

Daniel Zanetti: Tributação na importação de game

16/08/2022

Nos últimos anos o comércio de jogos eletrônicos voltado ao entretenimento digital intensificou-se sensivelmente e permanece em franco crescimento [1], inclusive com significativa importação de jogos de *videogame* sujeitos à tributação federal pelo imposto de importação, o que na prática vem suscitando discussões judiciais no tocante ao respectivo enquadramento fiscal com consequente repercussão no montante tributável. Variados aspectos circundam tal questão e, no presente texto, abordaremos aqueles que reputamos mais relevantes para a adequada compreensão e desejada solução da controvérsia relativa ao imposto de importação, com especial atenção ao direito internacional aplicável ao caso.



Em síntese, no plano normativo interno a questão gira

em torno do disposto no artigo 81 do Regulamento Aduaneiro vigente e aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, que assim dispõe:

"Artigo 81. O valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte propriamente dito (Acordo de Valoração Aduaneira, artigo 18, §1º, aprovado pelo Dec. Leg. nº 30 de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994; e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, aprovada em 12 de maio de 1995).

§1º. Para efeitos do disposto no caput, o custo ou valor do suporte físico será obrigatoriamente destacado, no documento de sua aquisição, do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos.

§2º. O suporte físico referido no caput não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos.

§3º. Os dados ou instruções referidos no caput não compreendem as gravações de som, de cinema ou de vídeo".

Basicamente, os importadores de *games* postulam a aplicação do artigo 81, *caput*, do Regulamento Aduaneiro, que considera como valor aduaneiro (base tributável) apenas o custo

ou valor do suporte físico (exemplo CD, DVD etc.), excluindo assim o valor do conteúdo (*software*) respectivo, isto é, excluindo os dados ou instruções em si. De outra parte, a Receita Federal entende aplicável o §3º do artigo 81 do mesmo regulamento, que excepciona a regra do *caput* para as gravações de som, de cinema ou de vídeo, às quais equiparou os jogos de vídeo conforme se infere das Soluções de Consulta nºs 446/2017 [2] e 99.127/2017 [3] da Coordenação Geral de Tributação e de alguns outros atos administrativos pertinentes. Mais recentemente, a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 2.090/2022[4] consolidando diversas regras sobre "valoração aduaneira", dispondo sobre este pontual aspecto em seu artigo 21 nos seguintes termos:

"Artigo 21. O valor aduaneiro de suporte informático que contenha dados ou instruções (software) para equipamento de processamento de dados será determinado com base unicamente no custo ou no valor do suporte propriamente dito, desde que o custo ou o valor dos dados ou instruções esteja destacado no documento de aquisição.

§1º. O suporte informático a que se refere o caput não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares ou os artigos que contenham esses circuitos ou dispositivos.

§2º. Os dados ou instruções referidos no caput não compreendem gravações de som, cinema ou vídeo e tampouco programas de entretenimento produzidos em série para comercialização no varejo, inclusive jogos de vídeo destinados ao uso em consoles e máquinas de jogos de vídeo."

Como se pode ver, o artigo 21, §2º, da IN/RFB nº 2.090/2022, confirmou o entendimento fazendário outrora exposto nas mencionadas soluções de consulta no sentido da não aplicação da regra do artigo 81, *caput*, do Regulamento Aduaneiro aos jogos de vídeo destinados ao uso em consoles e máquinas de *videogames*. Na prática, o entendimento fazendário redundava numa maior tributação comparativamente àquela que ocorreria sob a perspectiva restritiva postulada pelos importadores, por conta da ampliação da base de cálculo do imposto de importação conforme o seguinte exemplo hipotético: jogo de videogame de U\$ 30 cuja mídia ou suporte físico custa U\$ 3, e cuja licença de uso é de U\$ 27; pela regra do artigo 81, *caput*, do Regulamento Aduaneiro, a imposição fiscal recairia apenas sobre U\$ 3,00, ao passo que pela regra do § 3º do mesmo dispositivo a incidência seria sobre U\$ 30, qual seja o valor total do jogo. Portanto, pela regra do artigo 81, §3º, do Decreto nº 6.759/09, a base de cálculo do imposto de importação corresponderia ao "valor da transação", vale dizer, o preço total efetivamente pago pela mercadoria (meio físico + *software*).

Inicialmente, sobreleva ter presente que a questão não deve ser analisada apenas sob a perspectiva do direito positivo interno, porquanto envolve aspectos atinentes ao chamado "valor aduaneiro" assim qualificado segundo disposições específicas do direito internacional, notadamente o Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio ("Gatt 1994") aprovado pelo Decreto nº 1.355/1994 [5] e expressamente contemplado no artigo 75, I, do Regulamento Aduaneiro e no artigo 2º, II, do DL nº 37/1966, este último norma especial no âmbito da legislação aduaneira [6].

Em apertada síntese, o "valor aduaneiro" corresponde basicamente ao *valor de transação*, como tal considerado o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas sem prejuízo dos eventuais ajustes porventura cabíveis e pertinentes [7]. Em suma, o "valor

aduanero" se refere ao custo ou valor integral de uma transação internacional, o preço total efetivamente pago pela mercadoria importada [8]. Não obstante outros métodos de valoração aduaneira também previstos na legislação, o método do *valor de transação* é preferencial ou prioritário em relação aos demais, devendo prevalecer quando revelar-se cabível e aplicável [9]. Trata-se de parâmetro objetivo tendente a conferir precisão, uniformidade e neutralidade para a valoração aduaneira de mercadorias, excluindo-se valores aduaneiros arbitrários ou fictícios, o que por si só evidencia a relevância de sua fiel observância como parâmetro basilar e vetor interpretativo das questões relacionadas ao tema.

Como se pode perceber, a hipótese do artigo 81, *caput*, do Regulamento Aduaneiro, melhor explicitada no artigo 21 da IN/RFB nº 2.090/2022, traduz de certo modo uma exceção à regra geral do *valor de transação*, na medida em que prevê para suportes informáticos com *software* um valor aduaneiro baseado unicamente no custo ou no valor do próprio suporte, afastando de conseguinte o valor total do produto (meio físico + *software*) como parâmetro para definição do valor aduaneiro. Referida previsão decorre da *Decisão 4.1* do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC [10], restrita apenas aos suportes físicos (CDs, DVDs etc.) que contenham dados ou instruções (*software*) para equipamento de processamento de dados, o que não compreende jogos de vídeo ou *videogames* consoante o entendimento da Fazenda Nacional que, tecnicamente, parece-nos defensável na medida a previsão do artigo 81, *caput*, do RA, constitui verdadeira exceção à regra geral do *valor da transação* pela sua totalidade e, conforme clássicas noções de hermenêutica jurídica, as exceções interpretam-se restritivamente [11], notadamente em matéria tributária por força da diretriz interpretativa do artigo 111 do CTN, amplamente admitido pela jurisprudência dos tribunais superiores em variadas discussões tributárias [12]; traduz, outrossim, verdadeiro benefício fiscal com impacto direto na regular tributação estatal e cuja aplicação há de ser sopesada com a política fiscal brasileira que, s.m.j., nunca focou em estimular a importação de jogos para *videogames* inclusive em atenção à desejada proteção da indústria nacional e promoção do desenvolvimento interno [13].

Por oportuno, cumpre ter presente que a *Decisão 4.1* do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC não impõe aos Estados-partes a adoção da exceção ali admitida, mas apenas faculta-lhes fazê-lo sem que com isso se possa cogitar eventual descumprimento da normatização internacional respectiva. Ou seja, não se trata de uma obrigação, mas apenas de uma faculdade ou possibilidade que, acaso adotada, não estará em dissonância ao acordo de valoração segundo o entendimento da mencionada Comissão, por mais este aspecto não se antevendo um direito à aplicação do aludido método excepcional.

A análise da questão sob uma perspectiva histórica evidencia que as razões que justificaram a *Decisão 4.1* do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC foram em verdade fomentar ou estimular o então incipiente mercado dos computadores pessoais (*personal computers*) cuja acessibilidade ou disponibilidade aos consumidores em geral estava em fase inicial, tratando-se justamente dos equipamentos de processamento de dados que àquela época sequer se confundiam com os aparelhos ou consoles de *videogames* cujos jogos eram comercializados em cartuchos dotados de circuitos integrados e semicondutores (ex: Atari, Odyssey etc.), sistema este expressamente ressalvado do benefício excepcional ali previsto nos seguintes termos:

"Para os efeitos da presente Decisão, a expressão 'suporte físico' não compreende os circuitos integrados, os semicondutores e dispositivos similares ou os artigos que contenham tais circuitos ou dispositivos; a expressão 'dados ou instruções' não inclui as gravações de som, cinema ou vídeo".

Tal ressalva encontra-se reproduzida no artigo 81, §2º, do Decreto nº 6.759/2009, e no artigo 21, §§1º e 2º, da IN/RFB nº 2.090/2022, os quais se encontram em absoluta consonância à mencionada *Decisão 4.1* do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC cuja pretendida extensão aos jogos de vídeo (*videogames*) não se coaduna com a teleologia da regra ali contemplada e originariamente focada aos computadores pessoais ("PCs"), o que de certo modo se confirma inclusive pelo fato de que, segundo consta, o primeiro console de videogame a utilizar CD como suporte físico para o *software* de jogo foi o *PlayStation* no ano de 1995 [14], ou seja, mais de uma década após a referida *Decisão 4.1* do CVA/OMC.

A rigor, trata-se de produtos ou equipamentos com finalidades sensivelmente distintas merecedores de tratamento fiscal igualmente distinto, não se podendo negar o exclusivo caráter de entretenimento dos *videogames* comparativamente aos demais computadores ou equipamentos de processamento de dados em geral, estes últimos com ampla utilidade ou aplicabilidade prática nas mais diversas áreas de atuação humana e não apenas no lazer que, conquanto relevante, não possui o peso necessário para justificar uma identidade de tratamento jurídico entre ambas as categorias de produtos.

A diferença de finalidades entre os computadores em geral e os aparelhos ou consoles de *videogames* (brinquedos) se reflete também nas respectivas classificações fiscais aplicáveis na seara aduaneira (NCM ou SH), conforme se infere das convenções internacionais que tratam do tema onde as "máquinas automáticas para processamento" estão classificadas na posição 84.71, os "programas de computador" na posição 85.23, enquanto que os "consoles e máquinas de jogos de vídeo" na posição 95.04 [15], diferenciação que haverá de prevalecer tanto na seara aduaneira quanto para fins tributários por imperativos de coerência lógica e uniformidade no tratamento jurídico do tema, e para os produtos enquadrados na posição 95.04 o valor aduaneiro compreende o custo ou valor total da transação, isto é, o valor do *software* e do respectivo suporte físico (CD, DVD, BD etc.), por mais este aspecto não havendo cogitar-se a aplicação da sistemática prevista no artigo 81, *caput*, do Regulamento Aduaneiro.

A propósito deste outro aspecto (classificação fiscal aduaneira), importante ter presente que a atuação fazendária federal segue o disposto em normas aduaneiras internacionais estabelecidas por tratados regularmente celebrados pelo Brasil, com destaque para a *Nomenclatura Comum do Mercosul* (NCM) que de sua parte encampou o chamado *Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias* (SH) [16], criado pela Organização Mundial das Aduanas da qual o país é signatário, o que por si só evidencia que a questão atinente à atuação fazendária no âmbito do comércio exterior não se pauta exclusivamente em normas internas, senão também — e principalmente — em tratados internacionais celebrados pelo Brasil e regularmente incorporados ao ordenamento jurídico interno, em especial nos Decretos nº 97.409/1988 e nº 1.568/1995 que dispõem respectivamente sobre o SH e a NCM, e cuja imperatividade como normas especiais decorre inclusive do disposto no art. 98 do CTN, segundo o qual: "*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação*

tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

Registre-se ainda o artigo 4º do Decreto nº 2.376/1997, sendo o qual: "A NCM é adotada como nomenclatura única nas operações de comércio exterior", assim como o artigo 94 e § único, do Decreto nº 6.759/2009, que assim dispõe:

"Artigo 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas."

Com efeito, uma vez definida a nomenclatura por tratado internacional, não se pode admitir que órgãos internos determinem classificação fiscal diversa daquela adotada pelos demais países signatários do mesmo tratado, o que ganha especial relevância no âmbito do comércio internacional na medida em que, ao exportar ou importar uma determinada mercadoria, o próprio contribuinte realiza a classificação em ato sujeito a posterior avaliação pela Receita em procedimento administrativo necessariamente sujeito às regras do Sistema Harmonizado, tratando-se assim de uma atividade vinculada (não discricionária) e rigidamente balizada por critérios técnicos previamente estipulados por órgãos, pessoas e instâncias para tanto competentes, afastando-se com isso quaisquer casuísmos que poderiam teoricamente existir em torno do tema [17]. A propósito deste pontual aspecto e corroborando tal linha de entendimento, Roberto Caparroz esclarece que:

"Os países signatários da Convenção do Sistema Harmonizado se obrigam, a partir da introdução nos respectivos ordenamentos jurídicos, a alinhar suas nomenclaturas pautal e estatísticas de acordo com o modelo, o que implica utilizar todas as Posições e Subposições, sem qualquer alteração nos códigos numéricos e, ainda, aplicar de forma integral as Regras Gerais de Interpretação, bem como todas as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, sem modificar a disposição de tais estruturas" [18].

Diante de tal contexto é possível inferir que a adoção de uma classificação diversa por determinado país em razão de decisões judiciais pontuais destoa do regramento internacional aplicável e causa embaraços à Organização Mundial das Aduanas e ao Mercosul, podendo criar dificuldades ao tráfego de mercadorias ou mesmo dificultar controles específicos (sanitário, de armamentos etc.) por outros órgãos intervenientes, justamente pela quebra de uniformidade na utilização da referida codificação internacional, o que de resto poderia inclusive acarretar questionamentos ao Brasil em foros internacionais competentes e até mesmo sua eventual responsabilização internacional dependendo do caso, destacando-se neste sentido as seguintes lições de Valério de Oliveira Mazzuoli que bem corroboram tal linha de entendimento, senão vejamos:

"O Poder Judiciário, por sua vez, não obstante ser independente e estar garantida a sua atuação jurisdicional, também pratica ilícito internacional afetando o Estado em matéria de responsabilidade internacional. Para o direito das gentes, os atos do Poder Judiciário são, em última análise, atos estatais e como tais devem ser compreendidos. Tal ocorre, por exemplo, quando a justiça de um país julga em desacordo com tratado internacional ratificado pelo Estado e em vigor internacional, ou mesmo quando não julga com base em tratado internacional que deveria conhecer, denegando o direito da parte que o invoca com base em convenções internacionais. É dever dos juízes e tribunais assumir a aplicação das normas internacionais em vigor no país, que foram fruto da participação (e vontade) do Estado no plano internacional. É obrigação indeclinável do Poder Judiciário dar o primeiro exemplo na aplicação efetiva, quando nada existe a contrariar a ordem jurídica, dos tratados internacionais ratificados pelo governo [...]" [19].

Com efeito, não obstante a consagrada autonomia do Poder Judiciário, parece-nos que decisões judiciais em desconformidade ao direito internacional poderão eventualmente suscitar a responsabilização do Estado na seara internacional [20], notadamente nas questões relativas ao comércio internacional onde não raras vezes exsurtem controvérsias em razão de divergências nas práticas aduaneiras estatais, o que haveria de ser sopesado quanto ao tema aqui debatido onde, *concessa venia*, o entendimento atualmente prevalente nos Tribunais Regionais Federais em geral [21] contraria não só a legislação tributária federal vigente como também a normatização internacional pertinente, desafiando inclusive recurso especial ao Superior Tribunal de Justiça com base no artigo 105, III, *a*, da CF/88; e andaria bem o colendo STJ se instado a pronunciar-se a respeito, resolvesse definitivamente essa questão com base nas perspectivas de análise aqui expostas, as quais, segundo cremos, são plenamente adequadas para bem solucionar tal impasse.

No mais, imperativos de desejada segurança jurídica recomendam uma solução definitiva para essa questão que já há alguns anos vê-se submetida ao crivo do Poder Judiciário por conta da diversidade de entendimento entre Fisco e contribuintes, situação indesejável por razões óbvias que dispensam maiores comentários, sendo estas, enfim, as ponderações que entendemos pertinentes em relação ao tema que ainda nos parece atual, relevante e carente de adequada solução jurídica para a qual esperamos ter podido contribuir de algum modo.

[1] Para se ter uma ideia, de acordo com a consultoria especializada Newzoo a expectativa é que em 2023 o setor de games obtenha uma receita superior a 200 bilhões de dólares. A propósito, confira-se: <https://olist.com/blog/pt/como-vender-mais/inteligencia-competitiva/mercado-de-games-no-brasil/> (acesso em 19.07.2022) e <https://forbes.com.br/forbes-tech/2022/01/com-2022-decisivo-mercado-de-games-ultrapassara-us-200-bi-ate-2023/> (acesso em 19.07.2022).

[2] DOU de 21.09.2017, p. 60.

[3] DOU de 30.11.2017, p. 95.

[4] DOU de 27.06.2022, p. 62, com eficácia iniciada em 1º/07/2022.

[5] Anteriormente aos resultados da chamada *Rodada Uruguai*, o Acordo sobre Valoração Aduaneira já havia sido publicado através do Decreto nº 92.930/1986 (DOU de 17.07.1986).

[6] A este respeito, vide: CAPARROZ, Roberto. *Comércio internacional esquematizado*, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 574.

[7] No caso, os ajustes previstos no art. 8º do AVA.

[8] Conforme lições de Rodrigo Luz: "*O mais importante dos princípios é o do valor da transação. Impõe-se que a base de cálculo do imposto deve ser calculada com base em critérios positivos, ou seja, em valores efetivamente praticados. Em suma, a mercadoria deve ser tributada pelo que ela custou [...]*" (*Comércio internacional e legislação aduaneira*, 5ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 339).

[9] A este respeito Luiz Alberto Gurgel de Faria explica que: "*A ordem de aplicação dos critérios acima esboçados é, obrigatoriamente, sequencial, de modo que o valor aduaneiro somente poderá ser encontrado pelo segundo método caso os pressupostos necessários à aplicação do primeiro não sejam atendidos. Recorrer-se-á ao terceiro parâmetro se os dois primeiros não foram suficientes para o alcance do valor aduaneiro, e daí por diante...*". (*Importação e exportação no direito brasileiro*, 2ª ed., coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: RT, 2008, p. 49). Nesta mesma linha de entendimento confira-se: LUZ, Rodrigo. *Comércio internacional e legislação aduaneira*, 5ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 341. Na jurisprudência, vide: TRF 3ª Reg., 6ª T., AMS 2000.61.19.016860-3, j. 24.07.2008, DJ 29.09.2008.

[10] Previsto no artigo 18 do AVA, o Comitê de Valoração Aduaneira possui dentre suas atribuições a busca de uma uniformidade na interpretação e aplicação das regras sobre valoração aduaneira, por meio da análise de casos específicos que lhe são submetidos ao crivo pelos próprios Estados membros da OMC. Mais precisamente, existem dois Comitês distintos: o Comitê de Valoração Aduaneira da Organização Mundial do Comércio (CVA/OMC) e o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial das Aduanas (CTVA/OMA), o primeiro deles responsável pelo acompanhamento da aplicação do AVA pela legislação nacional de cada Estado-membro, e o segundo deles incumbido de assegurar um nível técnico de uniformidade na interpretação e aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira. A propósito, o Brasil participa de ambos os Comitês.

[11] A propósito, vide: MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 183 e ss. Ademais de consagrado na doutrina, trata-se de postulado hermenêutico também encampado pelos tribunais em geral conforme se vê nos seguintes precedentes do col. STJ: AgRg-REsp 922.047/RS, REsp 1.433.636/SP, REsp

643.342/PE, dentre outros.

[12] A título de exemplo, vide os seguintes precedentes: STF, RE 233.652/DF; STJ, REsp 1.116.620/BA, REsp 1.665.481/PR, REsp 1.410.259/PR, REsp 1.128.018/RS, AgRg-REsp 1.407.679/PE, AgRg-REsp 1.233.665/RS, dentre outros.

[13] De fato, melhor seria uma política tributária que favorecesse os desenvolvedores brasileiros cujo esforço e criatividade tendem a resultar em excelentes produtos passíveis de amplo consumo tanto no mercado interno quanto também no externo, ambos ainda dominados pelas grandes corporações desse segmento (ex: Sony, Tencent, Nintendo, Microsoft).

[14] A propósito, confira-se: <https://tecnoblog.net/especiais/a-historia-do-playstation-do-ps1-ao-ps5/> (acesso em 19.07.2022).

[15] A posição 95.04 está desdobrada em diversas subposições, o que tem relevância, por exemplo, para enquadramento dos periféricos ou acessórios vinculados aos aparelhos de videogames (ex: controles remotos, cartuchos, câmeras, cabos de recarga, baterias etc.).

[16] Em breve síntese, o Sistema Harmonizado (SH) consiste em uma tabela de designação e codificação de mercadorias descritas e numeradas de forma lógica e sequenciada e submetida a um conjunto de regras gerais para sua interpretação, além de Notas Explicativas que subsidiam o entendimento dos textos inseridos na mencionada tabela; por sua vez, a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é composta da íntegra do Sistema Harmonizado (SH) e acrescida de aberturas regionais aprovadas por comitê técnico específico do Mercosul. Outrossim, eventuais dúvidas acerca da adequada classificação fiscal de mercadorias poderão ser dirimidas com base em pareceres do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial de Aduanas, periodicamente atualizados e expressamente adotados pela Receita Federal nos termos das Instruções Normativas nºs 1.747/2017 (DOU de 02.10.2017) e 1.859/2018 (DOU de 27.12.2018).

[17] A propósito, confira-se o artigo 1º, § único, da IN/RFB nº 1.747/2017.

[18] *Comércio internacional esquematizado*, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 513.

[19] *Curso de direito internacional público*, 6ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 585.

[20] Neste sentido, na doutrina nacional confira-se: PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. *Direito internacional público e privado*, 10ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 428; REZEK, Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*, 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 271; ACCIOLY, Hildebrando, CASELLA, Paulo Borba, SILVA, Geraldo. E. do Nascimento. *Manual de direito internacional público*, 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 351-354. Na

doutrina estrangeira, vide: CRAWFORD, James. *Brownlie's principles of public international law*, 9th ed. New York: Oxford University Press, 2019, p. 532; HENRIKSEN, Anders. *International law*, 2nd ed. New York: Oxford University Press, 2019, p. 124; DIXON, Martin. *International law*, 7th ed. New York: Oxford University Press, 2013, p. 258; SHAW, Malcolm N. *International law*, 8th ed. New York: Cambridge University Press, 2017, p. 595.

[21] A título de exemplo, confira-se os seguintes precedentes: TRF 2^a Reg., 3^a T.Esp., AC 0014986-96.2014.4.02.5101, j. 13.11.2018; TRF 3^a Reg., 4^a T., ApelRemNec 5012614-47.2020.4.03.6105, DJe14.06.2022; TRF 3^a Reg., 3^a T., ApelRemNec 5003428-74.2018.4.03.6103, DJe 24.11.2021; TRF 3^a Reg., 3^a T., ApelRemNec 5012536-53.2020.4.03.6105, DJe 30.07.2021; TRF 3^a Reg., 4^a T., ApCiv 5005635-40.2018.4.03.6105, DJe 02.06.2020; TRF 3^a Reg., 6^a T., ApelRemNec 5005577-37.2018.4.03.6105, DJe 27.02.2020; TRF 4^a Reg., 2^a T., AC 5022639-70.2013.4.04.7000, j. 10.05.2022; TRF 4^a Reg., 1^a T., AC 5040357-80.2013.4.04.7000, j. 01.07.2015; TRF 4^a Reg., 1^a T., ApelReEx 5056046-67.2013.4.04.7000, j. 03.12.2014; TRF 4^a Reg., 1^a T., ApelReEx 5008978-24.2013.4.04.7000, j. 02.04.2014.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2022-ago-16/daniel-zanetti-tributacao-importacao-game/>