



**FACULDADES INTEGRADAS DE PONTA PORÃ  
FIP/MAGSUL**

**IZAIAS ENDRIW KERPEL MARTINS**

**O DIREITO NO TRANSPORTE DE MERCADORIA NA  
FRONTEIRA ENTRE BRASIL E PARAGUAI**

Ponta Porã-MS  
2021

IZAIAS ENDRIW KERPEL MARTINS

**O DIREITO NO TRANSPORTE DE MERCADORIA  
NA FRONTEIRA ENTRE BRASIL E PARAGUAI**

Trabalho de Conclusão apresentado a  
Banca Examinadora das Faculdades  
Integradas de Ponta Porã, como exigência  
parcial para obtenção do título de  
Bacharel/Licenciado em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Fabrício Braun

IZAIAS ENDRIW KERPEL MARTINS

**O DIREITO NO TRANSPORTE DE MERCADORIA  
NA FRONTEIRA ENTRE BRASIL E PARAGUAI**

Trabalho de Conclusão apresentado à  
Banca Examinadora das Faculdades  
Integradas de Ponta Porã, como exigência  
parcial para obtenção do título de  
Bacharel/Licenciado em Direito.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador (a): Prof. Dr.  
Faculdades Integradas de Ponta Porã

---

Prof. Dr. Componente da Banca  
Instituição a qual pertence

---

Prof. Dr. Componente da Banca  
Instituição a qual pertence

Ponta Porã-MS \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

Dedico à minha família e amigos que estiveram ao meu lado durante todo o período, sabendo ser pacientes e incentivadores para que fosse possível a concretização deste trabalho.

## **AGRADECIMENTO**

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado.

Em especial ao meu orientador, Prof. Dr. Fabrício Braun, pela competência, orientação e dedicação durante todo o desenvolvimento desta monografia.

Minha família, especialmente meus pais, esposa e amigos, agradeço de coração a toda a paciência pelo tempo que estive ausente, despendendo os horários livres para a pesquisa e ao mesmo tempo, agradeço a força, confiança, motivação e vibração em relação a esta etapa importante de minha vida. A todos vocês, muito obrigado.

## RESUMO

O objetivo deste trabalho é apontar a importância dos ramos do Direito aplicados nas importações através da tributação impostas pelo Estado, que realiza a fiscalização na entrada e saída de mercadoria, bens e produtos através da Aduana, apontando sua importância do combate à sonegação fiscal e evitando crime de maior potencial como descaminho ou contrabando. Por conta da facilidade de tráfego na fronteira estudada, é que nos deparamos com o não pagamento dos devidos tributos referentes a importação, levando em conta a isenção tributária que a região fornece, ao não ser declarada de forma devida o produto, pode ser levado ao perdimento. Levando em consideração os métodos de pesquisa ao estudo de caso através da revisão da literatura doutrinária, é apresentado de forma de forma didática, expor os procedimentos básicos para as importações e promover uma divulgação do tema para a população e da cidade analisada e região. O trabalho foi realizado apresentando a importação com desembaraço através do Regulamento Aduaneiro, Código Penal e Direito tributário. Nos termos metodológicos, a pesquisa é bibliográfica, descritiva e qualitativa.

**Palavras-chave:** Fronteira. Importação. Tributos. Descaminho. Aduana.

## **ABSTRACT**

The objective of this work is to point out the importance of the branches of Law applied to imports through taxation imposed by the State, which inspects the entry and exit of goods, goods and products through Customs, pointing out their importance in combating tax evasion and avoiding crime with the greatest potential such as embezzlement or contraband. Due to the ease of traffic on the studied border, we are faced with the non-payment of due import taxes, taking into account the tax exemption that the region provides, when the product is not properly declared, it can be taken to the loss. Taking into account the research methods of the case study through a review of the doctrinal literature, it is presented in a didactic way, exposing the basic procedures for imports and promoting the dissemination of the theme to the population and the analyzed city and region. The work was carried out presenting the import with clearance through the Customs Regulation, Penal Code and Tax Law. In methodological terms, the research is bibliographical, descriptive and qualitative.

Keywords: Border. Import. Taxes. Astray. Customs.

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
1	<b>FRONTEIRA DE PONTA PORÃ-MS</b> .....	11
1.1	HISTÓRIA E CULTURA.....	11
2	<b>DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	14
2.1	BASE LEGAL DA TAXA.....	16
2.2	IMPORTÂNCIA DAS ALÍQUOTAS E BASE DE CALCULO.....	18
3	<b>DIREITO ADUANEIRO</b> .....	20
3.1	DESPACHO ADUANEIRO.....	22
3.2	ZONAS ADUANEIRAS. ....	26
4	<b>CRIME DE DESCAMINHO</b> .....	29
4.1	DIFERENÇA ENTRE DESCAMINHO E CONTRABANDO.....	30
4.2	DOLO GENÉRICO E SONEGAÇÃO FISCAL NO DESCAMINHO. ....	33
4.3	PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NO CRIME DE DESCAMINHO.....	35
5	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	37
6	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	38
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	40



## INTRODUÇÃO

A pesquisa objetiva entender e explicar de forma didática as formas de importação que ocorrem na fronteira, de forma que coíbem o não pagamento de tributos devidos referentes ao transporte de mercadorias, a sonegação fiscal e ao descaminho.

A pesquisa teve como base de estudo de caso a fronteira entre Brasil e Paraguai, que apesar da divisão das soberanias, a princípio, terem sido definidas geograficamente por rios, teve de ser redefinidas pelas cidades situadas de Ponta Porã-MS e Pedro Juan Caballero, que são consideradas zona de livre comércio, por se tratar de zona franca. Por conta disso, o estudo de caso teve um enfoque na fundação cidade de Ponta Porã-MS, que ligada diretamente ao Paraguai pela fronteira seca, conseqüentemente há uma relação histórica cultural econômica da região.

Com embasamento doutrinário de diversos autores, a pesquisa bibliográfica foi feita de forma indutiva, a presente exposição dos tipos de importação, tributos e tipos penais que englobam o transporte de mercadoria, tanto lícita ou ilícita, legal ou ilegal, referente a bens, produtos e coisas, busca apresentar formas de Declaração de Importação comuns à quem visa comprar no exterior e trazer para o Brasil como forma de consumo, apresentando meios de manter em ordem as devidas tributações.

A metodologia usada através do estudo de caso para chegar a uma solução é proposta de forma descritiva, que após o entendimento da problematização do constante transporte de mercadoria da população sem o pagamento dos devidos tributos, gera conseqüências como a perda da mercadoria, havendo a possibilidade de responder por crime de descaminho a depender dos valores transportados e do contínuo exercício dessa atividade, entende-se a necessidade de uma política pública constante e eficaz, através da formulação de programas e projetos por parte do município de Ponta Porã-MS.

Para destacar uma política pública mais eficaz no que tange ao pagamento do tributo para importação ou exportação de mercadorias de um país para outro, dando as população e a estrangeiros da região fronteira informações de como pagar os devidos tributos ao sair da zona de livre comércio.

Atualmente ao se comparar valor da moeda nacional com a do país vizinho, pelo fato da inflação gerar um aumento contínuo dos preços de produtos e serviços, existem altas chances de o que afetar diretamente economia da região. Falamos de

tributação, aduana e descaminho, por vivemos em um país que já passou por muitas crises financeiras, e ainda estamos sob essa ameaça, Trazer mercadoria da fronteira visando superfaturamento sem que seja pago o tributo, torna-se uma opção viável para população de outras cidades vizinhas ou turistas, que querem conhecer a fronteira das cidades gêmeas.

Pagar os devidos tributos pelo transporte de mercadoria, é o meio mais viável que assegura a segurança do erário do Estado, assim como assegura a não apreensão dos bens, o não perdimento de produtos e mercadorias, ou que seja privada a liberdade do autor.

Vale ressaltar que ao comprar um produto no exterior e ao importar o produto acaba por ser considerado caro por conta da incidência de um conjunto de tributos. Entretanto, o trabalho visa elucidar o pagamento de tributos impostos pela importação, suas modalidades e fiscalização, seguindo as normas apresentadas como o crime de Descaminho, regras aduaneiras e de tributação impostas pela Receita Federal.

É apresentado formas de acesso ao pagamento dos tributos na importação e exportação, informações quanto aos procedimentos realizados no despacho aduaneiro, desde a solicitação, o pagamento, e a fiscalização, que é realizado através do sistema Siscomex, que é um Sistema Integrado de Comércio Exterior do governo brasileiro, utilizado como instrumento exclusivo para as operações de comércio exterior do país, usado pelos países membros do Mercosul.

# 1 FRONTEIRA DE PONTA PORÃ-MS

## ■ HISTÓRIA E CULTURA

O território brasileiro faz fronteiras com diversos países, tanto marítimas quanto terrestres. As fronteiras vão ser caracterizadas da junção do Brasil com outro país.

José de Souza Martins em sua pesquisa antropológica/social afirma que:

É na fronteira que se pode observar melhor como as sociedades se formam, se desorganizam ou se reproduzem. É lá que melhor se vê quais são as concepções que asseguram esses processos e lhes dão sentido. (MARTINS, 1997)

Ponta Porã e Pedro Juan Caballero fazem fronteira terrestre de forma geodésicas, são linhas determinadas de um ponto a outro, neste caso, a formação da fronteira é compreendida de outra forma, como aduz Martins:

a fronteira de modo algum se reduz e se resume à fronteira geográfica. Ela é fronteira de muitas e diferentes coisas: fronteira de civilização [...], fronteira espacial, fronteira de culturas e visões de mundo, fronteira de etnias, fronteira de História e historicidade do homem. E, sobretudo, fronteira do humano.

(MARTINS, 1997).

As cidade de Ponta Porã-MS (Brasil) e Pedro Juan Caballero (Paraguai), são consideradas cidades-gêmeas por suas ruas se confundirem, por sua linha de fronteira ser nas ruas, como é observado por Castello:

idades localizadas na linha de fronteira, em muitos casos estruturas urbanas contíguas, as cidades gêmeas, tendentes a constituírem um fato urbano único, situação que indica a necessidade de uma abordagem integrada. (CASTELLO, 1995)

No mesmo sentido, por mais que sejam estruturas urbanas contíguas, Schäffer acrescenta que

A fronteira deixa de ser limite, finitude, o lugar da diferença, da plethora de homens e de funcionários públicos, o espaço do comércio, dos serviços, do contrabando. Passa a assumir um espaço central entre as sedes nacionais de gestão, concepção e produção. Torna-se aberta, porosa, exemplo da integração e da aproximação. Integração já vivenciada tradicionalmente em várias pautas do cotidiano, do social e que se fazia à revelia da definição das economias centrais; aproximação que não tem o sentido que hoje recebe numa ordem que dirige a organização de blocos nacionais integrados (SCHÄFFER, 1993).

E acrescenta que:

A fronteira vive dessa diferença de nacionalidade e, dela, das diferenças de normas e moedas. A peculiaridade que dá vida e que garante a produção material e a reprodução social, organizando o território fronteiriço sustenta-se na 'existência da fronteira'; desaparece sem ela (SCHÄFFER, 1993).

Como bem explica José de Souza Martins:

a fronteira é essencialmente o lugar da alteridade. É isso que faz dela uma realidade singular. À primeira vista é o lugar do encontro dos que por diferentes razões são diferentes entre si, como os índios de um lado e os civilizados de outro; como os grandes proprietários de terra, de um lado, e os camponeses pobres de outro. Mas o conflito faz com que a fronteira seja essencialmente, a um só tempo, um lugar de descoberta do outro e de desencontro. Não só o desencontro e o conflito das diferentes concepções de vida e visões de mundo de cada um desses grupos humanos. O desencontro na fronteira é o desencontro de temporalidades históricas, pois cada um desses grupos está situado diversamente no tempo da História. (MARTINS, 1997).

Um dos objetivos do referente trabalho é analisar a fronteira. O conceito de fronteira, como aduz Castilho Goycochea:

“É individuo com qualidades excepcionaes aprimoradas cada vez mais no commercio de todo genero com o homem de além raia, não apenas quando vizinho na zona de contacto de sua nação com outra, mas igualmente quando diplomata versado em ajustes territoriaes, explorador ou

demarcador dos lindes fronteiriços de domínio ou soldado veterano nas guarnições onde termina um Estado e começa outro.” (GOYCOCHEA, 1943)

A fronteira entre Brasil e Paraguai a ser analisada, segue acompanhando o divisor de águas, como afirmar Dr. Juvenal Milton Miguel Engel, da Comissão Brasileira Demarcadora de limites aduz:

“Sobre os Limites nas povoações lindeiras: a fronteira Brasil – Paraguay, como é sabido foi demarcada no período 1872 a 1874 – logo após a assinatura do “Tratado de Limites” em 09 de janeiro de 1872 – mediante a construção de seis marcos principais, grandes, entre a foz do rio Apa e a região do “Salto Grade de Sete Quedas”. (FREIRE, 1999)

O estudo de caso visa mais precisamente, a linha divisória entre as cidades Ponta Porã (Brasil) e Pedro Juan Caballero (Paraguai) e região, nestas cidade houve uma exceção a demarcação, quanto a linha fronteiriça, por se tratar de cidades gêmeas, em que as ruas são ligadas e de fácil acesso de um país para o outro, como afirma Dr. João Portela Freire:

A “comissão Mista de Limites e Caraterização da Fronteira Brasil – Paraguay” tratou de caracterizar a linha limite nas povoações lindeiras (Ponta Porã – Pedro Juan Caballero e outras) verificou que as populações, que brasileiras, quer paraguaias, se estabeleceram no local sem obedecer a linha divisória do Tratado de 1872 (o Divisor das Águas). Por essa razão, nessas localidades, foi adotada, mediante a assinatura em 1940 de um “acordo Condicional” pelos 1ºs Comissários (brasileiros e paraguaios), a linha convencional que na ocasião era respeitada pelos populações brasileiras e paraguaias. (FREIRE, 1999)

Por conta disso, há uma maior facilidade no transporte nessa região, desde a entrada e saída de bens, produtos e mercadorias, se tornando uma cultura da região:

Os demarcadores (1872/1874) encontrando esse nada, essa apenas passagem e ou “paraje” de Carretas Ervateiras (ou, possivelmente Arrias) é que deliberam desbravar e abrir uma Passagem melhor e mais ampla que permitiu transito entre Punta Porá e Concepción através da Cordilheira, unindo Punta Porã ao Chiriguelo. (FREIRE, 1999)

Por se tratar de uma zona franca onde há o livre comércio desde seu nascimento, como aponta João Portela Freire:

Os ervateiros espanhóis, e crioulos também, valendo-se dos conhecimentos da mão de obra guaranis, vinham produzir e negociar a erva mate, já na segunda metade do século dezanove; faziam o transporte com arreias e, mais tarde, com carretas puxadas por juntas de bois. (FREIRE, 1999).

A economia da região se firmou com a produção da Erva Mate após a Guerra do Paraguai, que durou de 1865/1870, de forma que:

A erva-mate, o fumo e poucos produtos mais que cultivavam e ou colhiam serviram de sustentáculo à vida e às atividades dos espanhóis e paraguaios deserdados do ouro e aplicados à lavoura; os padres jesuítas comerciavam o Mate na Europa. E a erva Mate produzida pelos quase destruídos guaranis foi a riqueza e o alívio econômico – financeiro de nações conquistadoras. (FREIRE, 1999)

E assegura que este fator econômico manteve a ordem econômica da região, aduz que:

A Erva Mate foi o fator econômico moldador e inspirador do desenvolvimento e deu origem à Cia. Mate laranjeira de Thomaz Laranjeira e a base de sustentação, econômica também, dos demais Pioneiros. (FREIRE, 1999)

## **2 DIREITO TRIBUTÁRIO**

Historicamente no Brasil, o Direito Tributário resultou de uma “imposição no bojo de um processo colonizador, a legislação ‘brasileira’, até 1822, em verdade era portuguesa”. Tanto é que “à época da independência (o primeiro deles foi o quinto do “pau-brasil”, resultante da extensão da tradicional tributação portuguesa sob a forma de quinto ao produto explorado pelas terras brasileiras).” (BALTHAZAR, p. 35. 2005).

Direito tributário é ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete a ciência do direito tributário descrever esse objeto expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente. (CARVALHO, 2005).

Entretanto, leva-se em conta que a relação de importação e exportação atinge o imposto, ou seja, pagamento do tributo na área do Direito Tributário. Segundo FABRETTI (2014, p. 18) “Pode-se, portanto, definir Direito Tributário como o conjunto de princípios e normas jurídicas que regem as relações jurídicas entre o Estado e o Particular, relativas à instituição e arrecadação dos tributos.”

O conceito dado por Rubens Gomes de Sousa, para quem direito tributário é o "ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos" (SOUZA, p. 40, 1972)

O doutrinador SABBAG (2011, p. 39) salienta o seguinte acerca do Direito Tributário:

Com efeito, o Direito Tributário é a representação positivada da ciência jurídica que abarca o conjunto de normas e princípios jurídicos, reguladores das relações intersubjetivas na *obrigação tributária*, cujos elementos são as partes, a prestação e o vínculo jurídico.

Rosaldo Trevisan apresenta a ideia de Aliomar Baleeiro da seguinte forma:

Definimos o Direito Tributário como o ramo do Direito Público integrado por um conjunto de proposições jurídico-normativas que disciplinam as relações entre a Administração Tributária e as pessoas sujeitas a imposições tributárias. Nossa definição parte de duas obras atuais, tidas como referência para o estudo do Direito Tributário. Tomamos de Paulo de Barros Carvalho as expressões ‘ramo (didaticamente autônomo) do direito’, e ‘conjunto das proposições jurídico-normativas’, para assegurar que a disciplina é integrada somente por prescrições jurídico-normativas’, para assegurar que a disciplina é integrada somente por prescrições ditadas pela ordem jurídica em vigor, nas suas variadas formas de expressão. (TREVISAN, 2008)

Entretanto, defende Aliomar Baleeiro aprova autonomia do Direito Tributário, com ideia de que “a autonomia não é um conceito hostil, ciumento e exclusivista” e que “da própria unidade fundamental do Direito resultam vinculações entre seus

ramos mais distanciados”. (BALEIRO, p. 25. 1996). Paulo de Barros de Carvalho aduz que:

Com instituição, arrecadação e fiscalização e tributos queremos abraçar não só o nascimento, a vida e a extinção das relações jurídico-tributárias como também momentos anteriores ao surgimento daqueles liames, quando existem apenas meros princípios a serem observados no processo de elaboração legislativa ou, ainda, sempre que tais laços vierem a ser objeto de qualquer indagação de caráter jurídico conquanto já extintos.

Do exposto deflui que haverão de integrar o quadro de investigação do Direito Tributário, por sobejas razões, institutos como o *lançamento* e disposições relativas à arrecadação e fiscalização de tributos, mesmo que suscetíveis de serem estudados por outros segmentos didáticos do Direito.

(CARVALHO. 2005).

Por fim, Luciano Amaro defende autonomia do Direito Tributário, salienta que:

o direito tributário goza de autonomia legislativa (por ser objeto de conjuntos de normas dirigidas especificamente a disciplina dos tributos), ou que possui autonomia científica (por abrigar princípios e institutos não comuns a outros ramos do direito) e que desfruta, ademais, de autonomia didática (por ser ensinado em cadeiras autônomas nos cursos jurídicos), é preciso sublinhar que, em todos esses aspectos, a autonomia é sempre relativa. Não se legisla, nem se teoriza, nem se ensina matéria tributária sem que se tenham presentes conceitos estruturados noutros ramos da ciência jurídica.

(AMARO, 2006).

## BASE LEGAL DA TAXA

O conceito de tributo para Luciano Amaro é de que o “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.” (AMARO, p. 25, 2006).

O legislador ao reconhecer a necessidade de um regulamento tributário. Abriu a possibilidade de criação do Código Tributário Nacional, (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), através Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146 que transcrevo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;



- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
  - III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.
- (BRASIL, 1988)

O contribuinte tem relação pessoal direta com o fato jurídico tributário, conforme determina a norma no art. 22 do Código Tributário Nacional, inciso I: “Art. 22. Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;” (BRASIL, 1966). Seguindo as palavras de Miguel Hilú Neto, “É sujeito passivo contribuinte da relação jurídico-tributária a pessoa que realizou a conduta de importar. É, portanto, quem faz vir do exterior produtos estrangeiros” (HILÚ NETO, p. 150, 2003). Quanto as taxas, prevista no artigo 145 da Constituição Federal de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

- I - impostos;
- II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; (BRASIL, 1988)

O artigo supracitado corresponde em mesmo sentido ao art. 77. Código Tributário Nacional:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (BRASIL, 1966)

Ao ser analisado por Bernardo Rubens Gomes de Souza (SOUSA, 1972), tem-se a interpretação de que:

taxa é o tributo instituído para remunerar um determinado serviço ou atividade especial do Estado, que seja cobrado somente dos contribuintes que de fato se utilizem desse serviço ou atividade, ou que os tenham à sua disposição.

O imposto sobre a arrecadação deve ser recolhido pelo contribuinte, como indica expressamente o artigo 31 do Decreto-lei nº 37/66:

Art.31 - É contribuinte do imposto:

- I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional;
- II - o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente;
- III - o adquirente de mercadoria entrepostada. (BRASIL, 1966)

Vale ressaltar que, torna-se contribuinte o responsável que tem relação com o fato jurídico tributário, sendo os responsáveis pelo imposto de importação expressos no artigo 32 do Decreto-Lei 37/66:

Art. 32. É responsável pelo imposto:

- I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
- II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. (BRASIL, 1966)

Referente a relação do depositário, Liziane Angelotti Meira aduz que:

O depositário, apesar de não realizar a operação de importação, tem relação com o fato previsto na hipótese de incidência do imposto sobre a importação, pois recebe o bem logo em seguida à entrada no território brasileiro e o guarda até que seja efetivado o despacho aduaneiro. Destarte, ele é responsável pelos impostos relativos aos bens sob seus cuidados que forem extraviados ou avariados. (MEIRA, 2002).

## ■ IMPORTÂNCIA DAS ALÍQUOTAS E BASE DE CALCULO

O tratamento tributário na importação e exportação de produtos físicos, pode representar importação de matéria-prima, insumos e material de consumo, entre outros.

A forma de calcular o imposto e chegar a um valor final é através de alíquotas, ou seja, é um percentual do valor do produto transportado. A determinação da alíquota do imposto deve ser pago no momento da importação, fica ligado ao tipo de produto

que se vai importar, ou seja, a depender do produto que se importar, há uma indicação de alíquota específica para o produto que é somada com a base de cálculo. Segundo o doutrinador Rosaldo Trevisan (2008) alíquota, combinada com base de cálculo, permite a determinação do valor do tributo, objeto da relação jurídica prevista no consequente da norma tributária individual e concreta.

Especialmente o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados tem uma variedade muito extensa de alíquotas que pode ir de isenção, ou alíquota zero, até percentuais altos acima de 100% de tributação para casos de produtos específicos como cigarros. Entretanto, o que determina a alíquota depende de identificar o item a ser importado, sendo assim, para Rosaldo Trevisan (2008) os bens de origem extra Mercosul, em regra a alíquota prevista na Tabela Comum de Alíquotas do Imposto sobre a Importação (conhecida como Tarifa Externa Comum – TEC), salvo se houver acordo prevendo alíquota inferior; nas operações intra-Mercosul, normalmente aplica-se alíquota zero.

A base de cálculo está estipulado no artigo 20 do Código Tributário Nacional da seguinte forma:

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

- I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
- II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;
- III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação. (BRASIL, 1966)

Em relação ao imposto da alíquota e da base de cálculo, Aires Barreto, conclui que:

Nos impostos, a lei estabelece a expressão numérica da alíquota, dando critério para aferição, e, cada caso concreto, da base de cálculo. Em outras palavras, consistem o peso, o volume, a área, o perímetro, meros critérios genérico para a obtenção da alíquota. [...], a lei cuida de estabelecer genericamente o critério para investigação concreta, fato a fato, da base de cálculo. (BARRETO. 72-73, 1986).

O mesmo afirma que o “fator que, aplicado sobre base a calculada, conduz a determinação da dívida tributária” (BARRETO. 50, 1986), e ao comparar imposto e taxa, Aires Barreto aduz:

Em sendo “imposto e taxa” figuras diametralmente opostas, haveriam de opor-se, também, em relação à base de cálculo. Com efeito, nos impostos, a base de cálculo deve ser buscada em cada fato lícito (que não uma atuação estatal) ligada ao particular (o montante dos serviços prestados, o rendimento líquido auferido, o valor das importações), porque cada fato tributável tem uma *base de cálculo individual e específica*. Sobre essa base aplica-se uma alíquota genérica.

[...] No imposto, a base de cálculo é específica, apurável (variável), caso a caso, a alíquota é genérica. (BARRETO, p. 66-68, 1986).

Entretanto, a base de cálculo e a alíquota leva ao valor aduaneiro do bem importado, sendo assim, o doutrinador Paulo de Barros Carvalho aduz que:

O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atento dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do consequente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjuração de duas entidades: base de cálculo e alíquota. (CARVALHO, p.

324, 2005).

### **3 DIREITO ADUANEIRO.**

A Aduana brasileira é quem declara importação e exportação. A aduana da Receita Federal garante maior segurança ao comércio exterior facilitando a integração econômica, o acesso aos mercados e a assinatura de acordos comerciais, que se dá com a entrada em vigor do Acordo para Implementação do Artigo VII do Gatt de 1979 que definiu os atuais valores aduaneiros, como informa Paulo Cesar Alves Rocha:

Este Acordo, oriundo da Rodada de Tóquio das Negociações Comerciais Multilaterais, parte do conjunto de iniciativas de política comercial mais importante de nosso tempo, ocorria em Genebra entre 1973 e 1979,

deflagrou uma nova era na história da valoração aduaneira, com a adoção do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII Gatt, que veio estabelecer um sistema positivo de valoração, baseado no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, denominado valor de transação, proporcionando um sistema justo, uniforme e neutro para a valoração aduaneira, ou seja, um sistema adequado às realidades comerciais e que ceda o uso de valores arbitrários ou fictícios. (ROCHA, p. 25-26. 2003)

Posteriormente, em 1994, houve uma “acréscimo no acordo que assegurava, que ônus da prova recaia sobre o importador quando a autoridade aduaneira tiver dúvidas sobre veracidade ou exatidão do valor declarado”. (ROCHA. p. 26. 2003). Entretanto o acordo de valoração aduaneira aplica-se da seguinte forma:

O valor Aduaneiro das mercadorias importadas é o preço efetivamente pago ou a pagar, numa venda de exportação para o país de importação, desde que efetuados os ajustes previstos no art. 8º (valores de devem ser agregados ao preço efetivamente pago ou a pagar) e atendidas as condições do art. 1º (vinculação entre vendedor/comprador, valor da transação não influenciado, restrições, condições de venda, deve-se sucessivamente procurar utilizar as maneiras de calcular o valor definidos nos arts. 2º a 7º. (ROCHA. p. 26. 2003)

Um das missões mais importantes da Aduana é sua contribuição para regulamentação econômica, assegurando a proteção tarifária, combatendo práticas desleais e melhorando o ambiente de negócios do país, como alega Rosaldo Trevisan:

Dentre essas normas de direito aduaneiro, existem as normas dirigidas aos importadores, exportadores e demais entes provados envolvidos, que regulam as importações e exportações; há, também, as normas dirigidas aos agentes estatais, que prescrevem a fiscalização e o controle dessas atividades. Essas são as normas que formam o direito aduaneiro. Assim, em uma primeira definição, provisória e ainda incompleta, podemos afirmar que o direito aduaneiro é o sistema de normas jurídicas que disciplina as atividades de importação e de exportação e que prescreve os regimes de fiscalização e de controle dessas operações. (TREVISAN, 2008)

O controle aduaneiro brasileiro leva como base os artigos 142 e 143 com seus incisos, do Decreto Lei nº 37/66, que trata da diretoria de rendas aduaneiras, expressas da seguinte forma:

Art.142 - A Diretoria das Rendas Aduaneiras fica transformada no Departamento de Rendas Aduaneiras.

Art.143 - Ao Departamento de Rendas Aduaneiras compete:

I - dirigir, superintender, controlar, orientar e executar, em todo o território aduaneiro, os serviços de aplicação das leis fiscais relativas aos tributos federais que incidem sobre importação e exportação de mercadoria; (BRASIL, 1966)

Ricardo Xavier Basaldúa, define o Direito Aduaneiro relacionando à importação, de forma que:

La función de la Aduana consistente em el controle del tráfico internacional de mercaderías nos parece, em cambio, uma función primordial, que preexiste o possibilita el ejercicio de las funciones de percibir tributos aduaneiro y aplicar prohibiciones a la importación y de las exportación. [...] el Derecho Aduanero tiene por objeto principal possibilitar y asegurar ele adecuado ejercicio de la función de control de las importaciones y a la exportación. (BASALDUA, p. 211 e 214. 1988).

Entretanto, as normas aduaneira são consideradas normas de conduta, definido por Alf Ross, em Norberto Bobbio e em Paulo de Barros Carvalho, como “normas que, quando de sua incidência, diretamente regulam as condutas intersubjetivas, impondo direito e deveres aos sujeitos de forma imediata.” (FOLLONI. P. 33. 2004).

██████ DESPACHO ADUANEIRO.

No Despacho Aduaneiro, primeiramente deve-se fazer o Registro da Declaração de Importação, recolher os impostos e assim dar início ao desembaraço aduaneiro junto à Receita Federal, como aduz Rosaldo Trevisan:

O despacho aduaneiro inicia-se pelo registro da declaração de importação prestada pelo interessado. Baseando-se em critérios de amostragem e seleção para conferência puramente objetivos, verifica-se a consistência entre as informações prestadas, os documentos apresentados e a mercadoria efetivamente importada, no que tange à quantidade, descrição, qualidade e preço, com o objetivo de aplicação da legislação tributária e administrativo aduaneira vigente.

O despacho Aduaneiro, geralmente ocorre no ponto de fronteira alfandegário, para onde mercadorias, bagagens e remessas são levados imediatamente após serem descarregados dos veículos que os transportam para serem devidamente despachados pelo auditor-fiscal, como disponibiliza o artigo 50 do Decreto-Lei 37/66:

Art. 50. A verificação de mercadoria, na conferência aduaneira ou em outra ocasião, será realizada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil ou, sob a sua supervisão, por Analista-Tributário, na presença do viajante, do importador, do exportador ou de seus representantes, podendo ser adotados critérios de seleção e amostragem, de conformidade com o estabelecido pela

Secretaria da Receita Federal do Brasil. (BRASIL, 1996)

Toda carga que é importada, geralmente chega no país pela zona primária, com isso inicia-se o desembaraço aduaneiro, esse procedimento inicia quando o transportador emite uma Declaração de Importação para Receita Federal, informando a mercadoria, produto, ou bens que está trazendo a território nacional. Os principais pontos para o despacho aduaneiro de mercadorias está expresso nos artigos 5º e 8º da Regulação Aduaneira, e as transcrevo:

Art. 5º. Os portos, aeroportos e pontos de fronteira serão alfandegados por ato declaratório da autoridade aduaneira competente, para que neles possam, sob controle aduaneiro:

I - estacionar ou transitar veículos procedentes do exterior ou a ele destinados;

II - ser efetuadas operações de carga, descarga, armazenagem ou passagem de mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas; e

III - embarcar, desembarcar ou transitar viajantes procedentes do exterior ou a ele destinados.

Art. 8º. Somente nos portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados poderá efetuar-se a entrada ou a saída de mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas. (BRASIL, 2009)

O despacho aduaneiro é o procedimento pelo qual as mercadorias passam na aduana brasileira tanto para importação quanto para exportação, para aferição dos documentos, da carga e da exatidão dos dados pelo despachante aduaneiro junto à Receita Federal, como apontado no artigo 173 no Decreto-Lei nº 37 de 1966:

“Art.173 - Serão reunidas num só documento a atual nota de importação, a guia de importação a que se refere o Decreto nº 42.914, de 27 de dezembro de 1957, e a guia de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados.” (BRASIL, 1966)

O desembaraço tem conferência física, conferência documental, ou seja, um processo de parametrização através do Siscomex (Sistema Integrado de Comércio Exterior), onde o sistema irá levar a Declaração de Importação a uma fiscalização, e só então emitir a Comprovante de Importação que enseja a liberação de carga, ato conhecido como despacho aduaneiro, Rosaldo Trevisan informa que:

O preenchimento da DI é feito através do Siscomex, com o sistema off-line. Para cada espécie de mercadoria deve ser formulada uma adição. O sistema gera um número sequencial agregado a DI. Deve ser informada na adição também o número da Licença de Importação da mercadoria (se houver necessidade) para que seja vinculada à DI. (TREVISAN, p. 252, 2008).

O despacho aduaneiro é registrado no Siscomex que é o sistema de comércio exterior brasileiro, que dispõe a taxa de câmbio para efeito de cálculo do imposto de importação, conforme salienta Paulo Cesar Alves Rocha:

A legislação nacional acompanha estritamente os termos do Acordo de Valoração Aduaneira, sendo de acrescentar que a Secretaria da Receita Federal divulga periodicamente, pelo Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex, as taxas de câmbio que valem para a conversão das mesmas.



(ROCHA, 2003).

“Chega-se à conclusão de que a Secretaria da Receita Federal divulga as taxas de câmbio periodicamente através do Siscomex (Sistema Integrado de Comércio Exterior).” (PAULO, pg. 126, 2003).

Segundo André Parmo Folloni:

Como o registro é feito via Siscomex, em qualquer lugar onde este software esteja instalado [...] seja um banco, uma corretora, um despachante aduaneiro, no local de exercício das atividades do sujeito passivo, não importa [...] será possível realizar o registro da operação de importação mesmo fora do Brasil. (FOLLONI, 2005, p. 121)

Para a região fronteira, observando o estudo de caso, vale lembrar que caso haja transporte de produtos ou mercadorias do Paraguai para o Brasil por área terrestre, há chances da fiscalização aduaneira realizar a Revisão dos Valores da Declaração de Importação nas zonas primárias e zonas secundárias, sendo este um instituto típico da atividade aduaneira, transcrevo o artigo 150 do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (BRASIL, 1966)

Na fiscalização aduaneira, “no exame conclusivo, caso siga o rito sumário, consiste na dispensa dos procedimentos específicos dessa etapa, sem prejuízo de eventual verificação da conformidade do valor declarado, a mercadoria será liberada.” Em meio ao procedimento de desembaraço aduaneiro, ao se verificar que o valor declarado é inferior ao valor pago pelo produto, “O desembaraçado poderá ser condicionado à prestação de garantia em valor equivalente à diferença entre o montante dos impostos recolhidos e aquele em que a mercadoria possa estar sujeita.” (ROCHA, p. 48 2003). Caso a fiscalização averiguar indícios de falsidade ou adulteração no Documento de Declaração, não será feito o desembaraço sob pena

de perca de mercadoria “A comprovação da falsidade ou adulteração do documento apresentado pelo importador caracteriza infração sujeita a pena de perdimento de mercadoria.” (ROCHA, p. 48 2003).

Pode-se solicitar do Mercosul a Isenção do Imposto de Importação, que ao declarar a compra, lhe é apresentado um certificado de importação, que irá liberar o transporte da mercadoria em território nacional, como conclui Miguel Hilú Neto:

Por outro lado, o sistema de direito positivo infraconstitucional adotou, por princípio, a finalidade de uso ou consumo no país de importação como requisito necessário à tributação pelos impostos aduaneiros. Essa conclusão deriva do afastamento da tributação por meio dos impostos aduaneiros daqueles produtos em trânsito, das amostras, das remessas pra exposição em feiras, eventos, etc. (HILÚ NETO, p, 93-94, 2006).

Quanto a isenção de impostos a Receita Federal considera que são isentos do tributo produtos de até 50 dólares, conforme e o artigo 2º inciso II, do Decreto-Lei n.º 1.804/80, que dispõe sobre tributação simplificada das remessas postais internacionais:

Art. 2º O Ministério da Fazenda, relativamente ao regime de que trata o art. 1º deste Decreto-Lei, estabelecerá a classificação genérica e fixará as alíquotas especiais a que se refere o § 2º do artigo 1º, bem como poderá:

II - dispor sobre a isenção do imposto de importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas. (BRASIL, 1980)

## **ZONAS ADUANEIRAS.**

Por conta da cultura da região, se adequa zona franca e o livre comércio sem que haja a necessidade de um controle tributário ou aduaneiro rigoroso ao transportar mercadorias de uma cidade para outra, por ser consideradas extensões do território nacional delimitadas. Como aduz Liziane Angelotti Meira:

Não foi adotada a idéia comum na doutrina de que as Zonas Francas seriam “áreas desnacionalizadas” ou “ficções jurídicas de extraterritorialidade”

discordamos da tese de que as áreas de livre comércio estariam excluídas do território nacional ou do território aduaneiro e, em consequência, não seriam alcançadas pelas normas tributárias, pelas seguintes razões: o artigo 33 do Decreto-Lei nº 37/66, que trata do território aduaneiro, não estabelece essa exceção, ao contrário, dispõe do modo claro que ele corresponde ao território nacional: as Áreas de livre comércio estão sujeitas a controle aduaneiro até mais rigoroso do que as demais áreas do território nacional; e a isenção prevista para Áreas de livre comércio, inclusive Zona Franca de Manaus, é condicional e não abrange alguns produtos, como armas e munições, sendo devidos, nestes casos, os impostos sobre a importação integral. (MEIRA, 2002)

Apesar de ser zona franca, o transporte para fora destas áreas não anula o imposto de importação. Entretanto, alguns imposto sobre a importação é feito integralmente, como supracitado, tais como cigarros, armas e munições. É assegurado por Miguel Hilú Neto:

Por outro lado, para fins de incidência desse imposto, a demarcação territorial é limitada mais estreitamente, Isso porque há a Zona Franca de Manaus dentro da qual não incide o imposto sobre a importação. Dessa forma, apenas ocorre o evento tributável quando da introdução do produto no território brasileiro não abarcado por essa Zona Franca". (HILÚ NETO, 2003).

Os Recintos Alfandegados estão contidas nos seguintes artigos do Regulamento Aduaneiro:

Art. 9º. Os recintos alfandegados serão assim declarados pela autoridade aduaneira competente, na zona primária ou na zona secundária, a fim de que neles possam ocorrer, sob controle aduaneiro, movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de:

- I - mercadorias procedentes do exterior, ou a ele destinadas, inclusive sob regime aduaneiro especial;
- II - bagagem de viajantes procedentes do exterior, ou a ele destinados;
- III - remessas postais internacionais.

Parágrafo único. Poderão ainda ser alfandegados, em zona primária, recintos destinados à instalação de lojas francas.

Art. 11. Portos secos são recintos alfandegados de uso público nos quais são executadas operações de movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de mercadorias e de bagagem, sob controle aduaneiro. (BRASIL, 2009)

Na zona primária estão os portos, aeroportos e pontos de fronteira autorizadas pela Receita Federal para realizar operações de carga e descarga de mercadorias, o embarque e desembarque de passageiros, vindo ou indo ao exterior. Já na zona secundária, são demarcados locais específicos no interior do Brasil conhecido como porto seco, que são recintos alfandegários de uso público dos quais são executadas operações de movimentações, armazenagem e despacho aduaneiro de mercadorias e de bagagens, ou seja, o controle aduaneiro tanto na zona primária quanto na zona secundária, são utilizados para importações e exportações.

Vale lembrar do elemento espacial inserido na zona secundária que a diferencia da zona primária como afirma Luiza Nagib:

Concluimos, por fim, considerando o critério espacial identificador do imposto sobre a importação composto por duas coordenadas de espaço, as quais devem, obrigatoriamente, ser observadas, são elas (i) coordenada genérica, que é o território nacional, denominada zona secundária pelo Decreto-Lei nº 37/66; (ii) a coordenada específica, que é a repartição aduaneira competente, denominada zona secundária pelo Decreto-Lei nº 37/66. (MEIRA, p. 348 2002)

O controle aduaneiro é realizado em locais previamente definidos pelas autoridades fiscais. Possui três vertentes principais, quais sejam, controle das mercadorias, dos veículos que transportam suas mercadorias e dos passageiros com suas bagagens. Sendo assim uma das formas de concretizar este controle de trânsito de mercadorias é a instituição de locais próprios de mercadorias importadas ou a ser exportadas podem circular ou ficar armazenadas, para facilitar a fiscalização e a logística o território aduaneiro foi dividido em zona primária e secundária, previstos no artigo 33 do Decreto-Lei nº 37, de 1966:

Art. 33 – A jurisdição de serviços aduaneiros se estende por todo território aduaneiro, e abrange:

I – Zona primária – compreendendo as faixas internas de portos e aeroportos, recintos e alfandegados e locais habilitados nas fronteiras

terrestres, bem como outras áreas nas quais se efetuam operações de carga e descarga de mercadoria, ou embarque ou desembarque de passageiros do exterior ou a eles destinados.

II – Zona secundária – compreendendo a parte restante do Território Nacional, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo correspondente. (BRASIL, 1966)

#### **4 CRIME DE DESCAMINHO**

O descaminho, trata-se de um crime de sonegação fiscal, de ordem tributária, com tipificação válida para fins de compreensão de estudo em que havendo necessidade o Estado terá que aplicar a lei penal ao caso concreto, principalmente seu bem estar econômico (erário público). “São tutelados, também, a saúde, a higiene, a moral, a ordem pública, quando se trata de importação de mercadorias proibidas, e até a indústria nacional, protegida pelas barreiras alfandegárias” (MIRABETE, 2016).

O crime de descaminho é caracterizado pela entrada ou saída de mercadoria lícita do país, porém sem pagamento do devido tributo legal de direito, que é definido por Prado (2009, p. 305) “é a faculdade tendente a frustrar, total ou parcialmente, o pagamento de direitos de importação ou exportação ou do imposto de consumo (a ser cobrado na própria aduana) sobre mercadorias”.

A lei fala em iludir, que significaria enganar o fisco, enganar a autoridade fazendária do tributo, que devia ter sido recolhido seja na entrada ou saída de mercadorias realizada através de uma relação de consumo feita no exterior. Como configurado por Nucci (2008, p. 1111) “temos de iludir (enganar ou frustrar), cujo objeto é o pagamento de direito ou imposto, trata-se do denominado contrabando impróprio”.

No descaminho o agente busca iludir, mediante artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento o pagamento de direito ou imposto devido em face da entrada ou saída da mercadoria não proibida, como salienta Noronha:

quer tutelar de modo particularmente rígido a produção nacional. As razões políticas das proibições de importação são, normalmente, regras próprias de

regimes autoritários, quando se proíbe a introdução de certos tipos de livros ou publicações reputados danosos para regime político. As exportações poderão ser vedadas por razões econômicas, quando determinada mercadoria for indispensável à economia nacional, ou para evitar um depauperamento excessivo das fontes que a produzem. Comuns também as proibições de exportações fundamentadas em razões políticas, controlando o destino de determinadas mercadorias. São exemplos a proibição de exportação de mercadorias de alta tecnologia ou destinadas ao uso militar (NORONHA, 1958).

O descaminho é a importação e exportação de bens ou o consumo de mercadoria, trata-se de sonegação fiscal. Entretanto esse crime tem natureza de crime tributário mesmo sendo previsto no Código Penal que na visão de Capez:

A missão do direito penal é proteger os valores fundamentais para a subsistência do corpo social, tais como a vida, a saúde, a liberdade, a propriedade etc. denominados bens jurídicos. Essa proteção é exercida não apenas pela intimidação coletiva, mais conhecida como prevenção geral e exercida mediante a difusão do temor aos possíveis infratores do risco da sanção penal, mas sobretudo pela celebração de compromissos éticos entre o estado e o indivíduo, pelos quais se consiga o respeito as normas, menos por receio de punição e mais pelo convicção da sua necessidade e justiça. (CAPEZ, 2009)

## ■ DIFERENÇA ENTRE DESCAMINHO E CONTRABANDO.

Os crime de descaminho e contrabando haviam sido tipificados no mesmo artigo, e posteriormente foi separado. Para tanto, cita-se no exemplo extraído do livro do Rogério Greco sobre a diferença entre o crime de descaminho e contrabando:

Ao contrário do que ocorre com o delito de contrabando (art. 334-A), no descaminho não há proibição de importação ou exportação da mercadoria. O agente, no entanto, ilude, ou seja, tenta se livrar, enganar, fraudar, total ou parcialmente, do pagamento de direito ou imposto que, normalmente, recairia sobre a mercadoria, devido pela entrada, pela saída, ou pelo seu consumo, almejando, dessa forma, lucrar com seu comportamento que,

consequentemente, traz prejuízo não somente ao erário público, como também às demais pessoas (físicas ou jurídicas) que importam ou exportam as mercadorias com fins comerciais e que efetuam corretamente o pagamento de direito ou imposto, fazendo com que ocorra uma desigualdade no valor final dessas mercadorias. Trata-se de um crime, portanto, em que o agente tem por finalidade burlar a fiscalização tributária, objetivando deixar de levar a efeito o pagamento o tributo que era devido. (GRECO, 2017)

Importa, nesse tanto, destacarmos a distinção de contrabando e descaminho, como apresentado por Nelson Hungria:

Contrabando (*contrabande*, dos franceses; *Konterbande* ou *Schmuggel*, dos alemães) é a clandestina importação ou exportação de mercadoria cuja entrada no país, ou saída dele, é absoluta ou relativamente proibida; enquanto descaminho (*fraude douanière*, *Zolldefraudation* ou *Hinterziehung*, *defraudación*) é a fraude tendente a frustrar, total ou parcialmente, o pagamento de direitos de importação ou exportação ou do imposto de consumo (a ser cobrado na própria aduana) sobre mercadorias (HUNGRIA, 1959).

Os crimes de Descaminho e Contrabando estão situados no caput do artigo 334, no capítulo II – Dos crimes praticados por particular contra administração pública em geral, do título XI. Estavam tipificados no mesmo dispositivo penal, ou seja, no artigo 344 já supracitado do Código Penal, o de importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, saída ou pelo consumo de mercadoria com pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Anteriormente tínhamos a conduta do contrabando e do descaminho com ambos penalizados com a pena de reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos. O crime de contrabando é caracterizado pela entrada ou saída de mercadoria ilícita do país, enquanto que o descaminho é caracterizado pela entrada ou saída de mercadoria lícita do país, porém sem pagamento do devido tributo legal de direito, segundo Prado

(2009, p. 305) “é a faculdade tendente a frustrar, total ou parcialmente, o pagamento de direitos de importação ou exportação ou do imposto de consumo (a ser cobrado na própria aduana) sobre mercadorias”.

Entretanto as condutas não são iguais, trata-se de condutas diferentes entre descaminho e contrabando, por esta razão, as condutas não permanecerão juntas no mesmo dispositivo penal, pois a partir da lei 13.008 de 2014 houve uma inovação nesse dispositivo legal, no qual passamos a ter de fato a separação dos crimes, sendo então o crime de descaminho previsto no art. 334 e contrabando no art. 334-A do nosso Código Penal.

Conforme ressalta Batista apud Japiassu (2000, p. 57) destaca, no entanto, que “a objetividade jurídica do contrabando reside na violação ao fisco, como no resto do mundo de tradição jurídica semelhante à brasileira. Seria, em realidade, um delito fiscal, tal qual o descaminho”.

Os crimes contra administração pública ainda se encontram situados na mesma parte do Código Penal vigente dos Crimes contra Administração Pública, porém da seguinte forma o artigo 334: “Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria: Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.” Que se refere ao crime de descaminho, e quanto ao crime de contrabando passa a ficar estipulado da seguinte forma no artigo 334-A: “Importar ou exportar mercadoria proibida: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos (BRASIL, 2014)”. Entretanto, a partir de quando a lei 13.008/14 entrar em vigor, anteriormente previstos em um único artigo, os crimes de contrabando e descaminho tornam-se dois dispositivos autônomos.

Seguindo as palavras de Prado (2009, p. 304):

a palavra contrabando expressa sentido contrário ao que concerne às leis financeiras; originária do latim *contra e bandum*, possui o significado de uma ação contrária ao ordenamento jurídico, proibindo o tráfico ou o comércio de mercadorias especificadas. Com o desenvolvimento e a conseqüente ampliação do poder estatal na economia, além da exigência dos novos rumos da política econômica e mesmo por uma questão de segurança, passou-se então a ser vedada de maneira absoluta a importação e a exportação de determinados produtos, taxando a fabricação de outros. Foi o atentado a estas normas que foi batizada com o nome de contrabando. (PRADO, 2009)



O fato de serem condutas diferentes, as penalidades se diferenciarão uma da outra. Logo ao analisar o crime de descaminho, se observa que se trata de um crime de fronteira, pois falamos de importação ou exportação de mercadorias lícitas, porém sem o recolhimento do devido tributo. Conforme a ideia de Márcia Dometila Lima de Carvalho (1998, p. 4):

Enquanto o descaminho, fraude ao pagamento dos tributos aduaneiros é, grosso modo, crime de sonegação fiscal, ilícito de natureza tributária pois atenta imediatamente contra o erário público, o contrabando propriamente dito, a exportação ou importação de mercadoria proibida, não se enquadra entre os delitos de natureza tributária. Estes, precedidos de uma relação fiscocontribuinte, fazem consistir, o ato de infrator, em ofensa ao direito estatal de arrecadar tributos. Em resumo, o preceito contido nas normas tipificadoras dos delitos fiscais acha-se assentado sobre uma relação fisco contribuinte, tutelando interesses do erário público e propondo-se, com as sanções respectivas, a impedir a violação de obrigações concernentes ao pagamento dos tributos. Já o preceito inerente à norma tipificadora do contrabando visa a proteger outros bens jurídicos, que, embora possam configurar interesses econômico-estatais, não se traduzem em interesses fiscais. Inexiste uma relação fisco-contribuinte entre o Estado e o autor do contrabando. Proibida a exportação ou importação de determinada mercadoria, o seu ingresso ou a sua saída das fronteiras nacionais configura um fato ilícito e não um fato gerador de tributos.

## DOLO GENÉRICO E SONEGAÇÃO FISCAL NO DESCAMINHO.

Não há relação fiscal entre o Estado e o autor do contrabando, mas há no descaminho por se tratar de crime de sonegação fiscal. Apesar dos dispositivos serem distintos, Carrara sustenta que

aplicando o princípio da especialidade, que dispõe, em resumo, que a lei de caráter especial não revoga, nem é revogada, pela lei de caráter geral, mas, apenas, a ela prefere, o artigo 334 do Código Penal prevalece ao artigo 1º da Lei 8.137/90, ou seja, o descaminho absorve integralmente o crime de sonegação fiscal. Ainda, afirma que só se chega ao descaminho através da sonegação fiscal e que no presente caso existe apenas um conflito aparente de normas e não um concurso de crimes. (CARRARA, 2006).

O crime de descaminho consiste em uma conduta fraudulenta e dolosa, no qual o agente tem a intenção de fraudar e não pagar o tributo devido pela importação e exportação de uma mercadoria, de forma fraudulenta por parte do agente, “no descaminho, o agente age fraudulentamente, com o intuito de se furtar ao recolhimento de tributos inerentes à circulação da mercadoria” por conta disso, o crime de descaminho não admite a modalidade culposa, pois “é o dolo, consistente na vontade de praticar uma das ações nucleares do tipo” (CUNHA, p. 420 e 422, 2009). Entretanto, para caracterizar o crime de descaminho, não basta a mera sonegação de um tributo, pois é a vontade de iludir, ato ligado ao dolo genérico.

Como supracitado, basta a não declaração da mercadoria excedente à cota permitida para caracterização do crime de descaminho, é necessário que o não recolhimento seja fraudulento, pois não basta o não recolhimento do tributo devido, desde que a causa do não pagamento do tributo se dê pela negligência do autor, sendo assim, a negligência não vai caracterizar de imediato o crime de descaminho, pois o não recolhimento foi culposos, não se falando do crime de descaminho. Lembra Mirabete:

“Aliás, já se defende a tese de que só o fato de inexistir documento dando conta de que o imposto de importação foi recolhido não possui o condão de ter-se por tipificado o crime e que o imposto de importação foi recolhido não possui o condão de ter-se por tipificado o crime e que a pessoa que traz em sua bagagem, colocada no lugar próprio do ônibus, sem desviar-se da barreira alfandegária, produto de importação, facilmente encontrável mediante singela fiscalização não pratica conduta típica, merecendo apenas sanções de âmbito fiscal”. (MIRABETE, 2016)

O crime de descaminho não se dá pelo simples fato do não pagamento do tributo, deixando de ser considerado um crime material e passando a ser considerado um crime formal, no qual ao praticar a exportação ou importação, o agente já tem a intenção presumida de iludir no todo ou em parte o pagamento devido dos tributos, sendo este crime considerado consumado independente do resultado.

Conforme esclarece Júlio Fabbrini Mirabete:

Há decisões subordinando o crime de descaminho a questões prévias, prejudiciais, de natureza administrativa e fiscal. Segundo essa orientação, estende-se ao delito, dada a sua natureza tributária, o entendimento de que a ausência de prévia constituição do crédito na esfera administrativa,

mediante o lançamento definitivo do tributo, impede a configuração de crime material contra a ordem tributária. A Súmula Vinculante nº 24, porém, refere-se somente aos crimes materiais contra a ordem tributária, previstos no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90. Também não são diligências absolutamente necessárias à apuração do ilícito a busca e apreensão ou o exame pericial. (MIRABETE, 2016)

## PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NO CRIME DE DESCAMINHO.

O princípio da insignificância, conhecido também como crime de bagatela, princípio do Direito Penal, cuja a tipicidade penal se enquadra como material, que nada mais é do que a análise de lesão, ou perigo de lesão ao bem jurídico tutelado. Se a conduta, do não pagamento dos devidos tributos, forem insignificantes, conseqüentemente não haverá tipicidade penal. É uma conduta ou um ataque ao bem jurídico tão irrelevante que não requer a (ou não necessita da) intervenção penal.

Entende ainda Odone Saguiné que:

O princípio da insignificância encontra seu correlato na doutrina italiana sob a formulação da concepção realística do crime. Nesta visão, os conceitos de bem jurídico e de evento típico devem ser repensados, para que haja ofensa ao interesse tutelado pela norma. Desta forma, o princípio da ofensividade torna-se um requisito autônomo do tipo. Logo, segundo tal concepção, não configura crime a conduta que se revela inofensiva e, portanto, inidônea para lesionar o interesse protegido, não obstante formalmente típica. (SAGUINÉ, 1990)

De acordo com Greco (2017, p. 947)

O princípio da insignificância, defendido por Claus Roxin, tem por finalidade auxiliar o intérprete quando da análise do tipo penal, para fazer excluir do âmbito de incidência da lei aquelas situações consideradas como de *bagatela*.

O entendimento da tese do princípio da insignificância começou a ser discutido no crime de descaminho visando o direito de liberdade econômica e estabelecer garantias de livre mercado. Segundo Greco (2017, p. 113)

Não deixa de ser subjetivo o raciocínio relativo à insignificância. Obviamente que nem todos os tipos penais permitem a aplicação do princípio, a exemplo do que ocorre com o delito de homicídio. No entanto, existem infrações penais em que a sua aplicação afastará a injustiça do caso concreto, pois que a condenação do agente, simplesmente pela adequação formal do seu comportamento a determinado tipo penal, importará em gritante aberração.

Ainda, no mesmo sentido entende Júlio Fabbrini Mirabete:

Ao realizar o trabalho de redação do tipo penal, o legislador apenas tem em mente os prejuízos relevantes que o comportamento incriminado possa causar à ordem jurídica e social. Todavia, não dispõe de meios para evitar que também sejam alcançados os casos leves. O princípio da insignificância surge justamente para evitar situações dessa espécie, atuando como instrumento de interpretação restritiva do tipo penal, com o significado sistemático político-criminal da expressão da regra constitucional do *nullum crimen sine lege*, que nada mais faz do que revelar a natureza subsidiária e fragmentária do direito penal. (MIRABETE, 2016)

O aumento do valor limite para o princípio da insignificância é benéfico tanto para quem pratica o transporte de mercadorias quanto para o Estado, pois nas palavras de Beccaria (1999, p. 94):

Este crime nasce da própria lei, pois, aumentando o imposto alfandegário, aumenta sempre a vantagem e, portanto, a tentação de praticar o contrabando e a facilidade de cometê-lo aumenta com a extensão da fronteira a ser fiscalizada e com a diminuição do volume da própria mercadoria. A pena de perder não somente os bens contrabandeados como as coisas que os acompanham é justíssima, mas será tanto mais eficaz quanto menor for o imposto, porque os homens só se arriscam na proporção direta da vantagem que lhes propiciaria o feliz êxito do empreendimento.

O valor não está expresso na lei como anteriormente, porém, como supracitado, o valor será de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional. A portaria nº 75 dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Entretanto, o art. 1º, II, se dispõe da seguinte forma: “II – o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a

Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).” Em seguida, o art. 2º da mesma Portaria afirmava “desde que não ocorrida a citação pessoal do executado ou não conste dos autos garantia útil à satisfação do crédito.” (BRASIL, 2012). Contudo, o referido artigo 2º da portaria nº 75 foi alterado por conta da portaria nº 130, sendo assim, o enunciado do referido artigo ficou da seguinte forma:

Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito. (BRASIL, 2012)

Como supracitado, tem-se o valor “teto” para se beneficiar com o princípio da insignificância e não responder pelo crime de Descaminho.

## **5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

O presente trabalho, apresentada uma contextualização sobre a história e cultura da fronteira de Ponta Porã-MS (Brasil) com Pedro Juan Caballero(Paraguai), indicando fatos históricos registrados que moveram a população ao hábito de transportar mercadorias na linha de fronteira sem pagar os tributos. Com base nisso o estudo de caso na região nos foi permitido entender esse fenômeno.

O meio utilizado para buscar compreender os conceitos das áreas do Direito, através da revisão de literatura, através de doutrinas que abordam temas como crime de Descaminho, Tributação nas importações e Valoração Aduaneira, que possibilitou conhecer os ramos do Direito e seus procedimentos diante deste tema.

O debate a respeito da importação na região de fronteira, que causa um impacto social a zona de livre comércio, zonas alfandegárias, e todo território brasileiro, que afeta não somente o comércio fronteiriço, mas diretamente o erário público. É importante debater esse tema que tem um impacto social à imagem da fronteira, por conta disso, é recomendado políticas públicas por conta do Estado e

principalmente do município mais eficazes para levar essas informações à pessoas comuns leigas quanto às normas referidas no presente trabalho, dando ciência às obrigações de pessoas físicas e jurídicas relacionadas ao transporte e as penas relacionadas ao não cumprimento das leis. Ao ser considerado uma opção, a sonegação fiscal e o descaminho pode abrir portas ao contrabando, que afeta diretamente a imagem da região. Outras Fronteiras e outras Cidades podem acontecer assim, mas não deixa de ser uma Originalidade e um Permanente Laboratório.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A pesquisa tem um embasamento doutrinário dos ramos do Direito, tal como a área do Direito Tributário, que apesar de sua complexidade, teve um enfoque no setor da importação alfandegária, dando a possibilidade de melhor elucidarmos os impostos e taxas pagas a Receita Federal, que vem realizando um controle na entrada e saída de produtos, mercadorias e bens lícitos e ilícitos de um país para o outro.

É através da Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão do Ministério da Fazenda, que disciplina o Regulamento Aduaneiro, que exerce o controle e a fiscalização nas fronteiras, abordando os procedimentos desde o despacho da valoração aduaneira até a fiscalização. Vale ressaltar, que um dos principais objetivos da Aduana Brasileira, é o combate a crimes que se enquadram a região fronteira, como contrabando e descaminho, que tem embasamento na área do Direito Penal.

O transporte de mercadorias são atividades econômicas comuns da região de fronteira, principalmente em cidades gêmeas, por conta disso a população local encontra meios válidos e de acordo com a legislação para diminuir a soma de impostos e tributos pagos através da zona franca. A carga tributária brasileira é bastante alta, prejudicando aqueles que visam revender as mercadorias compradas no Paraguai, que a depender da economia de ambos os países, as pessoas realizam suas compras onde se encontra preços mais baixos para poderem sobreviver.

Portanto, através dos estudos realizados neste trabalho foi comprovada a importância conhecimento do transporte alfandegário, pagamento tributário na

importação e transporte de mercadorias, possibilitando seguimento no ramo de atividade de compra e venda.

Todos os objetivos propostos no início deste trabalho foram atingidos através de pesquisas e estudos. Foi descrito o processo de importação das mercadorias recomendados para pessoas físicas para uso pessoal através do despacho aduaneiro e através da explicação referente a fiscalização e sua importância, assim como também as demais formas possíveis tributar e transportar mercadorias sem ser acusado pelo crime de descaminho, e a relação do Estado referente ao tema. Foram coletadas informações bibliográficas para o embasamento das afirmações, assim como foram apresentadas as legislações pertinentes a cada situação.

Com a pesquisa, é possível afirmar que a aduana está realizando as operações de fiscalização pela forma mais coerente, respeitando a legislação em suas operações.

A pesquisa teve algumas delimitações por conta da extensão do tema de pesquisa, portanto foi estudada várias formas de operação importação, oriunda de um único país, e a ênfase do estudo foi dada à região fronteira de Ponta Porã-MS.

Ao final deste trabalho, deixa-se como sugestão de política pública relacionada ao despacho aduaneiro nas importação, a tributação, e a descaminho.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**. ed. 12<sup>o</sup>. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BASALDUA, Ricardo Xavier. **Introducción al Derecho Aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988.
- BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. (Coleção Estudos de Direito Tributário).
- BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. 13 ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1999.
- BRASIL, CAPÍTULO I **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária Seção I Dos crimes praticados por particulares**, Nº 8137, 1990.
- BRASIL, **Dá nova redação ao art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal e acrescenta-lhe o art. 334-A, Nº 13.008, 2014.**
- BRASIL. **Decreto nº 6.759**, de 5 de Fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.
- BRASIL. **Lei nº 5.172** de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
- BRASIL. **Decreto-Lei nº 37**, de 18 de Novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências.



BRASIL. Ministério da Fazenda. Gabinete do Ministro. **Portaria nº1.399**, de 22 de Março de 2012.

BRASIL, **Decreto-Lei nº 1.804**, de 3 de Setembro de 1980. Dispõe sobre tributação simplificada das remessas postais internacionais.

CARRARA, Roque Antonio. **Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais – Visão Luso-Brasileira**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. (De acordo com a Lei Complementar n. 118/2005). São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, Editora Saraiva, Guarulhos SP, 2005.

CASTELLO, Iára Regina. **Área de fronteira: territórios de integração, espaços culturalmente identificados?** In: HAUSEN, Ênio Costa; LEHNENE, Arno Carlos (orgs.) *Práticas de integração nas fronteiras: temas para o Mercosul*. Porto Alegre: Ed. Universidade UFRGS: Instituto Goethe/ ICBA, 1995.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal parte geral** 13 edicao, Editora Saraiva, São Paulo, 2009.

CUNHA, Rogério. **Direito Penal: Parte Especial revista, atualizada e ampliada**. 2.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. São Paulo: Atlas, 2014.

FREIRE, João Portela. **Terra, Gente e Fronteira**. ed. 1<sup>o</sup>. Mato Grosso do Sul: Borba, 1999.

FOLLONI, André Parmo. **O Repetro e os Limites Jurídicos à sua Aplicação**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 136, jan. 2007.

GOYCOCHEA, **Fronteiras e Fronteiros**, Série 3<sup>o</sup>, Vol 230, Brasiliiana, Biblioteca pedagógica brasileira, companhia editora nacional, SP, RJ, BH, Bala, Porto Alegre, 1943.

GRECO, ROGÉRIO. **Curso de Direito Penal: parte especial, volume III** / Rogério Greco - 14°. ed. Niterói/RJ: Impetus, 2017.

HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HILÚ NETO, **Imposto sobre Importações: materialidade, base de cálculo e alíquota no contexto do Mercosul**. In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO (Org.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: MP, 2006.

HUNGRIA, Néelson. **Comentários ao Código Penal**. Rio de Janeiro: v. 5, 6, 7 (1958); v. 8 (1947); v. 9 (1959).

JAPIASSU, Carlos Eduardo Adriano. **O contrabando: uma revisão de seus fundamentos teóricos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

MARTINS, José de Souza. **Fronteira: a degradação do Outro nos confins do humano**.

São Paulo: Hucitec, 1997.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2002.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal - Parte especial**; São Paulo: Atlas, 2016.

NORONHA, Edgard Magalhães, **Código Penal brasileiro comentado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1958, v. 5, 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> partes.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PRADO, Luis Regis. **Direito Penal Econômico**. 3 ed. São Paulo: RT, 2009.

PAULO, **A Valoração Aduaneira e o Comércio Internacional**. São Paulo, 2003.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

ROCHA, Paulo Cesar Alve. **A Valoração Aduaneira e o Comércio Internacional**. São Paulo, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SAGUINÉ, ODONE. **Observações sobre o princípio da insignificância**. Porto Alegre: Fabris, 1990.

SOUSA, Rubens Gomes de Souza. **Ainda a distinção entre taxa e imposto**. Revista de Direito Público, n. 21, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.

SOUZA, Ricardo Conceição. **As contribuições no sistema tributário**

**brasileiro**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

SCHÄFFER, Neiva Otero. **Urbanização na Fronteira: a expansão de Santana do Livramento/ RS**. Porto Alegre: Editora UFRGS, 1993.

TREVISAN, Rosaldo, **Temas atuais de Direito Aduaneiro**. Lex Editora S.A. São Paulo. 2008.

WERNECK, Paulo. **Comércio Exterior e Despacho Aduaneiro**. 3. Ed. Curitiba: Juruá, 2002