

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS E SEGURANÇA JURÍDICA

*Solon Sehn*¹

Sumário: 1. Considerações iniciais. 2. Limites da revisão aduaneira na jurisprudência. 3. Modalidades de lançamento no despacho aduaneiro de importação. 4. Classificação fiscal e segurança jurídica. 5. Conclusões. 6. Referências.

1. Considerações iniciais

As alíquotas do imposto de importação, de acordo com o art. 20 do *Código Tributário Nacional*, podem ser “*ad valorem*” ou específicas (“*ad rem*”)². Essas também são previstas no art. 2º da Lei nº 11.727/2008, que autoriza a edição de ato normativo do Poder Executivo prevendo alíquotas de até R\$ 15,00 (quinze reais) por quilograma líquido ou unidade de medida estatística de determinadas mercadorias³. Atualmente

1. Advogado, graduado pela UFPR. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Conferencista no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários).

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

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

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

3. “Art. 2º O Poder Executivo poderá definir alíquotas específicas (*ad rem*) para o

te, porém, a cobrança do imposto ocorre apenas por meio de alíquotas *ad valorem*, que correspondem a um número percentual aplicável à base de cálculo, de acordo com a origem e a classificação fiscal da mercadoria importada.

A classificação fiscal é determinada a partir do enquadramento do produto na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Esta tem por base a Nomenclatura do Sistema Harmonizado (SH), resultante da Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, incorporada ao direito brasileiro pelo Decreto Legislativo nº 71/1988 e pelo Decreto nº 97.409/1988.

O Sistema Harmonizado (SH) foi elaborado por um Comitê previsto na Convenção de Bruxelas de 1950, dentro de um esforço de uniformização concluído no ano de 1983, mas que somente foi aplicado no plano internacional a partir de 01 de janeiro de 1988. Trata-se de um sistema classificatório que tem por base direta a Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira (NCCA). Porém, também considera aspectos da Classificação Tipo para o Comércio Exterior (CTCI), da Tarifa Aduaneira do Japão, do Canadá e dos Estados Unidos, da Nomenclatura de Mercadorias para as Estatísticas do Comércio Internacional da Comunidade Europeia e do Comércio entre seus Estados-Membros (Nimexe), da Nomenclatura Uniforme de Mercadorias da União Internacional de Ferrovias, do “Worldwide Air Cargo Commodity Classification” (WAXC) da União Internacional de Transportes Aéreos, da Tarifa de Fretes da Associação de Linhas de Navegação Transatlântica das Índias Orientais (WIFT) e do “Standard Transportation Commodity Code” (STCC).

No SH as mercadorias, de acordo com o critério do grau de elaboração ou do valor agregado, são ordenadas em uma lista de códigos numéricos, 21 Seções e 97 Capítulos, divididos

Imposto de Importação, por quilograma líquido ou unidade de medida estatística da mercadoria, estabelecer e alterar a relação de mercadorias sujeitas à incidência do Imposto de Importação sob essa forma, bem como diferenciar as alíquotas específicas por tipo de mercadoria.

Parágrafo único. A alíquota de que trata este artigo fica fixada em R\$ 15,00 (quinze reais) por quilograma líquido ou unidade de medida estatística da mercadoria, podendo ser reduzida por ato do Poder Executivo nos termos do *caput* deste artigo”.

em posições e, em alguns casos, subposições de primeiro e de segundo nível. Também são previstas seis Regras Gerais de Interpretação, Notas de Seção, Capítulo e de Subposição, bem como, em ato específico, Notas Explicativas (NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias)⁴.

Os capítulos e as posições do SH podem ser desdobrados regionalmente por cada país ou união aduaneira, resultando em classificações com códigos numéricos de até dez algarismos. No Brasil e nos demais países do Mercosul adota-se a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), contendo dois dígitos adicionais representando o item e o subitem dentro de cada subposição, com uma classificação com oito códigos numéricos.

Esses códigos números constituem signos artificialmente convencionados pelos signatários da Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, que permitem a uniformização da designação das mercadorias e a facilitação da comunicação entre os agentes econômicos, as Aduanas dos diversos países, bem como a elaboração de estatísticas internacionais confiáveis sobre o fluxo do comércio internacional.

Apesar disso, nem sempre é fácil o enquadramento de uma mercadoria na NCM/SH. A classificação fiscal pressupõe não apenas o conhecimento dos códigos numéricos e das regras que presidem a sua aplicação, mas também da natureza, das características e da funcionalidade da mercadoria. Isso, muitas vezes, somente pode ser determinado mediante a realização de perícias no curso do despacho aduaneiro de importação, gerando uma demora no desembaraço da mercadoria. Além disso, há casos em que a autoridade aduaneira pode ter dificuldades de enquadramento diante de novos produtos surgidos no mercado internacional. Foi o que ocorreu na época das impressoras multifuncionais e o que se tem hoje, por exemplo, com os “drones” e as pulseiras eletrônicas esportivas, do tipo “Garmin”, “Polar” ou

4. DALSTON, Cesar Olivier. *Classificando mercadorias: uma abordagem didática da ciência da classificação de mercadorias*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014, p. 185-186.

“Apple Watch”. Isso cria uma tensão entre o tempo exigido para uma classificação fiscal adequada e a necessidade de celeridade no desembaraço aduaneiro, já que, para cada dia em que a carga é mantida em zona primária, há um incremento exponencial nos custos de armazenagem e de sobrestadia de unidades de carga. Em razão disso, foi prevista na legislação aduaneira (Decreto nº 6.759/2009, art. 638; Decreto-Lei nº 37/1966, art. 54) a possibilidade de revisão do despacho aduaneiro de importação, dentro do prazo decadencial de cinco anos⁵.

A revisão aduaneira tem sido objeto de escassa preocupação doutrinária⁶. Isso talvez se explique porque, como será examinado, nos últimos 35 anos, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o extinto Tribunal Federal de Recursos (TRF) têm entendido que o desembaraço aduaneiro implica a homologação expressa o lançamento por homologação realizado pelo contribuinte e que a alteração da classificação fiscal, quando implicar mudança de critério jurídico, seria vedada pelo Código Tributário Nacional. Decisões mais recentes, entretanto, indicam uma revisão dessa interpretação consolidada.

2. Limites da revisão aduaneira na jurisprudência

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

6. Registre-se, contudo, os excelentes estudos de GOULART, Paula Jacques. Revisão aduaneira e reclassificação fiscal de mercadorias. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (Coord.). *Ensaio de direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2015, p. 20-46; CURI, Bruno M. M. Da inviabilidade de retificação do lançamento em virtude de erro na classificação fiscal de mercadorias. In: PEREIRA; REIS, *op. cit.*, p. 47-60; TREVISAN, Rosaldo. A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREITA NETO, Celso de Barros (org.) *Tributação e direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Revisão aduaneira e segurança jurídica*. São Paulo: Intelecto, 2016; MACHADO, Corinto Oliveira. A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário aduaneiro. Disponível: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5bjy/a-modificacao-de-criterios-juridicos-dotados-o-lancamento-tributario-aduaneiro-corinto-oliveira-machado#ixzz1p77gHwxN>. Acesso em: 10/10/2018.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Conforme ressaltado, o STJ e o TRF *têm entendido que* a alteração da classificação fiscal, quando implicar mudança de critério jurídico (erro de direito), seria vedada pelo Código Tributário Nacional. A Súmula nº 227 do TFR e o seguinte julgado da Primeira Seção do STJ ilustram essa interpretação:

A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento (Súmula TFR nº 227)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. ACÓRDÃO EMBARGADO QUE APRECIA O MÉRITO RECURSAL. PRIMEIRO PARADIGMA NÃO APRECIA O MÉRITO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COLACIONADOS COMO DIVERGENTES.

SEGUNDO PARADIGMA APLICA IDÊNTICO ENTENDIMENTO. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. INDEFERIMENTO LIMINAR DOS EMBARGOS.

1. Acórdão embargado no sentido de que a revisão de lançamento do imposto por erro de classificação operada pelo Fisco, que aceitou as declarações do importador quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, o que é vedado pelo CTN (Súmula 227/TFR). A Primeira Turma considerou que o lançamento suplementar é, portanto, incabível quando motivado por erro de direito.

2. Acórdãos paradigmas da Segunda Turma, cujas hipóteses cuidam de erro de fato, e não erro de direito; o primeiro aresto aplica a Súmula 7/STJ, e o segundo aplica a mesma jurisprudência do acórdão embargado.

3. A ausência de similitude fática e, bem como a ausência de divergência entre os arestos confrontados ensejam o indeferimento liminar dos embargos de divergência.

Agravo regimental improvido⁷.

No âmbito administrativo, contudo, adota-se uma interpretação diametralmente oposta. Entende-se que o desembaraço aduaneiro não é homologação do lançamento, *mas apenas o ato final da conferência aduaneira*. Logo, a revisão

7. STJ. 1ª S. AgRg nos EREsp 1112702/SP. Rel. Min. Humberto Martins. Julgado em 27/10/2010, DJe 16/11/2010.

aduaneira poderia ser livremente efetuada dentro do prazo decadencial:

[...] REVISÃO ADUANEIRA. MERCADORIA OBJETO DE CONFERÊNCIA ADUANEIRA. Não há óbice na legislação de regência para que a autoridade proceda à revisão aduaneira das informações prestadas na declaração de importação, ainda que esta tenha sido objeto de conferência aduaneira por ocasião do desembaraço das mercadorias. O desembaraço aduaneiro não está caracterizado na legislação como procedimento que homologa o lançamento, sendo legítima a atividade de reexame do despacho de importação⁸.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. PROCEDIMENTO DE REVISÃO ADUANEIRA. APURADA INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO PAGO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DA DIFERENÇA APURADA E NÃO PAGA OU CONFESSADA. POSSIBILIDADE. Se não houve lançamento de ofício anterior, realizado sobre o mesmo sujeito passivo, não caracteriza mudança de critério jurídico o lançamento de ofício decorrente de procedimento de revisão aduaneira, em que apurada insuficiência de recolhimento de tributos incidentes na operação de importação, por aplicação incorreta de alíquota do tributo devido.

REVISÃO ADUANEIRA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE DIFERENÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO E APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PREVISÃO EXPRESSA EM LEI APÓS O ATO DE DESEMBARAÇO ADUANEIRO. POSSIBILIDADE. No âmbito do procedimento do despacho aduaneiro de importação, o ato de desembaraço aduaneiro da mercadoria encerra a fase de conferência aduaneira mediante a liberação da mercadoria importada, dando início a fase de revisão aduaneira, expressamente autorizada em lei, em que, enquanto não decaído o direito de constituir o crédito tributário e na eventual apuração de irregularidade quanto ao pagamento de tributos, à aplicação de benefício fiscal e à exatidão de informações prestadas pelo importador na DI, proceder o lançamento da diferença de crédito tributário apurada e, se for o caso, aplicar as penalidades cabíveis⁹.

8. CAREF. 3ª S. Ac. 3201-001.992. S. 18/03/2015. No mesmo sentido: Ac. 3801-005.231. S. 18/03/2015.

9. CAREF. 3ª S. Ac. 3102-002.348. S. 28/01/2015.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Recentemente, alguns julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região têm analisado a matéria sob uma nova perspectiva, considerando os diferentes canais de parametrização de conferência aduaneira, previstos na Instrução Normativa SRF nº 680/2006:

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

Assim, entende-se que a revisão aduaneira *é permitida no canal verde e*, ressalvados os casos de dolo, vedada nos canais amarelo, vermelho ou cinza de conferência aduaneira. Nesse sentido, destaca-se o seguinte julgado:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. CANAIS VERMELHO E AMARELO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REVISÃO ADUANEIRA. IMPOSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. IPCA-E.

1. Tendo a mercadoria sido selecionada para os canais amarelo, vermelho ou cinza de conferência aduaneira (hipóteses em que a autoridade aduaneira analisa a documentação fiscal e a verificação física da própria mercadoria), não se admite posterior revisão aduaneira (excetuados os casos de dolo), uma vez que, em

tais casos, a autoridade fiscal anuiu com as informações prestadas pelo importador.

2. Os honorários de sucumbência devem ser corrigidos monetariamente pelo IPCA-E, sendo indevida a utilização da taxa SELIC para sua atualização¹⁰.

A 2ª Turma do STJ, por outro lado, ao examinar um recurso especial interposto em face de acórdão do TRF da 4ª Região que aplicou esse entendimento, admitiu a revisão aduaneira mesmo após na conferência pelos canais amarelo e vermelho:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CONFERÊNCIA. CANAIS VERMELHO E AMARELO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

1. O Tribunal a quo manteve sentença de procedência de Embargos à Execução Fiscal para cobrança de crédito tributário (II e IPI) constituído em procedimento de revisão aduaneira de Declarações de Importação, sob o entendimento de que, tendo sido a mercadoria submetida à conferência aduaneira, está configurada anuência da autoridade fiscal às informações prestadas pelo importador.

2. A parte sustenta que o art. 1.022 do CPC foi violado, mas deixa de apontar, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado (Súmula 284/STF).

3. A conferência aduaneira e o posterior desembaraço (arts. 564 e 571 do Decreto 6.759/2009) não impedem que o Fisco realize o procedimento de revisão aduaneira, respeitado o prazo decadencial de cinco anos (art. 638 do Decreto 6.759/2009) (REsp 1.201.845/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24/11/2014).

10. TRF4. 2ª T. Apelação/Remessa Necessária nº 5003541-95.2015.404.7205. Des. Fed. Rômulo Pizzolatti. J. 14/09/2016. No mesmo sentido, cf: TRF4. 2ª T. Apelação/Reexame Necessário nº 5008216-33.2012.404.7100. Rel. Juíza Federal Carla Evelise Justino Hendges. J. 17/06/2014; TRF4. 2ª T. Apelação/Reexame Necessário nº 5003948-03.2016.404.7000. Rel. Juíza Federal Cláudia Maria Dadico. J. 30/11/2016; RF4. 2ª T. AC 5004159-15.2016.4.04.7202. Rel. Des. Fed. Andrei Pitten Velloso. J. 28/09/2018.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

4. Conforme consignado no aludido precedente, a revisão aduaneira permite que o Fisco revise “todos os atos celeremente praticados no primeiro procedimento [conferência aduaneira] e, acaso verificada a hipótese, efetuará o lançamento de ofício previsto no art. 149, do CTN”.

5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido¹¹.

Essa decisão ainda não transitou em julgado e, possivelmente, será objeto de embargos de divergência que deverá ser decidido pela Primeira Seção do STJ. O acórdão reporta-se ao REsp 1.201.845/RJ, relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Ambos fazem referência ao art. 149 do CTN e envolvem situações de erro de fato. Assim, embora a ementa indique uma aparente contrariedade, é possível que não tenha sido a intenção dos Ministros a revisão do entendimento da Súmula TFR nº 227. De toda sorte, como isso não está claramente explicitado, *é necessário um estudo mais acurado da matéria, considerando, inclusive, a nova proposta de interpretação adotada nos julgados do TRF da 4ª Região.*

3. Modalidades de lançamento no despacho aduaneiro de importação

Todo produto que ingressa no território aduaneiro nacional está sujeito ao despacho aduaneiro de importação, mesmo quando *não sujeita ao pagamento* de tributos. Trata-se de um procedimento que tem início com o registro de declaração de importação (DI) no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) e que se encerra com o desembaraço aduaneiro da mercadoria, momento em que, para todos os efeitos legais, a mercadoria é considerada nacionalizada¹². No registro da DI

11. STJ. 2ª T. RE 1.656.572/RS. Rel. Min. Herman Benjamin. Dje 02/05/2017.

12. Segundo ensina Roosevelt Baldomir Sosa: “Nacionalizar é atribuir ao produto de procedência estrangeira o mesmo *status* do produto nacional. A nacionalização, com efeito, visa colocar o produto de procedência estrangeira em condições de circular economicamente. Em outros termos, nacionalizar é incorporar o produto de

também são pagos todos os tributos eventualmente incidentes na operação. Após *essa etapa*, ocorre uma análise fiscal que pode ser realizada em diferentes graus de profundidade e de detalhamento, dentro de um dos canais de conferência aduaneira. A maioria das operações submetem-se ao canal verde, quando o desembaraço aduaneiro é automático, sem exame documental ou verificação física da mercadoria. No canal amarelo, há um exame documental, inclusive no tocante à classificação fiscal adotada e, no vermelho, também uma análise física do produto importado. Por fim, o canal cinza envolve casos de suspeitas de fraude, inclusive subfaturamento. Nele a autoridade aduaneira, além dos exames físico e documental, instaura um procedimento especial de controle aduaneiro. Portanto, a profundidade da fiscalização adquire uma dimensão máxima.

Essa dinâmica fiscalizatória *não difere* do que ocorre nos demais tributos. Mesmo no imposto de renda, quando examinada, por exemplo, uma declaração de ajuste anual, a autoridade fiscal pode realizar uma fiscalização sumária ou exauriente. A *única particularidade* é que, no despacho aduaneiro de importação, a Instrução Normativa SRF nº 680/2006 (art. 21) atribuiu denominações próprias e definiu critérios para cada um desses diferentes graus. Mesmo no canal verde *há uma fiscalização*, ainda que mínima, porquanto a parametrização da DI não é aleatória, como ressalta Paula Jacques Goulart:

Os canais de conferência variam em função da profundidade e do grau de detalhamento da atividade fiscalizatória. A seleção da DI e a respectiva parametrização, por sua vez, não é aleatória, devendo ser considerados pela fiscalização os critérios previstos no art. 21, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 680/2006, ou seja, a regularidade fiscal e a habitualidade do importador; a natureza, volume ou valor da importação; o tratamento tributário e o valor dos impostos incidentes ou que incidiriam na importação; a origem, procedência, destinação e características

procedência estrangeira no aparelho produtivo nacional. [...] **O ato administrativo que formaliza a nacionalização é o desembaraço aduaneiro.**” (*Comentários à Lei Aduaneira*: do artigo 1º ao artigo 248 do Dec. 91.030/85. São Paulo: Aduaneiras, 1992, p. 96).

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

da mercadoria; a capacidade operacional e econômico-financeira do importador; e eventuais ocorrências verificadas em outras operações realizadas pelo mesmo importador¹³.

Os tributos incidentes em operações de importação estão sujeitos ao autolancamento ou lançamento por homologação. É o próprio sujeito passivo que, por meio do registro da DI, constitui o fato jurídico e a obrigação jurídico-tributária dele decorrente, pagando, desde já, o crédito tributário devido, por meio de débito em conta-corrente em favor do credor. Na conferência aduaneira, a autoridade aduaneira fiscaliza a validade dessa norma individual e concreta inserida pelo sujeito passivo no sistema jurídico. Se estiver de acordo com sua regularidade formal e material, pode inserir uma norma individual e concreta homologando o “autolancamento” realizado pelo sujeito passivo (“extinguindo definitivamente o débito tributário”). Em caso de discordância, a diferença deve ser objeto de lançamento de-ofício suplementar¹⁴ constituído no curso de despacho aduaneiro de importação ou após o desembarço aduaneiro, no âmbito do procedimento de revisão previsto no art. 638 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro):

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

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

13. GOULART, *op. cit.*, p. 23.

14. “O lançamento suplementar é o ato pelo qual o Fisco, verificando que foi definida uma prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve acrescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a lei” (XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 257).

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o); e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

A revisão aduaneira tem por objeto todo os aspectos do despacho de importação e, por isso mesmo, tem conteúdo mais amplo que uma revisão do lançamento. Isso é próprio, aliás, da função aduaneira que, ao longo dos anos, tem adquirido uma identidade própria, ainda relacionada, porém, cada vez mais desvinculada da arrecadação de tributos¹⁵. Assim, ao promover essa revisão, a autoridade aduaneira também deve reexaminar a regularidade do autolancamento realizado pelo sujeito passivo ao registrar a DI e de eventual lançamento de-ofício ocorrido no curso do despacho aduaneiro. Ao fazê-lo, pode perfeitamente revisar o lançamento, observando os limites temporais e materiais previstos no 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se

15. GONZÁLES, Idefonso Sánchez. *Historia general aduaneira de España: edades antigua y media*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Publicas-Instituto de Estudios Fiscales, 2104, p. 15 e ss.; ALAIS, Horacio Félix. *Los principios del Derecho aduanero*. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2008, p. 16 e ss.; ZOZAYA, Francisco Pelechá. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero triburario*. Madrid: Marcial-Pons, 2009, p. 16.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O art. 149 do CTN encerra três hipóteses ou fundamentos para a revisão: a fraude, o vício de forma e o erro. É o que ensina Alberto Xavier, na obra clássica sobre o lançamento:

São três os fundamentos da revisão do lançamento: (i) fraude ou falta funcional da autoridade que o praticou; (ii) a omissão de ato ou formalidade essencial; (iii) a existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Pode, assim, dizer que os vícios que suscitam a anulação ou reforma do ato administrativo do lançamento são a *fraude*, o *vício de forma* e o *erro*¹⁶.

Dentre essas hipóteses, a mais controversa é a do erro, porque envolve a polêmica em torno da possibilidade de revisão do lançamento nos casos de “erro de direito”, em face da previsão do art. 146 do CTN:

16. XAVIER, *op. cit.*, p. 264.

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

Essa questão, como ressalta Alberto Xavier, “tem feito, entre nós, correr rios de tinta”¹⁷, sem que se tenha obtido algum consenso doutrinário. Para Rubens Gomes de Sousa somente o erro de fato autoriza a revisão do lançamento, sendo inviável a modificação assentada em erro de direito, entendido como tal o equívoco “na apreciação da natureza jurídica do fato gerador (p. ex. se conceituou como doação um contrato que na realidade era uma venda). Além disso, em face da previsão do art. 146 do CTN, também não seria possível a revisão nas hipóteses em que “o fisco, mesmo sem erro, tenha adotado uma conceituação jurídica certa e depois pretenda substituí-la por outra igualmente certa, porém mais favorável, no sentido de importar em maior tributo”¹⁸. Hugo de Brito Machado, em sentido oposto, entende que a revisão pode ocorrer no erro de direito e que o art. 146 do CTN aplica-se apenas na mudança de critério jurídico:

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito *ilegalmente*, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a *decisão* da autoridade administrativa,

17. *Ibid.*, *idem*.

18. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 108-109. Alberto Xavier cita um segundo estudo de Rubens Gomes de Sousa, em que o autor considera como erro de direito a “divergência entre os conceitos jurídicos adotados pelo contribuinte e os adotados pelo Fisco na interpretação ou conceituação para efeitos fiscais dos fatos pertinentes ao lançamento, quando a aludida divergência se traduz por uma mudança de orientação do Fisco” (*Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão do lançamento*. RT 175 (1948), 447. *Apud* XAVIER, *op. cit.*, p. 264).

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do Direito oferece. Há *mudança de critério jurídico* quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado¹⁹.

Alberto Xavier, por sua vez, ressalta que o art. 146 do CTN aplica-se à mudança de critério jurídico (*erro em abstracto*), isto é, quando ocorre a substituição de uma interpretação por uma nova em razão de uma norma genérica superveniente. Já o erro de direito seria um *erro em concreto*, refere-se a uma nova apreciação pela mesma autoridade por meio da qual se constata uma interpretação ou aplicação defeituosa da lei. Este seria um limite cumulativo à revisão do lançamento, que decorre do caráter taxativo dos incisos do art. 149 do CTN:

O erro de fato é fundamento legítimo da revisão com base no inciso VIII do artigo 149, pois a descoberta de ‘novos fatos’ e ‘novos meios de prova’ revelou a falta representação ou ignorância da realidade no que concerne ao objeto do lançamento anterior. Já, porém, no que concerne a ‘fatos conhecidos e provados’ a lei não prevê na enumeração taxativa dos fundamentos da revisão o ‘erro de direito’, quer o *error iuris* se insinue na interpretação da lei (*erro na interpretação*), quer na caracterização jurídica dos fatos (*erro de direito quanto aos fatos*), quer na substituição dos fatos à norma aplicável (*erro na aplicação*)²⁰.

Essa exegese resolve a controvérsia a partir dos pressupostos de revisão previstos taxativamente no art. 149 do CTN. Estes autorizam um novo lançamento apenas diante de “fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento

19. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 194.

20. XAVIER, *op. cit.*, p. 270.

anterior”, sem compreender o equívoco na interpretação ou na aplicação da lei nem na caracterização jurídica de fato conhecido. Isso, sem prejuízo da vedação à mudança de critério jurídico, prevista no art. 146 do CTN.

Paulo de Barros Carvalho, de modo diverso, não opera com a essa diferenciação, equiparando erro de direito e mudança de critério jurídico, ressaltando que, em face da vedação do art. 146, “a autoridade administrativa não está autorizada a majorar a pretensão tributária, com base em mudança de critério jurídico. Pode fazê-lo, sim, provando haver erro de fato”²¹. Além disso, diferencia erro de direito e erro de fato em consonância com os seguintes critérios:

- 1) A linha divisória entre erro de fato e erro de direito fica bem nítida: se o desajuste de linguagem verificar-se no interior de uma única norma, seja no antecedente ou no consequente, teremos erro de fato.
- 2) Para que se trate de erro de fato, essa norma tem de ser individual e concreta.
- 3) Quando os desacertos de linguagem envolverem duas ou mais normas, sendo uma delas, obrigatoriamente, regra individual e concreta, e outra, também necessariamente, geral e abstrata, teremos erro de direito.
- 4) Como particularidade das normas jurídicas tributárias, qualquer desalinho com relação à ‘alíquota’ ou ao ‘sujeito ativo’ será sempre erro de direito, porquanto são esses os únicos fatores compositivos da estrutura normativa que não podem ser encontrados na contextura do fato jurídico tributário. Sua consideração supõe, necessariamente, o trajeto que vai da norma geral e abstrata à norma individual e concreta²².

O erro de direito, dentro da premissa teórica, envolve um problema de “subsunção”, um equívoco no enquadramento legal ou, em outras palavras, distorção entre o enunciado prototípico da norma individual e concreta (o lançamento) e seu

21. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 419.

22. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 247.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

referencial de validade representado pelo enunciado conotativo da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência). Trata-se de um desajuste externo (internormativo), ao passo que o erro de fato consiste em um desajuste de linguagem interna (intranormativo), vale dizer, uma falha no processo de relato do conseqüente ou do antecedente na norma individual e concreta do lançamento.

Acompanha-se essa interpretação. O lançamento somente pode ser revisto em caso de erro de fato, isto é, uma falha no relato em linguagem competente contida no ato de lançamento (desajuste da linguagem intranormativa), sem prejuízo das demais hipóteses do art. 149, que compreendem a fraude ou a falta funcional da autoridade competente e o vício de forma (omissão de ato ou formalidade essencial).

A única divergência é que, em relação à alíquota, admite-se a caracterização do erro de fato. Isso ocorre, em relação aos tributos incidentes sobre o comércio exterior, quando a falha no relato em linguagem competente resulta do não conhecimento (“fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”) de uma das informações mínimas necessárias à classificação fiscal da mercadoria no SH/NCM, que, segundo ensina Cesar Olivier Dalston, compreendem:

No Brasil, o limite mínimo de informações envolvendo uma mercadoria é aquele formado, naquilo que for pertinente, pelo seguintes quesitos: nome (vulgar, comercial, científico e técnico); marca registrada, modelo, tipo e fabricante; função (principal e secundária); princípio e descrição resumida do funcionamento; aplicação, uso ou emprego (incluindo a configuração de uso ou montagem e instalação, se for o caso); forma de acoplamento ou ligação a motores, outras máquinas ou aparelhos, quando for o caso; dimensões e peso líquido; peso molecular, ponto de fusão e densidade; forma (líquido, pó, escamas, etc.) e apresentação (tambores, caixas, etc., com respectivas capacidades em peso ou volume), esclarecendo se destinado a embalagem ou ao consumidor final, se montado ou desmontado, presença de acessórios, opcionais, etc.; matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e seus percentagens em peso ou em volume ou a configuração de fornecimento

(componentes), no caso de máquinas, instrumentos ou aparelhos; e processo industrial detalhado de obtenção²³.

Já o erro de direito ocorre quando não há desajuste na linguagem intranormativa do lançamento, mas um erro de enquadramento ou de subsunção de uma determinada mercadoria no SH/NCM, considerando não apenas os códigos numéricos que o compõe, mas também as Regras Gerais de Interpretação, Notas de Seção, Capítulo, de Subposição e as Notas Explicativas (NESH).

Por fim, é necessário ressaltar que as vedações dos arts. 146 e 149 do CTN abrangem apenas a revisão de um lançamento de *ofício anterior*. Assim, se a revisão aduaneira tiver por objeto o autolancamento do sujeito passivo ocorrido por meio do registro da DI, a única restrição aplicável será de ordem temporal, decorrente do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. Isso, por sua vez, independe do canal de conferência aduaneira, porque o ato final - o desembaraço aduaneiro - *não* transfere o autolancamento realizado pelo sujeito passivo em um lançamento de-ofício.

4. Classificação fiscal e segurança jurídica

Além das restrições temporais e materiais previstos nos arts. 146 e 149 do CTN, outros limites devem ser observados na revisão aduaneira, decorrentes do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança. Esses princípios são constitutivos do Estado de Direito e garantem, aos cidadãos, a estabilidade jurídica, a segurança de orientação e a proteção da legítima expectativa de observância dos atos do Poder Público²⁴. Abrangem, ainda, a vedação à aplicação retroativa de

23. DALSTON, *op. cit.*, p. 177.

24. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, p. 257; ÁVILA, Humberto. Benefícios inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. *RIDT* v. 5, p. 98. MELO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 109-110.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

novas interpretações, bem como a impossibilidade de revisão de situações consolidadas, mesmo as decorrentes de atos ilegais ou manifestamente injustos²⁵.

Foi inspirado neles que a Lei nº 9.784/1999, em seu art. 2º, parágrafo único, XIII, estabeleceu que nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de “interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”. Essa mesma diretiva foi recentemente incorporada na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) pela Lei nº 13.655/2018:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Contudo, mesmo antes dessas alterações, a necessidade de preservação da segurança jurídica já vinha sendo acolhida pelo Judiciário. No Supremo Tribunal Federal, destaca-se o voto do Ministro Gilmar Mendes no MS nº 24.268/MG:

Registre-se que o tema é pedra angular do Estado de Direito sob a forma de proteção à confiança.

É o que destaca Karl Larenz, que tem na consecução da paz jurídica um elemento nuclear do Estado de Direito

25. Por vezes, a aplicação desses princípios, como destaca César García Novoa, pode acarretar a “[...] afirmação de situações aparentemente injustas, e isso está na essência de determinadas *instituições* - como a prescrição e a decadência, ou a impossibilidade de revisão de situações consolidadas ainda quando conste que as mesmas são ilegais ou manifestamente injustas” (NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid, 2000, p. 25-26).

material e também vê como aspecto do princípio da segurança o da confiança:

‘O ordenamento jurídico protege a confiança suscitada pelo comportamento do outro e não tem mais remédio que protegê-la, porque poder confiar [...] é condição fundamental para uma pacífica vida coletiva e uma conduta de cooperação entre os homens e, portanto, da paz jurídica.’ (Derecho Justo – Fundamentos de Ética Jurídica. Madri. Civitas, 1985, p. 91).

O autor tedesco prossegue afirmando que o princípio da confiança tem um componente de ética jurídica, que se expressa no princípio da boa fé. Diz:

‘Dito princípio consagra que uma confiança despertada de um modo imputável deve ser mantida quando efetivamente se creu nela. A suscitação da confiança é imputável, quando o que a suscita sabia ou tinha que saber que o outro ia confiar. Nesta medida é idêntico ao princípio da confiança. [...] Segundo opinião atual, [este princípio da boa fé] se aplica nas relações jurídicas de direito público.’ (Derecho Justo – Fundamentos de Ética Jurídica. Madri. Civitas, 1985, p. 95 e 96). (fls. 82-83).

Na mesma linha, o julgado seguinte do TRF da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. CONSULTA FISCAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. ERRO DE DIREITO. ART. 146 DO CTN. DEVER DE LEALDADE E PROTEÇÃO À CONFIANÇA DA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA. IRRETROATIVIDADE. INAPLICABILIDADE A FATOS GERADORES PRETÉRITOS. ART. 48, § 12, DA LEI 9.430/96. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO A FATOS GERADORES POSTERIORES.

1. A normatividade do art. 146 do CTN conecta-se com o princípio da irretroatividade, vinculando a administração ao critério jurídico existente à época do fato gerador, tanto para a revisão de lançamento, quanto para o lançamento de ofício. Oferecendo a interpretação oficial sobre a matéria, a Administração não poderia aplicar o novo critério adotado na consulta fiscal nos fatos geradores pretéritos, em razão do dever de lealdade e da relação de confiança que norteia a relação jurídico-tributária.

2. O novo entendimento exarado em consulta fiscal, que resulta em alteração de entendimento emitido anteriormente, tem aplicação tão somente aos fatos posteriores à ciência do contribuinte acerca do mesmo. O art. 48, § 12, da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

a possibilidade de mudança da solução da consulta, relativamente a fatos geradores posteriores²⁶.

Assim, como regra geral, consoante assentado no item anterior desse estudo, deve-se ter presente que as vedações dos arts. 146 e 149 do CTN abrangem apenas a revisão de um lançamento de ofício anterior. Assim, se a revisão aduaneira tiver por objeto o autolancamento do sujeito passivo ocorrido por meio do registro da DI, a única restrição aplicável será de ordem temporal, decorrente do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

Todavia, ao adotar uma determinada classificação fiscal, é possível que o contribuinte tenha orientado a sua conduta a partir de interpretações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa ou adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. Nesses casos, ao realizar a revisão aduaneira, a autoridade fiscal não pode aplicar retroativamente eventual mudança de interpretação. O mesmo se aplica quando, em despachos aduaneiros de importação reiterados, notadamente naqueles em que a DI é parametrizada para os canais de conferência amarelo, vermelho e cinza, a autoridade aduaneira aprecia e aceita a classificação fiscal adotada pelo contribuinte. O art. 24 da LINDB e, sobretudo, os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica protegem a legítima expectativa daquele contribuinte que orientou a sua conduta com base na interpretação anterior.

5. Conclusões

As vedações dos arts. 146 e 149 do CTN abrangem apenas a revisão de um lançamento de ofício anterior. Assim, se a revisão aduaneira tiver por objeto o autolancamento do sujeito passivo ocorrido por meio do registro da DI, a única restrição

26. TRF-4ª R. 1ª T. APELREEX 5002061-76.2010.404.7005. Rel. Des. Fed. Maria de Fátima de Freitas Labarrère, juntado aos autos em 30/05/2014.

aplicável será de ordem temporal, decorrente do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. Todavia, outros limites devem ser observados na revisão aduaneira, decorrentes do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança. Logo, se a classificação fiscal adotada pelo contribuinte teve por fundamento interpretações oficiais ou práticas administrativas reiteradas, a autoridade fiscal não pode aplicar retroativamente eventual mudança de interpretação. Isso se aplica, inclusive, quando a classificação fiscal é aceita em despachos aduaneiros de importação reiterados, notadamente naqueles em que a DI é parametrizada para os canais de conferência amarelo, vermelho e cinza.

6. Referências

ALAIS, Horacio Félix. *Los principios del Derecho aduanero*. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2008.

ÁVILA, Humberto. Benefícios inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. *RIDT* v. 5.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CURI, Bruno M. M. Da inviabilidade de retificação do lançamento em virtude de erro na classificação fiscal de mercadorias. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (Coord.). *Ensaio de direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2015.

DALSTON, Cesar Olivier. *Classificando mercadorias: uma abordagem didática da ciência da classificação de mercadorias*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Revisão aduaneira e segurança jurídica*. São Paulo: Intelecto, 2016.

GONZÁLES, Ildefonso Sánchez. *Historia general aduaneira de España: edades antigua y media*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Publicas-Instituto de Estudios Fiscales, 2104.

GOULART, Paula Jacques. Revisão aduaneira e reclassificação fiscal de mercadorias. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (Coord.). *Ensaio de direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2015.

MACHADO, Corinho Oliveira. A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário aduaneiro. Disponível: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5bjy/a-modificacao-de-criterios-juridicos-dotados-o-lancamento-tributario-aduaneiro-corinho-oliveira-machado#ixzz1p77gHwxN>. Acesso em: 10/10/2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid, 2000.

SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários à Lei Aduaneira: do artigo 1º ao artigo 248 do Dec. 91.030/85*. São Paulo: Aduaneiras, 1992.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TREVISAN, Rosaldo. A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane

Angelotti; CORREITA NETO, Celso de Barros (org.) *Tributação e direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZOZAYA, Francisco Pelechá. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero triburario*. Madrid: Marcial-Pons, 2009.