silenciosos no agir exterior da Administração Pública.

Mas ainda há que se exaurir a questão: seria possível a autoridade aduaneira, ao desembaraçar a mercadoria objeto do comércio exterior, promover um efetivo lançamento por homologação expressa, mesmo sem a devida previsão legal e sem a vontade específica de lançar? Constata-se que não basta *não existir* definição legal - nem autorização legal - a amparar essa possibilidade, uma vez que há jurisprudência a admitir esse poder no desembaraço aduaneiro. Assim, devemos investigar, além das normas regentes de um e de outro instituto, também a estrutura do ato administrativo, para verificar se seria possível ao desembaraço aduaneiro conter poderes que não lhe foram conferidos nem autorizados pela lei.

Com efeito, entende-se que o ato administrativo pode ser compreendido, em linhas gerais, a partir do exame de cinco distintos elementos, identificados como competência, finalidade, forma, motivo e objeto, sendo a origem dessa inteligência as disposições do artigo 2º da Lei nº 4.717⁷³, de 29 de junho de 1965, que regula a Ação Popular.

Não há dúvidas sobre o quesito competência nos atos do desembaraço aduaneiro e do lançamento tributário, vez que ambos devem ser procedidos pela autoridade administrativa respectiva, de forma vinculada e privativa, nos termos do ordenamento jurídico, conforme visto acima. De forma evidente percebe-se que o fato de ter uma mesma autoridade administrativa competência para lançar o crédito tributário e também competência para proceder ao desembaraço aduaneiro, não significa que quando realiza um estará realizando o outro, pois se assim fosse, obteríamos o resultado de perda do controle de conteúdo do ato administrativo.

É simples visualizar como a competência se destina a realizar um só objeto: quando lança o crédito tributário, a autoridade administrativa não desembaraça mercadoria, pois não há nenhuma; e ao inverso, quando desembaraça mercadoria, a autoridade administrativa não lança crédito tributário.

Assim, devemos examinar, em tópicos apartados, aqueles elementos do ato administrativo que são de natureza estritamente vinculada, isto é, a sua forma e sua finalidade, as quais constituem a base conceitual necessária ao entendimento da questão em tela – se o princípio da legalidade não é suficiente.

5.1.1. Forma do ato administrativo

Quanto à forma do ato administrativo, ALEXANDRE (2015, p. 340) pondera que há ao menos duas maneiras distintas de analisá-la, isto é, de modo restrito ou de modo amplo:

É possível identificar na doutrina duas maneiras distintas de definir a forma como elemento do ato administrativo. A primeira, de caráter mais restrito, considera que a forma é o modo de exteriorização do ato administrativo. A segunda, de natureza mais ampla, inclui no conceito de forma não só o modo de exteriorização do ato, mas também todas as formalidades que devem ser observadas no seu processo de formação.

⁷³ BRASIL. Poder Legislativo. **Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965**. Regula a ação popular. Brasília, DF, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4717.htm . Acesso em 06 de ago. 2020.

O autor identifica, portanto, dois modos diferentes de definir a forma do ato: um relacionado à sua exteriorização – modo de definir restrito - e outro ligado à sua formação – modo amplo. Adiante, ALEXANDRE (2015, p. 340) se concentra na exteriorização do ato, estabelecendo a diferença essencial observada entre o ato típico do Direito Privado e o ato típico do Direito Público:

No Direito Privado, a liberdade de forma do ato jurídico é a regra; no Direito Público, a regra é o formalismo moderado. Não há necessidade de que o ato se revista de formas rígidas e solenes, mas que ao menos ele seja escrito. Mesmo tal exigência, contudo, não é absoluta, dado que em alguns casos o agente público pode se manifestar de outro modo, como ocorre nas ordens verbais transmitidas emergencialmente [...]

DI PIETRO (2015, p. 251), ao citar a exigência de requisitos a serem observados quanto ao aspecto formal do ato administrativo, também aponta indigitada distinção entre Direito Privado e Direito Público:

No direito administrativo, o aspecto formal do ato é de muito maior relevância do que no direito privado, já que a obediência à forma (no sentido estrito) e ao procedimento constitui a **garantia jurídica** para o administrado e para a própria Administração; é pelo respeito à forma que se possibilita o controle do ato administrativo, quer pelos seus destinatários, quer pela própria Administração, quer pelos demais Poderes do Estado. (destaque no original)

Adiante, a doutrinadora esclarece que a obediência à forma não representa excessivo rigor formalista, afirmando, no entanto, que a forma escrita deve ser a regra, a fim de facilitar a devida documentação:

A obediência à forma não significa, no entanto, que a Administração esteja sujeita a formas rígidas e sacramentais; o que se exige, a rigor, é que seja adotada, como **regra**, a forma escrita, para que tudo fique documentado e passível de verificação a todo momento; a não ser que a lei preveja expressamente determinada forma (como decreto, resolução, portaria etc.), a Administração pode praticar o ato pela forma que lhe parecer mais adequada. (destaque no original)

Assim, apesar de não haver, em alguns casos, exigência de forma específica para a materialização do ato administrativo, há que se concordar com a exigência de ser o ato minimamente visível, exteriorizado, preferencialmente escrito, a fim de possibilitar a sua documentação, o que facilitaria, ao final, o respectivo arquivamento e eventual contestação – o diálogo que condiz com o controle do poder estatal.

Nos casos do desembaraço aduaneiro e do lançamento de crédito tributário, verifica-se

que as respectivas formas de expressão são distintas.

Como se depreende do artigo 48 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006⁷⁴, o desembaraço aduaneiro é registrado no ambiente informatizado da Receita Federal do Brasil, denominado Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), que foi instituído pelo Decreto nº 660⁷⁵, de 25 de setembro de 1992:

Artigo 48. Concluída a conferência aduaneira a mercadoria será imediatamente desembaraçada.
[...]
§ 2º O desembaraço da mercadoria será realizado pelo AFRF responsável pela última etapa da conferência aduaneira, no Siscomex.
[...]

Ou seja, o desembaraço aduaneiro passa a existir a partir de um simples gesto, um comando – mediante senha - no Siscomex. Ressalte-se que nem é preciso a específica iniciativa da autoridade administrativa para cientificar o sujeito passivo de tal gesto, pois o desembaraço gera um fato – registrado no Siscomex: a liberação da mercadoria. Isto vem a demonstrar as origens bastante opostas do Direito Tributário e do Direito Aduaneiro: aquele surgiu da necessidade de se controlar as imposições tributantes do Estado sobre os indivíduos; este decorre da necessidade de se controlar um território diante da necessidade humana de trocar, de comercializar, de circular bens e pessoas. Neste momento, deixemos este aspecto para adiante.

O lançamento tem aspecto externo bem mais formal; como ele constitui o crédito tributário – que é uma imposição ao sujeito passivo – logo, estará sujeito à sua contestação. Assim, a formalidade do lançamento é um método de garantir o contraditório e a ampla defesa, fornecendo todos os elementos necessários de controle da atividade estatal e todos os meios de ciência da imposição ao sujeito passivo. Desta forma, o ato segue o rito do processo administrativo fiscal, consoante disposição do Decreto nº 70.235⁷⁶, de 06 de março de 1972 –

⁷⁴ BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa nº 680, de 02 de outubro de 2006**. Disciplina o despacho aduaneiro de importação. Brasília, DF, 2006. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15618> . Acesso em: 12 mai.. 2020.

⁷⁵ BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992**. Institui o Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX. Brasília, DF, 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0660.htm . Acesso em: 12 mai. 2020.

⁷⁶ BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o

comparemos com a concisão do desembaraço aduaneiro, citado acima:

Artigo 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

Artigo 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

Artigo 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Cumpre observar que o formalismo estampado acima ratifica a constatação acerca do ambiente contraditório do chamado lançamento por homologação. De fato, percebe-se que a doutrina acerta ao afirmar que o lançamento por homologação, criado pelo artigo 150 do CTN (BRASIL, 1966), ao arrepio das exigências aqui reproduzidas, é fruto de um artificialismo construído para justificar as premissas do legislador, em especial quanto à privatividade, vinculação e obrigatoriedade do procedimento.

Evidentemente, verifica-se que a formatação e a forma de ciência do lançamento e do desembaraço são bastante diferentes.

5.1.2. Finalidade do ato administrativo

Segundo DI PIETRO (2015, p. 252-253), finalidade é o resultado que a Administração

processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm . Acesso em 05 jul. 2020.

pretende alcançar com a prática do ato administrativo, sendo cabível ao legislador, exclusivamente, definir a finalidade que o ato deve perseguir. Portanto, de acordo com a autora, a autoridade administrativa não tem autorização para decidir uma finalidade diferente daquela prevista em lei para o ato.

Avançando na análise, DI PIETRO estabelece dois sentidos possíveis para a finalidade ou fim do ato administrativo:

Pode-se falar em fim ou finalidade em dois sentidos diferentes:

1. em sentido amplo, a finalidade corresponde à consecução de um resultado de interesse público; nesse sentido, se diz que o ato administrativo tem que ter finalidade pública;
2. em sentido restrito, finalidade é o resultado específico que cada ato deve produzir, conforme definido na lei; [...]

Se, por um lado, tanto o desembaraço aduaneiro quanto o lançamento tributário têm por finalidade a obtenção de um resultado de interesse público, genericamente considerado – uma vez que são atos da Administração Pública – por outro lado, isto não significa que um esteja agindo internamente aos efeitos do outro, e tampouco que executando um, esteja o agente do Estado realizando a finalidade do outro, pois, sob o prisma estrito, o desembaraço (item 4.4.2) tem finalidade notadamente diferente daquela almejada pelo lançamento (item 4.3.1).

Apenas para recordar, o desembaraço é o procedimento que encerra o ato da conferência aduaneira da mercadoria, no âmbito do despacho aduaneiro, e autoriza sua entrega ao importador ou seu embarque, no caso de exportação. O seu registro no Siscomex permite a consecução de tais finalidades estabelecidas no ordenamento, já relacionado em itens precedentes. Conforme visto no item 4.4.2, o desembaraço aduaneiro de importação é definido pelo Decreto-lei nº 37/1966, artigo 51, *caput*, em sua atual redação (BRASIL, 1966): “Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”, seguindo a definição de desembaraço na exportação bastante simétrica, conforme Decreto nº 6.759/2009, artigo 591 (BRASIL, 2009). A Lei Complementar nº 87/1996, artigo 12, inciso IX impõe que somente após o desembaraço, e comprovado o recolhimento do ICMS, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador. A conferência aduaneira, etapa que é encerrada pelo desembaraço, tem por finalidade verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, em face da documentação apresentada, essencialmente, conforme artigos 564 – para a

importação - e 589 – para a exportação -, do Decreto nº 6.759/2009:

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

Por outro lado, nos termos do artigo 142 do CTN (BRASIL, 1966), o legislador definiu assim a finalidade do lançamento:

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

As finalidades estritas do lançamento e do desembaraço não se aproximam, portanto. O que se tem obtido doutrinariamente é uma aproximação simbólica dos procedimentos seguintes:

a) quanto à matéria de fato, referente às características concretas de objetos e situações:

- na conferência aduaneira: “verificar a mercadoria” (natureza, classificação fiscal, quantificação e valor); e
- no lançamento: “determinar a matéria tributável”

b) quanto à matéria de direito, ou seja, a norma à qual submeter a matéria de fato:

- na conferência aduaneira: “confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras”;
- e
- no lançamento: “calcular o montante do tributo devido”

Somente por um exercício de imaginação que envolvesse esticar e flexibilizar o conteúdo da conferência aduaneira seria possível atribuir-lhe os poderes do lançamento – mas isto, flagrantemente, significaria conceder a ela, doutrinariamente, poderes que o legislador não quis lhe atribuir e, logo, devem ser mantidos fora dela, a fim de conter a atividade estatal de tributar (recordemos sempre os relatos da luta dos soberanos por submeter os súditos, durante o lento processo formador da entidade Estado).

Verificar a mercadoria, conferindo-lhe a natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, não é o mesmo que determinar a matéria tributável, pois esta pode ser mais ampla, não se limitando aos aspectos da mercadoria sobre a qual se detém o despacho aduaneiro.

Por outro lado, confirmar o cumprimento de “todas as obrigações, fiscais e outras” é muito mais abrangente do que calcular o montante do tributo devido, pois, por exemplo, há que conferir a anuência de outros órgãos à operação – por exemplo, autorização da Anvisa para a importação de determinadas substâncias e medicamentos; verificação de segurança do Inmetro na importação de brinquedos. O lançamento tributário não se detém sobre esses aspectos.

Por outro lado, não é possível sobrepor – ou supor que estejam sobrepostos - dois atos administrativos no mesmo gesto, pois estar-se-ia fugindo ao controle da legalidade e concedendo poderes ao agente público não previstos pela lei.

5.2. Efeitos do Ato Administrativo

A análise realizada acima permite enfrentar, ao menos em tese, a questão acerca dos poderes do desembaraço aduaneiro: este ato administrativo tem ou produz os mesmos efeitos que o lançamento por homologação?

Cumprido recordar que os atos administrativos consistem na manifestação consciente de vontade da Administração Pública, pela atuação vinculada de seus agentes. Assim, verifica-se que, ao executar um procedimento, a autoridade geralmente tem consciência dos efeitos do seu ato. Em alguns casos, no entanto, tais efeitos não decorrem do desejo consciente do agente, mas da lei, o que não diminui a legitimidade do ato.

Já se demonstrou, anteriormente, que o legislador não definiu nenhuma relação entre os efeitos do desembaraço aduaneiro e aqueles do lançamento de crédito tributário. Assim, resta inferir quais são os objetivos da autoridade administrativa, quando procede tais tarefas, em nome da Administração.

As apresentações externas de cada um destes atos (ou procedimento, no caso do lançamento, conforme controvérsia descrita acima) surgem ao sujeito passivo de modo explícito a não gerar dúvidas acerca da situação que ocorre; tanto o agente como o seu interlocutor têm perfeita consciência do que representam um desembaraço aduaneiro, cuja materialização se dá

com o respectivo registro no Siscomex e a posterior liberação da mercadoria; o lançamento de crédito tributário, por outro lado, inclui etapas que provoca parte da doutrina a identificar ali um procedimento administrativo. Contudo, sua conclusão deve estar contida no formato previsto nos termos do Decreto nº 70.235/1972.

Ademais, é factível constatar que a forma de cada um daqueles atos está estreitamente relacionada com as correspondentes finalidades. Considerando que o lançamento inaugura um vínculo jurídico entre a Fazenda e o sujeito passivo, vez que tem o condão de constituir o crédito tributário, não poderia ser de outro modo que sua exteriorização devesse atender requisitos bem definidos.

O desembaraço aduaneiro, por outro lado, é o gesto mais aguardado do despacho aduaneiro: a liberação da mercadoria, seja para a sua entrega ao importador ou para o seu embarque, na exportação. O que se espera, no ambiente alfandegário, é a celeridade, sendo o formalismo, por vezes, reduzido pela legislação. Conforme visto no capítulo 3, o cerne de cada um destes atos condiz com suas origens históricas: um age no sentido de conter o Estado, o outro atua controlando o indivíduo perante o Estado; um age para buscar o sustento do Estado, o outro age para possibilitar que, afinal, os indivíduos busquem o seu próprio sustento.

Assim, a lei concede à autoridade aduaneira, para realizar o desembaraço, poderes diferentes daqueles que lhe autoriza para proceder o lançamento tributário. No primeiro caso, a autoridade sabe que o desembaraço aduaneiro permitirá ao sujeito passivo dispor de sua mercadoria para seu particular sustento; já no lançamento de crédito tributário, a autoridade tem consciência de que está a formalizar uma exigência que vinculará o sujeito passivo, como devedor, ao ente tributante, credor.

A constatação acima ganha contornos mais evidentes, ao se observar a natureza da revisão aduaneira. Como já apontado em itens anteriores, o período da revisão inicia-se logo após o desembaraço aduaneiro e se encerra cinco anos após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Neste lapso temporal, como se sabe, é possível à autoridade administrativa apurar eventuais erros quanto ao pagamento de tributos, à aplicação de benefícios fiscais e à exatidão de informações, porventura cometidos em sede do despacho aduaneiro.

Com efeito, constata-se que a autoridade administrativa, no momento do desembaraço aduaneiro, procede de modo menos formal, tendo em vista o dinamismo do comércio exterior,

e exatamente pela exigência de celeridade está prevista a revisão aduaneira. Recordemos, aqui, a multiplicidade de riscos que inúmeras cargas representam, dispostas, lado a lado, num extenso pátio; recordemos os custos de ocupação do espaço, de segurança, de manejo dessas cargas, a fragilidade de umas, a toxicidade de outras, o peso imenso de muitas, o alto valor de algumas, tudo isso tem em mente a autoridade aduaneira, no curso do despacho.

Então, percebemos como são geometricamente inversos os movimentos: o despacho aduaneiro – culminando no desembaraço - deve ser célere; o lançamento tributário deve ser minuciosamente estudado, descendo aos detalhes que possam influir na conclusão, pois ele configura uma imposição do Estado sobre o indivíduo, o que o desembaraço aduaneiro não é.

Portanto, além da falta de previsão legal expressa e dos evidentes traços distintivos dos procedimentos em comento, chegamos a esta conclusão: o lançamento tributário impõe ao indivíduo uma dívida (ata-o); o desembaraço, ao contrário, permite ao indivíduo dispor de um bem no território aduaneiro (livra-o). Agora podemos perceber como um ato tem finalidade simetricamente oposta a do outro.

6. CONCLUSÃO

Nosso método tem sido o de distinguir o lançamento de crédito tributário do desembaraço aduaneiro, não somente suas normas de definição, mas também os aspectos históricos e sociais que os engendraram, os ramos do Direito onde cada um destes institutos tem sua origem, os elementos constitutivos de um e de outro, e ainda o contraste entre seus efeitos.

Um instituto tem origem na necessidade de conter a ação do Estado sobre o patrimônio do indivíduo, onde busca o seu sustento: trata-se do lançamento de crédito tributário. O outro instituto é o ato pelo qual se encerra a etapa de conferência aduaneira e se libera a mercadoria para a disposição do importador/exportador: é o desembaraço aduaneiro.

Um instituto condiz, modernamente, com a distribuição de renda no País; o outro visa proteger o território aduaneiro e a população efetivamente em sua integridade física e sanitária. Aproveitando-se do controle aduaneiro, implementam-se políticas públicas, aplicando-se ali as ferramentas da tributação.

Um instituto amortece a atuação do Estado sobre os indivíduos; o outro amortece as relações internacionais entre os indivíduos.

O lançamento constitui o crédito tributário líquido, certo e exigível, concretizando a obrigação tributária. Já o desembaraço aduaneiro não constitui nenhuma obrigação, mas apenas autoriza o uso da mercadoria, tendo em vista a necessidade de trâmite célere, no ambiente da zona primária.

Por que meios, então, foi possível atribuir ao desembaraço aduaneiro o poder do lançamento por homologação, tal como previsto no CTN, art. 150, *caput*?

Não basta afirmar que tal feito poder-se-ia atribuir aos argumentos então utilizados em sede judicial, pois ainda haveríamos de explicar como foi possível que tais argumentos fossem aceitos e reiterados pelos Tribunais.

6.1. Experiência e cognição

O liame estabelecido entre os institutos do desembaraço aduaneiro e do lançamento de crédito tributário, na jurisprudência, é de origem cognitiva: a percepção do fato mais próximo

predomina sobre a consciência do fato mais distante.

No curso de nossas experiências cotidianas, ressaltam os aspectos tributários da vida cidadã. Criamos, assim, condicionamentos e expectativas em relação às atividades do Estado, as quais são permeadas de conteúdo tributário: por exemplo, o cidadão é identificado, popularmente, como ‘de bem’ por ser o pagador de impostos. O tributo é individualizado, e este talvez seja o aspecto mais importante a influir nesse condicionamento. Nós, então, percebemos uma ação específica do Estado sobre cada um de nós, o que torna esta experiência mais acurada.

O controle aduaneiro, por outro lado, é difuso. Ele não é feito especificamente em relação a este ou àquele indivíduo, mas conforme este ou aquele indivíduos assumam condições que os submetam ao controle. O que se destaca, além disso, é que nem sempre estaremos, cotidianamente, no ambiente onde se realiza o procedimento aduaneiro, qual seja, na Aduana. Por este motivo, a sua percepção é distante, a Aduana não é vivenciada rotineiramente.

6.2. Aprendizado e expectativa

Assim, podemos concluir que as percepções da experiência subjetiva podem modelar o conhecimento teórico por meio das ênfases produzidas sobre ele; o aprendizado, afinal, é um processo dinâmico. Tais experiências podem ser de tal impacto ou reiteração que terminam por condicionar nossas expectativas em relação a determinada situação ou matéria. Este processo pode explicar a razão pela qual os magistrados entenderam o desembaraço aduaneiro como gesto de homologar o lançamento: sua vivência em relação ao Estado é condicionada pelas expectativas da tributação – embora o Estado brasileiro realize inúmeras outras ações.

Podemos afirmar que a Decisão Paradigma expressa uma percepção acerca do Estado, a qual foi construída a partir da modelagem de experiências subjetivas sobre conhecimento teórico. Disso resultou uma cognição (a jurisdição) que supôs haver no desembaraço aduaneiro mais poder do que ele, legalmente, possui. Ou seja, a fim de conter o poder do Estado, a cognição da Decisão Paradigma precisou atribuir ao ato (o desembaraço) mais poder do que a própria definição legal dispôs. Como resultado, reduziu-se o poder do controle aduaneiro, mitigando as possibilidades da revisão aduaneira, por submetê-la aos limites tributários previstos para o lançamento.

6.3. Proposta de solução

Como se sabe, em nossas rotinas, poucas vezes nos encontramos na Aduana, mas muitas vezes nos vemos diante de guias de tributos a recolher, e, tal como nós, também muitos órgãos do Poder Judiciário – que são pessoas – têm sua cognição influenciada por esta experiência subjetiva.

Se a Receita Federal do Brasil buscará reduzir o tempo de liberação de carga, conforme os compromissos do Brasil perante a OMA, precisará, para tanto, transferir o tempo da fiscalização para a etapa de revisão aduaneira. Para tanto, recomenda-se que busque reverter a percepção expressa na Decisão Paradigma, a qual atribui mais poder a um ato do que ele realmente tem. Trata-se, assim, de consolidar e divulgar o Direito Aduaneiro, tarefa que estaria perfeitamente em acordo com a missão contida no artigo 237 da Constituição: a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais.

Considerando que não há muitas pesquisas sobre o Direito Aduaneiro, o que impede a evolução da doutrina e da jurisprudência relativas a ele, sugere-se divulgá-lo com mais ênfase. Afinal, trata-se do ramo do Direito destinado a congregar normas que, diretamente, protegem-nos, os brasileiros.

7. REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo; DEUS, João de. **Direito Administrativo esquematizado**. 1.ed. São Paulo: Método, 2015.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2017.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de. **Uma introdução ao direito aduaneiro**. In: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro, e ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). **Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carluci**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BARBIERI, Luís Eduardo. **Acordo sobre a Facilitação do Comércio, a Governança Global e o (Novo) Direito Aduaneiro**. In: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro, e ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). **Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carluci**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. El derecho aduanero y la Organización Mundial del Comercio, in COTTER, Juan Patricio (coord.). **Estudios de Derecho Aduanero: homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine**. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007.
- BRASIL. Poder Constituinte. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 05 jul. 2020.
- BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 375, de 07 de dezembro de 2001**. Acrescenta parágrafo único ao art. 8º da Portaria MF No 258, de 24 de agosto de 2001, e estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas turmas de julgamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Brasília, DF, 2001. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=27210> . Acesso em 06 ago. 2020.
- BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 3, de 03 de janeiro de 2008**. Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=20455> . Acesso em 06 ago. 2020.
- BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 63, de 09 de fevereiro de 2017**. Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Brasília, DF, 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=80371#1695780> . Acesso em 06 ago. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 543, de 09 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e dá outras providências. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65007> . Acesso em 14 set. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf. **Acórdão nº 3302-004.688, de 30 agosto de 2017**. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 16 set. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf. **Acórdão nº 9303-007.469, de 20 de setembro de 2018**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> . Acesso em 16 set. 2020. Os Acórdãos citados neste trabalho foram selecionados na página acima, aba ‘Acórdãos CARF’, selecionando-se a seguir períodos anuais de janeiro a dezembro, escolhendo “Acórdão”, e registrando as palavras ‘desembaraço’ e ‘lançamento’ em “Ementa + Decisão”. A seleção aqui apresentada é apenas exemplificativa e não exaure o rol de decisões pertinentes ao tema.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa nº 680, de 02 de outubro de 2006**. Disciplina o despacho aduaneiro de importação. Brasília, DF, 2006. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15618> . Acesso em: 12 mai.. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Time Release Study – TRS**. Brasília, DF, 2020. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/aduana/estudos-e-analises/time-release-study-brasil>. Acesso em 15 jul. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm . Acesso em 05 jul. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992**. Institui o Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX. Brasília, DF, 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0660.htm . Acesso em: 12 mai. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Brasília, DF, 2009b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm . Acesso em: 14 mai. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF, 1966. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm . Acesso em: 14 mai. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Exposição de Motivos nº 867.** Brasília, DF, 1966. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-37-18-novembro-1966-375637-exposicaodemotivos-129892-pe.html> . Acesso em 14 set. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. Presidência. **Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.** Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm . Acesso em 10 ago. 2020.

BRASIL. Poder Judiciário. Seção Judiciária do Rio Grande do Sul. **Notícia: “Via Legal aborda hoje as duas primeiras varas federais tributárias do Brasil.”**, em 10 de março de 2005. Disponível em: <https://www2.jfrs.jus.br/noticias/via-legal-aborda-hoje-as-duas-primeiras-varas-federais-tributarias-do-brasil/> . Acesso em 08 set. 2020.

BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Acórdão do Julgamento do Recurso Especial nº 412.904/SC, em 07 de maio de 2002.** Brasília, DF, 2002. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=12928&num_registro=200200141027&data=20020527&formato=PDF . Acesso em: 23 abr. 2020.

BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Acórdão do Julgamento do Recurso Especial nº 1.112.702/SP, em 06 de novembro de 2009.** Brasília, DF, 2009a. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=923016&num_registro=200801053272&data=20091106&formato=PDF . Acesso em: 23 abr. 2020.

BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Acórdão do Julgamento do Recurso Especial nº 1.116.155/SP, em 24 de novembro de 2009.** Brasília, DF, 2009c. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6789273&num_registro=200900061258&data=20091217&tipo=91&formato=PDF . Acesso em: 23 abr. 2020.

BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Acórdão do Julgamento do Recurso Especial nº 478.389/PR, em 25 de setembro de 2007.** Brasília, DF, 2007. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=723758&num_registro=200201570057&data=20071005&formato=PDF . Acesso em: 25 mar. 2020.

BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Terceira Turma. **Acórdão de Julgamento do Recurso Especial nº 958.956/ES, em 05 de novembro de 2009.** Brasília, DF, 2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=958956&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> . Acesso em 08 set. 2020.

BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Acórdão do Julgamento do Recurso Especial nº 1.650.828/SP, em 09 de março de 2017**. Brasília, DF, 2017. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1578778&num_registro=201603348170&data=20170419&formato=PDF . Acesso em 10 jun.2020.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Agravo de Instrumento nº 774177/SP, de 10 de agosto de 2011**. Brasília, DF, 2011. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho221293/false> . Acesso em 08 set. 2020.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Agravo de Instrumento nº 748201/SP, de 21 de junho de 2011**. Brasília, DF, 2011. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho214730/false> . Acesso em 08 set. 2020.

BRASIL. Poder Judiciário. Tribunal Federal de Recursos. **Súmula nº 227, em 18 de novembro de 1986**. Brasília, DF, 1986. Disponível em:

<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=tfr&num=227#topo> . Acesso em: 25 mar. 2020.

BRASIL. Poder Judiciário. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Primeira Turma. **Acórdão do Julgamento da Apelação no Mandado de Segurança nº 64.117 (2000.04.01.046964-3), em 03 de dezembro de 2003**. Rio Grande do Sul, RS, 2003.

Disponível em:

https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes2/VOL0064/20040114/ST1/152004/200004010469643A.0756.PDF . Acesso em: 24 mar. 2020.

BRASIL. Poder Legislativo. **Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965**. Regula a ação popular. Brasília, DF, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14717.htm .

Acesso em 06 de ago. 2020.

BRASIL. Poder Legislativo. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm . Acesso em 05 jul. 2020.

BRASIL. Poder Legislativo. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Exposição de Motivos nº 662**. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-exposicaoodemotivos-148797-pl.html> . Acesso em 14 set. 2020.

BRASIL. Poder Legislativo. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm . Acesso em 05 ago. 2020.

BRASIL. Poder Legislativo. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários e dá outras providências. Brasília, DF, 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm)

[2010/2009/lei/11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm) . Acesso em 14 set. 2020.

BRASIL. Poder Legislativo. **Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.** Dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014; promove desoneração tributária de subvenções governamentais destinadas ao fomento das atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas; altera as Leis nº11.774, de 17 de setembro de 2008, 10.182, de 12 de fevereiro de 2001, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.959, de 27 de janeiro de 2000, 10.887, de 18 de junho de 2004, 12.058, de 13 de outubro de 2009, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, 9.504, de 30 de setembro de 1997, 10.996, de 15 de dezembro de 2004, 11.977, de 7 de julho de 2009, e 12.249, de 11 de junho de 2010, os Decretos-Leis nº37, de 18 de novembro de 1966, e 1.455, de 7 de abril de 1976; revoga dispositivos das Leis nº11.196, de 21 de novembro de 2005, 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. Brasília, DF, 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12350.htm . Acesso em 04 ago. 2020.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornelio Pieter de. **Direito Aduaneiro: poder de polícia e regimes aduaneiros.** Curitiba: Juruá, 2019. p. 175-183.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro.** 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

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

COSTA, Regina Helena. **Notas sobre a existência de um Direito Aduaneiro.** In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e exportação no direito brasileiro. São Paulo: RT, 2004, p. 15-37.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 27.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ELIAS, Norbert. **O Processo Civilizador.** Volume 2: Formação do Estado e Civilização. 1 ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1993.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Regimes Aduaneiros Especiais de Industrialização voltados à Exportação: Drawback e RECOF.** In: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro, e ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carluci. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **La Privatización de la Gestión Tributaria y las Nuevas Competencias de los Tribunales Económico-Administrativos,** in Revista Española de Derecho Financeiro. Madrid: Civitas, 1983, p. 81-84.

FOLLONI, André Ramos. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

GOMES, Bianca Xavier. **Controle judicial das decisões proferidas pelo Carf favoráveis ao contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2019, p. 24, 30-33.

GONZÁLEZ, Ildelfonso Sánchez. **Conferência pronunciada na Real Academia de Jurisprudência e Legislação**, Madri, 28 de janeiro de 1982. Citado por José Lence Carlucci (2001), mas não encontrado na internet.

GUIMARÃES, Luís Henrique. **Revisão Aduaneira: Política Pública ou Mudança de Critério Jurídico do Fisco?** In: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro, e ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). **Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carlucci**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

HARADA, Kiyoshi. **CTN Comentado Artigo Por Artigo**. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Lançamento Tributário**. 1.ed. Indaiatuba/SP: Foco Jurídico, 2019.

JACOBS, Melville. **Northwest Sahaptin Texts**. Nova Iorque: Columbia University Contributions to Anthropology, n. 19, 1-2, 1934, p.79-93, 103-107, 191-202.

LÉVI-STRAUSS, Claude. **The Naked Man**. Chicago: University of Chicago Press, 1990, p. 264, 276-278.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 3.ed. Niterói: Impetus, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do Lançamento Tributário – execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999.

MARTINS, José Antônio de Andrade. **Autolançamento**. In: Estudos tributários (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza). São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

PARDO CARRERO, Germán (org.). **El Derecho Aduanero em el Siglo XXI**. Colômbia: Legis, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PELECHÁ ZOZAYA, Francisco. **Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2009.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 335.

ROCHA, Roberval. **Código Tributário Nacional Para Concursos**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

ROHDE PONCE, Andrés. **Derecho Aduanero Mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera**. V. 1 e 2. México: ISEF, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

SAMPAR, Marcos Donizeti. **Lançamento por Homologação e Decadência**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SEEFELDER, Cláudio *et alii*. **Constituição e Código Tributário Comentados Sob a Ótica da Fazenda Nacional**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

SEHN, Solon. **Interposição fraudenta em operações de importação**. In: SARTORI, Ângela (coord.). **Questões atuais de Direito Aduaneiro e Tributário à luz da jurisprudência dos tribunais**. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 211-216.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **A Aduana e o Comércio Exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 59-67.

TEIT, James Alexander. **The Middle Columbia Salish**. Seattle: University of Washington Publications in Anthropology, vol. 2, n. 4, 1928, p. 121-122. Disponível para impressão em: <https://www.worldcat.org/title/middle-columbia-salish/oclc/14283046?referer=di&ht=edition>. Acesso em 20 set. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TRÉMEAU, Henri; BERR, Claude J. **Le Droit Douanier Communautaire et national**. 7. ed. Paris: Economica, 2006.

TREVISAN, Rosaldo. **A internacionalização da disciplina do imposto de importação: contornos para uma regulação internacional da incidência**. Tese de doutorado em Direito do Estado. Setor de Ciência Jurídica, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/44050/R%20-%20T%20-%20ROSALDO%20TREVISAN.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em 08 set. 2020.

TREVISAN, Rosaldo. **Considerações em torno da maioria civil da “interposição fraudulenta” e impressões analíticas da jurisprudência administrativa sobre o tema**. In MURICI, Gustavo Lanna *et al.* **Análise crítica da jurisprudência do CARF**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2019.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **1988-2018, The Harmonized System, a universal language for international trade, 30th years on**. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/nomenclature/activities-and-programmes/30-years-hs/hs-compendium.pdf?la=en>. Acessado em 15 set. 2020.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.