

EM BUSCA DA SEGURANÇA JURÍDICA: O PROBLEMA DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS AERONAVES NÃO TRIPULADAS (DRONES)

RODRIGO ORTOLÁ TORRES¹

TOMÁS OLCESE²

SUMÁRIO: 1. RELEVÂNCIA ECONÔMICA DAS AERONAVES NÃO TRIPULADAS. 2. TERMINOLOGIA. 3. DEFINIÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE AERONAVE NÃO TRIPULADA. 3.1. Organização de Aviação Civil Internacional (OACI). 3.2. Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC). 4. O ATUAL SISTEMA BRASILEIRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. 5. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE AERONAVE NÃO TRIPULADA. 6. SEGURANÇA JURÍDICA E A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA DO CONTRIBUINTE IMPORTADOR DE *DRONES* – CONCLUSÕES.

RESUMO: Nos últimos anos, a crescente utilização de aeronaves não tripuladas, popularmente conhecidas como “*drones*”, tem gerado um expressivo aumento da procura por esses equipamentos. No Brasil, país que ainda importa boa parte desses equipamentos, verifica-se que a Receita Federal vem classificando esses aparelhos de maneira um tanto errática, na medida em que diversas unidades

¹ Especialista em Direito Aeronáutico (2021). Bacharel em Direito (2009) pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Especialista em Regulação de Aviação Civil na Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC). E-mail: ortola.torres@gmail.com.

² Doutor (2016), Mestre (2012), Bacharel (2009) e Pós-Doutorando (2020-2022) pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Professor de Direito em nível de graduação e de pós-graduação. Advogado inscrito na OAB/SP. E-mail: tomasolcese@yahoo.com.

da Receita Federal, em especial as autoridades alfandegárias, têm emitido pareceres conflitantes acerca do código Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) aplicável à mercadoria, o que tem gerado insegurança jurídica e prejudicado o mercado de *drones* no Brasil. O presente artigo, em primeiro lugar, analisa as definições e classificações de aeronave não tripulada, conforme fixadas pela Organização de Aviação Civil Internacional (OACI) e pela Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC). A seguir, descreve o atual sistema brasileiro de classificação fiscal de mercadorias, baseado na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), desenvolvido e atualizado pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA). Por fim, o texto articula o princípio constitucional da segurança jurídica com os pareceres conflitantes emitidos pela Receita Federal acerca da reclassificação fiscal de *drones*.

PALAVRAS-CHAVE: Aeronaves não tripuladas. *Drones*. Classificação fiscal de mercadorias. Nomenclatura Comum do Mercosul. Segurança jurídica.

THE QUEST FOR LEGAL CERTAINTY: WHEN RECLASSIFYING UNMANNED AIRCRAFT (DRONES) BECOMES A PROBLEM

ABSTRACT: Over the past few years, the growing use of unmanned aircraft, commonly known as “drones”, has led to increased demand for such devices. In Brazil, a country that still imports most of its drones, the Federal Revenue Service has tended to classify these devices somewhat erratically, as various of its departments, especially its customs authority, have issued conflicting opinions regarding the Mercosur Common Nomenclature (MCN) applicable to this type of merchandise. This has resulted in legal uncertainty and has had a negative impact on the Brazilian drone market. Firstly, this paper analyzes the definitions and classifications for unmanned aircraft, as set forth by the International Civil Aviation Organization (ICAO) and the Brazilian National Civil Aviation Agency (ANAC). Secondly, it describes the current Brazilian system of classification of goods for tax purposes, which is based on the Mercosur Common Nomenclature (MCN) and the Harmonized Commodity Description and Coding System (HS), which is developed and updated by the World Customs Organization (WCO). Lastly, the paper discusses the constitutionally enshrined principle of legal certainty vis-à-vis the conflicting opinions issued by the Federal Revenue Service regarding drone reclassification.

KEYWORDS: Unmanned aircraft. Drones. Classification of goods for tax purposes. Mercosur Common Nomenclature. Legal certainty.

1 RELEVÂNCIA ECONÔMICA DAS AERONAVES NÃO TRIPULADAS

A utilização de aeronaves não tripuladas, também conhecidas como “*drones*”, está em franca ascensão e as causas desse fenômeno são, de certa maneira, autoevidentes. Essas aeronaves possibilitam a realização de operações a um custo menor de combustível, manutenção e operação que se fossem realizadas por helicópteros e aviões. Além disso, seu uso permite a visualização remota de áreas extensas ou de difícil acesso, de forma rápida e segura. Por último, o emprego, para os mais diversos fins, de aeronaves não tripuladas nos grandes centros urbanos reduz a incidência de engarrafamentos.

Além disso, em comparação com as aeronaves tripuladas, não existe o fator fadiga da tripulação como elemento para o gerenciamento da operação e, apesar de serem menores, podem operar com equipamentos embarcados similares aos que seriam utilizados por aeronaves tripuladas, como por exemplo: câmeras de vídeo, equipamentos de visão noturna e sensores químicos.

Dessa forma, as aeronaves não tripuladas vêm sendo utilizadas para captação de imagens, vigilância de fronteiras, combate a incêndios, inspeção de plataformas de petróleo, inspeção de obras e redes elétricas, monitoramento ambiental e de trânsito, aerolevantamento, atividades agrícolas, operações sanitárias, atividades militares, espionagem, execução de projetos de infraestrutura, mapeamento aéreo de imóveis para cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e operações de resgates aquáticos³.

De acordo com a Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), no Brasil já é possível realizar o serviço de entrega de alimentos e outros produtos utilizando aeronaves não tripuladas. De fato, em janeiro de 2022 a ANAC concedeu a primeira autorização para uma empresa realizar entregas comerciais com

* As opiniões emitidas pelos autores no presente artigo não representam o posicionamento oficial da Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC) ou de qualquer outra agência, órgão ou instituição acerca de qualquer assunto.

³ Acerca das diversas utilidades dos *drones* na atualidade, cf. BETÉ, Thiago de Souza. Drones: Um Pequeno Histórico e as Consequências do seu Uso. *Revista Conexão Sipaer*, vol. 10, n. 1, 2019, p. 4.

aeronaves não tripuladas no Brasil, autorizando operações de transporte de cargas de até 2,5 kg em um raio de 3 km, inclusive em ambientes urbanos⁴.

MundoGEO, um dos mais importantes portais digitais sobre o desenvolvimento da tecnologia dos *drones*, informa que “a taxa de crescimento anual do mercado de *drones* no mundo será de 13,8% entre 2020 e 2025, saindo de uma receita de US\$ 22 bilhões e chegando a US\$ 43 bilhões. O Brasil é hoje o principal mercado de *drones* da América do Sul, com faturamento anual estimado de US\$ 373 milhões”⁵.

Conforme dados e estatísticas da ANAC, a quantidade de aeronaves não tripuladas cadastradas no Brasil já ultrapassa 90 mil, sendo mais de 38 mil com uso profissional⁶. O número de aeronaves não tripuladas cadastradas no Brasil subiu 13,5% entre 2020 e 2021⁷.

A integração cada vez maior dessas aeronaves ao sistema de aviação e a sua aplicação em diversas atividades econômicas, fenômenos que têm ocorrido em escala global, revelam a necessidade de estudar os reflexos jurídicos da sua utilização. Nesse contexto, uma das questões relevantes é a própria definição do que efetivamente seja uma aeronave não tripulada.

Embora no Brasil exista uma crescente indústria de fabricação de *drones*, a verdade é que a maioria desses equipamentos, por ora, são importados. Daí que o tema da classificação fiscal dessas aeronaves não tripuladas seja de grande relevância, na medida em que eventuais reclassificações fiscais impactam diretamente nesse importante novo mercado⁸.

⁴ ANAC. *ANAC Concede a Primeira Autorização para Entregas Comerciais com Drone*. Disponível em: <<https://www.gov.br/anac/pt-br/noticias/2022/anac-concede-a-primeira-autorizacao-para-entregas-comerciais-com-drone>>. Acesso em 25/02/2022.

⁵ MUNDOGEO. *O Crescimento do Mercado de Drones no Brasil*. Disponível em: <<https://mundogeo.com/2021/08/19/o-crescimento-do-mercado-de-drones-no-brasil/>>. Acesso em 25/02/2022.

⁶ MUNDOGEO, op. cit.

⁷ ANAC. *Quantidade de Cadastros – Drones*. Disponível em: <<https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/drones/quantidade-de-cadastros>>. Acesso em 25/02/2022.

⁸ Acerca dessa nova indústria brasileira, cf. BETÉ, Thiago de Souza, op. cit., p. 9-10.

2 TERMINOLOGIA

As aeronaves que operam sem a necessidade de um piloto a bordo também são popularmente conhecidas pelo termo “*drone*”, palavra de origem inglesa que significa “zangão”, devido ao ruído característico de uma abelha, e que tem sido adotada mundialmente para designar uma aeronave não tripulada pilotada remotamente. Conforme a ANAC⁹, trata-se de um nome genérico, sem amparo técnico ou definição na legislação, que designa todo e qualquer objeto voador artificial não tripulado, independentemente da sua finalidade (profissional, recreativa, militar, comercial etc.).

Além disso, as aeronaves não tripuladas também são conhecidas como Veículos Aéreos Não Tripulados (VANT), nomenclatura derivada do termo inglês “*Unmanned Aerial Vehicle*” (UAV), ou também como Aeronave Remotamente Pilotada (ARP).

Neste artigo, os termos “aeronave não tripulada” e “*drone*”, apesar da atecnicidade deste último, serão empregados de maneira intercambiável para se referir ao mesmo produto.

3 DEFINIÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE AERONAVE NÃO TRIPULADA

3.1 ORGANIZAÇÃO DE AVIAÇÃO CIVIL INTERNACIONAL (OACI)

A Organização de Aviação Civil Internacional (OACI) fixou a definição internacionalmente aceita de aeronave não tripulada no seu *Manual de Sistemas de Aeronaves Pilotadas Remotamente*, editado em 2015¹⁰:

⁹ ANAC. *Anacpédia*. Disponível em: <<https://www2.anac.gov.br/anacpedia/por-por/tr3087.htm>>. Acesso em 25/02/2022.

¹⁰ OACI. *Manual on Remotely Piloted Aircraft Systems (RPAS)*. Montreal, 2015, item 2.2.1. Disponível em: <<https://skybrary.aero/sites/default/files/bookshelf/4053.pdf>>. Acesso em 01/03/2022: “An aircraft is

Aeronave é qualquer máquina capaz de obter sustentação na atmosfera em função da reação do ar, excluída a reação do ar com a superfície terrestre. Qualquer aeronave projetada para voar sem piloto a bordo é uma aeronave não tripulada. Qualquer aeronave não tripulada capaz de ser pilotada desde uma estação de pilotagem remota é uma ANT. Todas as aeronaves constantes na Tabela 2-1 são suscetíveis de pilotagem remota.

Uma aeronave não tripulada, portanto, é oficialmente definida pela OACI como uma máquina capaz de obter sustentação na atmosfera em função da sua interação com o ar e que tenha sido projetada para voar sem piloto a bordo, excluídas as máquinas que obtenham sustentação em função da interação do ar com a superfície terrestre, tais como veículos de colchão de ar (“*hovercrafts*”) e foguetes¹¹.

A definição adotada pela OACI representa a consolidação dos estudos e discussões inaugurados por meio da circular *Sistemas de Aeronaves Não Tripuladas*, de 2011, na qual uma aeronave não tripulada era identificada como um veículo aéreo operado sem a necessidade de um piloto a bordo¹². A referida circular classifica, ainda, as aeronaves pilotadas remotamente como uma subcategoria das aeronaves não tripuladas autônomas.

3.2 AGÊNCIA NACIONAL DE AVIAÇÃO CIVIL (ANAC)

defined as any machine that can derive support in the atmosphere from the reactions of the air other than the reactions of the air against the earth's surface. An aircraft which is intended to be operated with no pilot on board is classified as unmanned. An unmanned aircraft which is piloted from a remote pilot station is an RPA. All aircraft classified in Table 2-1 could be remotely piloted.”

¹¹ Acerca do tema, cf. OACI. *Working Paper LC/36-WP/3-2*, Montréal: 2015. Disponível em: <<https://www.icao.int/Meetings/LC36/Working%20Papers/LC%2036%20-%20WP%203-2.en.pdf>>. Acesso em 28/03/2022.

¹² OACI. *Unmanned Aircraft Systems (UAS)*. Montreal, 2011, p. ix e x. Disponível em: <https://www.icao.int/meetings/uas/documents/circular%20328_en.pdf>. Acesso em 06/03/2022: “*Aircraft. Any machine that can derive support in the atmosphere from the reactions of the air other than the reactions of the air against the earth's surface. (...) Autonomous aircraft. An unmanned aircraft that does not allow pilot intervention in the management of the flight (...) Remotely-piloted aircraft. An aircraft where the flying pilot is not on board the aircraft. Note – This is a subcategory of unmanned aircraft. (...) Unmanned aircraft. An aircraft which is intended to operate with no pilot on board.*”

Desde a entrada em vigor da Lei nº 11.182, de 27 de setembro de 2005, compete à ANAC a regulamentação das atividades da aviação civil no Brasil¹³. No âmbito da sua competência, a ANAC editou a Resolução ANAC nº 419, de 2 de maio de 2017, que instituiu o Regulamento Brasileiro de Aviação Civil Especial nº 94 (RBAC-E nº 94) e estabeleceu os requisitos para o projeto e operação de aeronave não tripulada de uso civil, não sendo abrangidas as aeronaves militares não tripuladas¹⁴.

O RBAC-E nº 94 se aplica a todas as aeronaves não tripuladas de uso civil capazes de sustentar-se e/ou circular no espaço aéreo mediante reações aerodinâmicas, sempre que ditas aeronaves operem no território brasileiro ou possuam certidão de cadastro, certificado de matrícula brasileiro ou certificado de marca experimental, emitidos pela ANAC¹⁵.

O item E94.3 (a) do RBAC-E nº 94 fixa várias definições relevantes e, no que diz respeito às aeronaves não tripuladas, adota o critério da finalidade para distinguir entre aeromodelos e aeronaves remotamente pilotadas:

Para os propósitos deste Regulamento Especial são válidas as definições abaixo: (1) aeromodelo significa toda aeronave não tripulada com finalidade de recreação; (2) Aeronave Remotamente Pilotada (Remotely-Piloted Aircraft – RPA) significa a aeronave não tripulada pilotada a partir de uma estação de pilotagem remota com finalidade diversa de recreação;

De acordo com a classificação da ANAC, portanto, aeronave não tripulada é aquela capaz de se sustentar e/ou circular no espaço aéreo mediante reações aerodinâmicas, podendo ter finalidade recreativa ou não recreativa. Se a finalidade for recreativa, tratar-se-á de aeromodelo, independentemente de a pilotagem ser autônoma ou remota. A aeronave remotamente pilotada, por outro

¹³ Art. 11, X, da Lei nº 11.182/2005.

¹⁴ Art. 1º da Resolução ANAC nº 419/2017.

¹⁵ Item E94.1 do RBAC-E nº 94.

lado, é aquela pilotada desde uma estação de pilotagem remota com finalidade não recreativa.

O RBAC-E nº 94 também classifica as aeronaves não tripuladas em função do peso máximo de decolagem, dividindo-as em três classes: (i) Classe 1, que abrange as aeronaves não tripuladas com peso máximo de decolagem maior que 150 kg; (ii) Classe 2, que inclui as aeronaves não tripuladas com peso máximo de decolagem maior que 25 kg e menor ou igual a 150 kg; e (iii) Classe 3, para as aeronaves não tripuladas com peso máximo de decolagem menor ou igual a 25 kg¹⁶.

Verifica-se, portanto, que os critérios utilizados pelas autoridades brasileiras de aviação civil para classificar as aeronaves não tripuladas são, essencialmente, a finalidade (recreativa/não recreativa) e o peso (massa) da aeronave não tripulada.

Em suma: o termo “aeronave não tripulada”, no Brasil, é gênero, do qual são espécies o “aeromodelo” e a “aeronave remotamente pilotada”, não havendo classificação específica para a “aeronave não tripulada autônoma”. O termo informal “*drone*”, por sua vez, se aplica a qualquer aeronave não tripulada, independentemente da sua finalidade e do seu peso.

4 O ATUAL SISTEMA BRASILEIRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

De modo geral, a classificação realizada pelas agências nacionais e internacionais especializadas em aviação civil não necessariamente corresponde à classificação de mercadorias elaborada pela Receita Federal. Isto ocorre porque a interpretação das regras que regulam a classificação fiscal de mercadorias, no Brasil, é de competência dos Auditores-Fiscais da Receita

¹⁶ Item E94.5 do RBAC-E nº 94.

Federal, cujo entendimento prevalece sobre definições adotadas por outros órgãos públicos de outras áreas de competência¹⁷. Cabe à Receita Federal, nesse sentido, enquadrar cada mercadoria, com base nas suas características técnicas (inclusive mediante a emissão de laudo técnico), numa categoria específica associada a um código numérico¹⁸.

Hoje¹⁹, a classificação fiscal de mercadorias pode ser concebida como o processo de determinação do código numérico correspondente a cada tipo de mercadoria, observados os critérios estabelecidos na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)²⁰, uma tabela numérica classificatória que se subdivide em seções, capítulos, posições, subposições de primeiro nível, subposições de segundo nível, itens e subitens²¹. As mercadorias são ordenadas de forma progressiva, de acordo com o grau de intervenção humana na sua elaboração. Conforme aumenta a participação do ser humano na elaboração da mercadoria, mais elevado é o número do capítulo em que essa mercadoria será classificada.

A NCM constitui um sistema numérico regional para a categorização de mercadorias. A partir de meados dos anos 1990, Argentina, Brasil²², Paraguai, Uruguai e, mais recentemente, Venezuela passaram a adotar essa nomenclatura em todas as suas operações de comércio exterior²³. A NCM está estruturada com base no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), desenvolvido e atualizado pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), entidade criada para melhorar e facilitar o comércio internacional e seu controle estatístico.

É por meio do enquadramento de cada mercadoria na NCM que a Receita Federal determina os tributos incidentes nas operações de comércio exterior e de saída de produtos industrializados. A NCM também serve de base para a

¹⁷ Itens 65.2 e 65.4 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 6, de 20 de dezembro de 2018.

¹⁸ Acerca desse procedimento e do alcance específico dos laudos técnicos, cf. itens 25 a 41 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 6/2018.

¹⁹ Para os aspectos históricos do sistema de classificação fiscal, cf. CAMPOI, Felipe. *Classificação Fiscal de Mercadorias na Prática*, 3ª ed. São Paulo: IOB-SAGE, 2019, p. 15-24.

²⁰ RECEITA FEDERAL. *NCM*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm>>. Acesso em 25/02/2022.

²¹ BARBO, Fernando Cesar. A Abrangência e as Limitações do Artigo 606 do RICMS/00 nos Decretos sobre Benefício Fiscal. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 27, nov-dez 2020, p. 164.

²² O marco inicial da adoção do NCM pelo Brasil foi o Decreto nº 1.343, de 23 de dezembro de 1994.

²³ BARBO, Fernando Cesar, op. cit., p. 167.

definição de direitos de defesa comercial, tributação de ICMS, valoração aduaneira, elaboração de estatísticas de importação e exportação, identificação de mercadorias para efeitos de regimes aduaneiros especiais e concessão de licenças de importação, entre outros.

O código NCM é composto por oito dígitos, dos quais os primeiros seis seguem o SH e os últimos dois são definidos pelo Mercosul²⁴. As alíquotas de impostos incidentes em operações do comércio exterior e de diversos tributos internos são definidas com base nesse código NCM. Para aplicar a NCM, o governo brasileiro utiliza o Sistema Classif, cuja base de dados possui tabelas com a NCM e as respectivas notas legais e Notas Explicativas, disponível para serem acessados pelo sistema de informática da Receita Federal.

As Notas Explicativas do SH fornecem as explicações sobre as regras gerais de interpretação, as notas de seções, as notas de capítulos e as notas de subposições e a abrangência das posições e das subposições. Contendo descrições técnicas das mercadorias, as Notas Explicativas trazem indicações práticas internacionalmente aceitas quanto à classificação e à identificação das mercadorias, o que facilita a interpretação do SH por parte da Receita Federal, fabricantes nacionais e importadores, para fins de definição de alíquotas de Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Uma coletânea oficial dos pareceres de classificação aprovados pelo Comitê do Sistema Harmonizado é publicada periodicamente, em francês e em inglês, pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA). As aduanas de todos os 184 países membros são obrigados a classificar as mercadorias comercializadas com base nesses pareceres. No Brasil, o Decreto nº 10.276/2020 promulgou o texto revisado do Protocolo de Revisão da Convenção

²⁴ Item 11 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 6/2018: “Os Estados Partes do Mercosul resolveram criar aberturas para vários códigos do Sistema Harmonizado. Tais aberturas, compostas por textos e números, constituem os sétimo e oitavo dígitos de um código da NCM. Nas estruturas do SH (6 dígitos) e da NCM (8 dígitos), é utilizada a seguinte terminologia: Posição: código com os 4 primeiros dígitos do SH; Capítulo: identificado em um código pelos 2 primeiros dígitos de uma posição do SH; Subposições: códigos com 5 ou 6 dígitos, do SH; Item: código com o 7º dígito, da NCM; Subitem: código com o 8º dígito, da NCM”.

Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros, conhecida como Convenção de Quioto, concluída em Bruxelas, em 26 de junho de 1999. A convenção originária é a Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros, feita em Quioto, a 18 de maio de 1973, a qual entrou em vigor a 25 de setembro de 1974.

Hoje, portanto, a classificação fiscal de mercadorias tem por fundamento, conforme o caso: (i) as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias; (ii) as Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC); (iii) as Regras Gerais Complementares da Tabela de Incidência do Imposto de Produtos Industrializados (RGC/TIPI); (iv) os pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da OMA, os quais são traduzidos e internalizados por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil e cuja classificação de mercadorias é vinculante; (v) os ditames do Mercosul e, subsidiariamente, (vi) as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)²⁵.

Embora tenha havido um aumento da complexidade do sistema de nomenclatura de mercadorias, ela se justifica na medida em que os sistemas informatizados de hoje dão conta de classificar e rastrear as mercadorias com suficiente precisão e eficácia. Por outro lado, o surgimento de novos produtos e tecnologias apresentam desafios quanto à classificação mais adequada.

5 CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE AERONAVE NÃO TRIPULADA

Segundo J. S. STEVE²⁶, a preocupação a respeito das implicações tributárias decorrentes da classificação de aeronaves não tripuladas já havia sido

²⁵ Item 7 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 6, de 20 de dezembro de 2018.

²⁶ STEVE, Joaquín Sarrión. *El Régimen Jurídico de la Utilización de Drones en España*. 2016. Disponível em: <<https://www.uv.es/seminaridret/sesiones2016/drones/ponenciaSarrion2016.pdf>>. Acesso em 29/08/2021.

manifestada em 2016, durante um seminário na Faculdade de Direito de Valência. O autor ressalta a necessidade de se criar um regime jurídico tributário específico alinhado com a regulação dessas aeronaves. Assim, a tributação de aeronaves não tripuladas estaria adaptada à finalidade desses equipamentos e, principalmente, à capacidade econômica das pessoas físicas e jurídicas que os adquirem.

A observação desse autor é relevante. Com efeito, as dúvidas a respeito da correta classificação dos *drones* no SH geraram incerteza jurídica quanto às alíquotas de IPI e de II incidentes sobre esse tipo de mercadoria.

A dúvida é compreensível: embora a característica essencial do *drone* (e o elemento fático que enseja a regulamentação do seu uso pela ANAC) seja a sua capacidade de voo, a OMA utilizou, nos pareceres referentes à Edição 2017 da Nomenclatura do Sistema Harmonizado²⁷, a expressão “*remote-controlled four-rotor helicopter with an integrated digital camera*”, que a Receita Federal traduziu por “câmera digital integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado”, dando a entender que a câmera digital (e não a capacidade de voo) seria o elemento essencial dos *drones*.

Convém ressaltar, neste passo, que compete à Receita Federal aprovar, por meio de instruções normativas, a tradução ao português das coletâneas dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado (CSH) da OMA²⁸. De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.747, de 28 de setembro de 2017, atualizada pela Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 24 de dezembro de 2018, e pela Instrução Normativa RFB nº 1.926, de 16 de março de 2020, as classificações das mercadorias contidas nos pareceres traduzidos são vinculativas²⁹ e constituem elemento subsidiário fundamental para a

²⁷ Em inglês: *Harmonized System Nomenclature 2017 Edition*.

²⁸ Cf. MINISTÉRIO DA ECONOMIA; SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO. *Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias: Coletânea dos Pareceres de Classificação*, 4ª ed. (2017), atualizada até 31 de dezembro de 2019, Seção XVI, item 8525.80. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/coletanea_in_1926-2020.pdf>. Acesso em 04/04/2022.

²⁹ Art. 1º, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 1.747/2017.

classificação de mercadorias com características semelhantes às das mercadorias objeto de sua análise³⁰.

A classificação de uma mercadoria no SH da OMA tem impacto direto no código NCM, que é, para todos os efeitos, o código de importação dessa mesma mercadoria. O motivo, conforme exposto acima, é que os seis primeiros números do código NCM seguem o SH, sendo os últimos dois dígitos definidos de acordo com as regras do Mercosul.

Conforme relata H. S. SANTANA³¹, algumas unidades da Receita Federal, com base na Instrução Normativa RFB nº 1.747/2017, passaram a exigir que, nas declarações de importação, o código NCM atribuído aos *drones* fosse alterado de “aeronaves” para “câmeras digitais”, o que gerou discussões técnicas e jurídico-tributárias. O autor explica que, se o código NCM atribuído a um *drone* na importação corresponder a “câmera digital”, dito *drone* não poderá ser revendido como aeronave, o que inviabiliza o seu registro junto à ANAC, comprometendo a atividade de fiscalização.

Sob o ponto de vista técnico, o autor menciona um estudo encomendado pela Associação Brasileira dos Distribuidores da Tecnologia da Informação (ABRADISTI) que afirma que o sistema de aquisição de imagens pelo sensor de visão em primeira pessoa (FPV) constitui apenas um componente do *drone*, cujo custo não chega a 10% relativamente ao custo total do equipamento³².

Segundo P. C. C. STEPENOSKI e D. T. BARBOSA³³, a Receita Federal, ao classificar os *drones* para fins de incidência do IPI e do II como “câmera digital”, enquadrou esses equipamentos no item “outros” da classificação da NCM, cuja alíquota é mais alta que as alíquotas das demais possíveis classificações. A Receita Federal começou, então, a emitir pareceres

³⁰ Art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.747/2017.

³¹ SANTANA, Hélio Santos. *OMA aprova classificação de drones e pode encerrar discussões tributárias no Brasil*. Disponível em: <<https://tiinside.com.br/11/09/2020/oma-aprova-classificacao-de-drones-e-pode-encerrar-discussoes-tributarias-no-brasil/>>. Acesso em 17/09/2021.

³² SANTANA, Hélio Santos, op. cit.

³³ STEPENOSKI, Patricia Cristina Castro; BARBOSA, Daniel Tapié. *Drones: Finalidades e Tributação*. Disponível em: <<http://bpoadvogados.com.br/drones-finalidades-e-tributacao/>>. Acesso em 14/08/2021.

conflitantes, o que reflete negativamente no mercado, pois, além de impactar o preço do produto, gera insegurança jurídica.

Em consulta ao Compêndio de Ementas do Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias (CECLAM), é possível notar que diversos pareceres da Receita Federal adotavam classificações fiscais conflitantes para os *drones*, oscilando entre “helicóptero de quatro rotores”, “câmera digital (...) integrada a um helicóptero de quatro rotores”, “helicóptero de 4 rotores (...) integrado a câmera fotográfica” e “brinquedo na forma de um helicóptero de quatro rotores”, conforme a tabela abaixo.

CÓDIGO	EMENTA
8802.11.00	Helicóptero de quatro rotores teleguiado com processador de imagens integrado , também chamado de “drone” ou “quadricóptero”, com peso de 3,44 kg, próprio para ser acoplado a uma câmera digital profissional (adquirida separadamente) para captar imagens aéreas. Apresenta-se como um sortido para venda a retalho numa única caixa de papelão com 1 aparelho de radiotelecomando, 4 pares de hélices, 2 baterias, 1 cartão “microSD” de 16 GB, 1 maleta de isopor, além de partes e acessórios diversos. O equipamento possui receptor GPS/GLONASS, câmera embutida para orientação de voo em primeira pessoa (FPV), velocidade máxima de 94 km/h e tempo máximo de voo de 27 min. O aparelho de radiotelecomando opera nas frequências de 2,4 GHz e 5,8 GHz, com distância máxima de transmissão de 5 km, e possui suporte para dispositivos móveis, nos quais o operador pode usar um aplicativo específico para controlar a câmera. (SC 98.439/2019. 5ª Turma)
8525.80.29	Câmera digital com sensor CMOS (20 megapixels) integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado , também chamado de “drone” ou “quadricóptero”, com dimensões de 289,5 x 289,5 x 196 mm e peso de 1.368 g, utilizada para capturar imagens aéreas e transmiti-las a dispositivo externo ou gravá-las em cartão de memória, apresentada como um sortido para venda a retalho numa única caixa de cartão com carregador, bateria e controle remoto. O equipamento possui slot para cartão SD de até 128 GB, receptor de GPS/GLONASS, velocidade máxima de 72 km/h, altitude máxima de 6.000 metros e duração máxima de voo de aproximadamente 30 minutos. O controle remoto Wi-Fi opera na frequência de 2.4 GHz, com distância máxima de transmissão de 7 km, e possui suporte para dispositivo móvel tipo smartphone, no qual o operador pode usar um aplicativo específico para controlar a câmera. (SC 98.304/2018. 3ª Turma)
8525.80.19	Câmera digital com sensor CMOS (5 MP) integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado , também chamado de “drone” ou “quadricóptero”, com dimensões de 98 mm x 92,5 mm x 41 mm e peso de 87 g, utilizada para captar imagens aéreas e transmiti-las a dispositivo móvel do tipo smartphone, sem capacidade para armazenamento das imagens em memória interna ou cartão de memória. Apresenta-se como um sortido para venda a retalho numa única caixa de papelão com 3 baterias, 1 carregador de baterias, 1

	cabo “micro USB”, 4 pares de hélices, 4 protetores de hélices, 1 ferramenta de remoção de hélices e manual do produto. O equipamento apresenta velocidade máxima de 28 km/h, distância máxima até o operador de 100 m e autonomia de voo de 13 min. O controle do equipamento pode ser exercido diretamente pelo smartphone via aplicativo específico, ou por controle remoto Bluetooth adquirido separadamente e compatível com o aplicativo. (SC 98.287/2019. 5ª Turma)
8525.80.29	Drone (helicóptero de 4 rotores teleguiado), integrado a uma câmera fotográfica digital , com dimensões de 20 x 20 x 8,0 cm, com controle remoto, conexão por bluetooth, alcance máximo de voo de 80 metros, destinado a recreação e entretenimento, denominado comercialmente Drone Fun. (SC 98.238/2019. 1ª Turma)
9503.00.97	Brinquedo na forma de um helicóptero de quatro rotores teleguiado, com motor elétrico , também chamado de “drone” ou “quadricóptero”, com dimensões de 16 x 16 x 7 cm, peso de 36 g, autonomia de voo de 7 minutos e alcance máximo de 30 metros, destinado ao divertimento do usuário, apresentado como um sortido para venda a retalho numa única caixa de cartão com controle remoto com sensor de movimento operando na frequência de 2.4 GHz, cabo carregador, duas hélices extras para reposição e manual do usuário. O produto não é apto a transportar pessoas ou coisas, não possui câmera nem recursos tecnológicos como GPS, sensor de proximidade para evitar colisões, função de retorno automático ao local de partida. (SC 98.548/2019. 3ª Turma)

P. C. C. STEPENOSKI e D. T. BARBOSA³⁴ explicam que os entendimentos conflitantes da Receita Federal quanto à classificação do equipamento implicam uma variação de entre 10% e 20% na incidência da alíquota do IPI, variação que reflete em toda a cadeia de incidência tributária, influenciando o preço final pago pelo consumidor. Em complemento, H. S. SANTANA³⁵ destaca que esse fato ocasionou a redução das importações de *drones* ao país e promoveu o aumento do contrabando.

Caso a Receita Federal, sob o fundamento da existência de divergências de entendimentos para a reclassificação fiscal dos *drones*, impeça o despacho e a liberação da mercadoria, recomendam P. C. C. STEPENOSKI e D. T. BARBOSA³⁶ que a importadora acuda ao Judiciário para obter medida judicial que garanta a imediata liberação do produto, bem como a produção de prova antecipada para que a incorreta classificação fiscal do *drone* não resulte em

³⁴ STEPENOSKI, Patricia Cristina Castro; BARBOSA, Daniel Tapié, op. cit.

³⁵ SANTANA, Hélio Santos, op. cit.

³⁶ STEPENOSKI, Patricia Cristina Castro; BARBOSA, Daniel Tapié, op. cit.

indevido recolhimento a maior de impostos. Além disso, a importadora pode propor ação de repetição de indébito tributário, na hipótese de recolhimento do imposto em quantia maior do que o devido.

Todas essas recomendações se baseiam na jurisprudência. Assim, o Superior Tribunal de Justiça, em 2013, decidiu, por interpretação analógica da Súmula nº 323 do Supremo Tribunal Federal³⁷, que o Fisco não pode utilizar a retenção da mercadoria importada como forma de compelir o contribuinte a pagar a diferença de tributo ou exigir caução para liberar a mercadoria³⁸.

Já o Tribunal Regional Federal da 4ª Região foi além e, em 2017, entendeu que condicionar o término do despacho aduaneiro à reclassificação, recolhimento da diferença de tributos e pagamento de multa é análogo à apreensão para fins de cobrança de tributo, pois a não finalização do despacho acarreta a permanência da mercadoria na alfândega³⁹.

Em 2019, o mesmo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, também com base na Súmula nº 323 do Supremo Tribunal Federal, entendeu que o não recolhimento da multa e da diferença de tributos apurada em função de reclassificação fiscal não obsta o desembaraço aduaneiro, pois a liberação da

³⁷ Súmula STF nº 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos”.

³⁸ TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – QUESTIONAMENTO QUANTO À CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA – LIBERAÇÃO DA MERCADORIA CONDICIONADA À PRESTAÇÃO DE GARANTIA – ILEGITIMIDADE – APLICAÇÃO ANALÓGICA DA SÚMULA 323 DO STF. 1. O Fisco não pode utilizar-se da retenção de mercadoria importada como forma de impor o recebimento da diferença de tributo ou exigir caução para liberar a mercadoria. Aplicação analógica da Súmula 323 do STF. 2. Recurso especial provido. (STJ, REsp nº 1333613/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 15/08/2013, DJe 22/08/2013).

³⁹ TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS INDEVIDA. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. SÚMULA 323/STF. 1. A exigência de reclassificação, recolhimento da diferença de tributos e a exigência de pagamento de multa como condicionantes do término do despacho aduaneiro é análoga à apreensão para fins de cobrança de tributo, visto que a não finalização do despacho acarreta a permanência da mercadoria nos recintos alfandegários. 2. A colocação da mercadoria à disposição da impetrante não implica prejuízo ao erário público, haja vista estar resguardado ao Fisco a faculdade de formalizar as exigências que venha a entender cabíveis a posteriori, através de procedimento administrativo fiscal. 3. Exigir como condição para liberação das mercadorias o imediato pagamento do tributo retira do contribuinte a faculdade de impugnar a decisão administrativa, violando o devido processo legal que se lhe há de assegurar sempre. (TRF4, Apelação nº 5001541-34.2015.404.7008, Primeira Turma, Rel. Des. Amaury Chaves de Athayde, j. 05/05/2017).

mercadoria não impede que o Fisco prossiga com a autuação e eventual cobrança da diferença de tributos e multas apuradas⁴⁰.

Vale ressaltar, entretanto, que a insegurança jurídica ocasionada por entendimentos conflitantes a respeito da classificação fiscal de *drones* pode estar chegando ao fim. Isto porque o Comitê do Sistema Harmonizado da OMA, ao aprovar coletânea 2022 dos pareceres de classificação fiscal, criou uma nota explicativa no capítulo 88 (aeronaves e aparelhos espaciais, e suas partes), estabelecendo a correta classificação dos *drones*. Criou também a nova subposição 88.06 (aeronaves não tripuladas).

Para H. S. SANTANA⁴¹, a nota explicativa e a subposição podem pôr fim à discussão sobre a classificação dos *drones* para fins tributários, pois o autor entende que tal correção, que entrou em vigor em janeiro de 2022, deve influenciar o posicionamento da Receita Federal a respeito da classificação dos *drones*.

A iniciativa de correção é louvável, tendo em vista que a classificação adequada dos *drones* para fins tributários tende a reduzir a carga tributária do importador desta mercadoria, o que significa menor custo operacional para empresas que pretendem entrar neste mercado.

6 SEGURANÇA JURÍDICA E A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA DO CONTRIBUINTE IMPORTADOR DE *DRONES*

⁴⁰ TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. LIBERAÇÃO CONDICIONADA AO PAGAMENTO DE MULTA E TRIBUTOS COMPLEMENTARES. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 323 DO STF. 1. O Supremo Tribunal Federal sumulou entendimento contrário à retenção de bens como instrumento de cobrança de tributos (Súmula nº 323). 2. O não recolhimento da multa e da diferença de tributos oriundos da imposição de reclassificação fiscal não tem o condão de obstar o desembaraço aduaneiro, mormente porque a liberação das mercadorias não impede o prosseguimento do Fisco na autuação e na futura cobrança das diferenças de tributos e multas apuradas, se for o caso. (TRF4, Apelação nº 5000033-08.2019.4.04.7107, Segunda Turma, Rel. Des. Maria de Fátima Freitas Labarrère, j. 30/10/2019)

⁴¹ SANTANA, Hélvio Santos, op. cit.

A adoção, pela Receita Federal, de entendimentos conflitantes acerca da reclassificação fiscal de uma determinada mercadoria, dos *drones*, em especial quando essa reclassificação resulta, em muitos casos, na imposição ao contribuinte de uma alíquota maior à que incidiria na classificação originária, constitui uma violação à proteção da confiança do contribuinte.

O problema enfrentado por importadores de *drones* não é um fenômeno isolado. A situação do contribuinte surpreendido pelas frequentes reclassificações fiscais dos *drones* é, em muitos aspectos, análoga àquela enfrentada pelos contribuintes no âmbito de outros tributos, inclusive aqueles administrados pelas Secretarias de Fazenda dos Estados. Destacam-se, nesse sentido, os Convênios de ICMS que elencam certas mercadorias, classificadas de acordo com a NCM, suscetíveis de benefícios fiscais. Em muitos casos, os códigos NCM previstos nesses Convênios de ICMS ficam desatualizados, causando enorme insegurança jurídica para os contribuintes, já que a incorreta atribuição do código NCM à mercadoria pode resultar em autuação⁴².

É o caso, conforme relata A. GRECCHI⁴³, da nova interpretação dada pela Secretaria de Fazenda do Rio Grande do Sul à classificação fiscal constante no Convênio ICMS nº 52/1991, que restringe sensivelmente as reduções da base de cálculo que o referido convênio prevê para as operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas. A confiança dos industriais no sistema fiscal, nesse caso, ficou compreensivelmente abalada, visto que a nova interpretação significou, na prática, a revogação retroativa de um benefício que já vinha sendo concedido havia mais de vinte anos, prejudicando investimentos e contratações já concluídos antes da nova interpretação⁴⁴.

⁴² BARBO, Fernando Cesar, op. cit, p. 171.

⁴³ GRECCHI, Alice. *A Proteção da Confiança: O Direito do Contribuinte Planejar sua Vida Empresarial: Mudança da Interpretação ao Convênio ICMS 52/199*. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/artigos/protECAo-da-confianca-direito-contribuinte.htm>. Acesso em 25/02/2022.

⁴⁴ TJRS, Apelação Cível nº 70084768290, Segunda Câmara Cível, Rel. Des. Laura Louzada Jaccottet, j. 16/06/2021, DJ 23/06/2021. No caso concreto, entretanto, o TJRS entendeu que o Fisco Estadual não havia modificado a sua interpretação da legislação tributária, mais apenas se omitido no dever de fiscalização: “Ainda, refuta-se o argumento de que o Estado do Rio Grande do Sul estaria modificando a interpretação da legislação tributária, haja vista que o fato de a autora sempre ter utilizado a base de cálculo reduzida não afasta, tampouco reduz, o poder-dever de atuação da fiscalização tributária - é dizer, a empresa que adota prática contrária ao que expresso na legislação não possui direito de continuar a fazê-lo indistintamente,

Para a autora, a proteção da confiança no âmbito tributário constitui o aspecto subjetivo da segurança jurídica. O princípio está consagrado no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que impede ao legislador desconstituir situações jurídicas já consolidadas⁴⁵. Na verdade, a estabilidade do ordenamento jurídico é um dos pressupostos do bom desenvolvimento do direito, pois quanto maior a previsibilidade das normas (aspecto objetivo), maior a probabilidade de cumprimento espontâneo (aspecto subjetivo) por parte dos jurisdicionados, o que reduz custos e aumenta a eficácia normativa.

Visado dar efetividade a esse dispositivo constitucional, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) traz previsão específica a respeito da proteção da confiança no âmbito de decisões administrativas. Nesse sentido, as decisões administrativas que estabeleçam nova interpretação de uma norma devem, preferencialmente, prever um regime de transição que assegure a proporcionalidade, equanimidade e eficiência da nova orientação⁴⁶.

Reforçando ainda mais a importância da segurança jurídica, o Decreto nº 9.830/2019, que regulamenta o disposto nos arts. 20 a 30 da LINDB, impõe às autoridades administrativas o dever de promover a segurança jurídica na aplicação das normas mediante o uso de diversos instrumentos normativos⁴⁷.

Nesse sentido, quando algumas unidades da Receita Federal adotam alíquota maior para a tributação da importação de *drones*, por divergência de interpretação sobre a correta classificação fiscal desta mercadoria, criam uma verdadeira “surpresa tributária”, desrespeitando o planejamento tributário do

por óbvio.” Discordamos do entendimento do Tribunal, pois quando a questão diz respeito à classificação fiscal de mercadorias, a concordância tácita da Administração, por mais de duas décadas, com a interpretação de um ponto controvertido feita pelo contribuinte constitui, sim, um padrão de comportamento que orienta o contribuinte e gera expectativas legítimas por parte do administrado.

⁴⁵ Art. 5º, XXXVI, da CF/1988: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

⁴⁶ Art. 23, *caput*, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (incluído pela Lei nº 13.655/2018): “A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais”.

⁴⁷ Art. 19 do Decreto nº 9.830/2019: “Segurança jurídica na aplicação das normas – As autoridades públicas atuarão com vistas a aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de normas complementares, orientações normativas, súmulas, enunciados e respostas a consultas. Parágrafo único. Os instrumentos previstos no *caput* terão caráter vinculante em relação ao órgão ou à entidade da administração pública a que se destinarem, até ulterior revisão”.

importador ou operador de *drones*, violando a confiança do contribuinte e, por consequência, o princípio constitucional da segurança jurídica.

Para I. SARLET⁴⁸, em que pese não haver menção expressa ao direito à segurança jurídica, o “autêntico Estado de Direito” é também um “Estado da segurança jurídica”, pois a segurança jurídica tem o status de subprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante do Estado de Direito. É o que se verifica na ordem constitucional brasileira. Embora o constituinte não tenha se referido a um direito à segurança jurídica, menciona a segurança como valor fundamental no Preâmbulo e como direito “inviolável” no caput do art. 5º, ao lado de outros direitos fundamentais como direito à vida, liberdade, igualdade e propriedade⁴⁹.

Na verdade, desprezar a segurança jurídica numa ordem constitucional que apregoa o “governo das leis” resultaria em despotismo e abriria espaço para iniquidades de toda sorte, na medida em que essas leis são expressão da vontade política momentânea de um grupo que, não fosse pelas restrições impostas pelo princípio da segurança jurídica, não hesitaria em alterar qualquer norma ao sabor dos seus interesses⁵⁰.

Além da violação ao princípio da segurança jurídica, tolerar que órgãos da Administração Pública emitam, por longos períodos de tempo, pareceres conflitantes e pouco razoáveis, em especial quando resultam, para uma parcela dos contribuintes, em manifesto aumento da alíquota tributária incidente, é uma afronta aos princípios da moralidade e da eficiência⁵¹.

⁴⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro*. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, vol. 57, out-dez/2006, p. 10.

⁴⁹ Apenas no art. 5º da CF/1988 vários dispositivos revelam, segundo I. SARLET, a existência de um direito à segurança jurídica: art. 5º, II, da CF/1988 (princípio da legalidade); art. 5º, XXXVI, da CF/1988 (vedação ao desrespeito ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito); art. 5º, XXXIX, da CF/1988 (princípio da legalidade e anterioridade em matéria penal); art. 5º, XL, da CF/1988 (irretroatividade da lei penal desfavorável); art. 5º, XLV a XLVIII, da CF/1988 (individualização e limitação das penas); art. 5º, LI e LII, da CF/1988 (restrições à extradição); art. 5º, LIV e LV, da CF/1988 (garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa).

⁵⁰ SARLET, Ingo Wolfgang, op. cit., p. 11.

⁵¹ Art. 37, *caput*, da CF/1988.

CONCLUSÕES

A crescente importação e utilização de aeronaves não tripuladas, popularmente conhecidas como “*drones*”, vem gerando uma série de dúvidas acerca da sua correta classificação fiscal, principalmente porque as definições adotadas por órgãos nacionais e internacionais diversos podem (e frequentemente são) ser divergentes.

Se, de um lado, as definições e classificações adotadas pelas autoridades nacionais e internacionais de aviação civil têm como critério central as características aerodinâmicas do aparelho e a ausência de um piloto a bordo, as autoridades fiscais e alfandegárias adotam critérios que devem levar em consideração as características técnicas da mercadoria, de maneira a inseri-la numa categoria predeterminada associada a um código numérico.

No Brasil, a Receita Federal, no exercício da sua competência classificatória para fins tributários, vem adotando critérios imprevisíveis e muitas vezes conflitantes para determinar o código NCM correspondente a *drones*, em muitos casos reclassificando o aparelho de “aeronave” para “câmera digital”, o que inviabiliza o seu registro junto à ANAC e compromete a atividade de fiscalização.

O impacto econômico da reclassificação do *drone* pode ser sentido em toda a cadeia de incidência tributária e influencia sensivelmente o preço final ao consumidor, levando à redução das importações de *drones* e, conseqüentemente, a uma queda indesejada da oferta dessa mercadoria no Brasil com correspondente aumento do contrabando de *drones*.

O problema enfrentado por importadores de *drones* é análogo à situação de contribuintes beneficiários de Convênios de ICMS, pois as mercadorias suscetíveis de redução na base de cálculo desse tributo são identificadas por códigos NCM, que muitas vezes ficam desatualizados, gerando dúvidas acerca do correto enquadramento da mercadoria em questão.

Reclassificações fiscais contraditórias e inesperadas, em especial quando implicam aumento da alíquota tributária incidente para alguns contribuintes, violam o princípio da segurança jurídica, que permeia toda a estrutura, constitucional e infraconstitucional, do ordenamento jurídico brasileiro, bem como também vulneram os princípios da moralidade e da eficiência da Administração Pública.

Cabe à Administração Pública como um todo, e, neste caso, à Receita Federal, em especial, evitar a todo custo emitir pareceres e decisões conflitantes acerca da correta classificação fiscal das mercadorias. Embora seja compreensível que novas situações gerem dúvidas legítimas acerca do correto enquadramento fiscal de novos produtos, a segurança jurídica deve ser um dos principais critérios observados em tais casos, ao lado da busca de coerência com os entendimentos emanados de outros órgãos da mesma Administração Pública, neste caso, a ANAC.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANAC. *ANAC Concede a Primeira Autorização para Entregas Comerciais com Drone*. Disponível em: <<https://www.gov.br/anac/pt-br/noticias/2022/anac-concede-a-primeira-autorizacao-para-entregas-comerciais-com-drone>>. Acesso em 25/02/2022.

ANAC. *ANACPÉDIA*. Disponível em: <<https://www2.anac.gov.br/anacpedia/por-por/tr3087.htm>>. Acesso em 25/02/2022.

ANAC. *Quantidade de Cadastros – Drones*. Disponível em: <<https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/drones/quantidade-de-cadastros>>. Acesso em 25/02/2022.

BARBO, Fernando Cesar. A Abrangência e as Limitações do Artigo 606 do RICMS/00 nos Decretos sobre Benefício Fiscal. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 27, nov-dez 2020, p. 157-175.

BETÉ, Thiago de Souza. Drones: Um Pequeno Histórico e as Consequências do seu Uso. *Revista Conexão Sipaer*, vol. 10, n. 1, 2019, p. 2-14.

CAMPOI, Felipe. *Classificação Fiscal de Mercadorias na Prática*, 3ª ed. São Paulo: IOB-SAGE, 2019.

GRECCHI, Alice. *A Proteção da Confiança: O Direito do Contribuinte Planejar sua Vida Empresarial: Mudança da Interpretação ao Convênio ICMS 52/199*. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/protecao-da-confianca-direito-contribuinte.htm>>. Acesso em 25/02/2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA; SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO. *Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias: Coletânea dos Pareceres de Classificação*, 4ª ed. (2017), atualizada até 31 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/coletanea_in_1926-2020.pdf>. Acesso em 04/04/2022.

MUNDOGEO. *O Crescimento do Mercado de Drones no Brasil*. Disponível em: <<https://mundogeo.com/2021/08/19/o-crescimento-do-mercado-de-drones-no-brasil/>>. Acesso em 25/02/2022.

OACI. *Manual on Remotely Piloted Aircraft Systems (RPAS)*. Montreal, 2015. Disponível em: <<https://skybrary.aero/sites/default/files/bookshelf/4053.pdf>>. Acesso em 01/03/2022.

OACI. *Unmanned Aircraft Systems (UAS)*. Montreal, 2011. Disponível em: <https://www.icao.int/meetings/uas/documents/circular%20328_en.pdf>. Acesso em 06/03/2022.

OACI. *Working Paper LC/36-WP/3-2*, Montréal: 2015. Disponível em: <<https://www.icao.int/Meetings/LC36/Working%20Papers/LC%2036%20-%20WP%203-2.en.pdf>>. Acesso em 28/03/2022.

RECEITA FEDERAL. *Compêndio de Ementas do Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias (Ceclam)*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/compendio-centro-de-classificacao-fiscal-de-mercadorias-ceclam-2014>>. Acesso em 25/02/2022.

RECEITA FEDERAL. *NCM*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm>>. Acesso em 25/02/2022.

RECEITA FEDERAL. *Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh)*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/notas-explicativas-do-sistema-harmonizado>>. Acesso em 25/02/2022.

RECEITA FEDERAL. *Sistema Classif.* Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/classif>>. Acesso em 25/02/2022.

SANTANA, Hélvio Santos. *OMA Aprova Classificação de Drones e Pode Encerrar Discussões Tributárias no Brasil*. Disponível em: <<https://tiinside.com.br/11/09/2020/oma-aprova-classificacao-de-drones-e-pode-encerrar-discussoes-tributarias-no-brasil/>>. Acesso em 17/09/2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro*. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, vol. 57, out-dez/2006, p. 5-48.

STEPENOSKI, Patricia Cristina Castro; BARBOSA, Daniel Tapié. *Drones – Finalidades e Tributação*. Disponível em: <<http://bpoadvogados.com.br/drones-finalidades-e-tributacao/>>. Acesso em 14/08/2021.

STEVE, Joaquín Sarrión. *El Régimen Jurídico de la Utilización de Drones en España*. Disponível em: <<https://www.uv.es/seminaridret/sesiones2016/drones/ponenciaSarrion2016.pdf>>. Acesso em 29/08/2021.