

**Atualizações realizadas na 5ª edição do livro “Comércio Internacional e Legislação Aduaneira” (autor Rodrigo Luz, Editora Método, do Grupo Editorial Nacional – GEN), presentes nos Capítulos 5 a 7 da 6ª edição (2015). Frisando: essas alterações interessam somente àqueles que possuem a 5ª edição, de 2012. Para obter as demais atualizações do livro, acesse [www.pontodosconcursos.com.br](http://www.pontodosconcursos.com.br).**

Página 110: O capítulo 6 virou Capítulo 5 e foi renomeado para “Câmbio e Formas de Pagamento”, pois o controle cambial não existe mais. Salvo por este detalhe, não houve alteração de conteúdo, mas apenas atualização dos números das normas. Onde consta Circular Bacen 3.401/2008, mudar para 3.691/2013.

Página 127, com o fim do controle cambial, substituir tópico 6.2 por:

## **5.2. Formas de Pagamento no Comércio Exterior**

As formas de pagamento reguladas e permitidas pelo Banco Central são:

- a) Pagamento Antecipado ou Remessa Antecipada (na Importação) e Recebimento Antecipado (na Exportação).
- b) Remessa sem Saque.
- c) Cobrança.
- d) Crédito documentário, também conhecido como Carta de Crédito.

Antes de analisá-las, cabem algumas definições.

Página 130, excluir tópico 6.2.2 e renumerar a partir da página 131:

5.2.2. Pagamento Antecipado

5.2.3. Remessa sem Saque

5.2.4. Cobrança

5.2.5. Crédito Documentário ou Carta de Crédito

Página 157, 158, 159, 160 e 1º parágrafo da página 161, substituir tudo pelo texto a seguir:

## **Capítulo 7 • Tributos Incidentes no Comércio Exterior**

### **7.1. Produtos, Bens e Mercadorias**

A legislação sobre os tributos incidentes no comércio exterior utiliza diferentes termos para a definição dos respectivos campos de incidência. Por exemplo, na CF/1988, o imposto de importação é vinculado a “produtos”.<sup>1</sup> Já na norma que o instituiu (Decreto-Lei nº 37/1966), a referência é a “mercadorias” e “bens”.<sup>2</sup>

A questão é: há diferença conceitual entre os três termos?

Na legislação vigente, não há conceituação dos três termos, mas, se incluirmos na pesquisa as normas que ainda não ganharam vigência, encontraremos uma definição para “mercadorias” no Código Aduaneiro do Mercosul (CAM). Como vimos no Anexo I do capítulo 6, as normas do Mercosul só ganham vigência após a internalização por parte dos países-membros e, por isso, o CAM ainda não entrou em vigor.

O artigo 3º do CAM define mercadoria como *“todo bem suscetível de um destino adua-*

---

<sup>1</sup> “Compete à União instituir imposto sobre importação de produtos estrangeiros.” (CF/1988, artigo 153, I).

<sup>2</sup> **Art. 1º.** O imposto sobre a importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.

**Art. 12.** A isenção ou redução [do imposto de importação], quando vinculada à destinação dos bens, ficará condicionada ao cumprimento das exigências regulamentares, e, quando for o caso, à comprovação posterior do seu efetivo emprego nas finalidades que motivarem a concessão.

neiro.” Consta no CAM que os destinos aduaneiros são quatro:

1. A mercadoria ingressada no território aduaneiro deverá receber um dos seguintes destinos aduaneiros:

- a) inclusão em um regime aduaneiro de importação;
- b) retorno ao exterior;
- c) abandono; ou
- d) destruição.

Enfim, quando (e se) o CAM entrar em vigor, poder-se-á dizer que as mercadorias são “os bens suscetíveis de serem incluídos em um regime aduaneiro de importação, devolvidos ao exterior, abandonados ou destruídos.”

Na falta de legislação definidora dos conceitos, coube à doutrina a tarefa de esclarecê-los. Se partirmos do conceito mais amplo para o mais restrito, teremos a seguinte ordem:<sup>3</sup>

1) Produto

“O professor José Roberto Vieira afirma que se deve entender produto no sentido de ‘toda coisa ou toda utilidade que se extraiu de outra coisa, reduzindo-lhe a utilidade’ (Pedro Nunes, José Náufel, Plácido e Silva e Rubens Limongi França) (...)”<sup>4</sup>

2) Bem

“(...) a palavra ‘bens’ deve ser tomada no sentido de coisas, corpóreas e incorpóreas, e indica qualquer utilidade econômica ou riqueza incorporada ao patrimônio de alguém e passível de apreciação pecuniária, ao passo que ‘produto’ identifica-se com toda e qualquer coisa ou utilidade que se extraiu de outra; (...) a diferença, em relação à significação de bens, é que o termo ‘produto’ é mais abrangente, pois compreende também coisas não passíveis de apreciação econômica.”<sup>5</sup>

Por exemplo, a fumaça é produto da queima do combustível, mas não pode ser chamado de bem, já que não possui valor econômico.

3) Mercadoria

O conceito doutrinário de mercadoria é o de bens destinados ao comércio, como vemos a seguir:

“(...) bem corpóreo ou incorpóreo (energia elétrica) da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente e bens de uso e consumo.”<sup>6</sup>

“Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são coisas móveis destinadas ao comércio.”<sup>7</sup>

“Mercadoria tem uma acepção mais limitada que as duas expressões anteriores, consistindo nas coisas que servem como objeto de operações comerciais.”<sup>8</sup>

### **Análise do termo “produtos” utilizado na CF/1988**

---

3 Os trechos transcritos a seguir são obtidos de MEIRA, Liziane Angelotti, “Imposto sobre a Importação” in TREVISAN, Rosaldo. Temas Atuais de Direito Aduaneiro. São Paulo: Lex Editora, 2008.

4 VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, pp. 72-73, citado por Meira (2008, p. 103)

5 Meira, 2008, p. 104.

6 Melo, José Eduardo Soares. *A Importação no Direito Tributário: impostos, taxas, contribuições*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, citado por Meira (2008, p. 104).

7 Machado, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, citado por Meira (2008, p. 104).

8 Meira, 2008, p. 104.

*Compete à União instituir imposto sobre importação de produtos estrangeiros. (artigo 153, I, CF/1988).*

Meira afirma que, embora a CF/1988 tenha utilizado o termo mais amplo (“produtos”), este deve ser interpretado no sentido de incluir apenas aquilo que possui valor econômico:

“Isso porque a Constituição tem de ser interpretada de modo sistemático, e a instituição de imposto sobre a importação de produto sem valor pecuniário implicaria dissonância entre a base de cálculo, que teria de ser outro valor desligado da operação, e a hipótese de incidência, com violação da regra constitucional da capacidade contributiva.”<sup>9</sup>

Em suma, pela CF/1988, o imposto de importação não poderá ser instituído em relação a todos os produtos, mas apenas ao subconjunto “com valor econômico”. Significa que o termo “produtos” deve ser interpretado no sentido de “bens”.

### **Análise do termo “mercadoria” utilizado no Decreto-Lei nº 37/1966**

A norma legal que criou as hipóteses de incidência do imposto de importação é o Decreto-Lei nº 37/1966, que menciona o termo “mercadoria”.

**Art. 1º** - *O imposto sobre a importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.*

“Portanto, à primeira vista, seria de pensar que o legislador exerceu apenas uma parcela restrita de sua competência. Contudo, ao determinar requisitos para isenção das bagagens (acompanhadas e desacompanhadas), estendeu a incidência à bagagem que não cumpra as condições da regra isentiva.” (Meira)

Trocando em miúdos, parece que, pela letra do Decreto-Lei, só se desejaria alcançar os bens destinados ao comércio, pois este é o conceito de “mercadorias”. Porém, com dois exemplos, pode-se concluir que a incidência definida no artigo 1º não deve ser interpretada apenas sobre os bens destinados a comércio:

1º) Pela legislação aduaneira, a bagagem não se destina a comércio.<sup>10</sup> Logo, se a incidência do imposto fosse apenas sobre bens destinados ao comércio, nunca se poderia cobrar imposto de importação sobre bagagem. E, como vemos no tópico 7.9.2, há tributação da bagagem quando a quota de isenção do viajante é ultrapassada.

2º) O artigo 79 da Lei nº 9.430/1996 prevê a cobrança do imposto na importação de bens sob os contratos de arrendamento, aluguel e comodato. Ora, tais importações não são destinadas a comércio, mas mesmo assim são tributadas. Isso só é possível se considerarmos que o termo mercadorias deve ser interpretado de forma mais ampla que “bens destinados ao comércio”.

### **São termos usados de forma equivalente**

O termo “produtos” usado na CF/1988 deve ser interpretado de forma restritiva para apenas englobar os “bens” (produtos com valor econômico). Já o termo “mercadorias” deve ser interpretado de forma extensiva para englobar também os bens que não se prestam a comércio (tais como a bagagem e os bens alugados), o que faz com que os três termos sejam usados pela legislação de forma indistinta, como equivalentes para fins de tributação. Este tratamento paritário pode ser confirmado na legislação tributária, comparando-se, por exemplo, a Constituição Federal e o Regulamento Aduaneiro (RA):

**Art. 153.** *Compete à União instituir impostos sobre: (CF/1988)  
I - importação de produtos estrangeiros; (...)*

<sup>9</sup> Meira, 2008, p. 105.

<sup>10</sup> Bagagem são “os bens novos ou usados que um viajante, em compatibilidade com as circunstâncias de sua viagem, puder destinar para seu uso ou consumo pessoal, bem como para presentear, sempre que, pela sua quantidade, natureza ou variedade, **não permitirem presumir importação ou exportação com fins comerciais** ou industriais.” (IN RFB nº 1.059/2010)

**Art. 72.** *O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro. (RA)*

Se for feita a mesma comparação em relação ao imposto de exportação (CF/1988 vs. RA) e ao imposto sobre produtos industrializados (CF/1988 vs. Lei nº 4.502/1964), pode-se constatar que, na legislação, os termos “produtos”, “mercadorias” e “bens” são usados sem muito rigor conceitual.

### **A literalidade da CF/1988**

Na literalidade, a CF/1988 faz as seguintes referências aos tributos:

- 1) o imposto de importação, o de exportação e o sobre produtos industrializados (IPI) incidem sobre “**produtos**”; e
- 2) o ICMS incide sobre “**mercadorias**”.

Em relação às contribuições (PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação), elas possuem algumas particularidades:

- 1ª) Não incidem apenas sobre bens, mas também sobre serviços importados;
- 2ª) o artigo 195, IV, da CF/1988 faz expressa menção à importação de “bens”. Por outro lado, o artigo 149, II, menciona a importação de “produtos”.

Nas explicações seguintes acerca dos tributos incidentes no comércio exterior, veremos os artigos do Regulamento Aduaneiro (RA) (Decreto nº 6.759/2009). Mas deve-se frisar que as definições acerca dos tributos não nascem com o RA. De acordo com o art. 97 do Código Tributário Nacional, somente a lei pode estabelecer, entre outros, o sujeito passivo, as hipóteses do fato gerador da obrigação tributária principal, as hipóteses de isenção e as bases de cálculo. Portanto, o RA somente consolida as normas oriundas de várias leis e decretos-lei esparsos que tratam dos tributos aduaneiros.

### **7.2. Imposto de Importação (II)**

A instituição do imposto de importação pela União está permitida pelo artigo 153, I, da CF/1988<sup>11</sup>. Sua principal base legal é o Decreto-Lei nº 37/1966.

Em regra, a instituição dos tributos federais, estaduais e municipais deve obedecer aos princípios constitucionais da Legalidade (art. 150, I), da Anterioridade (art. 150, III, *b*) e da Noventena (ou Anterioridade Nonagesimal – art. 150, III, *c*).<sup>12</sup> Contudo, como os tributos incidentes no comércio exterior têm caráter extrafiscal e não caráter arrecadatório, a CF/1988 dispensa a União do cumprimento dos três princípios (cf. arts. 150, § 1º, e 153, § 1º) em relação àqueles. Em suma, a instituição ou majoração do imposto de importação pode ser aplicada no

---

<sup>11</sup> **Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros; (...)

§ 1º – É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. (...)

12

**Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)

III – cobrar tributos: (...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (...)

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

mesmo exercício financeiro em que tenha ocorrido e sem a necessidade do transcurso de noventa dias após a publicação da norma. Além disso, o Poder Executivo pode majorar as alíquotas do imposto, dispensada a edição de lei.

### **7.2.1. Fato Gerador**

(...)

Página 164, substituir 7.1.2.2 inteiro pelo texto a seguir, em virtude do fim da cobrança de imposto sobre a parte avariada das mercadorias:

### **7.2.2.2. Responsáveis**

O art. 105 dispõe sobre a responsabilidade pessoal do transportador e do depositário. Sobre estes será lavrado o auto de infração dos tributos incidentes sobre a importação caso tenham sido responsáveis pela falta da mercadoria, conforme visto no tópico 6.3.6.

Art. 105. É responsável pelo imposto:

- I – o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
- II – o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro; ou
- III – qualquer outra pessoa que a lei assim designar.

Se a mercadoria saiu perfeita das mãos do exportador no exterior e a aduana detectou algum extravio, o problema ocorreu durante o transporte ou durante a armazenagem. Por isso, o transportador e o depositário são nomeados responsáveis. Porém, só respondem pelo crédito tributário se a falta tiver sido, de fato, provocada por eles, ou seja, se agiram dolosa ou culposamente. Na ocorrência de caso fortuito ou força maior, não serão cobrados. Esta é a inteligência dos arts. 661 a 664 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 661. Para efeitos fiscais, é responsável o transportador quando:

- I - constatado que houve, após o embarque, substituição de mercadoria;
- II - houver extravio de mercadoria em volume descarregado com indícios de violação; ou
- III - o volume for descarregado com peso ou dimensão inferior ao constante no conhecimento de carga, no manifesto ou em documento de efeito equivalente.

Art. 662. Para efeitos fiscais, o depositário responde por extravio de mercadoria sob sua custódia.

Parágrafo único. Presume-se a responsabilidade do depositário no caso de volumes recebidos sem ressalva ou sem protesto.

(...)

Art. 664. A responsabilidade a que se refere o art. 660 pode ser excluída nas hipóteses de caso fortuito ou força maior.

Parágrafo único. Para os fins de que trata o caput, os protestos formados a bordo de navio ou de aeronave somente produzirão efeito se ratificados pela autoridade judiciária competente.

Apesar de o art. 105 fazer menção exclusivamente ao imposto de importação, o transportador e o depositário são responsáveis pelo pagamento de todos os tributos e direitos correspondentes às mercadorias extraviadas. A Lei nº 12.350 indica os dois como responsáveis e dispõe que “os créditos relativos aos tributos e direitos correspondentes às mercadorias extraviadas na importação serão exigidos do responsável mediante lançamento de ofício.”

Passemos à análise do inciso III do art. 105. Ele abre a possibilidade para que novos responsáveis sejam criados por lei. Na verdade, este inciso é dispensável porque não é preciso que uma lei ordinária seja prevista por outra lei ordinária para ter vigência. Mesmo que o inciso III não existisse, novas leis poderiam criar outros casos de responsabilidade.

Entretanto, analisando o mérito do inciso, há novos casos de responsabilidade criados

por outras leis? Não.

Página 168, primeiro e segundo parágrafos, e página 171, último e penúltimo parágrafos, cortar “ou avaria”.

Página 172, no final, substituir IN 757 por IN 1291/2012.

Página 176, substituir o inciso VI:

VI – mercadoria estrangeira destruída, sob controle aduaneiro, sem ônus para a Fazenda Nacional, antes de desembarçada; e (NR dada pelo Decreto 8.010/2013)

Página 177, substituir último parágrafo e o primeiro da página 178 por:

Em relação ao inciso VI, sua redação foi modificada pelo Decreto nº 8.010/2013 e dela se conclui que o importador pode solicitar à aduana a destruição dos bens importados, antes de desembarçados, sendo dispensado do pagamento do imposto de importação. A inovação na norma é que atualmente a destruição pode ser realizada sobre mercadorias em qualquer estado e não apenas sobre as avariadas ou imprestáveis, o que era exigido pela redação anterior.

O inciso VII dispõe que não incide o imposto de importação se a mercadoria for acidentalmente destruída no trânsito aduaneiro de passagem. Esta modalidade de trânsito é, conforme será abordado no tópico 8.1.3.1, aquela em que a mercadoria está apenas passando pelo território aduaneiro. A origem e o destino da mercadoria se encontram no exterior. É, por exemplo, o caso de mercadoria que está vindo da Europa e indo para a Argentina, mas fazendo escala no Brasil. A lógica da não cobrança é o fato de que a mercadoria não se destinava mesmo ao Brasil nem era procedente daqui. Logo, se houve avaria, o país não estará tendo nenhum prejuízo.

Desde maio de 2013, esse inciso VII não tem mais razão de existir, pois, com o Decreto nº 8.010/2013, a avaria deixou de ser motivo de cobrança de tributos sobre o responsável. Como vimos no tópico 6.3.6, atualmente somente o extravio é tributado em face do responsável. Logo, se a mercadoria for destruída, qualquer que seja a modalidade de trânsito aduaneiro, não haverá a cobrança de tributos. Não é necessário, portanto, que o artigo defina que a avaria é caso de não incidência. Até maio de 2013, não era assim, pois avarias também eram tributadas. Se a norma fazia (e continua fazendo) referência expressa ao trânsito aduaneiro de passagem, não queria dispensar a cobrança se o acidente fosse em outra modalidade de trânsito. Por exemplo, se uma mercadoria, entrando no Brasil pelo porto de Santos e se destinando a um porto seco em Sorocaba – não sendo, portanto, um trânsito de passagem – fosse avariada em um acidente com o caminhão que a transportasse, o imposto de importação seria cobrado, o que não ocorre mais.

Página 179, substituir último parágrafo:

Esta forma de cálculo não ocorre em três situações:<sup>13</sup>

- 1) no caso de mercadorias trazidas por remessa postal internacional ou por encomenda aérea internacional, quando aplicado o regime de tributação simplificada;
- 2) no caso de bens conceituados como bagagem de viajante procedente do exterior ou adquiridos em lojas francas de chegada, quando aplicado o regime de tributação especial; e
- 3) nas aquisições de bens procedentes do Paraguai, quando utilizado o regime de tributação unificada.

Página 181, renumerar “Isenções e Reduções do Imposto” para 7.2.6 e incluir antes:

No tópico 2.6, vimos que, por meio do Decreto nº 4.732/2003, foi delegada à Camex a fixação das alíquotas dos impostos de importação e de exportação.

---

<sup>13</sup> Os três regimes diferenciados de tributação, mencionados a seguir, são analisados nos tópicos 7.9.1 a 7.9.3.

Art. 2o. Compete à Camex, dentre outros atos necessários à consecução dos objetivos da política de comércio exterior:

XIV - fixar as alíquotas do imposto de importação, atendidas as condições e os limites estabelecidos na Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, no Decreto-Lei nº 63, de 21 de novembro de 1966, e no Decreto-Lei nº 2.162, de 19 de setembro de 1984;

Não há inconstitucionalidade em tal delegação. Afinal, a competência não é privativa do Presidente da República, como decidiu o STF relativamente ao imposto de exportação, entendimento também aplicável para o imposto de importação, pois possui a mesma base normativa:

"É compatível com a Carta Magna a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de estabelecer as alíquotas do Imposto de Exportação. Competência que não é privativa do Presidente da República. Inocorrência de ofensa aos arts. 84, caput, IV, e parágrafo único, e 153, § 1º, da CF ou ao princípio de reserva legal. Precedentes. Faculdade discricionária atribuída à Câmara de Comércio Exterior – Camex, que se circunscreve ao disposto no Decreto-Lei nº 1.578/1977 e às demais normas regulamentares." (RE 570.680, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 28-10-2009) (grifos meus)

Veja, porém, que o inciso XIV menciona limites que devem ser respeitados pela Camex. Com efeito, a Lei nº 3.244/1957, numa redação muito confusa no art. 3º, § 1º, dispôs que "a alteração da alíquota, em cada caso, não poderá ultrapassar, para mais ou para menos, a 60% (sessenta por cento) ad valorem" (o percentual de 60% foi definido pelo Decreto-Lei nº 2.162/1984).

Se estivesse escrito que a alíquota não pode passar de 60%, seria fácil entender. Porém, está escrito que a "alteração da alíquota" não pode ultrapassar 60%. Em 1995, houve majoração da alíquota do imposto de importação de automóveis de 32% para 70% (Decreto nº 1.427). Muitos importadores recorreram ao Judiciário, alegando que o limite de 60% havia sido infringido. Após muitas vitórias em primeira instância, os importadores acabaram sendo derrotados quando suas alegações foram julgadas pelo STJ. A jurisprudência que foi firmada no tribunal pode ser encontrada no relatório do julgamento do Recurso Especial nº 174.836/CE. Nele se afirma que a conta relativa aos 60% deve ser feita considerando-se o valor do bem com a alíquota antiga e comparando-o com o valor do bem com a nova alíquota. A diferença entre os dois valores não pode ser superior a 60% do valor antigo. No caso julgado, fazendo-se as contas, o valor do bem com a cobrança de 32% ficava em 132% do valor aduaneiro. Com a nova alíquota, o valor ficava em 170%. De 132% para 170%, o aumento foi de cerca de 29%, tendo sido respeitado o limite de 60%.

Em situações de alíquotas excessivas, como no caso mencionado, é comum a alegação de que o governo fere o princípio constitucional de não confisco. Em casos semelhantes, o STF já se manifestou que não basta a análise do aumento da alíquota. É necessário olhar as peculiaridades de cada operação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro, condições do mercado e conjuntura econômica e social.<sup>14</sup>

### **7.2.5. Restituição e Compensação**

O Regulamento Aduaneiro, nos arts. 110 a 113, lista cinco casos em que a restituição ou a compensação do imposto são cabíveis:

---

14 *“Imposto de Importação – II. Aumento de alíquota de 4% para 14%. Deficiência do quadro probatório. (...) A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (...). O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa.” (RE 448.432-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010)*

1) quando há excesso de pagamento, em virtude de erro na alíquota, na base de cálculo ou no cálculo.

O importador, ao preencher a Declaração de Importação (DI) e informar a classificação aduaneira, tem a possibilidade de alterar a alíquota recuperada pelo Siscomex, já que pode haver alguma norma específica que lhe dê o direito a uma tarifa reduzida. Porém, caso o importador altere a alíquota para a sua DI, o Siscomex, posteriormente, irá alertar o Auditor-Fiscal (AFRFB) responsável pela conferência aduaneira, e as alterações não passarão despercebidas para a aduana. Se a alíquota for modificada e houver pagamento maior que o devido, caberá a restituição.

O erro pode ter ocorrido também em relação à base de cálculo (BC), que pode ser o valor aduaneiro ou a quantidade de mercadoria, dependendo de a alíquota ser, respectivamente, ad valorem ou específica. Qualquer informação a maior na BC informada permite a restituição do imposto.

Por fim, o erro pode ter ocorrido em função do cálculo. Na verdade, este erro é raro, haja vista que o cálculo (aplicação da alíquota sobre a base de cálculo) é feito pelo próprio sistema e ele não falha em conta de multiplicação. Tal erro, na prática, só ocorre nas situações em que o cálculo for feito pelo próprio importador, ou seja, quando o Siscomex não for utilizado. É o caso, por exemplo, de este ficar fora do ar por mais de quatro horas seguidas. Nesta situação, é autorizado o registro manual da DI e se torna possível um erro de cálculo para maior, que pode ser resolvido pela restituição.

2) quando ocorre extravio ou avaria de mercadoria.

Sabemos que o importador é dispensado do pagamento de imposto, caso seus bens sejam avariados ou extraviados. Vimos que o responsável será cobrado em relação aos tributos incidentes na importação (imposto de importação, IPI, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação), mas exclusivamente no caso de extravio de bens. Não há cobrança de tributos no caso de avaria. O importador é restituído, mas ninguém irá pagar pelos tributos relativos à mercadoria avariada.

Em regra, no caso de avaria ou de extravio, a alegação do importador será tomada em conta somente se apresentada antes da saída do recinto alfandegado. A exceção prevista se refere àqueles casos em que, a critério da autoridade aduaneira, houver “inequívoca demonstração do alegado”, ou seja, a alegação do importador acerca de avaria ou extravio é de uma verdade irrefutável.

No caso de extravio, a restituição ao importador não está condicionada ao pagamento dos tributos exigidos do responsável. (art. 110, § 1º)

3) verificação de que o contribuinte, à época do fato gerador, era beneficiário de isenção ou de redução concedida em caráter geral, ou já havia preenchido as condições e os requisitos exigíveis para concessão de isenção ou de redução de caráter especial (Lei nº 5.172, de 1966, art. 144, caput).

4) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (Lei nº 5.172, de 1966, art. 165, inciso III).

Estes dois casos inseridos no Regulamento Aduaneiro são extraídos do Código Tributário Nacional. Se o sujeito tinha, por exemplo, direito à isenção e, mesmo assim, pagou os tributos, ele terá direito à restituição. Esta também cabe se ele tiver recolhido os tributos após condenado na esfera administrativa, caso referida condenação venha a ser, por exemplo, revogada.

5) no caso de admissão temporária para utilização econômica, caso o bem seja devolvido ao exterior antes do fim do prazo concedido para o regime.

A concessão do regime aduaneiro especial de admissão temporária para utilização econômica é analisada no tópico 8.1.3.2. O imposto de importação é cobrado proporcionalmente ao tempo da concessão, à razão de 1% por mês de permanência do bem no país. Se o sujeito ganha o prazo de dois anos para usufruir o regime, ele paga 24% do imposto de importação, do IPI, do PIS/PASEP-Imp. e da COFINS-Imp. Caso reexporte o bem antes dos dois anos, pode ser obtida a restituição proporcional ao tempo não gozado.

Relacionadas aos cinco casos, há as seguintes regras gerais:

1) a restituição do imposto implica a restituição das penalidades proporcionais, caso calculadas com base no imposto restituído (art. 111). Se, originalmente, o sujeito pagou R\$ 100,00 de imposto e R\$ 50,00 de penalidades (calculadas à alíquota de 50% do imposto



exigido), é certo que a restituição, por exemplo, de 30% do imposto levará à restituição de 30% das penalidades.

2) A restituição pode ser feita de ofício ou a requerimento do importador. (art. 112)

3) Reconhecido o direito à restituição, pode o importador também optar por fazer uso de compensação, observadas as regras gerais de compensação editadas pela RFB. Por exemplo, para esse fim deve ser utilizado um sistema informatizado chamado PER/DCOMP – Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação.

4) Só podem ser compensados créditos com débitos do próprio importador, relativos a quaisquer tributos e contribuições federais administrados pela RFB. Por exemplo, o imposto de importação pago a maior pode ser usado para compensar IRPJ ou IOF devido. No entanto, há restrições, não podendo o imposto de importação pago a maior ser usado para compensar:

a. débito devido no momento do registro da DI. Isso porque o sujeito usaria a compensação, não pagaria o imposto no registro da DI e “obrigaria” a RFB a fiscalizar a importação para checar o direito à compensação. Isso oneraria o trabalho fiscal e inverteria a lógica de que deve ser a RFB a escolher quais importações fiscalizar;

b. débito já encaminhado para a Procuradoria da Fazenda Nacional, para inscrição em Dívida Ativa;

c. débito que esteja embutido em programa de parcelamento, haja vista que sua situação já está equacionada; e

d. débito já objeto de outra compensação, ainda que não homologada, pois sua situação também já está resolvida.

Página 183, substituir primeiro parágrafo:

Para que a Receita Federal, no curso do despacho aduaneiro, reconheça a isenção ou a redução do imposto na importação de determinada mercadoria, o Regulamento Aduaneiro impõe três regras (que admitem exceções): não pode existir produção nacional de produtos similares, o produto importado deve ser transportado em navio de bandeira brasileira e o importador deve comprovar a quitação de tributos e contribuições federais.<sup>15</sup>

Página 184, incluir ao final:

A terceira e última condição imposta na legislação para fins de fruição de um benefício fiscal é a comprovação de quitação de tributos e contribuições federais. Em regra, o governo não concede benefício fiscal para quem está inadimplente. Contudo, há casos de dispensa da referida comprovação, listados no parágrafo único do art. 119.

Página 186, excluir tudo desde os dois últimos parágrafos do tópico renumerado 7.2.7, sobre ex-tarifários, até o artigo 238 na página 187:

As regras para a criação do ex-tarifário são definidas na Resolução Camex nº 66/2014 e podem ser assim resumidas:

– a instituição do ex-tarifário se dá a pedido das empresas brasileiras ou de associações

---

<sup>15</sup> **RA, art. 118.** Observadas as exceções previstas em lei ou neste Decreto, a isenção ou redução do imposto somente beneficiará mercadoria sem similar nacional e transportada em navio de bandeira brasileira.

**Art. 119.** A concessão e o reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal relativo ao imposto ficam condicionados à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica:

I - às importações efetuadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios e pelos Municípios; e

II - às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, relativamente às importações vinculadas a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

representativas destas;

- para resguardar as indústrias nacionais produtoras de BK e de BIT, a criação do ex-tarifário é condicionada à inexistência de produção nacional equivalente;
- o ex-tarifário é criado com prazo de vigência de até dois anos, mas pode ser prorrogado ou revogado antes do fim do prazo.

Como o ex-tarifário tem duração de até dois anos, isto significa que, mesmo que, no dia seguinte à sua criação, seja iniciada a produção de um similar nacional, o produto importado poderá usufruir a redução tarifária, pelo menos enquanto não for expressamente revogada. Em outras palavras, a similaridade somente é verificada no ato de criação do ex-tarifário, não o sendo nas importações para as quais se requerer a redução tarifária. Isto confirma que o ex-tarifário não é considerado benefício fiscal, pois se o fosse precisaria cumprir as condições já apresentadas: não existência de similar nacional e transporte em navio de bandeira brasileira. Nenhuma dessas condições é investigada no curso do despacho aduaneiro de bens passíveis de enquadramento no ex-tarifário.

O ex-tarifário é uma redução de caráter objetivo, consistindo na criação de um código específico dentro da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Como a redução tarifária é vinculada ao produto, não ao importador, ele pode ser usufruído não só pela empresa que solicitou a criação, mas por qualquer empresa brasileira.

O mecanismo do ex-tarifário somente pode ser aproveitado para bens novos.

### **7.3. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) Vinculado à Importação**

A instituição do imposto sobre produtos industrializados está permitida pelo artigo 153, IV, da CF/1988<sup>16</sup>. Sua principal base legal é a Lei nº 4.502/1964, publicada quando o imposto ainda era chamado “imposto de consumo”. A Lei institui a cobrança do IPI tanto na circulação interna quanto na importação.

Em regra, a instituição dos tributos federais, estaduais e municipais deve obedecer aos princípios constitucionais da Legalidade (art. 150, I), da Anterioridade (art. 150, III, *b*) e da Noventena (ou Anterioridade Nonagesimal – art. 150, III, *c*).<sup>17</sup> Contudo, para alguns tributos, a

---

**16 Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV – produtos industrializados;

§ 1º – É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (EC 42/2003)

**17 Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

(...)

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos

CF/1988 dispensa a União do cumprimento de um ou mais desses princípios. No caso do IPI, os arts. 150, § 1º, e 153, § 1º, definem que a instituição ou majoração do imposto pode ser aplicada no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei. É possível que o Poder Executivo promova a majoração das alíquotas, dispensada a edição de lei. Já em relação à noventena, a CF/1988 não a dispensou em relação ao IPI, ou seja, a majoração ou a instituição do imposto somente gerará efeitos noventa dias após a data da publicação da norma.

A Constituição Federal, art. 153, § 3º, também definiu que a legislação do IPI deve obedecer ao princípio da seletividade, cobrando-se alíquotas maiores para os produtos supérfluos e menores para os essenciais, e ao princípio da não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Além disso, deve ser manejado de forma a se reduzir o impacto na aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto.

### **7.3.1. Incidência e Fato Gerador**

Na importação, o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro, como definido no art. 238 do Regulamento Aduaneiro (RA), mas não se pode ignorar a existência do fato gerador presumido na redação do § 1º:

**Art. 238.** *O fato gerador do imposto, na importação, é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira.*

*§ 1º Para efeito do disposto no caput, considera-se ocorrido o desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como importada e cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação. (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 3º com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 80; e Decreto-Lei nº 37, de 1966, arts. 1º, § 4º, inciso I, e 25, caput, ambos com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 40). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 16 de maio de 2013)*

*§ 2º Não constitui fato gerador do imposto o desembaraço aduaneiro de produtos nacionais que retornem ao país:*

*I – nas hipóteses previstas nos incisos I a V do art. 70; e*

*II – aos quais tenha sido aplicado o regime aduaneiro especial de exportação temporária, ainda que descumprido o regime.*

*§ 3º As diferenças percentuais de mercadoria a granel, apuradas na verificação da mercadoria, no curso do despacho aduaneiro, não serão consideradas para efeitos de exigência do imposto, até o limite de um por cento.*

*§ 4º Na hipótese de diferença percentual superior à fixada no § 3º, será exigido o imposto somente em relação ao que exceder a um por cento.*

Duas coisas merecem destaque:

- 1) no caso de extravio de mercadoria a granel, diversamente do que ocorre em relação ao imposto de importação, o fato gerador presumido é considerado apenas no que exceder 1% de extravio; e
- 2) o § 1º do art. 238 foi modificado pelo Decreto nº 8.010/2013 para, ente outras coisas, excluir o fato gerador presumido nas situações de avaria, permanecendo apenas as de extravio. Contudo, a base legal (Lei nº 4.502/1964, art. 2º, § 3º) e o Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010, art. 35, par. único) não foram modificados, tornando injustificável a retirada da avaria do art. 238. Para fins de concurso público: em provas de legislação aduaneira, vale a redação do Regulamento Aduaneiro; em provas de legislação tributária, vale o que consta (corretamente) na legislação do IPI.

Página 188, no caso 6:

Não incidência, pois não houve o fato gerador.

Página 188, no caso 7:

nos arts. 155, III, e 156, I.

Não incidência, pois, pela legislação aduaneira, a avaria deixou de ser hipótese de ocorrência do fato gerador presumido (RA, art. 238, § 1o).

Página 189, substituir parágrafo:

No tópico anterior, vimos que as mercadorias extraviadas se sujeitam ao recolhimento do IPI vinculado à importação. Neste caso, aplica-se o artigo 660 do Regulamento Aduaneiro, que indica o transportador e o depositário como responsáveis e dispõe que “os créditos relativos aos tributos e direitos correspondentes às mercadorias extraviadas na importação, inclusive multas, serão exigidos do responsável por meio de lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, observado o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972.”

Página 190, excluir os tópicos 7.2.4 e 7.3 e substituir pelo texto abaixo:

#### **7.3.4. Cálculo e Pagamento**

Na TIPI, aparecem alíquotas *ad valorem* como regra, mas também alíquotas específicas e a notação NT (“Não Tributado”). Os casos de NT se referem a produtos não industrializados, como os animais vivos; os casos de alíquotas específicas, a bebidas e cigarros. Para estes casos, a base de cálculo é definida nas normas específicas exclusivamente criadas para as duas espécies de bens.

Em relação às alíquotas *ad valorem*, o art. 239 do Regulamento Aduaneiro dispõe que a base de cálculo do IPI na importação é o “valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, por ocasião do despacho aduaneiro, acrescido do montante desse imposto e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.”<sup>18</sup> Como, na prática atual, todas as alíquotas de imposto de importação são *ad valorem* (percentuais), a base de cálculo deste é o valor aduaneiro e, consequentemente, a base de cálculo do IPI é o valor aduaneiro acrescido do imposto de importação.<sup>19</sup>

O IPI, calculado pela aplicação da alíquota da TIPI sobre a respectiva base de cálculo, é debitado automaticamente no registro da DI, da forma como acontece com o imposto de importação.

#### **7.4. PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação**

A instituição de contribuições sociais incidentes nas importações é permitida pelo artigo 149, § 2º, II, da CF/1988<sup>20</sup>, com a redação dada pela Emenda Constitucional 42/2003. Por meio da Lei nº 10.865/2004, foram criadas a “Contribuição para os Programas de Integração

---

<sup>18</sup> Os encargos cambiais não se confundem com os tributos e valores pagos na contratação e liquidação do contrato de câmbio. Eles são, conforme a leitura da Lei nº 4.502/1964, art. 14, I, “b”, os ágios e sobretaxas cambiais, que existiram somente no tempo em que o governo brasileiro mantinha o monopólio em relação às operações de câmbio.

<sup>19</sup> Contudo, se houvesse algum produto tributado com alíquota específica de imposto de importação, a base de cálculo deste seria a quantidade de mercadoria, e a base de cálculo do IPI ficaria sem sentido. Afinal, não haveria um “valor que serviria de base para o cálculo do imposto de importação”. O que haveria seria uma quantidade, que não poderia ser somada ao imposto de importação para se chegar à base de cálculo do IPI. Veja que não dá para fazer a soma, por exemplo, de cem sapatos com R\$ 1.000,00. Tem que se somar valor com valor, não quantidade com valor.

<sup>20</sup> **Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (...)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (...)

Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/PASEP-Importação)” e a “Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS-Importação)”.

As duas contribuições vieram se juntar ao que já se cobrava nas importações: imposto de importação, IPI, ICMS e Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM).

Em regra, a instituição dos tributos federais, estaduais e municipais deve obedecer aos princípios constitucionais da Legalidade (art. 150, I), da Anterioridade (art. 150, III, *b*) e da Noventena (ou Anterioridade Nonagesimal – art. 150, III, *c*).<sup>21</sup> No caso das contribuições sociais, não houve dispensa em relação aos Princípios da Legalidade e da Noventena. Porém, o art. 195 definiu que as contribuições poderão ser cobradas no mesmo exercício financeiro da lei que as haja majorado ou instituído, isto é, elas não se submetem ao Princípio da Anterioridade. É certo que a cobrança no mesmo exercício financeiro só será possível se já tiverem se passado os noventa dias da publicação da lei.<sup>22</sup>

A Lei nº 12.865/2013 fixou que a base de cálculo das contribuições é tão somente o valor aduaneiro. Anteriormente, a Lei nº 10.865/2004 dispunha, no art. 7º, que a base de cálculo das contribuições era o valor aduaneiro acrescido do ICMS e do valor das próprias contribuições. Em suma, o cálculo era “por dentro”, semelhante ao cálculo do ICMS, estando o tributo embutido na respectiva base de cálculo. Contudo, em março de 2013, esta fórmula foi declarada inconstitucional pelo STF na conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário 559.937/RS<sup>23</sup>. Isso porque a Emenda Constitucional 42/2003, ao permitir a instituição das con-

---

**21 Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)

III – cobrar tributos: (...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

(...)

**22 Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

(...)

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

**23 EMENTA.** Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. (...) 4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei nº 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP-

tribuições, havia definido que a base de cálculo deveria ser tão somente o valor aduaneiro, sem quaisquer outras parcelas (CF/1988, art. 149, § 2º, III, a).

O fato gerador na entrada de mercadorias é idêntico ao do imposto de importação, tanto em relação ao elemento espacial, quanto em relação ao elemento temporal do fato gerador. O fato gerador presumido destas contribuições está previsto no art. 3º da lei, fazendo presumir que as mercadorias extraviadas entraram no país.

Conforme dispõe o artigo 2º da lei, não são cobradas as contribuições quando não se cobra o imposto de importação. São os casos definidos como não incidência e não ocorrência do fato gerador, analisados nos tópicos 7.2.3.2 e 7.2.3.3. A única hipótese não coincidente diz respeito às embarcações citadas no artigo 71, V, do Regulamento Aduaneiro (RA): no caso do imposto de importação, não há incidência; no caso das contribuições, há incidência, mas a alíquota é 0% (Lei nº 10.865/2004, art. 8º, § 12, II).

Na lei foram definidas as alíquotas a serem aplicadas sobre as respectivas bases de cálculo: 1,65% para o PIS/PASEP-Importação e 7,6% para a COFINS-Importação. Os valores das contribuições são debitados automaticamente no registro da DI, como ocorre com o imposto de importação e o IPI.<sup>24</sup>

Em relação ao sujeito passivo, os contribuintes das contribuições são os mesmos previstos para o imposto de importação: importador, adquirente de mercadoria entrepostada e o destinatário de remessa postal internacional (RA, art. 254). Já a lista de responsáveis solidários consta no art. 255 do RA:

**Art. 255.** *São responsáveis solidários:*

*I - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e*

*II - o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;*

*III - o representante, no País, do transportador estrangeiro;*

*IV - o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal; e*

*V - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

Na comparação da lista do art. 255 com a dos responsáveis solidários no pagamento do imposto de importação (RA, art. 106, analisado no tópico 7.2.2.3), nota-se que ficaram de fora “o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto”, “o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora” e “o beneficiário de regime aduaneiro suspensivo destinado à industrialização para exportação, no caso de admissão de mercadoria no regime por outro beneficiário, mediante sua anuência, com vistas à execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado.”

---

Importação e a COFINS-Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. 8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. **9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.** 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Julgamento: 20/03/2013)

24 Com a Medida Provisória (MP) no 668/2015, as alíquotas das contribuições passarão a ser aplicadas, após o período da noventena, nos percentuais de 2,1% e 9,65%, respectivamente. Cabe lembrar que o Congresso Nacional pode rejeitar a MP ou convertê-la em lei.

#### 7.4.1. Imunidades e Isenções

Nos tópicos 7.2.8 e 7.3.5, analisamos as **imunidades** tributárias relativas ao imposto de importação e ao IPI. Quase todas constam no artigo 150, VI, da CF/1988, que diz respeito a impostos, não a contribuições sociais. Por isso, uma única imunidade analisada anteriormente será aplicável ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação: a relativa ao ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, § 5º).

Há, porém, uma imunidade específica das contribuições sociais e, por isso, ainda não analisada: as entidades beneficentes de assistência social, que cumpram as exigências estabelecidas em lei, são imunes às contribuições. Apesar de ter sido usado o termo “isentas” na CF/1988, art. 195, § 7º, o caso é de imunidade por ter sido a Constituição a afastar a incidência.

Por fim, não cabe falar em imunidade do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação em relação às exportações de bens (art. 149, § 2º, I), pois tais contribuições já são exclusivamente vinculadas às importações, como consta em seus próprios nomes. Assim, não cabe afastar por imunidade aquilo que já está fora do campo de incidência.

Sobre as isenções das duas contribuições, o Regulamento Aduaneiro dispõe acerca das hipóteses no art. 256, nele se encontrando isenções de natureza subjetiva e objetiva. Há regras iguais às existentes para o IPI e analisadas no tópico 7.3.5:

i) No caso das isenções **subjetivas**, a transferência para pessoa que não possua a mesma qualidade do importador exige, em regra, o prévio pagamento das contribuições. No entanto, estas serão reduzidas proporcionalmente à depreciação dos bens (Decreto-Lei nº 37/1966, arts. 11 e 26)<sup>25</sup>;

ii) No caso das isenções **objetivas**, vinculadas à destinação dos bens, esta somente poderá ser alterada após três anos (RA, art. 258, parágrafo único); e

iii) Se houver descumprimento em relação a alguma regra da isenção obtida (objetiva ou subjetiva), caberá a cobrança integral das contribuições antes excluídas, retroagindo-se ao registro da Declaração de Importação (RA, art. 258-A c/c Código Tributário Nacional, art. 179, § 2º<sup>26</sup>).

---

<sup>25</sup> **Art. 11.** Quando a isenção ou redução for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou uso, a qualquer título, dos bens obriga, na forma do regulamento, ao prévio recolhimento dos tributos e gravames cambiais, inclusive quando tenham sido dispensados apenas estes gravames.

**Art. 26.** Na transferência de propriedade ou uso de bens, prevista no art.11, os tributos e gravames cambiais dispensados quando da importação, serão reajustados pela aplicação dos índices de correção monetária fixados pelo Conselho Nacional de Economia e das taxas de depreciação estabelecidas no regulamento.

<sup>26</sup> **Art. 179.** A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

(...)

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

**Art. 155.** A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

#### 7.4.2. Programas de Redução e de Suspensão de Pagamento

O Regulamento Aduaneiro lista, nos artigos 260 a 292, os casos em que importações podem ser realizadas com redução ou suspensão na cobrança das contribuições do PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação.

Em relação à **redução**, o Regulamento Aduaneiro dispõe sobre dois casos:

i) Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (PADIS) – podem ser importados, com alíquotas das contribuições reduzidas a 0%, insumos ou bens para o ativo imobilizado de pessoa jurídica que realize investimento em pesquisa e desenvolvimento de **eletrônicos semicondutores** e/ou de mostradores de informação (**displays**).

ii) Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para TV Digital (PATVD) – podem ser importados, com alíquotas das contribuições reduzidas a 0%, insumos ou bens para o ativo imobilizado de pessoa jurídica que realize investimento em pesquisa e desenvolvimento e que desenvolve e fabrique equipamentos transmissores de sinais por radiofrequência para **televisão digital**.

Em relação à **suspensão**, são nove os casos. Seguem suas linhas gerais:

i) Os bens despachados para regime aduaneiro **especial** obtêm a suspensão das contribuições, assim como dos demais tributos incidentes nas importações;

ii) Zona Franca de Manaus (ZFM) – as empresas aí localizadas podem importar, com suspensão das contribuições, bens para seu **ativo imobilizado**. A suspensão também pode ser obtida na importação de **matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI), materiais de embalagem (ME)** e de bens destinados à **produção interna de MP, PI e ME**. A condição básica para se usufruir o benefício é que a industrialização ocorra dentro da ZFM.

iii) Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação (REPES) – as empresas que assumirem compromisso de exportação superior ou igual a 50% de sua receita bruta anual podem importar para o seu ativo imobilizado, com suspensão das contribuições, bens para o desenvolvimento de **software** e de serviços de **tecnologia da informação**.

iv) Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (RECAP) – as empresas preponderantemente exportadoras, isto é, aquelas cuja receita bruta de exportação atinge, no mínimo, cinquenta por cento da receita bruta total, e também os estaleiros navais brasileiros podem importar bens para o seu **ativo imobilizado**, com suspensão das contribuições.

v) Além de poderem utilizar o RECAP na importação de bens para o ativo imobilizado, as empresas preponderantemente exportadoras podem importar **MP, PI e ME** com suspensão no pagamento das contribuições.

vi) A importação de máquinas e equipamentos para a **produção de papéis** destinados à impressão de jornais ou periódicos pode ser realizada com suspensão do pagamento das contribuições.

vii) Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI) – As pessoas jurídicas podem importar, com suspensão do pagamento das contribuições, bens a serem utilizados ou incorporados em obras de **infraestrutura** destinadas ao ativo imobilizado. As obras de infraestrutura têm que se vincular aos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico ou irrigação.

viii) Acetona Destinada à Elaboração de Defensivos Agropecuários – A importação da **acetona** para a produção de defensivos agropecuários pode ser feita com suspensão do pagamento das contribuições.

ix) A importação de alguns tipos de **óleo combustível** pode ser realizada com suspensão do pagamento das contribuições, desde que destinado à navegação de cabotagem ou de apoio portuário e marítimo.