

JCM

JCM.ADV.BR

JCM ADVOGADOS ASSOCIADOS

REFORMA TRIBUTÁRIA

**DOS REGIMES ADUANEIROS
ESPECIAIS- (ARTS. 84 A 92)**

*Das regimes de depósito, permanência
temporária e aperfeiçoamento*



Best Lawyers

DOS REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS- (ARTS. 84 A 92)

DOS REGIMES DE DEPÓSITO, PERMANÊNCIA TEMPORÁRIA E APERFEIÇOAMENTO

1. DA INFLUÊNCIA DO DIREITO ADUANEIRO NOS REGIMES ESPECIAIS

Antes de analisarmos os regimes aduaneiros especiais na Lei Complementar 214/2025 é importante esclarecer que tais regimes sofrem a influência de dois distintos ramos do direito: o direito aduaneiro e o direito tributário.

abre a entrada e a saída de mercadorias do território nacional, combinando funções de fiscalização, regulação econômica e segurança com a incidência de tributos no comércio exterior. Já o direito tributário tem como núcleo a disciplina da obrigação tributária, voltada à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, sob rígidos limites constitucionais como legalidade, anterioridade e tipicidade.

A principal distinção reside na finalidade e na estrutura normativa: o direito aduaneiro apresenta natureza híbrida, com forte componente regulatório e de poder de polícia, atuando de forma prévia ou concomitante às operações, podendo inclusive impedir a circulação de mercadorias; já o direito tributário possui estrutura mais fechada e vinculada, centrada na relação jurídico-tributária e na constituição do crédito após a ocorrência do fato gerador. Além disso, no campo aduaneiro o tributo frequentemente desempenha função extrafiscal — como instrumento de política econômica —, ao passo que, no direito tributário, ele é o objeto central da disciplina jurídica.

Apesar dessas diferenças, há relevantes pontos de contato entre os dois ramos. A tributação aduaneira (como o imposto de importação e os tributos incidentes na importação) submete-se, em grande medida, aos princípios e categorias do direito tributário, especialmente no que se refere à constituição do crédito e às garantias do contribuinte. Ao mesmo tempo, o direito aduaneiro tensiona esses parâmetros ao introduzir maior discricionariedade administrativa e intensidade fiscalizatória, o que suscita debates sobre os limites das garantias tributárias em um ambiente regulatório mais denso e orientado por finalidades extrafiscais.

Essa lógica aduaneira projeta-se diretamente sobre os regimes aduaneiros especiais previstos nos arts. 84 a 98 da Lei Complementar nº 214 de 2025, que incorporam técnicas típicas do direito aduaneiro — como suspensão, isenção e diferimento condicionados — ao novo modelo de tributação sobre o consumo (IBS e CBS). Nesses regimes, a não incidência imediata dos tributos não decorre de uma lógica clássica de desoneração tributária definitiva, mas de uma técnica de controle e incentivo vinculada a finalidades econômicas específicas, como exportação, industrialização ou logística internacional, condicionando-se ao cumprimento de requisitos operacionais e ao controle administrativo contínuo.

Além disso, a influência do direito aduaneiro se manifesta na própria estrutura desses regimes, que pressupõem monitoramento permanente, rastreabilidade das operações e eventual exigência do tributo em caso de descumprimento das condições. Trata-se de uma lógica próxima aos regimes tradicionais (como drawback e admissão temporária), em que a disciplina jurídica não se esgota na regra-matriz de incidência, mas se desdobra em um conjunto de deveres instrumentais e controles administrativos. Assim, os regimes dos arts. 84 a 98 revelam uma crescente “aduanização” do direito tributário do consumo, aproximando-o de um modelo mais regulatório, funcional e orientado por políticas públicas.

2. DOS REGIMES DE DEPÓSITO. (ARTS. 85 A 87)

O art. 85 da LC 214/2025 estabelece a suspensão do pagamento do IBS/CBS incidentes na importação enquanto os bens estiverem submetidos a regime aduaneiro especial de depósito. De acordo com o art. 480 do Regulamento Aduaneiro, o regime de depósito especial é aquele que permite a estocagem das partes, peças, componentes e materiais de reposição com suspensão de impostos e contribuições federais. Sendo assim, o que o art. 85 faz é estender sua aplicabilidade ao IBS/CBS.

Os regulamentos do IBS e da CBS, em seus artigos 156, estabelecem as seguintes espécies de regimes aduaneiros especiais de depósito:

- a. entreposto aduaneiro;
- b. depósito especial;
- c. depósito afiançado;
- d. depósito franco;
- e. loja franca
- f. entreposto internacional da Zona Franca de Manaus.

Por sua vez, o regime de depósito alfandegado certificado, previsto no artigo 86 da LC 214/2025, é, de acordo com o art. 493 do Regulamento Aduaneiro, o que permite considerar exportada, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente.

O artigo 87 segue a mesma lógica dos dispositivos anteriores ao estabelecer que o IBS e a CBS são suspensos tanto na importação quanto nas aquisições no mercado interno feitas por lojas francas (*duty free*). O parágrafo único do referido artigo há uma ampliação do regime às operações de fornecimento de bens de uso e consumo de bordo em aeronaves internacionais.

De acordo com os arts. 158, §2º dos Regulamentos do IBS e da CBS “na hipótese de venda dos bens a viajante em viagem internacional por via terrestre, será devido o IBS na operação, com exceção das operações com bens e com serviços alcançadas por tratado ou convenção internacional celebrados pela União que ficarão sujeitas a um regime específico.

3. DOS REGIMES DE PERMANÊNCIA TEMPORÁRIA (ARTS. 88 E 89)

O art.88, seguindo a lógica da legislação aduaneira estabelece a suspensão do IBS/CBS nos casos de saída temporária e permanência temporária. Essa suspensão ocorre porque, nessas circunstâncias, não há que se falar em operação econômica. Imagine-se, por exemplo, quadros de um pintor famoso trazidos ao país para uma exposição. Não haveria sentido exigir imposto de importação ou qualquer tributo sobre essa operação.

Por outro lado, o art. 89 estabelece que *“no caso de bens admitidos temporariamente no País para utilização econômica, a suspensão do pagamento de IBS e da CBS será parcial, devendo ser pagos o IBS e a CBS proporcionalmente ao tempo de permanência do bem no Brasil.”*

A mencionada proporcionalidade será obtida pela aplicação do percentual de 0,0033% relativamente a cada dia compreendido entre o prazo de concessão do regime, sobre o montante do IBS/CBS devidos (§1º)

De acordo com o §3º do referido artigo esse regime não se aplica até 31 de dezembro de 2040, aos seguintes bens e produtos:

- a. aos bens destinados às atividades de exploração, de desenvolvimento e de produção de petróleo e de gás natural, cuja permanência no País seja de natureza temporária, constantes de relação especificada no regulamento; e

O art. 160, §3º, “a” dos Regulamentos do IBS e da CBS, por sua vez, estabelecem que tais bens são aqueles admitidos do REPETRO – Temporário que será explicitado no nosso próximo ebook.

- b. b) aos bens destinados às atividades de transporte, de movimentação, de transferência, de armazenamento ou de regaseificação de gás natural liquefeito, constantes de relação especificada no regulamento;

O art. 160, §3º, “b” dos Regulamentos do IBS e da CBS, por sua vez, estabelece que tais bens são aqueles admitidos do REPETRO – Temporário que será explicitado no nosso próximo ebook.

Em relação aos bens importados temporariamente para utilização na

Zona Franca de Manaus haverá suspensão total do pagamento de tributos pelo prazo previsto no art. 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ou seja, até 2073.

Por fim, na hipótese de importação de aeronaves efetuada por contribuinte do regime regular de IBS/CBS mediante contrato de arrendamento mercantil será dispensado o IBS/CBS na importação da aeronave e haverá incidência no pagamento das contraprestações pelo arrendamento.

4. DOS REGIMES DE APERFEIÇOAMENTO (ART. 91 E 92)

Outra hipótese de entrada temporária de bens é o regime especial de aperfeiçoamento, nesse caso, o bem estrangeiro ingressa no país apenas para ser consertado, aperfeiçoado, revisado ou submetido a processo de manutenção.

O §3º do art. 90 delega ao regulamento a definição dos requisitos e condições para admissão de materiais e serviços no regime aduaneiro especial de *drawback* na modalidade suspensão. Essa delegação é questionável. Isso porque, no caso dos tributos federais, as condições e requisitos para o *drawback* suspensão estão previstas na Lei nº 11.945/2009 e apenas a operacionalização do regime fica a cargo do Regulamento Aduaneiro.

Os artigos 161 dos Regulamentos do IBS e da CBS estabelecem um conjunto de requisitos de habilitação prévia, regularidade fiscal, capacidade operacional e controle das operações.

4.1 REQUISITOS PARA HABILITAÇÃO (INCISOS I A XIV DO §4º)

Para ingressar no regime, a empresa deve:

- possuir certidão negativa (ou positiva com efeitos de negativa) de débitos federais e da dívida ativa da União;
- estar regular perante todos os fiscos (federal, estadual e municipal);
- não ter sócios ou administradores condenados por improbidade

- administrativa;
- não estar inscrita no CADIN (inadimplentes do setor público federal);
 - ter regularidade no FGTS;
 - não constar no Cadastro Nacional de Empresas Punidas (CNEP);
 - possuir autorizações ou licenças necessárias à atividade;
 - não ter sido submetida a regimes especiais de fiscalização nos últimos 3 anos;
 - estar habilitada a operar no comércio exterior;
 - possuir domicílio tributário eletrônico (DTE) regular;
 - manter sistema informatizado de controle de estoques, operações e créditos tributários, com acesso às autoridades fiscais;
 - comprovar capacidade industrial;
 - demonstrar experiência exportadora (mínimo de 1 ano).

Em síntese, esses incisos exigem idoneidade fiscal, estrutura operacional e capacidade real de exportar.

4.2 CONDIÇÕES PARA MANUTENÇÃO DO REGIME (INCISOS I A V DO § 7º)

Após habilitada, a empresa deve continuar atendendo a condições periódicas:

- manter todos os requisitos de regularidade já exigidos;
- exportar, por ano, pelo menos 50% do valor dos insumos adquiridos com suspensão;
- utilizar, na produção, ao menos 70% dos insumos adquiridos com suspensão;

- manter o sistema de controle informatizado;
- não ultrapassar o limite de 100% do patrimônio líquido em tributos suspensos.

Aqui, a lógica é garantir que o regime seja efetivamente usado para exportação real, evitando desvios.

4.3. CONDIÇÕES ECONÔMICAS E FINANCEIRAS (§ 11)

Além disso, a empresa deve manter indicadores mínimos de saúde financeira, tais como

- Participação de capital de terceiros menor que 1;
- Liquidez geral maior que 1;
- Endividamento (dívida líquida/LAJIDA) igual ou inferior a 2.

Isso evita que empresas financeiramente frágeis utilizem o regime de forma indevida.

4.4 CONDIÇÃO ESSENCIAL DO REGIME (§ 18)

O ponto central do drawback suspenso é a obrigação de exportar o produto final, comprovando que os insumos importados ou adquiridos com suspensão foram efetivamente utilizados na produção exportada. Sem exportação, o benefício se perde.

4.5 CONSEQUÊNCIAS DO DESCUMPRIMENTO

Caso as condições não sejam atendidas ocorre suspensão ou cancelamento da habilitação; os tributos suspensos tornam-se exigíveis com multa e juros e podem ser aplicadas penalidades aduaneiras.

O art. 91, por sua vez, estabelece que “*não se aplicam ao IBS e à CBS as modalidades de isenção e restituição do regime aduaneiro especial de drawback*”.

Por fim, o artigo 92 estabelece que os bens que saírem, temporariamente, do país para transformação, elaboração, beneficiamento, montagem, conserto, reparo ou restauração o IBS e a CBS serão devidos no retorno dos bens ao país e serão calculados:

- a. sobre a diferença entre o valor do IBS e da CBS incidentes sobre o produto da operação de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem e o valor do IBS e da CBS que incidiram, na mesma data, sobre os bens objeto da saída, se estes estivessem sendo importados do mesmo país em que se deu a operação de exportação temporária; ou
- b. sobre o valor dos bens e serviços empregados no processo de conserto, reparo ou restauração.

JCM

JCM.ADV.BR

JCM ADVOGADOS ASSOCIADOS

Belo Horizonte / MG

Av. Afonso Pena, 2.951
Funcionários
CEP: 30130-006
tel: +55 31 2128-3585
fax: +55 31 2128-3550
email: bh@jcm.adv.br

São Paulo / SP

Rua Tabapuã, 627
4º andar - Itaim Bibi
CEP: 04533-012
tel: +55 11 3286-0532
fax: +55 11 3262-4261
email: sp@jcm.adv.br

Rio de Janeiro / RJ

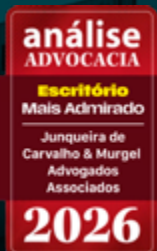
Praça XV de Novembro, 20
5º andar / 502 - Centro
CEP 20010-010
tel: +55 21 2526-7007
fax: +55 21 2526-7007
email: rj@jcm.adv.br

Brasília / DF

SCN, Quadra 01, Bl. F
Edifício America Office Tower
Sala 1209 - Asa Norte
CEP: 70711-905
tel: +55 61 3322-8088
email: bsb@cm.adv.br

Jaraguá do Sul / SC

Av. Getúlio Vargas, 827
2º andar - Centro
CEP: 89251-000
tel: +55 47 3276-1010
fax: +55 47 3276-1010
email: sc@jcm.adv.br



Best Lawyers