

REFLEXÕES SOBRE O CÓDIGO ADUANEIRO DO MERCOSUL

Liziane Angelotti Meira*

RESUMO:

Propõe-se neste artigo não uma análise completa ou sistemática, mas um olhar sobre o Código Aduaneiro do Mercosul e reflexões sobre algumas das normas que terão impacto sobre o regime jurídico brasileiro. Para tanto, essa disquisição está organizada em introdução, cinco partes e considerações finais. No início, apresenta-se o contexto do tema, inclusive as duas tentativas não profícuas de aprovar e ratificar um Código Aduaneiro do Mercosul (CAM). Na segunda parte, é apresentada e analisada a estrutura do CAM; a parte seguinte é dedicada ao estudo de algumas das disposições preliminares e das importantes definições veiculadas pelo Código, dentre as quais, a definição de mercadoria, que julgamos muito importante para a hermenêutica brasileira. A parte quatro é dedicada aos destinos aduaneiros e regimes aduaneiros, classificação nova para o direito brasileiro que lhe trará maior padronização internacional, e o subitem 4.1 trata dos regimes aduaneiros especiais, questão que certamente terá impactos na legislação brasileira. No item 5 discorre-se sobre as zonas francas, áreas aduaneiras especiais e a Zona Franca de Manaus (ZFM), também aspecto importante para o país em função da ZFM. Os tributos aduaneiros são objeto de análise no item 6, e a redução da hipótese de incidência do imposto sobre a importação para as importação definitiva recebeu especial atenção. Nas considerações finais estão adensadas as principais conclusões do estudo e também são feitas algumas anotações relativas às perspectivas do CAM.

Palavras-chave: Código Aduaneiro do Mercosul; Mercosul; tributos aduaneiros; imposto de importação; regimes aduaneiros; regimes aduaneiros especiais; zonas francas; Zona Franca de Manaus.

*Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Professora da Universidade Católica de Brasília. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasileiro de Direito Público. Professora da Escola de Administração Fazendária. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

ABSTRACT:

The purpose in this paper is not making a complete or systematic study of the Customs Code of the Mercosur, but looking at the Code and thinking about some of the rules which will have impact on the Brazilian juridical system. In order to achieve such goal, this paper is divided into introduction, five parts, and concluding remarks. In the beginning, it is presented the context of the issue, including the two not successful attempts of approving and ratifying a Customs Code of Mercosur. In the second part, the structure of the Customs Code is presented and analyzed; the following part is devoted to the study of some preliminary dispositions and also some important definitions brought by the Code, such as the definition of goods, which is very important to the Brazilian hermeneutics. The forth part is devoted to the Customs destinations and to the customs regimes, new classification which will take the Brazilian law closer to the international standards; the item 4.1 is about the special customs regimes, issue which will have impacts on the Brazilian law. The item 5 is about free trade areas, special customs areas, and the Manaus Free Trade Area, this issue is important to Brazil due to the Manaus Free Trade Area. The customs duties are under focus in the item 6, and the limitation of the import duty only to the definitive importation received special attention. In the concluding remarks, there are the main conclusions of this study and also some notes about the perspectives of the Customs Code of Mercosur.

Keywords: Customs Code of Mercosur; Mercosur; import duty; import taxes; customs regimes; special customs regimes; free trade areas; Manaus Free Trade Area.

SUMÁRIO

1. Contexto e Precedentes
2. Estrutura do Código Aduaneiro do Mercosul
3. Disposições Preliminares e Definições Básicas do CAM
 - 3.1 Definições Básicas
4. Destinos Aduaneiros e Regimes Aduaneiros
 - 4.1 Regimes Aduaneiros Especiais
5. Zonas Francas, Áreas Aduaneiras Especiais e Zona Franca de Manaus
6. Tributos Aduaneiros
7. Perspectivas e Considerações Finais

1. Contexto e Precedentes

O Tratado de Assunção, documento assinado em 26 de março de 1991 que instituiu o Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai (Mercosul), no seu Capítulo I, intitulado “Propósitos, Princípios e Instrumentos”, artigo 1º, dispõe que a livre circulação, a adoção de alíquotas comuns do imposto sobre a importação, a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais e a harmonização tributária são inerentes à efetivação do Mercosul¹. Esses compromissos fundamentais foram reafirmados por meio do Protocolo de Ouro Preto, de 17 de dezembro de 1994.

O principal instrumento de harmonização da legislação aduaneira dos países do Mercosul será o Código Aduaneiro do Mercosul. Os esforços para elaboração desse importante documento normativo iniciaram-se já nos primeiros anos de existência do Mercosul. Em 1994, o trabalho técnico de redação do Código foi transferido ao Subgrupo de Trabalho 2, nos termos da Resolução GMC nº 13, de 3 de agosto de 1994. No mesmo ano, o Projeto de Código Aduaneiro do Mercosul foi concluído e aprovado pela Decisão CMC nº 25, de 16 de dezembro de 1994.

O Código Aduaneiro de 1994 entraria em vigor trinta dias depois que dois países do Mercosul o ratificassem, no entanto, o único país que o ratificou foi o Paraguai. Assim ele não teve início de vigência.²

Mister anotar que ainda um Projeto de Código Aduaneiro no ano de 2000, todavia, não se deu sequer sua aprovação, mediante assinatura dos Presidentes do Estados-membros do Mercosul.

Dessa forma, este estudo destina-se a reflexões sobre o Código Aduaneiro do Mercosul aprovado em 6 de agosto de 2010, no qual foram investidos quatro anos de trabalhos do Grupo *Ad Hoc* para Redação do Código Aduaneiro do Mercosul, criado pela Resolução GMC no 40, de 2006.

¹ “CAPÍTULO I

Propósitos, Princípios e Instrumentos

ARTIGO 1

Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará “Mercado Comum do Sul” (MERCOSUL). Este Mercado comum implica: A livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente; O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum e relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais; A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes – de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes, e O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.”

² O CAM/1994 foi encaminhado do Congresso Nacional e aprovado Câmara dos Deputados como Projeto de Decreto Legislativo nº 111, de 1995. Esse Projeto foi encaminhado ao Senado (Projeto de Decreto Legislativo nº 79, de 1995). Em 2004, do Presidente da República o Projeto de CAM foi retirado de tramitação (conforme informações constantes do sítio do Senado Federal: < http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=715>/. Acesso em: 22 mar. 2012.)

Observe-se que, em alinhamento com a visão política de que a integração regional deve ser aprofundada, os Estados Partes se comprometeram a incorporar o Código no prazo de seis meses.³ No entanto, o CAM sofreu correções formais, que resultaram na Fé de Erratas de 3 de março de 2011,⁴ e a partir de então, os Estados Partes estão devendo estar tomando as providências para incorporação do documento.

2. Estrutura do Código Aduaneiro do Mercosul

O Código Aduaneiro do Mercosul aprovado em 2010 é composto por quatorze títulos, divididos em capítulos, e cento e oitenta e um artigos, estruturados da seguinte forma:

- TÍTULO I – Disposições Preliminares e Básicas
- TÍTULO II – Sujeitos Aduaneiros
- TÍTULO III – Ingresso da Mercadoria no Território Aduaneiro
- TÍTULO IV – Destinos Aduaneiros de Importação
- TÍTULO V – Saída da Mercadoria do Território Aduaneiro
- TÍTULO VI – Destino Aduaneiro de Exportação
- TÍTULO VII – Trânsito Aduaneiro
- TÍTULO VIII – Regimes Aduaneiros Especiais
- TÍTULO IX – Áreas com Tratamentos Aduaneiros Especiais
- TÍTULO X – Disposições Comuns à Importação e à Exportação
- TÍTULO XI – Tributos Aduaneiros
- TÍTULO XII – Direitos do Administrado
- TÍTULO XIII – Disposições Transitórias
- TÍTULO XIV – Disposições Finais

O Código se inicia com a indicação de seu âmbito de vigência e a apresentação de conceitos e definições que serão de fundamental importância não somente para a hermenêutica do CAM, mas para a interpretação e aplicação de toda a legislação aduaneira no Mercosul. Esperam-se, desse modo, repercussões no Direito Aduaneiro no Brasil, onde sofremos intensamente em função da falta de conceitos e de sistematização e convivemos com a importação, muitas vezes ilegítima, de definições e princípios de outras searas do Direito Tributário.

Nos artigos seguintes do CAM, há definição dos sujeitos aduaneiros: as pessoas que participam das operações de comércio internacional e que, em consequência, são sujeitos de direitos e deveres na esfera aduaneira.

O Título III disciplina o ingresso de mercadorias no Mercosul e o Título seguinte dispõe sobre a importação. O Título VI trata da saída de mercadorias do Mercosul, e o VII é dedicado aos destinos aduaneiros de exportação.

³ Cf. art. 2º da Decisão CMC nº 27 de 2010.

⁴ A Fé de Erratas já está consolidada no documento do CAM, conforme versão disponibilizada pela Secretaria do Mercosul. Disponível em: < <http://www.mercosul.gov.br/normativa/decisoes/2010/>>. Acesso em: 5 mai. 2011.

O Título VIII dispõe sobre os regimes aduaneiros especiais e adota classificação totalmente diferente daquela adotada no sistema jurídico brasileiro, questão que será abordada nos itens 4 e 4.1 deste estudo. O Título IX traz também aspectos novos e importantes, com reflexo no direito brasileiro, que serão tratadas no item 6 deste estudo. O Título XI, que dispõe sobre os tributos aduaneiros, terá importante impacto sobre o sistema jurídico brasileiro.

Dessarte, nos próximos itens deste estudo serão abordadas algumas das questões que julgamos mais importantes para o processo de integração do Mercosul, para a aplicação do direito aduaneiro e, em especial, aquelas com mais impacto no sistema jurídico brasileiro.

3. Disposições Preliminares e Definições Básicas do CAM

O artigo 1º do CAM define o âmbito de aplicação do Código Aduaneiro do Mercosul e introduz dois conceitos fundamentais: normas regulamentares e normas complementares.

O campo de aplicação do CAM é o território aduaneiro do Mercosul. As normas regulamentares serão consideradas de hierarquia inferior ao Código e se destinam a regulamentá-lo. As normas complementares, que não têm qualquer semelhança com as leis complementares brasileiras, são aquelas que tratam de temas aduaneiros não disciplinados no CAM, como, por exemplo, as normas sobre infrações e penalidades aduaneiras.

O artigo mencionado trata também da recepção das normas existentes no momento de início de vigência do CAM. Indica que a legislação dos Estados-membros será aplicada supletivamente, no âmbito de cada país, nos aspectos não regulados especificamente pelo CAM ou pelas suas normas regulamentares e complementares. Devem manter validade também as normas aduaneiras editadas no âmbito do Mercosul e os tratados internacionais vigentes em cada Estado-membro.

Conforme dispõe o CAM, a legislação aduaneira deste bloco aplica-se à totalidade de seu território aduaneiro, aos enclaves concedidos em seu favor e ao tráfego internacional dos Estados-membros do Mercosul com terceiros países. Essa definição inclui no território aduaneiro do Mercosul as zonas francas e as áreas de livre comércio.

Interessante anotar que a definição do Território Aduaneiro do Mercosul como o território dos Estados-membros foi resultado de esforços da negociação brasileira no âmbito do Grupo Ad Hoc para Redação do Código Aduaneiro do Mercosul. Isso porque, das diretivas que orientaram o trabalho do Grupo, já constava definição do território aduaneiro do Mercosul como a parte dos territórios dos Estados Mercosulinos “na que se aplica um único regime tarifário e de restrições de caráter econômico às importações e às exportações do mesmo.” (Cf. Anexo da Resolução GMC no 40, de 2006).

A definição constante da Resolução GMC implicaria a exclusão da Zona Franca de Manaus (ZFM) do território Aduaneiro do Mercosul. Como

consequência, a Zona Franca não poderia incluída nos acordos de preferência comercial do Mercosul (ou seja, as reduções de alíquota de imposto de importação negociadas não se aplicariam à ZFM) e, além disso, haveria incidência do imposto sobre a importação quando um bem saísse da ZFM e fosse introduzido nos países do território do Mercosul, inclusive no restante do território brasileiro.

3.1 Definições Básicas

Conforme já anotamos em outros estudos, o Direito Aduaneiro no Brasil carece de doutrina, precisa de juristas que se debruçam sobre este ramo do saber. Assim, é muito comum que simplesmente conceitos e princípios de outras searas do direito, que não se encaixam na sistemática aduaneira, sejam transportados com sérios prejuízos hermenêuticos.⁵

Nunca é despidiendi lembrar que o Direito Aduaneiro regula aspectos de fiscalização e controle do comércio internacional e tem como uma das principais fontes os acordos internacionais celebrados em negociações bilaterais ou no âmbito de organizações internacionais, v.g., o GATT-1994 na Organização Mundial do Comércio, os acordos na Organização Mundial das Aduanas e importantes acordos celebrados no Mercosul, dentre os quais já aprovado Código Aduaneiro do Mercosul.

Esses acordos são celebrados tendo em conta princípios, conceitos e definições amplamente e de muita longa data aceitos na seara do Direito Internacional. Assim, a utilização de regras ou princípios de direito interno impróprios para interpretar esses acordos é violar o seu conteúdo original (posto ou pressuposto pelos redatores), é desconsiderar e descumprir conceitos e definições consensuados, é frustrar os escopos da negociação internacional.

Não se quer afirmar que os acordos possam ser contrários à Constituição brasileira ou aos princípios constitucionais ou à lei complementar, mas sim que o hermeneuta, na sua interpretação sistemática, não pode se voltar apenas para o umbigo nacional, tem que considerar todos os aspectos internacionais e as regras envolvidas.⁶

⁵ “a doutrina jurídica brasileira ainda carece de estudos sobre as questões tributárias internacionais e o Direito Aduaneiro. No entanto, mesmo considerando as riquezas, a pujança econômica, o grande mercado consumidor, as extensões continentais do Brasil e uma história de clausura comercial, não podemos nos alijar das importantes questões externas, cujos reflexos inextricavelmente sentimos no cotidiano. Assim, com os pés na Terra brasileira e o olhar voltado para a vastidão do mundo, explica-se o interesse pelo Direito Tributário Internacional.” (MEIRA, Liziane Angelotti. **Integração Regional e Tributos sobre o Comércio Exterior no Mercosul Aduaneiros Especiais**, In: Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ano 1, vol. 2, 2011, p. 55).

⁶ Um exemplo que, a nosso ver, demonstra essa falta de consideração das questões internacionais é o afastamento do IPI/importação no caso de importação de bens por pessoa física, principalmente de veículo. Optou-se por privilegiar uma não-cumulatividade formal (por não haver crédito do imposto na revenda), sem se considerar que nas operações futuras (venda por pessoa física) não há crédito, porém não há uma segunda incidência do IPI. Ademais, deixou-se de lado uma série de princípios que derivam do direito aduaneiro e internacional, mas encontram também forte fulcro constitucional, como a igualdade tributária entre os consumidores que compram o carro nacional e pagam o imposto e os que importam (estes, normalmente, com capacidade

Mister ter presente que a Convenção Internacional sobre a Simplificação e Harmonização dos Procedimentos Aduaneiros (Convenção de Quioto Revisada), celebrada na Organização Mundial das Aduanas, tem justamente esse objetivo de ser a legislação básica, onde se abrigam os mais importantes conceitos, regras e definições. No entanto, apesar de reconhecer a sua importância e ter intenção de aderir a essa Convenção, o Brasil ainda não o fez.

Nesse contexto, é função do Código Aduaneiro do Mercosul inserir no sistema jurídico dos Estados-membros conceitos e definições imprescindíveis à hermenêutica e aplicação da lei nessa seara do direito. É com essa perspectiva que deve ser vislumbrado o Título denominado “Definições Básicas”, dentre as quais selecionamos algumas para discorrer neste item.

Uma das mais importantes definições veiculadas pelo Código Aduaneiro é de mercadoria (*mercadería*, em espanhol, *goods*, em inglês), que corresponde a todos os bens suscetíveis de importação ou de exportação, ou nas palavras do CAM, todo bem suscetível de um destino aduaneiro. Essa definição é corrente e plenamente aceita no direito do comércio internacional.⁷

Na legislação brasileira, porém, não há uma definição de mercadoria para efeito de comércio internacional, o que tem gerado sérios problemas de interpretação. Quando são celebrados acordos sobre a tributação e o controle do comércio internacional, a palavra “mercadoria” – tendo em conta que o principal objeto desses acordos é regular a fiscalização e tributação das operações de importação e exportação das “mercadorias” – é muito utilizada, dezenas de vezes, com a aceção dos bens do comércio internacional, dos bens suscetíveis de importação e exportação. A legislação brasileira que regula o controle e a tributação do comércio exterior – seja aquela que é resultado da incorporação de acordos internacionais, seja a interna *stricto sensu*, que sempre se inspira nos acordos e regras internacionais – utiliza o termo mercadoria na aceção internacional.

No entanto, o intérprete brasileiro tem transportado, sem o devido cuidado, o conceito de mercadorias para efeitos de cobrança do ICMS sobre as operações internas para interpretar a legislação sobre tributação pelos Estados Federados na importação.

contributiva muito maior). Merece menção ainda o princípio da preservação do interesse público brasileiro, pois desonerando a importação por pessoa física de bem estrangeiro, está-se estabelecendo uma concorrência desleal, com prejuízo à indústria nacional, ao emprego no Brasil, ao nosso Balanço de Pagamentos. Juntamos trecho de uma dessas decisões e deixamos o aprofundamento nessa questão para outro estudo jurídico: “4. No que se refere especificamente ao IPI, da mesma forma o Pretório Excelso também já se pronunciou a respeito: ‘Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário, destinado ao uso próprio: não-incidência do IPI: aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade: CF, art. 153, § 3º, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001: RE 203.075/DF, Min. Mauricio Corrêa, Plenário, ‘DJ’ de 29.10.1999; RE 191.346/RS, Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, ‘DJ’; de 20.11.1998; RE 298.630/SP, Min. Moreira Alves, 1ª Turma, ‘DJ’; de 09.11.2001’ (AgReg no RE nº 255682/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 10/02/2006). [...] 6. Recurso provido para afastar a exigência do IPI.” (REsp 937.629/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18.09.2007, DJ 04.10.2007 p. 203).

⁷ Essa definição é tão importante e tão livre de controvérsias no entendimento internacional, que a Convenção de Quioto Revisada a utiliza noventa e cinco vezes somente no Anexo Geral.

Se houvesse uma definição expressa de mercadoria, em consonância com os acordos internacionais e com as normas brasileiras, provavelmente teriam sido evitadas todas as disputas judiciais sobre a incidência do ICMS/importação que levaram à consolidação da jurisprudência de que o imposto alcançaria somente a importação de bens destinados à revenda (mercadorias na acepção estrita adotada para incidência do ICMS interno). Não se teria, da mesma forma – na tentativa de resolver os problemas de falta de isonomia, de estímulo à importação com perdas para a produção nacional e outros prejuízos ao interesse público nacional – promovido uma emenda constitucional⁸ para restabelecer a definição de mercadoria que sempre foi pressuposta, inclusive pelo legislador constitucional originário quando regulou a tributação pelo ICMS na importação.

Ademais, essa questão continua sobre a mesa, pois, mediante a republicação da Súmula nº 660, em 2006, com sua redação original, o STF indicou que voltou a adotar o entendimento de que a exigência de ICMS/importação daqueles que não são contribuintes do imposto interno continuaria eivada de inconstitucionalidade, mesmo após a alteração constitucional.⁹

Outra definição que auxiliará no sentido de que o Direito Aduaneiro se torne mais sistematizado é a de “Liberação”, que corresponde ao que atualmente no Brasil denominamos “desembaraço” e significa o ato final, a manifestação última da autoridade aduaneira no sentido de autorizar a entrada no mercado nacional de bens procedentes do exterior.¹⁰

Essa definição é muito importante para a fiscalização e tributação do comércio internacional, inclusive porque corresponde ao momento de incidência de alguns tributos sobre o comércio exterior, como o IPI/importação e o ICMS/importação.

Cumpra anotar que a palavra “liberação” foi adotada em português, em substituição à palavra utilizada no Brasil “desembaraço” para evitar constrangimentos aos falantes de língua espanhola, pois “embarazada” em espanhol significa “grávida”. Diferenças culturais, sociais, linguísticas são desafios comuns nas negociações internacionais.

Vale consignar que, com a utilização da palavra “liberação”, espera-se afastar a ambiguidade provocada pela utilização da palavra desembaraço que, por vezes, confundia-se com o sentido da palavra despacho.¹¹

⁸ A Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, alterou o artigo 155, §2º, IX, “a”, deixou expressa a competência para o legislador instituir o ICMS sobre a importação de bens por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

⁹ Súmula STF nº 660, publicada em 2001: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”

¹⁰ Conforme consignado no artigo 3º do CAM, “Liberação: o ato pelo qual a Administração Aduaneira autoriza o declarante ou quem tiver a disponibilidade jurídica da mercadoria a dela dispor para os fins previstos no regime aduaneiro autorizado, após o cumprimento das formalidades aduaneiras exigíveis.”

¹¹ “Despacho de importação não é o procedimento de fiscalização, mas sim o ato final, a manifestação última da autoridade aduaneira no sentido de liberar, autorizar a entrada no mercado nacional de bens procedentes do exterior. Despacho aduaneiro tem o mesmo significado da expressão ‘desembaraço da mercadoria’, utilizada com muita frequência na legislação aduaneira.” (MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes Aduaneiros Especiais**. 2002, p. 140)

O artigo 3º do CAM, por sua vez, traz definições de “importação” – “a entrada de mercadoria no território aduaneiro do Mercosul” – e de exportação – “a saída de mercadoria do território aduaneiro do Mercosul” – novas ao sistema jurídico brasileiro, pois delinham essas operações considerando todo o Mercosul, e não apenas o Brasil. Tendo em conta que com o Código Aduaneiro deve ser também adotada a livre circulação de bens e afastada a dupla imposição da TEC (dupla cobrança do imposto sobre a importação), uma a mercadoria importada de fora do bloco para a Argentina, *exempli gratia*, poderá em seguida entrar livremente no Brasil, sem recolhimento do imposto sobre a importação neste país.

Interessante mencionar novamente as definições de “legislação aduaneira”,¹² “normas regulamentares”¹³ e “normas complementares”,¹⁴ bem como outras definições, como “controle aduaneiro”,¹⁵ “declaração de mercadoria”,¹⁶ “regime aduaneiro”,¹⁷ “verificação de mercadoria”,¹⁸ todas introduzidas com o objetivo de trazer harmonização, clareza e sistematização para a legislação aduaneira do Mercosul.

4. Destinos Aduaneiros e Regimes Aduaneiros

A expressão “Destino Aduaneiro” não é encontrada no sistema jurídico brasileiro e se configura como uma nova proposta de classificação dos procedimentos de importação e exportação. Teríamos o gênero “destino aduaneiro”, a modalidade “regime aduaneiro” e a submodalidade “regime aduaneiro especial”. Começamos a refletir sobre a questão proposta mediante a análise desses institutos na importação.

Destino aduaneiro de importação é o tratamento dispensado à mercadoria proveniente do exterior e ingressada no Brasil e, nos termos do artigo 35 do CAM, as hipóteses são: inclusão em um regime aduaneiro de importação; retorno ao exterior; abandono; ou destruição.

O regime aduaneiro, conforme o artigo 36 do CAM, pode ser importação definitiva; admissão temporária para reexportação no mesmo estado; admissão temporária para aperfeiçoamento ativo; transformação sob controle aduaneiro; depósito aduaneiro; e trânsito aduaneiro.

¹² “Legislação aduaneira: as disposições legais, as normas regulamentares e complementares relativas à importação e à exportação de mercadoria, aos destinos e operações aduaneiros.”

¹³ “Normas regulamentares: as disposições editadas ou a editar pelos órgãos do MERCOSUL necessárias à aplicação deste Código”.

¹⁴ “Normas complementares: as disposições editadas ou a editar pelos órgãos do MERCOSUL em matéria aduaneira que não constituam normas regulamentares.”

¹⁵ “Controle aduaneiro: o conjunto de medidas aplicadas pela Administração Aduaneira, no exercício de suas competências, para assegurar o cumprimento da legislação.”

¹⁶ “Declaração de mercadoria: a declaração realizada do modo prescrito pela Administração Aduaneira, mediante a qual se indica o regime aduaneiro que deverá ser aplicado, fornecendo-se todos os dados que sejam requeridos para a aplicação de tal regime.”

¹⁷ “Regime aduaneiro: o tratamento aduaneiro aplicável à mercadoria objeto de comércio internacional, de acordo com o estabelecido na legislação aduaneira.”

¹⁸ “Verificação de mercadoria: a inspeção física da mercadoria pela Administração Aduaneira, a fim de constatar que sua natureza, qualidade, estado e quantidade estão de acordo com o declarado, e obter informações em matéria de origem e valor da mercadoria, de forma preliminar e sumária.”

Tratar-se-á desse assunto com mais vagar no item 4.1, mas já cabe mencionar que, com a introdução do CAM, a classificação brasileira de regimes aduaneiros comuns e regimes aduaneiros especiais cairá por terra, pois, com exceção da importação definitiva, os demais regimes aduaneiros elencados no artigo 36 do CAM são no Brasil regimes aduaneiros especiais, e os regimes aduaneiros especiais enumerados no artigo 101 do CAM não correspondem aos brasileiros.

Interessante verificar também os destinos aduaneiros de exportação e os regimes aduaneiros de exportação. O destino aduaneiro de exportação é o tratamento previsto para a mercadoria que sair do território aduaneiro, que deve ser sempre sua inclusão em um regime aduaneiro de exportação, nos termos do artigo 78,1, do CAM. Os regimes aduaneiros de exportação são: exportação definitiva; exportação temporária para reimportação no mesmo estado; exportação temporária para aperfeiçoamento passivo; e trânsito aduaneiro.¹⁹

4.1 Regimes Aduaneiros Especiais

Os regimes aduaneiros especiais no Brasil são definidos pela legislação como suspensão, total ou parcial, dos tributos incidentes sobre o comércio exterior; ademais há controle aduaneiro dos bens objeto de importação ou exportação. Tendo em conta que essa “suspensão” não se enquadra nos casos de suspensão do previstos *numerus clausus* no artigo 151 do Código Tributário Nacional e que, se cumpridas as condições, os tributos não serão exigidos nunca, já manifestamos o entendimento de que os regimes aduaneiros especiais consistem em isenções ou reduções tributárias cujos bens ficam sujeitos a controle aduaneiro.²⁰

No estudo intitulado “Regimes Aduaneiros Especiais e Integração Regional: análise dos regimes brasileiros em face das regras do Mercosul” indicamos, incluindo os regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais, vinte e cinco regimes aduaneiros especiais:²¹

1. Trânsito Aduaneiro;

2. Admissão Temporária;

¹⁹ Conforme artigo 79 do CAM.

²⁰ Cf. MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes Aduaneiros Especiais**. 2002, p. 343, e MEIRA, Liziane Angelotti. Nesse sentido: “Apesar de a legislação brasileira expressamente identificar os regimes aduaneiros como casos de suspensão do crédito tributário, uma interpretação sistêmica implica inexoravelmente conclusão diversa. O artigo 151 do Código Tributário Nacional elenca, *numerus clausus*, as situações que ‘suspendem o crédito tributário’, entre as quais não há qualquer menção aos regimes especiais. Caso os regimes especiais se caracterizassem como casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou do prazo decadencial, em algum momento essa suspensão seria finalizada e teria de se consubstanciar a cobrança dos impostos. Pois, o que pode ser uma determinação legal de ‘suspensão ad eternum’, ainda que condicional, da constituição ou exigibilidade de crédito tributário se não uma isenção?” Regimes Aduaneiros Especiais e Integração Regional: análise dos regimes brasileiros em face das regras do Mercosul. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Comércio Internacional e Tributação**, 2005, p. 356.

²¹ (MEIRA, Liziane Angelotti. Regimes Aduaneiros Especiais e Integração Regional: análise dos regimes brasileiros em face das regras do Mercosul. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Comércio Internacional e Tributação**, 2005, p. 351 e seguintes).

3. Admissão Temporária para Utilização Econômica;
4. *Drawback*;
5. Entrepasto Aduaneiro;
6. Regime especial de Lojas Francas;
7. Depósitos de Loja Franca – Delof;
8. Depósito Especial Alfandegado (atualmente, nos termos do artigo 480 do Regulamento Aduaneiro, este regime é denominado Depósito Especial);
9. Depósito Afiançado;
10. Depósito Franco;
11. Depósito Aduaneiro de Distribuição – DAD (revogado);
12. Depósito Aduaneiro Certificado – DAC;
13. Entrepasto Aduaneiro Internacional na Zona Franca de Manaus – Eizof;
14. Entrepasto Industrial;
15. Regime Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado – Recof;
16. Exportação Temporária;
17. Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo;
18. Área de Livre Comércio;
19. Regime Especial da Zona Franca de Manaus;
20. Regime Especial da Amazônia Ocidental;
21. Zonas de Processamento de Exportação – ZPE;
22. Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens destinados às Atividades de Pesquisa e de lavra das Jazidas de Petróleo e Gás Natural – Repetro;

23.Regime Aduaneiro Especial para a Importação de Petróleo Bruto e seus Derivados para fins de Exportação ou Reexportação – Repex;

24.Regime Especial de Importação de Insumos Destinados à Industrialização por Encomenda dos Produtos Classificados nas posições 8701 a 8705 da TIPI – Recom;

25.Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – Reporto.

Posteriormente, foram criados outros regimes de “suspensão do pagamento”, a saber:

1. Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação –REPES, artigos 264 a 270 do Regulamento Aduaneiro;

2. Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – RECAP, artigos 271 a 275 do Regulamento Aduaneiro;

3. Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS, artigos 282 e 283 do Regulamento Aduaneiro;

4. Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para TV Digital – PATVD, artigos 284 e 285 do Regulamento Aduaneiro;

5. Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura REIDI, artigos 286 a 290 do Regulamento Aduaneiro.

Assim, vemo-nos no Brasil diante de um número expressivo e crescente de regimes aduaneiros especiais e enfrentamos problemas sistemáticos intrínsecos à definição legal desses regimes como não como isenções mas “suspensões”, com o consequente afastamento do rígido regime jurídico-constitucional aplicado às isenções.

Nesse contexto, já poderíamos vislumbrar que o tratamento dado pelo CAM, totalmente diverso daquele corrente na legislação brasileira, deve servir para a redefinição legal dessas situações de isenção condicional que nos acostumamos a denominar de “regimes aduaneiros especiais”, “regimes aplicados em áreas especiais” ou “regimes suspensivos”. Essa questão será retomada no 7, dedicado aos tributos aduaneiros.

Debruçamo-nos agora sobre os regimes aduaneiros especiais nas palavras do Código Aduaneiro do Mercosul.

Nos termos do artigo 100 do CAM, Os regimes aduaneiros especiais são

regulações específicas dentro de um regime aduaneiro que permitem o ingresso no ou a saída do território aduaneiro ou a circulação neste de mercadorias, meios de transporte e unidades de carga, sem pagamento ou com pagamento parcial dos tributos aduaneiros e com sujeição a um despacho aduaneiro simplificado, em razão da qualidade do declarante, da natureza das mercadorias, da forma de envio ou do destino.

Somente por mencionar não pagamento ou pagamento parcial dos tributos aduaneiros, sem se valer da nossa familiar “suspensão”, a conceituação do CAM já merece elogios. Cabe anotar que no CAM se utiliza da expressão “sem pagamento” com o intuito de abranger as diferentes situações nas legislações dos países, que podem ser imunidade, somente no Brasil, isenção, outra estrutura normativa ou simples caso de não incidência.

Os regimes aduaneiros especiais que constam do CAM, artigo 101, não têm nada em comum com os brasileiros e são: bagagem; pertences de tripulantes; provisões de bordo; franquias diplomáticas; remessas postais internacionais; amostras; remessas de assistência e salvamento; comércio fronteiriço; contêineres; meios de transporte comerciais; retorno de mercadoria; remessas em consignação; substituição de mercadoria. Ademais, nos termos do artigo mencionado, item 2, compete aos órgãos do Mercosul, não aos países individualmente, a criação de novos regimes aduaneiros especiais.

5. Zonas Francas, Áreas Aduaneiras Especiais e Zona Franca de Manaus

No Título IX, o CAM traz as definições de áreas aduaneiras especiais e zonas francas, as quais também têm grande importância para o Mercosul e reflexos para o Brasil, especificamente no que concerne à Zona Franca de Manaus.

Necessário observar que os redatores do CAM levaram em conta o entendimento atual desses institutos, inspirando-se especificamente no Código Aduaneiro Europeu Modernizado,²² que define zona franca como uma área delimitada do território aduaneiro, com controle de entrada e saída de mercadorias, e na Convenção de Quioto Revisada.²³

²² Conforme Regulamento (CE) n.º 450/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de Abril de 2008, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (Código Aduaneiro Modernizado) “Zonas francas Artigo 155.o Criação de zonas francas 1. Os Estados-Membros podem criar zonas francas em determinadas partes do território aduaneiro da Comunidade. Os Estados-Membros determinam os limites geográficos de cada zona franca e definem os respectivos pontos de entrada e de saída. 2. As zonas francas devem estar vedadas. O perímetro e os pontos de entrada e de saída das zonas francas estão sujeitos a fiscalização aduaneira. 3. As pessoas, as mercadorias e os meios de transporte que entram ou saem das zonas francas podem ser sujeitos a controlos aduaneiros.”

²³ O Capítulo 2 do Anexo D da Convenção de Quioto Revisada trata da Zona Franca de Manaus, conceituando como: “Para efeitos de aplicação do presente Capítulo, entende-se por: “Zona franca”: uma parte do território de uma Parte Contratante na qual as mercadorias ali introduzidas são geralmente consideradas como se não estivessem no território aduaneiro, para efeitos de pagamento de direitos e demais imposições, na importação.” (tradução nossa)

Nessa esteira, o CAM define as zonas francas da seguinte forma:

1. Zona franca é uma parte do território dos Estados Partes na qual as mercadorias introduzidas serão consideradas como se não estivessem dentro do território aduaneiro, no que respeita aos impostos ou direitos de importação.

2. Na zona franca, a entrada e a saída das mercadorias não estarão sujeitas à aplicação de proibições ou restrições de caráter econômico.

3. Na zona franca, serão aplicáveis as proibições ou restrições de caráter não econômico, conforme o estabelecido pelo Estado Parte em cuja jurisdição ela se encontre.

4. As zonas francas deverão ser habilitadas pelo Estado Parte em cuja jurisdição se encontrarem e estar delimitadas e cercadas perimetralmente de modo a garantir seu isolamento do restante do território aduaneiro.

5. A entrada de mercadorias na zona franca e a sua saída desta serão regidas pela legislação que regula a importação e a exportação, respectivamente.

Foi introduzida também no CAM a expressão “áreas aduaneiras especiais”, com a seguinte conotação:

Área Aduaneira Especial é a parte do território aduaneiro na qual se aplica um tratamento temporário especial, com um regime tributário mais favorável que o vigente no resto do território aduaneiro.

Cumpra ter presente que, no regime aduaneiro aplicado à Zona Franca de Manaus, cumpridas as condições legais, não são devidos imposto sobre a exportação, imposto sobre a importação e IPI nas circunscrições determinadas do território nacional em relação à maioria dos produtos estrangeiros, bem como sobre os produtos procedentes do restante do País enviados a essas regiões.²⁴

Ademais, esse regime, conforme determinação dos artigos 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, tem prazo até o ano de 2023.²⁵

Nesse contexto, a importante consequência da introdução, no CAM, dos dois institutos jurídicos – zonas francas e áreas aduaneiras – será a classificação da Zona Franca de Manaus como área aduaneira e, assim, a possibilidade de manutenção de seu regime jurídico, especialmente no que concerne à possibilidade de internar bens, destiná-los para o restante do território aduaneiro, com manutenção das isenções e reduções tributárias. O mesmo se dará em relação à Terra del Fuego, na Patagônia, Argentina.

6. Tributos Aduaneiros

Inicialmente importante mencionar que a expressão “tributos aduaneiros” não abrange todos os tributos incidentes sobre o comércio exterior, mas se limita aos

²⁴ “Desse modo, concluímos que as regras (infraconstitucionais) que estabelecem o regime aduaneiro especial da Zona Franca de Manaus são isenções que mutilam os critérios material e espacial da regra de incidência tributária, determinando que, cumpridas as condições, não são devidos imposto sobre a exportação, imposto sobre a importação e IPI nas circunscrições determinadas do território nacional em relação à maioria dos produtos estrangeiros, bem como sobre os produtos procedentes do restante do País enviados a essas regiões.” (MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes Aduaneiros Especiais**. 2002, p. 291)

²⁵ Vale lembrar que há proposta prorrogar a Zona Franca por mais cinquenta anos, conforme EMI N° 00059/MDIC/MF, de 21 de outubro de 2011.

tributos que incidem exclusivamente sobre a importação ou a exportação.

Conforme elencamos na obra “Tributos sobre o Comércio Exterior”,²⁶ atualmente são exigidos os seguintes tributos nas operações de importação e exportação de bens:

1. imposto sobre a importação;
2. imposto sobre a exportação;
3. imposto sobre operações com produtos industrializados incidente sobre a operação de importação (IPI/Importação);
4. contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público (Contribuição para o PIS/Pasep/importação)
5. contribuição para o financiamento da seguridade social incidentes sobre a importação (Cofins/importação);
6. contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível (Cide-combustíveis/importação);
7. imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre a operação de importação (ICMS/importação);
8. taxa para utilização do sistema de comércio exterior (taxa Siscomex);
9. adicional ao frete para renovação da marinha mercante (AFRMM);
10. taxa pela utilização do sistema eletrônico de controle e arrecadação do adicional ao frete para renovação da marinha mercante (Taxa Mercante).

Contudo, a definição “tributos aduaneiros” não abrange esses dez tributos, mas apenas aqueles que têm como hipótese de incidência a importação, a exportação ou os serviços e atividades exercidas pelo Estado no controle e fiscalização da importação ou exportação. Outrossim, os tributos internos que incidem também na importação, em regra com base no Princípio do Tratamento Nacional,²⁷ não são considerados tributos aduaneiros.

²⁶ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior** (no prelo). São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 514.

²⁷ Cf. Artigo III do GATT: “TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAÇÃO INTERNAS. 1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.

Dessarte, tendo em conta a lista de tributos brasileiros incidentes sobre o comércio exterior de bens, podemos concluir que são tributos aduaneiros o imposto sobre a importação, o imposto sobre a exportação e a taxa Siscomex.

O CAM dispõe sobre os tributos aduaneiros no Título XI, artigos 157 a 171. Os tributos regulados pelo Código são: o imposto sobre a importação e as taxas em razão de serviços prestados no curso do processo de importação ou exportação. Por falta de consenso entre os Estados-membros, não foi disciplinado o imposto sobre a exportação, conforme menção expressa no artigo 157.²⁸

O artigo 158 do Código classifica os tributos aduaneiros tendo em conta a base de cálculo e a alíquota. Conforme esse artigo os tributos aduaneiros podem ser: ad valorem, nesse caso a base de cálculo é expressa em dinheiro e a alíquota é uma porcentagem, a ser aplicada sobre o valor aduaneiro; específicos, a alíquota é fixada em valor monetário e a base de cálculo em quantidade; ou uma combinação de ambas as situações, nesse caso uma parte do tributo seria calculada segundo o sistema ad valorem e outra no sistema de alíquota específica.

Apesar de a legislação brasileira autorizar expressamente a utilização de alíquota percentual e de alíquota específica para os impostos aduaneiros,²⁹ atualmente esses tributos seguem no país, em regra, a sistemática ad valorem ou percentual. No entanto, considerando que, para corrente expressiva da doutrina, os direitos de salvaguarda têm a natureza jurídica de imposto sobre a importação, pode-se afirmar que no Brasil já se utiliza da sistemática mista.³⁰

Cumprе mencionar ainda que a taxa Siscomex tem alíquota específica e base de cálculo em unidade de medida.³¹ Conclui-se, assim, que, apesar de no Brasil não haver previsão expressa das três sistemáticas e da doutrina também se concentrar na análise do sistema percentual e da alíquota específica, a previsão da terceira modalidade não se choca com direito brasileiro, ao contrário traz fulcro normativo expresso para situação já albergada em nossa legislação.

Mister anotar que no Código Aduaneiro do Mercosul usam-se as expressões direito ou imposto de importação. Isso se deve ao fato de, em muitos países, as exações pecuniárias do Estado são denominadas direitos (gênero que

2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados nacionais, contrariamente as principais estabelecidas no parágrafo 1. [...]”.

²⁸ Artigo 157, 4 do CAM: “4. O presente Código Aduaneiro não trata sobre imposto de exportação e, por essa razão, a legislação dos Estados Partes será aplicável no seu território aduaneiro preexistente à sanção deste Código, respeitando os direitos dos Estados Partes.”

²⁹ Conforme artigos 20 e 24 do Código Tributário Nacional, artigo 2º do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e artigo 2º da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

³⁰ As medidas de salvaguarda tem sido definidas pela doutrina majoritária como adicional ao imposto sobre a importação (e.g., GOYOS JÚNIOR, Durval de Noronha et al. **Tratado de Defesa Comercial: antidumping, compensatórias e salvaguardas**. 2003, p. 95) e a e a própria legislação reconhece expressamente sua natureza tributária (Cf. artigo 769 do Decreto no 6.759, de 2009).

³¹ Nos termos dos §§1º e 2º do artigo 30 da Lei nº 9.716, de 1998, e do artigo 13 da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2006, alterado pela Instrução Normativa RFB nº 1.158, de 2011.

inclui os tributos mas também outras exações, como as decorrentes os direitos *antidumping* e os direitos compensatórios), tributo seria a principal modalidade de direito e imposto seria a principal modalidade tributária.

É muito comum, no âmbito das negociações internacionais, que essa classificação sirva de referência e que os acordos tragam a expressão “direito de importação” e “direito de exportação”, utilizadas, respectivamente, como sinônimos de imposto sobre a importação e imposto sobre a exportação.

Considerando que o Brasil não adota essa classificação – e talvez por isso tenhamos tanto dificuldade em definir a natureza jurídica das medidas de defesa comercial – e outros países do Mercosul adotam-na, o CAM deixou claro, para o hermeneuta, que direito de importação e imposto de importação foram utilizados como sinônimos. Um cuidado que em nada confronta o sistema jurídico brasileiro e traz mais clareza e segurança na interpretação.

Cabe mencionar uma das regras que terá mais impacto no Brasil, é a previsão da hipótese de incidência do imposto sobre a importação, indicada como a importação definitiva.³² Este preceito – mais restrito do que o constante da lei brasileira, que é meramente a importação –³³ exigirá considerável mudança no sistema jurídico-tributário brasileiro.

Numa interpretação sistemática dessa regra em combinação com aquelas que tratam dos regimes aduaneiros especiais no Brasil, já podemos concluir que um grande impacto do CAM no sistema jurídico brasileiro é que aquelas situações em que há importação temporária e que denominamos “regimes aduaneiros especiais” ou “suspensões do pagamento” passarão a ser meras situações de não incidência, pois não se enquadrarão na âmbito de incidência do imposto de importação albergada no CAM, que é a importação definitiva.

Importante observar, desde já, que o Código Aduaneiro do Mercosul deve ser incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro pelo meio de Resolução do Congresso Nacional e Decreto Presidencial e, assim terá no Brasil hierarquia de lei ordinária.

Ademais, as disposições do CAM sobre a hipótese de incidência do imposto de importação em nada contrariam as prescrições do Código Tributário Nacional. Este deve ser entendido como uma norma complementar à Constituição Federal, que, nos limites e na forma da previsão constitucional, especifica os traços da competência tributária, no caso, da União para instituir o imposto sobre a importação. Ao passo que a lei ordinária, como regra de conduta que deve estar adstrita ao campo da competência, veicula a norma de incidência do imposto.

Portanto, uma norma de hierarquia de lei ordinária definir um imposto de forma mais estrita do que a norma com hierarquia de lei complementar não revela nenhum confronto. A título de analogia, podemos verificar que o

³² Conforme item 1, “a”, do art. 157 do CAM: “a) o imposto ou direito de importação, cujo fato gerador é a importação definitiva de mercadoria para o território aduaneiro;”

³³ O artigo 1o do Decreto-lei nº 37, de 1966, determina que o “O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.”

Código Tributário Nacional prevê, no seu artigo 20, inciso III, a cobrança do imposto sobre a importação no caso de leilão de mercadorias estrangeiras que foram objeto de perdimento, contudo, na legislação ordinária essa situação foi revogada. Não se cogita em cobrar o tributo nessa hipótese com base no CTN nem se cogita que a revogação estaria eivada de vício por confrontar lei de hierarquia superior.

A alínea “b” do artigo 157 refere-se a taxas relativas a serviços prestados ou postos à disposição pela Administração Aduaneira na importação ou na exportação. No Brasil, a taxa para utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (taxa Siscomex) se enquadra nessa situação.

Contudo, cumpre anotar que o Siscomex³⁴ destina-se a possibilitar o controle informatizado dos dados relativos ao comércio exterior pela Secretaria da Receita Federal, pelo Banco Central do Brasil, pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio e por outras autoridades intervenientes (e.g.: o Ministério da Saúde e o Ministério da Agricultura); dessarte, a taxa Siscomex revela-se um tributo exigido para o exercício do poder de polícia pelo Estado.³⁵

Vale observar que o artigo 157, 2, do CAM faz menção às multas decorrentes do não pagamento de tributos, contudo esse tema não sofre tratamento mais aprofundado, conforme determinações constantes do Anexo da Resolução GMC no 40, de 2006, o Grupo *Ad Hoc* para Redação do Código Aduaneiro do Mercosul não recebeu poderes para incluir no projeto as seguintes matérias: infrações aduaneiras e sanções pecuniárias; disciplinamento da profissão de despachante aduaneiro; decadência e prescrição dos tributos aduaneiros.

7. Considerações Finais

A harmonização das legislações aduaneiras dos Estados-membros, juntamente com a eliminação da incidência cumulativa do imposto sobre a importação constituem pilares da evolução do processo de integração Mercosulino.

O CAM veicula conceitos e definições fundamentais para a boa interpretação e aplicação da legislação aduaneira do Mercosul, como, por exemplo, “território aduaneiro”, “mercadorias”, liberação de mercadorias. Essas

³⁴ “O Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex – é um software desenvolvido pelo Serpro (Serviço Federal de Processamento de Dados) a pedido dos órgãos fiscalizador e intervenientes nas operações de Comércio Exterior (Secretaria da Receita Federal, Secretaria de Comércio Exterior – Secex, e Banco Central do Brasil). Trata-se de um sistema informatizado de registro, acompanhamento e controle computadorizado de informações relativas ao comércio exterior, criado pelo Decreto n.º 660, de 25/09/92. Sua implantação ocorreu em 04/01/93, para as exportações (Siscomex – Exportação) e em 01/01/1997, para as importações (Siscomex – Importação).” (MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes Aduaneiros Especiais**. 2002, p. 140)

³⁵ Posição semelhante foi adotada por André Parmo Folloni: “Há, portanto a instituição da taxa. Cumpre determinar se este tributo é devido em razão da realização de um serviço público ou do exercício do poder de polícia. Ficamos com esta segunda hipótese. A fiscalização do comércio exterior é atividade que se subsume à perfeição ao artigo 78, caput, do Código Tributário Nacional, que define o poder de polícia.” (**Tributação sobre o Comércio Exterior**, 2005, p. 164).

definições têm uma especial importância para o Brasil, país com a tradição de transportar, muitas vezes indevidamente, princípios, definições e conceitos de outras searas jurídicas para o Direito Aduaneiro. O Código também traz conceitos novos para o sistema jurídico nacional, como destinos aduaneiros, que exigirão mudanças em nossa legislação, mas, por outro, lado, trarão modernização e padronização internacional.

Uma das mudanças mais profundas deve ocorrer na esfera dos regimes aduaneiros especiais. No Brasil, situações em que os tributos sobre a importação ou sobre a exportação não são devidos (isenção) ou devem ser pagos parcialmente (redução), desde que cumpridas certas condições, são denominados de regimes aduaneiros especiais, com o propósito de se afastar o rígido regime jurídico das isenções e reduções tributárias. O CAM, todavia, lista os regimes aduaneiros especiais e estes não correspondem aos brasileiros.

Na sua redação atual, o CAM inclui no território aduaneiro do Mercosul as áreas aduaneiras especiais e como tais se enquadram a Zona Franca de Manaus brasileira e a Terra del Fuego argentina. Assim, a Zona Franca de Manaus pode ser incluída nos acordos celebrados pelo Mercosul e os benefícios existentes para a importação e para a destinação dos produtos da ZFM ao restante do território aduaneiro do Brasil não serão afastados.

O CAM regula os tributos aduaneiros, especificamente o imposto sobre a importação e as taxas aduaneiras, ele não trata do imposto sobre a exportação porque não se logrou consenso entre os Estados-membros sobre esse tributo. O imposto sobre a importação, nos termos do CAM, terá uma hipótese de incidência mais estrita do que a atualmente vigente no Brasil, passa a ser somente a importação definitiva. Isso não conflita com o Código Tributário Nacional, mas serve para resolver a situação da grande maioria dos regimes aduaneiros especiais, que são importações temporárias e, assim, deixarão de ser casos de “suspensão do pagamento” para serem casos de simples não incidência por não se incluírem na nova hipótese de incidência.

Nesse contexto, depois de um longo período de quatro anos de negociação e trabalho do Grupo *Ad Hoc* para Redação do Código Aduaneiro do Mercosul, espera-se que os Estados-membros do Mercosul consigam superar seus impasses, problemas e crises e efetivamente incorporem esse primordial acordo. Ademais, os países devem começar em breve o trabalho de regulamentação do Código Aduaneiro, elaboração das normas regulamentares, para que depois de incorporado, o Código possa ser realmente aplicado e se caminhe para uma maior integração regional.