



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira

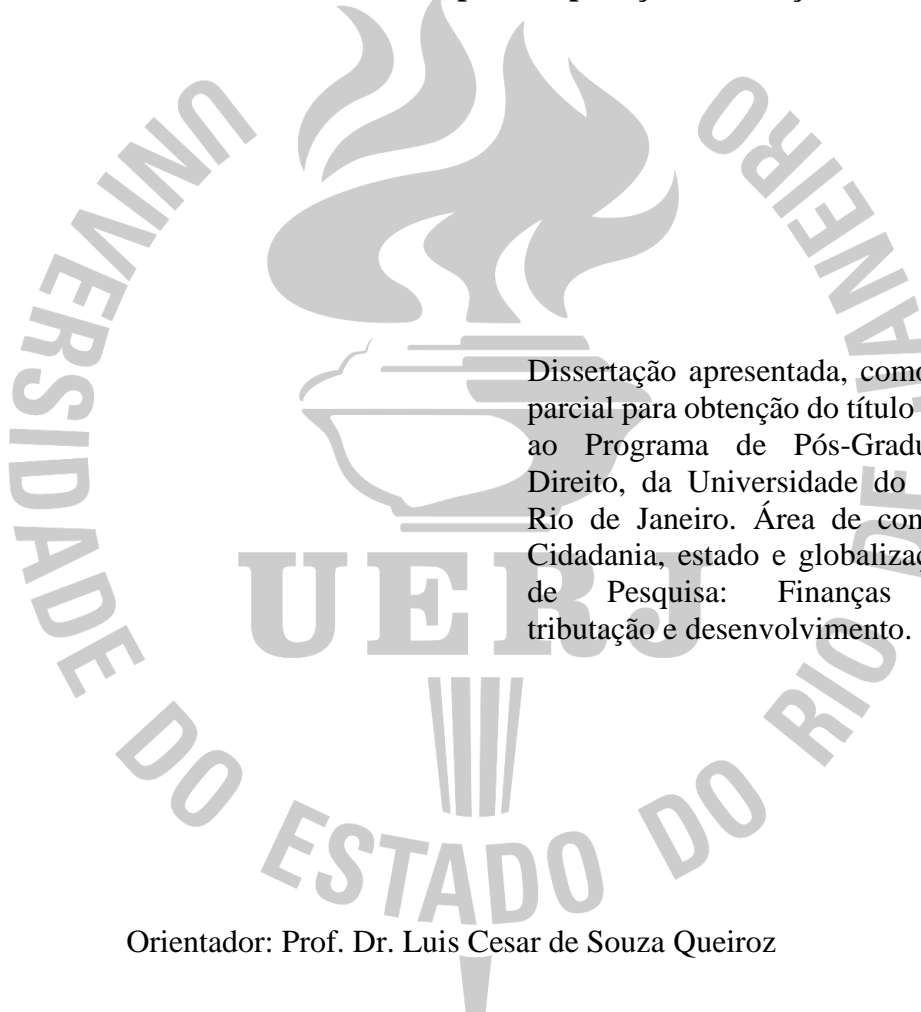
**Direito aduaneiro sancionatório: limites para a aplicação das sanções
aduaneiras**

Rio de Janeiro

2021

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira

Direito aduaneiro sancionatório: limites para a aplicação das sanções aduaneiras



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, estado e globalização. Linha de Pesquisa: Finanças públicas, tributação e desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Luis Cesar de Souza Queiroz

Rio de Janeiro

2021

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

O48d Oliveira, Augusto Fiel Jorge d'.
Direito aduaneiro sancionatório: limites para a aplicação das sanções
aduaneiras / Augusto Fiel Jorge d'Oliveira - 2021.

234 f.

Orientador: Prof. Dr. Luis Cesar de Souza Queiroz.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Sanções (Direito) - Teses. 3. Pena (Direito)
- Teses. I. Queiroz, Luis Cesar de Souza. II. Universidade do Estado do
Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 337

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira

Direito aduaneiro sancionatório: limites para a aplicação das sanções aduaneiras

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, estado e globalização. Linha de pesquisa: Finanças públicas, tributação e desenvolvimento.

Aprovada em 25 de maio de 2021.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Luis Cesar de Souza Queiroz (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Rosaldo Trevisan
Universidade Católica de Brasília

Rio de Janeiro

2021

RESUMO

D'OLIVEIRA, Augusto Fiel Jorge. *Direito aduaneiro sancionatório: limites para a aplicação das sanções aduaneiras*. 2021. 234 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

O objetivo deste estudo é a análise das normas jurídicas que versam sobre a sanção de natureza aduaneira, para identificação dos limites contidos no ordenamento jurídico brasileiro para a sua aplicação. Para tanto, analisa-se, a distinção entre o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário, assim como o ramo do Direito Aduaneiro Sancionatório, assim como a relação entre Direito, coerção e a sanção punitiva. Em seguida, examina-se a interpretação dos textos jurídicos e adentra-se na análise das normas constitucionais, da legislação complementar tributária e ordinária em matéria de penalidades. Ao final, examina-se a maneira pela qual a administração e jurisprudência vêm aplicando as normas relativas às penalidades aduaneiras, em estudo de caso sobre a questão da cumulação da multa substitutiva por conversão da pena de perdimento na infração de interposição fraudulenta em operação de comércio exterior com a multa por cessão de nome.

Palavras-chave: Direito Aduaneiro. Sanções. Limites para a aplicação das sanções de natureza aduaneira. Multa por infração de interposição fraudulenta. Multa por Cessão de Nome. Aplicação Cumulativa.

ABSTRACT

D'OLIVEIRA, Augusto Fiel Jorge. *Sanctionatory Customs law, limits for the enforcement of customs sanctions*. 2021. 234 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

Aim of this study is to analyze the legal rules that deal with customs sanctions, in order to identify the limits contained in the Brazilian legal system for their enforcement. To this end, we have examined the distinction among Customs Law, Tax Law and Sanctionatory Customs law, as well as the relationship among Law, coercion and punitive sanction. Following that, we have examined legal interpretation of norms provided by Constitution, Complementary Law and Ordinary Law about enforcement of punitive sanctions. In the end, we have examined how administration and jurisprudence apply legal rules about customs sanctions, in a case study on the issue of the cumulative enforcement of sanctions derived from the infraction of fraudulent interposition in foreign trade and from infraction of assignment of name in foreign trade.

Keywords: Sanctionatory Customs Law. Customs Sanctions. Enforcement. Limits. Fraudulent interposition in foreign trade. Penalty of Assignment of Name. Cumulative Enforcement of sanctions.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	8
1	INTRODUÇÃO AO DIREITO ADUANEIRO	11
1.1	Relação entre Direito Tributário e Direito Aduaneiro	11
1.2	Elementos do Direito Aduaneiro (território, mercadoria e operação internacional)	15
1.3	Direito Aduaneiro Penal ou Direito Penal Aduaneiro	17
1.4	Direito e Sanção	20
1.5	Conceito de Sanção, sua relação com o ilícito e suas funções	30
2	MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO DE TEXTOS NORMATIVOS	33
2.1	Panorama Histórico – Jurisprudência dos Conceitos, Jurisprudência dos Interesses e Jurisprudência de Valores	33
2.1.1	<u>Jurisprudência dos Conceitos e o Positivismo Formalista</u>	34
2.1.2	<u>Jurisprudência dos Interesses e o Positivismo Economicista</u>	34
2.1.3	<u>Jurisprudência de Valores e o Pós-Positivismo</u>	35
2.2	Doutrina de Hans Kelsen	37
2.3	CrITÉrio EconÔmico na Interpretação	39
2.4	Doutrina de Karl Larenz	42
2.5	CrITÉrios de Interpretação de Larenz	43
2.6	Doutrina de Antonin Scalia	46
2.7	Interpretação da Norma Tributária	49
2.8	Metodologia de interpretação de textos de Direito Aduaneiro	53
3	NORMAS CONSTITUCIONAIS RELATIVAS À APLICAÇÃO DE PENALIDADES	57
3.1	Relação entre Princípios e Regras	57
3.2	Sanção na Constituição	62
3.3	Princípio da Legalidade geral e da legalidade tributária (art. 5, inciso XXXIX e art. 150, inciso I, da Carta da República)	62
3.4	Princípio da Irretroatividade (art. 5, inciso XXXIX, da Carta da República) ..	70
3.5	Princípio da Retroatividade Benigna (art. 5º, inciso XL, da Carta da República)	71
3.6	Princípio da Pessoalidade da Pena (art. 5º, inciso XLV, da Carta da	

	República)	73
3.7	Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, parágrafo primeiro, da Carta da República)	74
3.8	Princípio do Não-Confisco (art. 150, inciso IV, da Carta da República)	81
4	NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS RELATIVAS À APLICAÇÃO DE PENALIDADES	91
4.1	Normas Complementares de aplicação de penalidades, previstas no Código Tributário Nacional (CTN)	91
4.1.1	<u>Princípio da Legalidade da penalidade de natureza tributária (Artigo 97, inciso V, Do CTN)</u>	91
4.1.2	<u>Afastamento da Penalidade por conduta em linha com o que determinam as Normas complementares (Artigo 100 do CTN)</u>	95
4.1.3	<u>Princípio da retroatividade benigna da penalidade de natureza tributária (Artigo 106 inciso II, do CTN)</u>	98
4.1.4	<u>Interpretação mais favorável da legislação que comina infração ou penalidade de natureza tributária (Artigo 112 do CTN)</u>	104
4.1.5	<u>Responsabilidade por infrações de natureza tributária (Artigos 136, 137 e 138 do CTN)</u>	109
4.2	Norma Complementar Tributária, Norma Ordinária Aduaneira e sua Interação no que diz respeito à hierarquia de normas	121
4.3	Normas de aplicação de penalidades previstas no Decreto-Lei nº 37/1966	129
4.3.1	<u>A infração de natureza aduaneira (Artigo 94 do Decreto-Lei nº 37/1966)</u>	130
4.3.2	<u>Responsabilidade pela infração de natureza aduaneira (Artigo 95, do Decreto-Lei nº 37/1966)</u>	136
4.3.3	<u>Aplicação da penalidade de natureza aduaneira (Artigos 97 a 100, do Decreto-Lei nº 37/1966)</u>	140
4.3.4	<u>Hipóteses de Afastamento da Penalidade de Natureza Aduaneira (Artigo 101, do Decreto-Lei nº 37/1966)</u>	143
4.3.5	<u>Denúncia Espontânea da Infração de Natureza Aduaneira (Artigo 102, do Decreto Lei nº 37/1966)</u>	145
4.4	Considerações sobre as Normas Constitucionais e Infraconstitucionais à Aplicação de Penalidades	148
5	SANÇÃO ADUANEIRA	150
5.1	Natureza Jurídica	151

5.2	A Penalidade Aduaneira no Plano Internacional	153
5.3	Prazo para Lançamento	154
5.4	Prescrição Intercorrente	158
5.5	Espécies de Sanções Aduaneiras	164
5.6	Infração De Interposição Fraudulenta	165
5.7	Interposição Fraudulenta Presumida	166
5.8	Interposição Fraudulenta Comprovada: seus requisitos	167
5.9	Fraude, Dolo e Simulação	169
5.10	Interposição Fraudulenta na Importação – Modalidades de Importação	178
5.11	Interposição fraudulenta nas operações de exportação	186
5.12	Infração De Cessão De Nome	191
6	ESTUDO DE CASO: CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES RELATIVAS À INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E À MULTA POR CESSÃO DE NOME	193
6.1	Infrator da “Interposição Fraudulenta de Terceiros”	194
6.2	Infrator da Multa por Cessão de Nome	196
6.3	Análise da possibilidade de cumulação em relação ao sujeito ostensivo	197
6.4	Fundamento da Interpretação Histórica e Teleológica da Legislação	198
6.5	Fundamento de que o bem jurídico tutelado por cada uma das penalidades seria distinto	201
6.6	Afastamento da Sanção pela Retroatividade Benigna e seu retorno por responsabilidade atribuída pela Lei	204
6.7	Aplicação de Sanção Específica para cada partícipe: artigo 100, do Decreto-Lei nº 37/1966	206
6.8	Aspectos constitucionais da aplicação da pena de perdimento	208
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	217
	REFERÊNCIAS	220

INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo é examinar as sanções de natureza aduaneira e os limites impostos no ordenamento jurídico para a sua aplicação para, ao final, em estudo de caso, enfrentar a possibilidade de cumulação entre a multa por conversão da pena de perdimento, prevista no artigo 23, parágrafo 3º, do Decreto Lei nº 1455/76¹, com a multa por cessão de nome, prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007².

Apesar de interessante, a matéria, assim como muitos outros temas de Direito Aduaneiro, não mereceu maiores estudos por parte da Doutrina. De igual modo, não se pode identificar na jurisprudência uma orientação firme a respeito da matéria.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem decidindo pela possibilidade de cumulação das penalidades (veja-se a título de ilustração, a recente decisão que consta no Acórdão CSRF nº 9303-008.721; Data: 12/06/2019)³, com fundamento em uma interpretação histórica da legislação, embora tal posicionamento não seja unânime nas Turmas Ordinárias e na própria 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por sua vez, no Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu recentemente pela impossibilidade de cumulação das penalidades, a partir de uma interpretação sistemática. Segundo o STJ (Acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial nº

¹ BRASIL. *Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976*. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

² BRASIL. *Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007*. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111488.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 9303-008.721*. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Relatora: Tatiana Midori Migiyama, 12 de junho de 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7856872>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

1.632.509 / SP)⁴, a multa por conversão da pena de perdimento não poderia ser atribuída, de maneira solidária, ao importador ostensivo e ao importador oculto e deveria ser aplicada apenas a esse último, enquanto que a multa por cessão de nome deveria ser aplicada ao importador ostensivo, aquele que cede o nome, sem a possibilidade de cumulação com a primeira.

Neste trabalho, como se está diante de um problema de Direito Aduaneiro, inicialmente, será exposta a relação existente entre o Direito Tributário, Direito Aduaneiro e o Direito Aduaneiro Sancionatório, com o objetivo de situar o problema dentro do ordenamento jurídico e, em decorrência, apontar para o instrumental jurídico adequado ao enfrentamento da questão, a saber, os dispositivos legais aplicáveis e o mandamento que deles se extrai.

Com isso, devidamente assentado que se trata de um problema de direito aduaneiro e os dispositivos legais de que se serve o operador do direito para lidar com ele, impende-se notar que o exame dos limites para a aplicação das sanções aduaneiras exige não apenas o estudo do Direito Aduaneiro, mas, para uma melhor compreensão dessas próprias normas de direitos aduaneiro, como devem ser lidas, entendidas e aplicadas, examinarem questões anteriores e mais gerais.

Ainda no Capítulo Inicial, examinaremos a relação entre o Direito, Coerção e Sanção punitiva e, no capítulo seguinte, os métodos ou critérios de interpretação de que dispõe o intérprete para a construção do sentido dos textos para o fim de extrair as normas jurídicas, passaremos ao enfrentamento da questão inicialmente colocada.

No Capítulo Terceiro, analisaremos os princípios e regras que orientam a instituição e aplicação das penalidades no ordenamento jurídico brasileiro, a partir das normas que se extraem da Constituição da República, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)⁵ e do Decreto-Lei nº 37/1966⁶.

⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.632.509/SP*. Tributário. Recurso Especial. Importação mediante interposição fraudulenta de terceiros. Conversão da pena de perdimento de bens na multa prevista no art. 23, V E § 3º, do decreto-lei n. 1.455/1976. Penalidade aplicável apenas ao importador oculto. Interpretação sistemática com o art. 33 da lei n. 11.488/2007. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Lefort Comercial De Equipamentos Eletronicos Ltda – EPP. Relator: Ministro O. G. Fernandes, 26 de junho 2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/595813964/recurso-especial-resp-1632509-sp-2016-0272686-4/inteiro-teor-595813974>. Acesso em: 3 abr. 2021.

⁵ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

⁶ BRASIL. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

Sem pretender afastar todas as contradições do texto, neste caso, acreditamos que o capítulo inicial e terceiro tenham propósitos complementares. O objetivo do primeiro capítulo é deixar claro que, para o enfrentamento e solução da questão, a norma deve ser construída e extraída de textos do direito aduaneiro positivo e evitar o equívoco de trabalhar questões de direito aduaneiro utilizando diretamente normas de Direito Tributário. Já no que se refere ao Capítulo Terceiro, considerando que o Direito é um sistema uno e as normas de direito aduaneiro, tributário, e de outros subsistemas, que tratam da aplicação de penalidades, têm um fundamento de validade comum, a Constituição da República, o objetivo do capítulo é identificar um conjunto de regras e princípios para a aplicação das penalidades e, à luz de tal conjunto, melhor compreender as normas de Direito Aduaneiro sobre a matéria.

Após o estudo das normas que orientam a aplicação das penalidades no Direito Brasileiro, a partir dos métodos ou critérios de interpretação de que dispõe o intérprete para a construção do sentido dos textos para o fim de extrair as normas jurídicas, passaremos ao enfrentamento do estudo de caso inicialmente colocado.

Nos Capítulos seguintes, apresentaremos os principais contornos (i) da infração que enseja a aplicação da pena de perdimento por interposição fraudulenta em operações de importação e de exportação e de sua penalidade substitutiva, a multa de valor pecuniário; e (ii) e da infração que enseja a aplicação da multa por cessão de nome.

Por último, com os fundamentos que se pretende construir ao longo do trabalho, será enfrentada a questão inicialmente colocada, para responder se é possível a cumulação entre a penalidade de multa por conversão da pena de perdimento, prevista no artigo 23, parágrafo 3º, do Decreto Lei nº 1455/76⁷, com a multa por cessão de nome, prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007⁸.

⁷ Id., 1976.

⁸ Id., 2007.

1 INTRODUÇÃO AO DIREITO ADUANEIRO

1.1 Relação entre Direito Tributário e Direito Aduaneiro

De início, impende-se dedicar algumas linhas à relação entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro, seus pontos de aproximação e de distanciamento, para a devida contextualização dos fenômenos a serem estudados e o tratamento jurídico a eles aplicável.

Para fins de estudo de disciplinas, é comum se alertar que a designação de uma dada disciplina apresenta dois sentidos distintos. Assim, a título de ilustração, quando se fala em Direito Tributário ou Direito Financeiro, há que se levar em consideração que a expressão se abre para a classificação que compreende o sistema objetivo, entendido como ordenamento, e o sistema científico.

Segundo Ricardo Lobo Torres, “o sistema objetivo compreende as normas, a realidade, os conceitos e os institutos jurídicos. Sistema científico é o conhecimento, a ciência, o conjunto de proposições sobre o sistema objetivo, o discurso sobre a própria ciência”⁹.

No mesmo sentido é a lição de Paulo de Barros de Carvalho, que emprega as expressões Direito Positivo e Ciência do Direito para a mesma classificação ou, em suas palavras, para essas duas estruturas de linguagem, destacando que

[...] o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando a sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação.¹⁰

Assim, como explica o Autor, o direito positivo trabalha com a lógica deôntica, lógica do dever-ser, lógica das normas, suas proposições são válidas ou não válidas, e ele forma um plano de linguagem de índole prescritiva, ao passo que a ciência do direito trabalha com a lógica apofântica, que é a lógica das ciências ou a lógica clássica, suas proposições são verdadeiras ou falsas e seu plano de linguagem é o descritivo¹¹.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar. 2009. p. 11.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 2.

¹¹ *Ibid.*, p. 3-4.

Com isso, quando se fala em Direito Tributário, na realidade, deve-se ter em mente que há o Direito Tributário Positivo e a Ciência do Direito Tributário ou o sistema objetivo do Direito Tributário e sistema científico do Direito Tributário.

Outra ressalva que merece ser feita diz respeito à classificação do Direito em disciplinas. Essa separação do Direito em diversas disciplinas é feita apenas com propósitos meramente didáticos, pois uma característica importante do sistema jurídico é a sua unidade ou indivisibilidade, ambiente no qual as unidades normativas interagem entre si em relações de subordinação e de coordenação. Por isso, como observa Paulo de Barros Carvalho, a classificação do Direito em disciplinas não deixaria de ser a “*cisão do incindível, a seção do inseccionável*”¹².

De qualquer maneira, o que se pretende aqui é distinguir o Direito Tributário Positivo do Direito Aduaneiro Positivo, o que permitirá maior clareza na identificação da fonte normativa a ser utilizada para a resolução das questões propostas ao longo do trabalho.

O Direito Tributário Positivo é o ramo do Direito que é integrado pelo conjunto de dispositivos que tratam da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos¹³. A Constituição da República¹⁴ dedicou um capítulo inteiro para tratar “da tributação”.

No Título VI (“Da Tributação e do Orçamento), há o capítulo I (“do Sistema Tributário Nacional), que é composto pelas 6 (seis) seções a seguir: Seção I, que trata dos princípios gerais; seção II, que trata das limitações ao poder de tributar; seção III, que trata dos impostos da União; seção IV, que trata dos impostos dos Estados e do Distrito Federal; seção V, que trata dos impostos dos Municípios; e seção VI, que trata da repartição das receitas tributárias. Seguindo o disposto no art. 146, III, da Carta da República, está em vigor a Lei nº 5.172/1966¹⁵, que “dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”, denominado Código Tributário Nacional.

¹² Ibid., p. 14.

¹³ Ibid., p. 15.

¹⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹⁵ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

Por outro lado, na definição proposta por Trevisan, o Direito Aduaneiro Positivo é o ramo do Direito que é integrado pelo conjunto de “normas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior, estabelecendo os direitos e obrigações de cada um, e as restrições tarifárias e não-tarifárias nas importações e exportações”¹⁶.

Dessa definição do Direito Aduaneiro Positivo, não se afastam os autores nacionais e internacionais que se dedicaram ao tema.

Na doutrina nacional, Carluci define o Direito Aduaneiro como “o conjunto de normas e princípios que disciplinam juridicamente a política aduaneira, entendida esta como a intervenção pública no intercâmbio internacional de mercadorias”¹⁷. Já a definição de Regina Helena Costa é no sentido de que o Direito Aduaneiro é o conjunto de normas que “disciplinam as relações decorrentes da atividade estatal destinada ao controle de tráfego de pessoas e bens pelo território aduaneiro, bem como à fiscalização do cumprimento das disposições pertinentes ao comércio exterior”¹⁸.

Já na doutrina internacional, citadas por Trevisan na obra em referência¹⁹, podem ser trazidas as definições de Berr e Trémeau, que entendem que se destina a “permitir aos poderes públicos um controle sobre o fluxo de mercadorias que entram no seu território aduaneiro ou dele saem”, de Basaldua, para quem o Direito Aduaneiro é “o conjunto de normas jurídicas posicionadas na esfera do Direito Público, que têm por objeto regular o intercâmbio internacional de mercadorias”, e de Rohde Ponce, que afirma que o Direito Aduaneiro é:

“o conjunto de instituições e princípios que se manifestam em normas jurídicas que regulam a atividade aduaneira do Estado, as relações entre os Estado e os particulares que intervêm em tal atividade, a infração a essas normas, suas correspondentes sanções e os meios de defesa dos particulares em face do Estado”.

Na Constituição da República, o direito aduaneiro é tratado no art. 22, VIII, que prevê competência privativa da União para legislar sobre o comércio exterior, e no art. 237, que prevê que a “fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses

¹⁶ TREVISAN, Rosaldo. *Direito Aduaneiro e Direito Tributário: Distinções Básicas*. In: _____. (Org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008. p. 51.

¹⁷ CARLUCI, José Lence. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras. 1997. p. 24.

¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Notas sobre a existência de um direito aduaneiro*. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 2004. p. 19. (p. 15-37)

¹⁹ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*. São Paulo : Aduaneiras, 2017. p. 44-45.

fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda”. No plano infraconstitucional, a principal lei é o Decreto-Lei nº 37/1966, chamado por alguns de Lei Aduaneira, diploma que entrou em vigor na mesma data em que o CTN, dia 1º de janeiro de 1967, e que nasceu com a pretensão de ser o Código Aduaneiro Nacional, como se percebe de sua exposição de motivos, de nº 867/1966, *in verbis*: “[...] A exemplo de Códigos Aduaneiros modernos, o projeto dispõe sobre matéria de natureza substantiva, deixando-se aos regulamentos toda a matéria de procedimento”²⁰. Todavia, essa pretensão acabou não se concretizando, com a posterior inserção de dispositivos legais que tratam da matéria aduaneira em outros diplomas, como o Decreto-Lei nº 288/1967²¹, que dispõe sobre a Zona Franca de Manaus, o Decreto-Lei nº 1.455/1976²², que dispõe sobre bagagens, isenções, entreposto aduaneiro, aplicação da pena de perdimento e destinação de bens apreendidos pela Aduana, e o Decreto-Lei nº 1.578/1977²³, que dispõe sobre o imposto de exportação.

Com isso, verifica-se que a área de contato entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro corresponde aos tributos incidentes no comércio exterior, enquanto que o ponto de afastamento é que as normas de Direito Aduaneiro que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes incidem não apenas nas operações de comércio exterior em que há tributo a recolher - ponto em que apresenta contato com o Direito Tributário - como também em operações em que não há tributo a recolher. O objetivo é a fiscalização e o controle das operações de comércio exterior, independentemente da existência de tributo a recolher na operação. Aliás, se no passado o Imposto de Importação era o principal tributo responsável por financiar as contas públicas, nos dias de hoje, esse tributo perdeu seu caráter arrecadatório e passou a ser preponderantemente extrafiscal, correspondendo a apenas 2% do total da arrecadação²⁴.

²⁰ BRASIL. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²¹ BRASIL. *Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967*. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²² Id., 1976.

²³ BRASIL. *Decreto-lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977*. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²⁴ LIMA, Edilberto Carlos Pontes. *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível*. *Texto para discussão IPEA*, n. 66, p. 1-29, ago. 1999. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0666.pdf>. Acesso em: 17 out. 2019. p. 16.

A partir dessas noções, nosso objetivo é evitar a aplicação desavisada ao Direito Aduaneiro de normas voltadas a regular a relação jurídico-tributária. O Direito Aduaneiro não se confunde com o Direito Tributário, possuindo um arcabouço normativo próprio para a regulação das relações entre os intervenientes das operações de comércio exterior e a Aduana. Mas, nem por isso, como já alertado, as normas de direito tributário deixarão completamente de ser úteis a esse ramo do Direito.

1.2 Elementos do Direito Aduaneiro (território, mercadoria e operação internacional)

Nesse ponto, merece destaque os três elementos essenciais do Direito Aduaneiro, expostos por Fernandes, a partir de trabalho de Basaldúa²⁵ e outros doutrinadores, como Trevisan, que se refere a ela como a “santíssima trindade” do Direito Aduaneiro²⁶.

Fernandes destaca que a operação comercial que é objeto de tratamento jurídico do Direito Aduaneiro é a operação internacional, pois, como observa, se a operação se qualificar como de comércio interno, as normas a serem aplicadas são de Direito Aduaneiro, mas de direito interno.

Dessa maneira, para que uma operação seja objeto de atração das normas de direito aduaneiro, há que se identificar nela a presença dos três elementos a seguir: o território aduaneiro, mercadoria e a existência de introdução ou saída dessa mercadoria do território aduaneiro, as denominadas operações de importação ou exportação.

Como expõe Fernandes, o território aduaneiro não se confunde com o território político ou geográfico, pois é possível a existência de um território aduaneiro esteja delimitado no território de mais de um ente político soberano, apresentado como exemplo o caso das uniões aduaneiras, como a da União Européia, e também é possível a existência de mais de um território aduaneiro dentro de um único território político e geográfico, como ocorre com a Zona Franca de Manaus.

²⁵ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Notas introdutórias sobre o direito aduaneiro e sua relação com o direito tributário. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo, v.5, n. 26, p.88-109, maio/jun. 2015. Disponível em: <<http://www.iuscomex.com.br/site/files.php?id=1901>>. Acesso em: 6 maio 2021.

²⁶ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2017. p. 71.

Na Brasil, a definição legal do território aduaneiro é encontrada no artigo 33 do Decreto-Lei nº 37/1966, que prevê que esse território abrange a zona primária, “compreendendo as faixas internas de portos e aeroportos, recintos alfandegados e locais habilitados nas fronteiras terrestres, bem como outras áreas nos quais se efetuem operações de carga e descarga de mercadoria, ou embarque e desembarque de passageiros, procedentes do exterior ou a ele destinados” e a zona secundária, “compreendendo a parte restante do território nacional, nela incluídos as águas territoriais e o espaço aéreo correspondente”.

Quanto à mercadoria, Fernandes afirma que é “todo objeto suscetível de tráfego internacional e passível de controle”, destacando que, em sua opinião, não está restrita aos bens corpóreos, mas inclui também os serviços e intangíveis. Segundo Fernandes, “considerar que a Aduana, na atualidade, tem como objeto apenas a mercadoria física por ser a única passível de controle e apreensão é limitar sua atuação, restringindo a atuação aduaneira a uma época que já faz parte da história”, invocando o Autor o Código Aduaneiro Argentino, que adota um conceito mais amplo de mercadoria, representado por todo objeto suscetível de ser importado ou exportado, o que incluiria os serviços e os direitos de propriedade intelectual. Diante disso, Fernandes pondera que, se o controle do comércio internacional historicamente sempre foi da Aduana, não se poderia cogitar de outro órgão para o referido controle apenas porque tal atividade requereria novos métodos de fiscalização, defendendo, assim, que tal função permaneceria da Aduana.

Em sentido oposto, caminho o entendimento de Trevisan. Após detalhada exposição legislativa e doutrinária sobre o tema, o Autor fixa três pontos para que se possa firmar uma definição do que é mercadoria para fins de Direito Aduaneiro²⁷.

Primeiro. Não cabe adotar o requisito de que a operação tenha caráter comercial, entendimento este que já seria pacífico internacionalmente e majoritário no país. Esse critério, como se observa, afasta a definição de mercadoria para o Direito Aduaneiro da definição de mercadoria para o Direito Tributário, relativamente às normas de Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS).

Segundo. A mercadoria do Direito Aduaneiro deve ter existência física, corpórea, para que possa efetivamente ser transportada de um território aduaneiro para outro. Esse elemento da definição exclui, em decorrência, os bens/objetos imóveis e incorpóreos, afastando os serviços, os direitos de propriedade intelectual e os bens/objetos importados/exportados exclusivamente mediante download.

²⁷ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2017. p. 68.

O terceiro ponto seria a inclusão na definição de mercadorias daqueles bens/objetos que constituam resíduos, como lixo, material usado, substâncias tóxicas, pois todos seriam suscetíveis de ter valor.

Com isso, reconhecendo a dificuldade de se estabelecer efetivamente uma definição de mercadoria para fins de Direito Aduaneiro, ante a sua largueza, e que não é única que admite como correta, Trevisan traz a seguinte definição²⁸:

“E utilizando a palavra “bem” – deixando claro que abrange inclusive resíduos/rejeitos e “aquilo” que é de importação/exportação proibida, ou resultou em uma operação com efetivo valor econômico - , a palavra “corpóreo” – para excluir as operações com serviços, ou direitos de propriedade intelectual, por exemplo, já aclarando serem corpóreos a energia elétrica e o gás – e a palavra “móvel” – para excluir os imóveis, como edifícios, que, por óbvio, não podem ser transportados de um lugar para outro e, portanto, não podem efetivamente ingressar em um território ou dele sair – com o complemento “[...] suscetível de ser importado ou exportado” -, regular ou irregularmente, para aclarar que, com o verbo “importar”, se está simplesmente referindo a “trazer para dentro” e, com exportar, “levar para fora”, podemos chegar a uma definição a ser utilizada no presente livro”.

O último elemento essencial do Direito Aduaneiro é a operação comercial de importação e de exportação, que liga os demais elementos. E pela realização da operação comercial internacional que a mercadoria ingressará ou sairá do território aduaneiro do país, fazendo incidir as normas de Direito Aduaneiro.

1.3 **Direito Aduaneiro Penal ou Direito Penal Aduaneiro**

Ainda, dentro da definição de Direito Aduaneiro, é possível identificar um subramo do Direito Aduaneiro, o Direito Aduaneiro Sancionatório. Dentro do conjunto maior de normas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior, estabelecendo os direitos e obrigações de cada um, este subramo do Direito Aduaneiro se refere ao conjunto de normas que trata das infrações de natureza aduaneira, envolvendo a delimitação da figura do infrator, do responsável, da pena, da aplicação da pena e das hipóteses de seu afastamento, que é justamente o objetivo deste trabalho.

A nosso ver, esse ramo do Direito Aduaneiro seria o Direito Aduaneiro Penal ou simplesmente o Direito Aduaneiro Sancionatório.

²⁸ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2017. p. 71.

Para a identificação desse ramo do Direito, os estudos doutrinários a respeito da relação entre o Direito Tributário e o Direito Penal e a distinção entre o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal nos parecem úteis.

Frederico Marques entende que não estamos diante de ciência jurídica autônoma, de modo que, quando se fala em Direito Penal Tributário, se está diante de uma parte ou segmento do Direito Penal, ao passo que, quando se fala em Direito Tributário Penal, se está diante de uma parte ou segmento do Direito Tributário. Com isso, esse Autor distingue as situações que são objeto de estudo de um e outro segmento do Direito, a partir da norma jurídica violada, ao afirmar que: “a infração apenas tributária constitui objeto do Direito Tributário Penal, enquanto que o ilícito tributário tipificado como fato punível vem a ser objeto do Direito Penal”²⁹.

Luis Alberto Machado concorda com a não existência de autonomia do Direito Penal Tributário, mas não vê fundamento nesse tipo de divisão, pois, segundo ele, “não me parece próprio, porém, dividir-se o direito penal para fazê-Lo, "verbi gratia", administrativo penal, tributário penal, isto é, se o transformando em mero atributo de cada um dos demais ramos do direito”³⁰.

De acordo com o Professor da Faculdade de Direito do Paraná, o direito penal escolhe as ações que entende deva tipificar e, mesmo que sancione preceitos advindos de outros ramos do direito, haveria sempre direito penal, não cabendo, conforme exemplo por ele trazido, se falar em Direito Penal Civil, apenas porque há tipo penal na hipótese do devedor de alimentos.

Diante disso, o Autor conclui que não há Direito Penal Tributário, mas apenas o Direito Penal, e também que não haveria o Direito Tributário Penal, mas apenas o Direito Tributário, quando se estivesse diante de uma relação obrigacional de natureza tributária e infração a ela.

De qualquer maneira, apesar da divergência quanto à utilidade de tal divisão, acreditamos que na sua importância, para fins didáticos. Assim, se determinado fato configurar infração à legislação tributária, a norma de regência que prevê os efeitos daquela infração será encontrada no Direito Tributário, estando assim sujeita a sanção de natureza administrativa. Por outro lado, se determinado configurar uma violação a legislação criminal ou penal, a norma de regência que prevê os efeitos daquela violação é será encontrada no Direito Penal, ficando sujeita a uma pena criminal.

²⁹ MARQUES. José Frederico. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975. p. 14.

³⁰ MACHADO. L. A. Dos Crimes contra a Ordem Tributária. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 22, n. 0, p. 202-209, 1985. Disponível em <<https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/8909>>. Acesso em: 5 maio 2021.

Esse é o entendimento da doutrina de Eisele³¹, para quem

“o ilícito tributário é estruturado conforme as normas do Direito Tributário (constituindo o objeto do Direito Tributário Penal), ao qual são aplicadas sanções de natureza administrativa. O crime, por sua vez, é tratado segundo as regras do Direito Penal (constituindo o objeto do Direito Penal Tributário), sendo aplicadas, como consequência, penas criminais”.

Segundo Bittencourt e Monteiro, o que diferencia e dá autonomia ao crime contra a ordem tributária é “o fato de que eles não representam meras infrações à norma tributária, mas comportamentos que afetam a um bem jurídico digno de proteção penal”³².

Nessa ordem de ideias, é possível que uma única conduta viole, ao mesmo tempo, a legislação tributária e a legislação penal, o que poderá levar à cumulatividade de sanções, tendo em vista que cada norma atraída por tal conduta prevê suas próprias consequências.

O ponto importante é que a depender da natureza da violação, haverá a atração do Direito Tributário ou do Direito Penal (ou até mesmo de ambos), devendo os efeitos da violação ser avaliados, seguindo aquele arcabouço normativo.

A nosso ver, essa mesma sistematização da interação entre o Direito Penal e o Direito Tributário pode ser aplicada à interação do Direito Penal e do Direito Aduaneiro.

Em primeiro lugar, podemos afirmar que o Direito Penal Aduaneiro e o Direito Aduaneiro Penal ou Sancionatório não são novos ramos do Direito, mas um segmento ou parte do estudo do Direito Penal ou do Direito Aduaneiro.

Em segundo lugar, as mesmas colocações da doutrina quanto à diferenciação entre um segmento e outro (Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário) podem ser aqui colocadas em relação a distinção entre o Direito Aduaneiro Penal e o Direito Penal Aduaneiro.

Com isso, a conduta que implicar em uma infração à legislação aduaneira, cujos efeitos resultam em uma sanção de natureza administrativa, é regida por normas de Direito Aduaneiro e será objeto de estudo do Direito Aduaneiro Penal. Por outro lado, a conduta que resultar em uma violação à legislação penal, cujo efeito da violação é a possibilidade da cominação de uma pena criminal, é regida pelas normas de Direito Penal e será objeto de estudo do Direito Penal Aduaneiro, caso tal violação tenha relação a atividade estatal de controle aduaneiro.

Do mesmo modo, deve-se examinar cada norma de regência para se verificar os efeitos jurídicos aplicáveis, se a cominação de uma sanção administrativa ou se uma pena criminal,

³¹ EISELE, Andreas. *Crime contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 15-16.

³² BITTENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 29.

podendo haver, em princípio, a possibilidade de cumulação das sanções, quando, a título de ilustração, determinado sujeito de direito realiza a importação e incorre em determinada violação da legislação aduaneira e também no crime de contrabando (artigo 334-A, do Código Penal).

Nesse trabalho, o que se pretende estudar é o Direito Aduaneiro Penal ou Sancionatório, segmento ou parte do Direito Aduaneiro que trata das normas jurídicas entre os intervenientes das operações de comércio exterior, prevendo as infrações à legislação e as sanções administrativas aplicáveis, além da delimitação da figura do infrator, do responsável, da pena, da aplicação da pena e das hipóteses de seu afastamento.

A importância da distinção aqui empreendida é para evidenciar que, como a matéria a ser estudada nesse trabalho são as penalidades aduaneiras, a fonte normativa deverá ser buscada na legislação aduaneira e não o Direito Tributário ou o Direito Penal, muito embora, não possamos deixar de nos socorrer das normas contidas em outros ramos da legislação quando possível a sua aplicação diretamente ou, quando não for o caso, por uma aplicação subsidiária ou, ainda, com o propósito de informar a leitura e aplicação da própria norma da legislação aduaneira.

1.4 Direito e Sanção

A relação entre Direito e Sanção merece ser por nós aqui colocado, como uma introdução e devida contextualização às regras e princípios que informam as normas que preveem penalidades no Direito Aduaneiro.

Ubi societas ibi jus (“Onde existe sociedade aí também existirá o Direito”). Esse brocardo jurídico é usualmente invocado pela doutrina brasileira para descrever a origem, essência e finalidade do Direito. Reale observa que a recíproca também é verdadeira, valendo também o brocardo *ubi jus ubi societas*, pois também não se pode conceber uma regra jurídica que não se refira à sociedade³³.

É que há íntima relação entre a sociedade e o Direito. Segundo Vicente Raó, o direito pressupõe a existência do ser humano e a coexistência social, que é o habitat ou estado próprio

³³ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 02.

do homem³⁴. Logo, o direito tem em sua origem o homem e não apenas o homem, mas o homem em sociedade.

Como ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, isso decorre de duas características do homem, que é um animal gregário e um animal racional. Por animal gregário, o Autor quer dizer que o é ínsito ao ser humano, é de sua natureza, não apenas viver, mas viver em companhia dos seus semelhantes. Ou seja, o estado natural do homem é viver em sociedade, daí dizer que o homem é um ser gregário, que é atributo daquele que vive em coletividade.

Destaca o Autor que não basta a qualidade de gregário do ser humano para caracterizar a sociedade humana, pois a vida em sociedade acontece também de forma instintiva na natureza, como ocorre com formigas e abelhas. Com isso, afirma o Autor que a segunda característica importante do homem é que, além de ser gregário, ele é um ser racional, dotado de inteligência, de modo que a vida em sociedade decorre não do acaso ou do instinto, mas de uma deliberação racional e livre, concluindo o Autor que “o homem vive e convive em sociedade, com seus semelhantes, a fim de alcançar conscientemente um fim, que é o bem comum (*bonum commune*) de todos”³⁵.

Nesse passo, Bernardo Ribeiro de Moraes aponta quatro premissas relativas ao binômio sociedade-direito: (i) tanto o direito como a sociedade resultam das qualidades do homem, como ser gregário e racional; (ii) a sociedade humana e o direito se pressupõem reciprocamente, de modo que sem um o outro não existe; (iii) o direito existe na sociedade humana, mas ele não é o único sistema normativo de conduta existente, havendo também sistemas normativos referente a moral, religião, costumes, etc; e (iv) o direito tem como objetivo permitir a vida em sociedade, equacionando a vida social, atribuindo aos seres humanos em reciprocidade os direitos e deveres³⁶.

Quanto ao terceiro aspecto, a característica que distingue o direito de outros sistemas normativos é justamente a coercibilidade. Nesse contexto, Ráo defende que é elemento essencial do direito normativo a proteção-coerção, que significa que “a toda proteção jurídica uma intervenção eventual da força corresponde, para manter a ordem social efetiva, mediante

³⁴ RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 7. ed. notada e atual. por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.p. 61.

³⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 09-10.

³⁶ *Ibid.*, p. 12.

o respeito das faculdades atribuídas às pessoas e a obrigatoriedade dos respectivos deveres”³⁷. Desse modo, afirma o Autor que é a coerção, como elemento essencial do direito, é que distingue as normas jurídicas de outro tipo de normas, como espirituais ou morais.

Com isso, a partir da origem do direito e sua relação com a sociedade humana, Raó apresenta a seguinte noção de direito:

“o direito é um sistema de disciplina social fundado na natureza humana que, estabelecendo nas relações entre os homens uma proporção de reciprocidade nos poderes e deveres que lhes atribui, regula as condições existenciais dos indivíduos e dos grupos sociais e, em consequência, da sociedade, mediante normas coercitivamente impostas pelo poder público”³⁸.

Wilson de Souza Campos Batalha também leva em conta a interação entre sociedade e direito para conceituar este último, apresentando o seguinte conceito:

“Direito é o conjunto de comandos heterônomos disciplinando a vida exterior e relacional dos homens, bilaterais, imperativo-atributivos, dotados de validade, eficácia e coercibilidade, que têm o sentido de realizar os valores de justiça, segurança e bem comum, em uma sociedade organizada”³⁹.

A partir das definições de Direito, podemos observar que a coerção é um dos elementos essenciais e que, inclusive, o distingue de outros sistemas normativos, que não possuem esse atributo de sujeitar a todos a possibilidade de coerção, independente de vontade.

Quanto à coerção, Reale destaca suas duas acepções, no sentido genérico de força, violência, que é causa de vício do ato jurídico, e no sentido de não contrário ao Direito, mas como “o próprio Direito enquanto se arma da força para garantir o seu cumprimento”. Já a palavra sanção, nas palavras desse Autor, é todo e qualquer processo de garantia para fazer observação a determinação de uma regra, afirmado que sanção é gênero, sendo espécies a sanção moral e sanção jurídica, que se referem respectivamente a regras morais e a regras jurídicas, sendo característica desta última a sua predeterminação e por sua organização⁴⁰.

³⁷ RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 7. ed. notada e atual. por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 63-64.

³⁸ Ibid., p. 65.

³⁹ BATALHA, Wilson de Souza Campos Batalha. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro. Forense, 1986. p. 27.

⁴⁰ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 71.

Na doutrina de Reale, a sanção seria então é meio pelo qual o ordenamento jurídico obtém o cumprimento das normas jurídicas não cumpridas espontaneamente. Esse Autor destaca a existência de sanções intimidativas ou penais, que impõem algo negativo àquele que não cumprir determinada norma jurídica e a sanção premial, que oferece um benefício ao destinatário, representado por um incentivo ou vantagem para o cumprimento espontâneo da norma jurídica⁴¹.

Diante do exposto, podemos afirmar que não existe norma jurídica sem coação e que é este elemento que distingue o sistema normativo jurídico dos demais sistemas normativos. E, ao se assumir o sentido de sanção adotado por Reale, é possível também afirmar que não existe norma jurídica sem sanção, merecendo o cuidado de definir o sentido de sanção como o processo de garantia de observação de uma norma jurídica.

A distinção entre a coação e sanção punitiva também é verificada na doutrina de Ulhôa Canto, que “há normas gerais, normas legais, num plano amplo e geral, desprovidas de sanção”, adotando o sentido de sanção punitiva, para, em seguida, ressaltar que a sanção não precisa se apresentar sob a forma punitiva, como uma pena corporal, pena financeira, perda de bem, perda de liberdade, e afirmar que “basta que seja um remédio juridicamente previsto para o não-cumprimento de uma regra legal ou convencional de força cogente”⁴².

Logo, o que deve estar presente no ordenamento jurídico para lhe dar o atributo da juridicidade é a coação e não a sanção punitiva.

Como se constata, a palavra sanção comporta diversos sentidos, motivo pelo qual, nesse ponto, é pertinente trazer a este estudo as lições de Queiroz sobre a matéria⁴³.

Queiroz anui que o critério fundamental que caracteriza o direito é a coercitividade da norma jurídica, representada pela possibilidade de a conduta prescrita pela norma jurídica, quando não for espontaneamente cumprida, ser imposta, de maneira organizada, institucionalizada, mediante o emprego da força. Todavia, esse cientista do Direito adverte que a afirmação bastante comum de que não há norma sem sanção não pode ser anuída sem que se fixe o sentido de sanção, asseverando que se o sentido de sanção for de pena, punição, tal

⁴¹ Ibid., p. 75-76.

⁴² CANTO, Gilberto de Ulhoa. Interpretação de Normas que definem infrações e estabelecem sanções. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 249-268.

⁴³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016. p. 33.

afirmativa se mostra incorreta, por outro lado, caso o sentido seja de coerção, a afirmativa é verdadeira.

Nesse sentido, o Autor apresenta o fenômeno da “composição jurídica”, pelo qual o cientista do direito sistematiza o universo normativo jurídico, com a reunião de determinadas normas que apresentam características comuns e são classificadas como: (i) norma primária principal; (ii) norma primária punitiva (e acessória); e (iii) norma secundária.

A norma primária principal se caracteriza por apresentar em seu antecedente um fato lícito qualquer ou um fato que não seja contrário ao prescrito em outra norma jurídica. Já a norma primária punitiva se caracteriza por apresentar em seu antecedente um fato ilícito ou uma conduta contrária ao que prescreve outra norma jurídica e em seu consequente uma punição, pena ou sanção (aqui, no sentido de pena ou punição).

Por esse motivo, a norma primária punitiva é qualificada como acessória, haja vista que depende da existência de outra norma jurídica para existir, que é justamente uma norma primária principal, que uma vez violada, enseja a punição prevista no consequente da norma primária punitiva. Já a norma primária principal, apresenta esse adjetivo ou qualificador, pois independentemente de uma outra norma para existir.

A seu turno, a norma secundária, também denominada pelo Autor de norma secundária processual, é aquele que prescreve a conduta a ser seguida para exigir “coercitivamente (com a intervenção do Estado-Juiz) a realização de certa conduta, em função de não ter sido cumprida, de forma espontânea, a conduta imposta pela norma primária (a principal ou a punitiva)”⁴⁴.

É, portanto, a combinação da norma primária principal, que prevê em seu antecedente uma conduta não contrária ao direito, e a da norma secundária processual, que ocorre o fenômeno da coercitividade, como expõe o Autor. Não haveria, desse modo, a necessidade da existência de uma sanção (norma primária acessória) para conferir juridicidade ao sistema.

O exemplo trazido pelo Autor dá clareza ao posicionamento e ilustra bem a afirmação de que é a coercitividade (norma secundária combinada com a norma primária principal) e não a sanção, no sentido de pena, punição (norma primária punitiva) que traz ao sistema juridicidade e o difere dos demais sistemas normativos.

Nesse passo, o Autor indica como norma primária principal uma norma que determine que, se ocorrer determinado fato, um sujeito de direito deverá pagar o Imposto de Renda. Não há norma primária punitiva estabelecendo uma penalidade para aquele que deixar de pagar o Imposto de Renda se verificado o determinado fato previsto no antecedente da norma primária

⁴⁴ Ibid., p. 40.

principal. Porém, há norma secundária que regula o procedimento pelo qual a União exigirá coercitivamente o Imposto de Renda, caso verificado o fato previsto no antecedente da norma primária principal e não verificado o pagamento o Imposto de Renda previsto no consequente da norma primária principal⁴⁵.

Nesse exemplo, fica claro que, mesmo não existindo norma veiculando sanção, no sentido de penalidade, punição, há norma jurídica, portanto, dotada de coercitividade. Logo, pode-se afirmar que há norma sem sanção, no sentido de pena ou punição e, não é o fato de existir “normas punitivas” que diferenciaria o sistema jurídico dos sistemas normativos morais, sociais ou religiosos.

Por conseguinte, verifica-se que o fenômeno da “composição jurídica”, com a distinção das normas jurídicas em norma primária principal, norma primária punitiva ou acessória e norma secundária, é extramane útil para entender o elemento coercitividade do direito e a relação entre coerção e sanção.

Além disso, a “composição jurídica” nos remete à importância de perquirir os sentidos da palavra sanção para um adequado tratamento do tema.

Queiroz, sem pretender exaurir as diferentes acepções da palavra sanção, apresenta as quatro a seguir. Sanção como o ato de natureza confirmativa do titular do Poder Executivo, no curso do processo legislativo, de uma lei já aprovada pelo Poder Legislativo. Sanção como sinônimo de punição, pena, que é a prescrição contida no consequente da norma primária punitiva. Sanção como sinônimo de coerção, que é a providência regulada pela norma secundária, aplicada coercitivamente com a intervenção do Estado. E, por último, sanção positiva que seria a sanção premial prevista na própria norma primária principal, antecedente uma conduta e no consequente a obtenção de um prêmio, vantagem, caso verificada a conduta do antecedente⁴⁶.

No mesmo sentido, é a advertência de Penha, que destaca que o termo “sanção” no Direito é um termo polissêmico, que tanto pode significar a desaprovação de uma conduta, na medida em que, uma vez ocorrida a ilicitude, aplicar-se-ia a sanção ou um castigo. Este seria o sentido negativo de “sanção”. Como também pode significar a aprovação ou incentivo a uma conduta desejável pelo Direito, que seria o sentido positivo de “sanção”. O sentido de “sanção” como aprovação pode ser verificado quando o Chefe do Poder Executivo sanciona determinado

⁴⁵ Ibid., p. 43-44.

⁴⁶ Ibid., p. 45-46.

diploma legal votado pela Casa Legislativa. Já a “sanção” como incentivo é a chamada “sanção” premial, pela qual, uma vez praticada determinada ação meritória por um indivíduo, a ele seria devido determinado prêmio⁴⁷.

Pelos próprios sentidos apresentados, observam-se as enormes distinções entre as acepções existentes do termo “sanção”, sendo certo que o que nos interessa para o presente trabalho é o sentido negativo de “sanção”, como punição ou penalidade, e o sentido de sanção enquanto sinônimo de coerção da ordem jurídica.

Ao se examinar a doutrina de Kelsen, observa-se que Kelsen ensina que uma ordem normativa que regula a conduta humana em relação a outras pessoas é uma ordem social⁴⁸ e em todas as ordens sociais há a aplicação do princípio retributivo, pelo qual junto com a prescrição de uma determinada conduta, há a aplicação da sanção.

Nesse sentido, mesmo a distinção entre Moral, como um ordenamento social desprovido de sanções, e Direito, como um ordem social em que se aplica a sanção, não seria inteiramente correta, pois, na realidade, como explica Kelsen ao citar o exemplo do Sermão da Montanha, há também sanção, pois “a pena no além faz parte deste sistema, que rejeita a pena no aquém”, concluindo que “a única distinção de ordens sociais a ter em conta não reside em que umas estatuem sanções e outras não, mas nas diferentes espécies de sanções que estatuem”⁴⁹.

Dessa maneira, Kelsen entende que o Direito é uma ordem de conduta humana, ou seja, “um sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade” e aponta como seu traço distintivo em comparação com outras ordens sociais a qualidade de que o Direito é uma ordem coativa⁵⁰.

Isso significa que o ordenamento jurídico reage contra situações consideradas indesejáveis, pela aplicação de um mal contra aquele que adotou a conduta indesejável, mesmo contra a sua vontade e, se necessário, mediante o emprego da força. Assim, “as ordens sociais a que chamamos Direito são ordens coativas da conduta humana. Exigem determinada conduta

⁴⁷ PENHA, Marcos Bueno Brandão da. *Sanções não pecuniárias no Direito Tributário: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 55.

⁴⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes. 2006. p. 25.

⁴⁹ *Ibid.*, p. 29-30.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 35.

humana na medida em que ligam à conduta oposta um ato de coerção dirigido à pessoa que assim se conduz”⁵¹.

Portanto, de acordo com Kelsen, o momento da coação, ou seja, a aplicação de determinado ato previsto na ordem jurídica como consequência de uma situação de fato considerada socialmente prejudicial, que ocorre mesmo contra a vontade do destinatário e, caso necessário, mediante o emprego da força, que é o caráter decisivo para distinguir o Direito de outras ordens sociais⁵².

E, é justamente esse ato de coação, ato coativo, que tem o caráter de uma sanção, ao passo que a conduta humana contra a qual ele é dirigido tem o caráter de “conduta proibida, antijurídica, de um ato ilícito ou delito – quer dizer, é o contrário daquela conduta que deve ser considerada como prescrita ou conforme o Direito, conduta através da qual será evitada a sanção”⁵³.

Desse modo, é traço fundamental do Direito a existência de sanção, que se liga necessariamente a um ato ou a uma conduta ilícita, entendido aqui como um ato ou conduta contrária à prescrita pelo Direito. O ilícito é pressuposto da sanção e a sanção é consequência do ilícito. E quando Kelsen se refere a sanção está se referindo ao atributo da coerção do sistema jurídico, podendo esse sistema se utilizar ou não da penalidade para o cumprimento de determinada norma jurídica.

A seu turno, Norberto Bobbio apresenta diversos critérios para definir o que seria a norma jurídica e diferenciá-las das normas de outras naturezas, como as sociais ou as morais, como o critério que define a norma jurídica a partir de seu conteúdo, pelo qual seria norma jurídica aquela que regula uma relação intersubjetiva, entre duas pessoas, e em que haveria uma relação de interdependência entre um direito e um dever.

Todavia, segundo Bobbio, esse critério seria insuficiente, pois tal característica é verificada também em outros tipos de normas. Diante disso, Bobbio propõe um novo critério, que não é um critério exclusivo, mas que seria aquele que melhor delimita a esfera da norma jurídica.

Segundo Bobbio, os critérios por ele adotados devem ser entendidos como não exclusivos, mas integrativos uns com os outros, não havendo que se falar em disputa de superioridade entre um e outro critério. Além disso, Bobbio adverte que cada um dos critérios

⁵¹ Ibid., p. 36.

⁵² Ibid., p. 37.

⁵³ Ibid., p. 37.

não deve ser valorado como verdadeiro ou falso, mas como mais oportuno ou menos oportuno. Em seguida, apresenta a sua definição de sanção, como:

Podemos definir mais brevemente a sanção como a resposta à violação. Todo sistema normativo conhece a possibilidade da violação e um conjunto de expedientes para fazer frente a esta eventualidade. Podemos dizer que todo sistema normativo implica o expediente da sanção. Mas todas as sanções são iguais? Pode haver algum interesse em estudar as respostas às violações que os diversos sistemas normativos estabelecem. Pode ocorrer que este exame nos ofereça um critério posterior de distinção entre norma jurídica e outros tipos de normas. Violação da norma e sanção como resposta à violação estão implicadas em todo sistema normativo. Trata-se de ver se existem tipos diversos de resposta e se eles nos permitem uma classificação satisfatória dos diversos ordenamentos normativos⁵⁴.

Diante disso, Bobbio diferencia as normas jurídicas das demais normas, a partir da natureza das sanções a serem aplicadas em caso de violação a uma prescrição, apontando três tipos: a sanção moral, a sanção social e a sanção jurídica, que caracteriza justamente a norma jurídica.

As sanções morais provocam apenas respostas ou consequências internas no indivíduo violador da prescrição, como o “sentimento de culpa, um estado de incômodo, de perturbação, às vezes de angústia, que se diz, na linguagem da ética, "remorso" ou "arrependimento"⁵⁵ e têm relação com as normas morais. Em razão dos efeitos por ela provocados, apenas no âmbito interno do indivíduo, têm uma eficácia reduzida, pois, em geral, limitadas apenas aquelas que respeitam as normas morais. De outro modo, as sanções sociais provocam respostas ou consequências externas, oriundas do meio social em que convive aquele violador da norma, e está vinculada a uma norma social. Diferente da sanção moral, a sanção social tem uma eficácia mais forte, porém, seu problema é a falta de proporção entre a violação e a resposta, pois não são regradadas pela comunidade e não têm balizamento para a sua aplicação, o que gera respostas desiguais para uma mesma violação e por variar em razão do tempo e do espaço. Finalmente, há a sanção jurídica, que

“se distingue da moral por ser externa, isto é, por ser uma resposta de grupo, e da social por ser institucionalizada, isto é, por ser regulada, em geral, com as mesmas formas e através das mesmas fontes de produção das regras primárias. Ela nos oferece um critério para distinguir as normas que habitualmente se denominam jurídicas das

⁵⁴ BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica. 2. ed. rev. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno. Bauru, SP: EDIPRO, 2003. cap. 39.

⁵⁵ Ibid., cap. 40.

normas morais e das normas sociais. Trata-se das normas cuja violação tem por consequência uma resposta externa e institucionalizada⁵⁶.

Essa, portanto, segundo Bobbio, a característica da norma jurídica: é aquele que, uma vez descumprida, tem como consequência a aplicação de uma sanção jurídica que, por sua vez, apresenta como característica a sua institucionalização, o que significa que é predeterminada e organizada pelo próprio ordenamento jurídico.

Interessante notar que Bobbio sempre ressalva que esse seu critério não é exclusivo, valendo aqui citar sua afirmação, no sentido de que “Limitamo-nos a dizer que ele serve talvez para circunscrever melhor uma esfera de normas, que usualmente são chamadas de jurídicas, do que outros critérios”⁵⁷.

Essa ressalva de Bobbio é explicada, em seguida, quando ele trata do falso problema das “normas sem sanção” e aqui o sentido que ele parece empregar não é de “normas sem punição”, mas sim de “normas sem coerção”. O consagrado jurista explica que a presença de normas não sancionadas no ordenamento jurídico é um fato incontestável e a solução para essa “dificuldade” não é negar o fato. Narra que existem diversas normas não sancionadas no ordenamento jurídico e, inclusive, boa parte delas constam nas Constituições, o que leva os opositores da teoria sancionista a contestá-la justamente sob a alegação de que justamente as normas mais importantes do sistema não possuem o elemento tido como essencial pelos adeptos da teoria contestada.

Com relação a essa questão, Bobbio lembra a fase de formação de Direito, em que a sanção não era institucionalizada e não era organizada pelo Estado, mas aplicada pelos particulares. Ao passar de um Estado de Polícia para um Estado de Direito, argumenta o ilustre jurista, é natural que a totalidade das normas jurídicas não possuam necessariamente o atributo da sanção, a nosso ver, atributo da coerção. Na realidade, o sistema iria se tornando cada vez mais jurídico, com cada vez mais institucionalização e organização da técnica da sanção, não havendo como se pretender que toda e qualquer norma possuísse tal atributo. Em suas palavras, “somos inclinados a considerar um ordenamento tão mais "jurídico" (o Estado de direito é um Estado no qual o controle jurídico foi se ampliando, e por isso é mais "jurídico" do que um Estado de polícia) quanto mais a técnica da sanção vai se aperfeiçoando”⁵⁸.

⁵⁶ Ibid., cap. 42.

⁵⁷ Ibid., cap. 42.

⁵⁸ Ibid., cap. 44.

Portanto, podemos concluir que a coercitividade é sim um atributo da norma jurídica e elemento de distinção para outros sistemas, o que não necessariamente leva a conclusão de que todas as normas jurídicas do sistema devem estar diretamente ligadas a sanção/coerção.

1.5 Conceito de Sanção, sua relação com o ilícito e suas funções

Diante do exposto, pode-se observar que: (i) a sanção/coerção tem íntima e fundamental relação com o próprio Direito, na medida em que, embora existam correntes em sentido contrário, é possível afirmar que não existe Direito sem sanção/coerção e a aplicação da sanção/coerção serve para garantir a eficácia das normas; e (ii) a sanção/coerção se caracteriza como uma resposta do ordenamento jurídico à violação de uma conduta prescrita como conforme o Direito ou conforme o ordenamento jurídico, em que a violação se revela um ilícito, posto que contrário ao Direito, e a sanção é uma consequência deste ilícito.

No modelo deôntico, poder-se-ia afirmar que se A ocorre e A é um ilícito ou contrário ao Direito, então deve ocorrer B, sendo B a aplicação de uma sanção, entendido como procedimento ou meio para que a conduta A seja realizada. Assim, o ilícito é requisito para a aplicação da sanção e a aplicação da sanção depende, está condicionada, à ocorrência desse ilícito.

Nesse mesmo sentido, é a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Caracterizada a infração deve ser a sanção. Vimos de ver que a hipótese de incidência das normas sancionantes é precisamente o ilícito. Com a realização da infração in concreto incide o mandamento da norma sancionante. Vale dizer: realizado o “suposto” advém a “consequência”, no caso a sanção, conforme prevista e nos exatos termos dessa mesma previsão.⁵⁹

Hugo de Brito Machado também se alinha à teoria dos sancionistas e destaca que a sanção não há necessariamente de ser localizada no mesmo dispositivo que prevê determinado dever jurídico, devendo ser localizada no ordenamento jurídico como um todo, em outros dispositivos. Por esse motivo, afirma que

⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2001. p. 39.

[...] existem no ordenamento jurídico várias espécies de sanção de sorte que o descumprimento de um dever jurídico jamais estará a salvo da sanção. Considerando-se que ao dever jurídico contrapõe-se um direito, em último caso, caberá ao titular desse direito, em face da não-prestação, utilizar-se da ação correspondente⁶⁰.

Com isso, o ilustre doutrinador conceitua sanção como a consequência do ilícito, com a seguinte definição:

sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada.⁶¹

Na definição deste Autor, fica claro que o sentido por ele empregado de sanção é o sentido mais amplo de coercitividade do sistema jurídico, que pode se valer inclusive da sanção, no sentido de penalidade.

Quanto às funções da sanção, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶² apresenta duas: (i) o intimidativo e o (ii) repressivo. A primeira teria um aspecto psicológico e visaria evitar a violação do direito, enquanto que a segunda função se verificaria após ocorrido o desrespeito à norma.

Já Penha apresenta cinco funções da sanção: (i) preventiva, (ii) repressiva, (iii) reparatória; (iv) didática, e (v) assecuratória⁶³. A função preventiva seria equivalente à função intimidativa, no sentido de que a sanção tem o objetivo de estimular o cumprimento e desestimular o seu descumprimento, o que se realiza no temor dos destinatários da sanção de vir a sofrê-la. Já a função repressiva, como já mencionado, tem relação com o momento posterior ao descumprimento da norma. Além disso, é ligada à ideia de retributividade, de punir o infrator da norma pela aplicação de um castigo, um mal. A função reparatória busca a indenização de um dano causado a alguém pela infração de uma norma, portanto, essa função não é inerente a toda sanção, mas apenas naqueles casos em que, além do ilícito, se verifica também a ocorrência de um dano. A função didática da sanção tem relação com a finalidade da

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito Machado. (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dilaética, 2005. p. 401-402.

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 499.

⁶² COELHO, op. cit., p. 39-40.

⁶³ PENHA, Marcos Bueno Brandão da. *Sanções não pecuniárias no Direito Tributário: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 74-76.

sanção de contribuir para a educação e correção do infrator e serviria para que o infrator aprendesse as lições da conduta ou comportamento a ser seguido e não viesse a infringir aquela norma no futuro. Por último, Penha aponta a função assecuratória, pela qual a sanção serviria para realizar ou concretizar direitos, em um cenário que houvesse dificuldade ou inviabilidade de tal fim, sem a sua aplicação.

2 MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO DE TEXTOS NORMATIVOS

Além das noções estudadas de direito, coerção e sanção, parece-nos importante examinar os métodos de interpretação dos textos normativos, para que possamos enfrentar as questões colocadas neste trabalho, e examinar corretamente os preceitos positivados no texto constitucional, no CTN e no Decreto-Lei nº 37/1966, assim como o estudo de caso ao final colocado, cuja resolução envolve o adequado conhecimento dos diversos métodos ou critérios de interpretação e do peso e/ou importância que deve ou legislador dar (ou não) a eles.

Diante disso, nas linhas a seguir, analisaremos os métodos ou critérios de interpretação de textos normativos em geral para, após, chegarmos às nossas conclusões quanto ao método a ser seguido para a correta leitura dos textos normativos de Direito Aduaneiro.

2.1 Panorama Histórico – Jurisprudência dos Conceitos, Jurisprudência dos Interesses e Jurisprudência de Valores

Para a contextualização da evolução histórica da interpretação jurídica e, de forma especial, no Direito Tributário, socorremo-nos da doutrina de Ricardo Lodi⁶⁴, que dá excelente panorama sobre a matéria.

Segundo Lodi, a interpretação da lei tributária seguiu historicamente um movimento pendular, em que cada um dos pólos representava uma posição apriorística em relação à proteção do direito do contribuinte ou à proteção do direito do Fisco.

Assim, uma primeira etapa denominada “jurisprudência dos conceitos”, é caracterizada pela sociedade individualista do século 19, pela opção pelo método sistemático, e há o predomínio do formalismo. Já uma segunda etapa, denominada “jurisprudência dos interesses”, que surge como reação ao período anterior, já inspirada por ideias socialistas do Estado Social, é caracterizada pela opção pelo método teleológico, que acabou por desaguar na teoria da interpretação econômica do Direito Tributário. Por último, uma terceira etapa é a denominada “jurisprudência de valores”, que surge com a derrocada do Estado de Bem-Estar Social e o

⁶⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, *Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, cap. 2-4.

surgimento do Estado de Risco, na qual ascende a jurisprudência de valores, alimentada pela virada kantiana, e há o resgate do valor de justiça.

2.1.1 Jurisprudência dos Conceitos e o Positivismo Formalista

De acordo com Lodi, a jurisprudência dos conceitos teve em Puchta o seu criador e principal defensor. Nessa etapa, a ideia era que cada conceito superior autoriza certas afirmações, assim, se um conceito inferior se subsume a um de ordem superior, serão necessariamente válidas para aquele todas as afirmações que se fizerem para este. Houve uma prevalência do formalismo jurídico, que mais tarde desenvolvido por Hans Kelsen. A identidade entre a jurisprudência de conceitos e Hans Kelsen é justamente o positivismo formalista, que se caracteriza separação entre direito e moral. Para Kelsen, a questão da Justiça só interessa ao direito quando introduzida por uma norma do ordenamento jurídico.

Nessa etapa de pensamento, o princípio da legalidade era considerado o grande pilar do sistema jurídico e o método de interpretação sistemático era o mais importante de todos. Em decorrência, no Direito Tributário, havia a subordinação dos conceitos tributários aos conceitos de direito civil, em detrimento da realidade econômica subjacente ao fato gerador definido em Lei.

Diante dessas balizas, a conclusão apontada por Lodi não poderia ser muito diferente e é no sentido de que restou limitada a atividade hermenêutica, era vedado o uso da analogia e a atividade de interpretação ficou limitada à mera subsunção. Segundo Lodi, no Brasil, essa etapa do pensamento jurídico, encontrou grande receptividade da doutrina.

2.1.2 Jurisprudência dos Interesses e o Positivismo Economicista

Lodi narra que a etapa de pensamento seguinte, da jurisprudência dos interesses, surgiu como reação ao período anterior, tendo como pano de fundo o Estado Social, que se propôs a garantir ao cidadão as prestações indispensáveis à manutenção de suas necessidades básicas (saúde, educação, previdência e assistência social) e cita como seu principal defensor Phillip Heck.

Lodi explica que, para os juristas que integram essa escola, o legislador, como pessoa, vem a ser substituído pelas forças sociais, que são por eles denominados interesses, extraídos pela lei do contexto social. Assim, o centro de gravidade muda da decisão pessoal do legislador para os interesses que motivaram a produção legislativa.

Com isso, Lodi afirma que a ideia defendida por essa escola rompeu com a lógica formalista e adotou um positivismo científico (inspirado por Eugen Ehrlich, Max Weber e Stuart Mill, com o seu utilitarismo econômico). Além disso, a escola da jurisprudência dos interesses deslocou o centro da problemática jurídica da norma (onde estava centrada na jurisprudência de conceitos) para o fato, seja ele histórico, social ou econômico.

Nessa etapa, observava-se o triunfo das ideias de justiça sobre a segurança jurídica, ficando o princípio da legalidade colocado em segundo plano, ganhando força o princípio da capacidade contributiva. Em decorrência, ganha relevo e há a supremacia do método teleológico.

Essa escola deu origem, na Alemanha, à teoria da interpretação econômica do fato gerador, a partir da obra de Enno Becker, que incluiu o art. 4º ao Código Tributário Alemão, com a seguinte redação: *“Na interpretação das leis tributárias, devem ser observadas sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações”*.

É a fase da preponderância da Economia sobre o Direito e o aplicador da lei é o grande astro do fenômeno hermenêutico.

Como narra Lodi, a teoria da interpretação econômica do fato gerador acabou por admitir a tributação por analogia gravosa e, com a subida do movimento nazista, essa teoria foi tomada para afastar a legalidade e tributar seguindo os interesses e ideais do Estado Nazista. Apesar disso, demonstrou certo vigor na Alemanha até a década de 50, do século passado.

2.1.3 Jurisprudência de Valores e o Pós-Positivismo

Por último, Lodi expõe a etapa de pensamento denominada “jurisprudência de valores”, que foi criada a partir da força do pensamento neokantiano alemão do início do século XX, por filósofos como Gustav Radbruch, e foi desenvolvida no campo do Direito por Karl Larenz.

A jurisprudência de valores rompeu com o positivismo – tanto de origem normativista da jurisprudência de conceitos como de cunho sociológico da jurisprudência de interesses – reaproximando Direito e Moral, com o resgate da ideia de Justiça.

Na década de 70, foi intensificada por John Rawls. Nessa época, houve o ressurgimento do relacionamento entre ética e direito, criando o ambiente propício à virada kantiana e ao resgate dos direitos fundamentais e justiça.

Essa escola de pensamento tem como marco a obra de John Rawls, “Uma Teoria da Justiça”. Nessa obra, John Rawls desenvolve a teoria de justiça a partir de um acordo em que todos os membros da sociedade estariam em igualdade de condições. John Rawls desenvolve sua ideia de justiça, que denomina justiça como equidade a partir de dois princípios, a liberdade e a diferença, que tem relação com a igualdade. As ideias de John Rawls resgataram o valor da justiça, abrindo caminho para a discussão sobre uma justiça tributária baseada em valores e princípios e não numa visão arrecadatória, como a preconizada pela escola da jurisprudência de interesses, da interpretação funcional ou econômica.

Nessa etapa, que adota como pano de fundo o Estado de Risco, adota-se um pluralismo metodológico, afastando a aplicação apriorística de qualquer dos métodos de interpretação, e dando prevalência à utilização de todos eles, de acordo com os valores envolvidos no caso concreto.

Dessa exposição histórica de Lodi, podemos concluir que o intérprete na jurisprudência de conceitos é o legislador (opção pelo método sistemático), na jurisprudência de interesses é o juiz (opção pelo método teleológico), e na jurisprudência de valores, há uma pluralidade de intérpretes, que envolve todos os agentes do processo, devendo o intérprete adotar uma pluralidade de métodos de interpretação em detrimento da prevalência de um método específico.

A seguir, devidamente contextualizada a matéria, para o devido aprofundamento do tema, passaremos a expor os ensinamentos da doutrina de Kelsen, mais identificada com a jurisprudência dos conceitos, da doutrina que se debruçou sobre o critério econômico na interpretação das leis tributárias, mais identificado com a jurisprudência de interesses, e da doutrina de Larenz, mais identificada com a jurisprudência dos valores. Ainda, visitaremos a doutrina de Scalini, que traz uma visão distinta e bastante criticada sobre a interpretação.

Após o exame da doutrina desses Autores, passaremos a análise a interpretação do texto tributário para, finalmente, para, enfim, delinear a metodologia a ser seguida neste trabalho, de interpretação de textos de Direito Aduaneiro.

2.2 Doutrina de Hans Kelsen

Como já afirmado, a primeira escola de pensamento mencionada, da jurisprudência de conceitos, guarda grande aproximação com a doutrina de Hans Kelsen, pela prevalência do formalismo e do método sistemática de interpretação, na qual o grande interprete é o legislador.

Entretanto, há também afastamentos entre a jurisprudência de conceitos e a doutrina de Hans Kelsen, por exemplo, no que diz respeito à possibilidade de por ele denominada “interpretação simplesmente cognoscitivas” criar Direito novo ou colmatar pretensas lacunas, em que Kelsen entende que não, em contraponto à jurisprudência de conceitos.

Existe aproximação no que diz respeito à essência do que é interpretar. Segundo Kelsen⁶⁵,

uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior. Na hipótese em que geralmente se pensa quando se fala em interpretação da lei, deve responder-se à questão de saber qual o conteúdo que de há de dar à norma individual de uma sentença judicial ou de uma resolução administrativa, norma essa a deduzir da norma geral da lei na sua aplicação a um caso concreto. Mas há também uma interpretação da Constituição, na medida em que de igual modo se trata de aplicar esta- no processo legislativo, ao editar decretos ou outros atos constitucionalmente imediatos – a um escalão inferior.⁹⁹

Kelsen afirma que a relação entre o escalão superior e o escalão inferior, como ocorre entre Constituição e Lei, entre Lei e sentença judicial, é uma relação de vinculação ou determinação, embora reconheça que essa determinação nunca é completa e que exista sempre uma margem de livre apreciação por parte do aplicador. Nesse ponto, Kelsen adota a figura do quadro ou da moldura, segundo a qual

a norma do escalão superior não pode vincular em todas as direções (sob todos os aspectos) o ato através da qual é aplicada. Tem sempre de ficar uma margem, ora maior ora menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre, em relação ao ato de produção normativa ou de execução que a aplica, o caráter de um quadro ou moldura a preencher por este ato. Mesmo uma ordem o mais pormenorizada possível tem de deixar àquele que a cumpre ou executa uma pluralidade de determinações a fazer.⁶⁶

⁶⁵ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo. Martins Fontes. 2006. p. 387.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 388.

Para Kelsen, essa margem de livre apreciação decorria de uma “indeterminação intencional do ato de aplicação do Direito”, que podia dizer respeito tanto ao fato condicionante (antecedente) quanto à consequência condicionada (consequente) e ocorria quando o próprio órgão que estabeleceu a norma a aplicar pretendeu que parte da norma fosse determinada e parte da norma fosse indeterminada, deixando a sua determinação para o momento posterior de aplicação. Mas também poderia decorrer de uma “indeterminação não-intencional do ato de aplicação do Direito”, que resulta da pluralidade de significações de uma palavra ou da sequencia de palavras da qual o interprete deve extrair a norma jurídica. Ou seja, “o sentido verbal da norma não é unívoco, o órgão que tem de aplicar a norma encontra-se perante várias significações possíveis”⁶⁷.

Na matéria, o principal ponto destacado por Kelsen é que o Direito a ser aplicado se encontra como uma moldura dentro da qual há várias possibilidades de aplicação, o que significa que, de um texto normativo, há várias normas possíveis para serem aplicadas na solução de um caso concreto, desde que todas elas se encontrem dentro do quadro ou moldura vislumbrada por Kelsen.

E aqui que reside o maior ponto de discordância de Kelsen com a doutrina usual de interpretação jurídica existente à sua época – e também nos dias de hoje. Kelsen asseverava que existia mais de uma solução correta, ou seja, mais de uma norma adequada ao caso concreto, afastando-se da ideia de que, na interpretação de textos jurídicos, embora exista uma série de normas possíveis em um momento do trabalho interpretativo, ao final, dessas candidatas, o intérprete deve encontrar a única norma adequada e aplicável. A seguir, a sua crítica:

Se por “interpretação” se entende a fixação via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato do tribunal, especialmente. (...) A teoria usual de interpretação quer fazer crer que a lei, aplicada ao caso concreto, poderia fornecer, em todas as hipóteses, apenas uma única solução correta (ajustada), e que a “justeza” (correção) jurídico-positiva desta decisão é fundada na própria lei. Configura o processo desta interpretação como se se tratasse tão somente de um ato intelectual de clarificação e compreensão (...) mas não a sua vontade, e como se, através de uma pura atividade de intelecção, pudesse realizar-se, entre as possibilidades que se apresentam, uma escolha que correspondesse ao Direito positivo, uma escolha correta (justa) no sentido do Direito positivo⁶⁸.

⁶⁷ Ibid., p. 389.

⁶⁸ Ibid., p. 390-391.

Em decorrência, quando trata dos métodos de interpretação, Kelsen afirma que eles conduzem sempre a um resultado apenas possível, “*nunca a um resultado que seja o único correto*”⁶⁹.

Com isso, Kelsen afasta a ideia de que a interpretação seria um ato de conhecimento, nas suas palavras, uma “auto-ilusão”, pois iria contra o pressuposto de possibilidade da própria interpretação, que, como ele destaca, resulta sempre em mais de uma norma possível, no sentido ainda mais amplo, também de adequada e correta à solução do caso concreto. E encampa a ideia que a interpretação seria um ato de vontade, em que o órgão aplicador do Direito, dentre as várias possibilidades encontradas ou reveladas através da interpretação cognoscitiva, efetua uma escolha por uma delas para por fim a um litígio e/ou resolver um caso concreto.

2.3 Critério Econômico na Interpretação

Como já adiantado, a interpretação econômica é atribuída ao doutrinador tedesco Enno Becker.

Quanto às origens, José Eduardo Monteiro de Barros narra que a teoria surgiu em 1919, apenas 9 anos após a data atribuída ao nascimento do direito tributário, que é 1910, movida pela preocupação da adoção na então nova ciência de um exagerado formalismo conceitual⁷⁰.

Enno Becker foi chamado a elaborar o Ordenamento Tributário Alemão e, nessa oportunidade, suas ideias foram propostas e acabaram positivadas no Código Tributário Alemão, em dois dispositivos. O primeiro enunciava que “Na interpretação das leis tributárias deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias”. O segundo enunciava que: “A obrigação tributária não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil”.

De acordo com Monteiro de Barros, o Código Tributário Alemão foi promulgado em 13/12/1919, exerceu enorme influência naquela época e tempos depois e acabou sendo adotado posteriormente, em 16/10/1934, pela chamada Lei de Adaptação Tributária, que manteve os dispositivos concebidos por Becker e, no capítulo de normas tributárias, acrescentou o seguinte

⁶⁹ Ibid., p. 392.

⁷⁰ BARROS, José Eduardo Monteiro de. A interpretação Econômica em Direito Tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 169-179.

enunciado: “As leis fiscais devem ser interpretadas consoante as concepções do nacional-socialismo”.

Em seguida, a teoria teria se consolidado na Alemanha e influenciado mundo afora, com adeptos da Suíça, na Itália, entre os herdeiros da famosa Escola de Pávia, e, inclusive, no Brasil, com aceitação de Dino Jarach, italiano radicado na Argentina cuja doutrina muito influenciou a influencia o nosso Direito Tributário, e de Amílcar de Araújo Falcão.

Segundo Monteiro de Barros, a interpretação econômica no Direito Tributário bastrai a forma para se preocupar apenas com a sua substância, de modo que adquire especial relevância a substância dos atos, do que a própria forma. Essa forma de leitura da norma tributária visa mais a realidade econômica subjacente nas relações jurídicas, do que a “forma léxica, verbal de explicitação ou exteriorização dos negócios, dos atos jurídicos, das transações.

Muito embora tenha narrado as fortes críticas sofridas por essa teoria, Monteiro de Barros não chega a afastar totalmente a sua aplicação do direito tributário, defendendo que a interpretação econômica deveria ser utilizada nessa ciência, mas como um critério informador apenas e, sem exclusividade, e tal critério valeria tanto para a Fazenda Pública quanto para o contribuinte, asseverando que “não é uma arma de que dispõe o fisco, para exigir do contribuinte um imposto que não seja devido, numa relação jurídica, que não se completou. É uma arma a favor do contribuinte e a favor do Fisco. É um critério de explicitação de uma determinada relação jurídica.

Por sua vez, Sampaio Dória apresente consistentes argumentos para o ordenamento jurídico brasileiro não ter encampado a teoria da interpretação econômica do fato gerador.

Segundo o Autor, a adoção da interpretação econômica implica necessariamente no abandono do texto para se aplicar as diretrizes econômicas a ele subjacentes, algo que resultaria em inovar o direito e encontraria resistência na divisão dos poderes e vedação no princípio da estrita legalidade, já previsto na Constituição de 1967⁷¹.

Além disso, ao contrário da Alemanha, não existiria no Brasil dispositivo legal que desse amparo, sustentação, para a extração de norma em tal direção. Ao contrário, no ordenamento brasileiro, os artigos 109 e 110 do CTN caminham em outra direção, pois, apesar de a lei tributária visar o conteúdo ou efeitos econômicos do fato gerador e não a sua exteriorização formal e apesar de o direito tributário autônomo e poder alterar as categorias de direito privado, para uma atuação mais eficaz de suas normas, essa atividade foi reservada ao legislador e não ao aplicador da norma tributária.

⁷¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushtsky, 1977. p. 94-98.

Nesse sentido, Sampaio Dória arremata:

Vale dizer, o legislador brasileiro aceitou as premissas da teoria da prevalência econômica consagrada no Código Alemão (cuja exatidão, aliás, não se pode negar), mas opôs sérias restrições à admissibilidade de todas as consequências dela extraídas. Especialmente opôs reserva de que a assemelhação das situações econômicas idênticas para fins de tributação idêntica deve partir sempre do legislador, ao expressamente desprezar a diversidade de formas jurídicas sob que se apresentam, e nunca do aplicador da lei, que está adstrito à linguagem desta ou bem então inova, assumindo o papel de seu feitor. Aplicação singela do princípio da reserva da lei em matéria fiscal.

Em adição, pode-se citar Morris Lehner⁷², que constatou que a consideração econômica não alcançou grau elevado nos temas da justiça tributária, de forma diferente do que ocorreu com a tributação segundo a capacidade contributiva, esta última sim apresentada como fundamentação na jurisprudência dos tribunais superiores da Alemanha.

Na visão desse Autor, a consideração econômica era entendida como uma forma especial de interpretação dos fatos geradores de direito tributário que apresentam conceitos de direitos civil e enquanto regra de interpretação era concebida para aqueles que aplicam a lei. Por essa teoria, os conceitos de direito civil incluídos nas hipóteses de incidência sempre serviriam apenas como uma improvisação necessária para compreender a situação fática econômica, de modo que os conceitos de direito civil sempre estariam sujeitos a uma consideração econômica especial.

A crítica de Lehner é que a teoria da consideração econômica teria sido concebida para se interpretar as normas tributárias, adotando-se como finalidade de tais normas os interesses arrecadatórios. Todavia, o Autor contesta que uma finalidade arrecadatória, não específica, não pode se constituir como uma premissa para uma interpretação teleológica.

Portanto, a teoria da consideração econômica teria falhado, dentre outros motivos, por se preocupar exclusivamente com o aumento de recursos para financiamento do Estado, no período do pós guerra, no qual as finanças estatais estavam combalidas, e ter deixado de lado a justiça fiscal, algo que foi prestigiado pela teoria da capacidade econômica, o que fez dela um importante alicerce da tributação.

⁷² LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a capacidade contributiva: Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143-154.

2.4 Doutrina de Karl Larenz

Logo na introdução de sua obra, “Metodologia da Ciência do Direito”⁷³, Larenz apresenta a importância do tema – de se adotar uma metodologia bem definida para operar e praticar o Direito -, nos termos a seguir:

As leis deixariam de ser cogentes e falhariam a sua tarefa de direção no seio da comunidade, caso não se observe uma metodologia” (...) “As decisões judiciais, mesmo quando nelas se verifique juízos de valor, não podem ser aceitas às cegas; elas requerem confirmação, no sentido de verificar se são compatíveis com outras decisões e princípios jurídicos reconhecidos, e se são materialmente aceitáveis, o que é impossível de se aferir sem a observação de determinadas exigências metódicas.¹⁰⁸

Segundo Larenz, interpretar é *“uma atividade de mediação, pela qual o intérprete traz à compreensão o sentido de um texto que se lhe torna problemático”*.

A primeira questão colocada por Larenz diz respeito ao escopo da interpretação, nesse ponto, valeria a vontade do legislador ou sentido normativo da lei? Na realidade, como ensina o Autor, as duas possibilidades apresentadas derivam de teorias sobre a matéria. Pela teoria subjetivista ou teoria da vontade, é considerado o escopo da interpretação a indagação da vontade histórico-psicológica do legislador. Por sua vez, a teoria objetivista ou teoria da interpretação imanente à lei considera que o escopo da interpretação é a exploração do sentido que é inerente à própria lei.

Larenz afirma que nenhuma delas pode ser aceita sem limitações.

Afirma o prestigiado Autor que a verdade da teoria subjetivista é que a lei jurídica, ao invés de lei natural, é feita por homens, é expressão de uma vontade dirigida à criação de uma ordem tanto quanto possível justa e adequada às necessidades da sociedade, ao passo que a verdade da teoria objetivista é que uma lei, logo que aplicada, irradia uma ação que lhe é peculiar, que transcende aquilo que o legislador tinha tentado. A lei intervém em relações da vida diversas e em mutação, cujo conjunto o legislador não poderia ter considerado e dá resposta a questões que o legislador sequer tinha colocado a si próprio. Assim, como o decurso do tempo, a lei ganha vida própria e se afasta, desse modo, da ideia de seus autores.

Diante disso, Larenz propõe que a interpretação deve combinar as duas teorias. Assim, o escopo da interpretação é o sentido normativo do que é agora juridicamente determinante,

⁷³ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. Parte II, Capítulos 4 e 5.

quer dizer, o sentido normativo da lei. E esse sentido deve ser estabelecido, atendendo a intenções de regulação e às ideias normativas concretas do legislador histórico. É resultado de um processo de pensamento em que todos os momentos mencionados, tanto o subjetivo como o objetivo, devem estar englobados.

Larenz lembra que Savigny distinguia os elementos de interpretação em gramatical, lógico, histórico e sistemático. Já assinalava que não podiam ser isolados, mas que vão ser discutidos e atuar sempre conjuntamente.

Desse modo, Larenz afirma que não se trata de métodos diferentes de interpretação, mas pontos de vista metódicos que vem ser todos tomados em consideração para que o resultado da interpretação possa pretender ser correto. E, não raramente, é necessária uma ponderação entre os diferentes pontos de vista.

Em seguida, Larenz apresenta esses pontos de vista metódicos que devem ser levados em consideração para a realização da interpretação. Pela própria forma de adoção de cada um desses pontos de vista, percebe-se que longe de serem métodos isolados de interpretação, são, em verdade, etapas a serem perseguidas pelo interprete para, ao final, chegar à norma que resulta de um texto ou de textos normativos, como defende o Autor.

2.5 Critérios de Interpretação de Larenz

a) Sentido Literal

Assim, o primeiro ponto de vista metódico apresentado por Larenz é o sentido literal. É o marco zero para o intérprete ou operador do Direito em seu trabalho hermenêutico.

Como afirma Larenz, toda a interpretação se inicia e tem como limite o sentido literal do texto, que significa o sentido de uma palavra ou conjunto de palavras no uso linguístico geral ou no uso linguístico especial do falante concreto, que é a lei. O legislador se serve da linguagem corrente porque a lei se dirige ao cidadão e deseja ser entendida por ele. Mas também o legislador se serve da linguagem técnico-jurídica especial, na qual ele pode expressar com maior precisão e cujo uso dispensa a necessidade de muitos esclarecimentos circunstanciais.

O Autor observa que a flexibilidade, a riqueza de cambiantes e a capacidade de adaptação da linguagem geral é que vão constituir, ao mesmo tempo, a força e a fraqueza do ponto de vista ou “método” referente ao sentido literal.

De qualquer maneira, o sentido literal a extrair do uso linguístico geral ou do uso linguístico especial serve como uma primeira orientação e, por outro lado, enquanto sentido literal possível, como um limite da interpretação propriamente dita.

Portanto, para um ou mais textos normativos, há inúmeras normas passíveis de serem extraídas. O ponto de vista do sentido literal serve justamente como um primeiro passo para isolar, nesse universo, normas que decorram de sentidos literais possíveis daquelas normas que decorram de sentidos literais não possíveis de serem extraídos de determinado texto normativo.

Esse o sentido da consagrada expressão adotada por Larenz, de que o sentido literal é o início e o limite da interpretação, sendo vedado ao exegeta uma interpretação que vai além do texto normativo, ou melhor, além de um dos sentidos literais possíveis do texto normativo.

b) Contexto Significativo da Lei

O segundo ponto de vista apresentado por Larenz é o “contexto significativo da Lei”, que tem relação com a interpretação sistemática: entre as várias interpretações possíveis segundo o sentido literal, deve ter prevalência aquela que possibilita a garantia de concordância material com outra disposição.

Assim, o critério do contexto significativo exige prestar atenção ao contexto, como se requer para a compreensão de todo o discurso coerente. Além disso, seguindo esse critério ou ponto de vista, a interpretação deve exprimir a concordância material das disposições dentro de uma regulação e, ainda, deve tomar em conta a ordenação externa da lei e da sistemática conceitual a ela subjacente.

Esse critério tem identidade com o critério sistemática, mas conduz ao critério teleológico, porque só é possível compreender plenamente o contexto significativo da lei quando se retoma a finalidade da lei, as suas opções valorativas e os seus princípios vetores. Nesse sentido, Larenz traz a observação de Friedrich Muller, para quem: “as regras tradicionais de interpretação não podem ser individualizadas como métodos independentes entre si. Ao contrário, elas se manifestam no processo de concretização da norma complementando e apoiando umas às outras”.

Portanto, não há que se falar em o intérprete poder escolher um dentre os diversos métodos de interpretação. Na realidade, como já é possível se constatar, pela metodologia proposta por Larenz, o intérprete parte da generalidade, da mais ampla gama de possibilidades interpretativas possível, e vai percorrendo etapas, que lhe permitem descartar os sentidos que vão se mostrando incompatíveis, primeiro, com o sentido literal do texto, depois, com o sistema

normativa a que pertence dado texto jurídico a ser interpretado e, após, aqueles sentidos que não guardam conformidade com a finalidade da Lei. É um trabalho de ajuste fino, de testes, erros e acertos, tal qual o violeiro que vai ouvindo os tons de suas cordas, o velejador que acerta as suas velas, até chegar ao ponto ideal.

c) Intenção reguladora, fins e ideias normativas do legislador histórico

Em seguida, Larenz expõe o ponto de vista referente à “intenção reguladora”, que tem relação com o elemento histórico de interpretação. Se, após o uso do critério literal, do contexto significativo da lei e a sistemática que lhe é subjacente, o intérprete ainda verificar que mais de uma interpretação possível, o próximo passo é perguntar qual a interpretação que melhor corresponde à intenção reguladora do legislador ou à sua ideia normativa.

Como explica Larenz, a questão que se coloca nesse ponto é a seguinte: quando se fala em intenção reguladora do legislador ou à sua ideia normativa, de que pessoas se está a falar? Intenção geral da Lei, tendência global da lei, é diferente dos pormenores da lei aprovada. Assim, de um lado, temos a intenção reguladora, os fins e a sua hierarquia, opções fundamentais do legislador e, de outro, as ideias normativas concretas das pessoas que tomaram parte na assessoria e redação do texto legislativo. A que importa é apenas a primeira!!! Apenas a primeira pode ser considerada como “vontade do legislador”, tendo pouca serventia os demais aspectos.

Para ilustrar, Larenz afirma que um artigo doutrinário de um assessor parlamentar afirmando ser X o sentido de determinado termo empregado por aqueles que redigiram o projeto de lei não tem qualquer relevância. Isso porque esse pormenor dificilmente foi considerado pela Casa Parlamentar na aprovação do projeto. Logo, o que importa é a intenção global reguladora. Nos dizeres de Larenz, “essas opiniões não representam qualquer bitola vinculativa para o intérprete, que, pelo contrário, se afastará delas amiúde, porque as ideias normativas dos autores da lei ficam geralmente aquém das possibilidades de aplicação da norma”.

d) critérios teleológico-objetivos

Larenz ainda expõe o critério ou ponto de vista teleológico-objetivo, que é diferente do critério anterior e decorre da constatação que existem finalidades da lei que nem sempre são apreendidas pelo legislador. Daí se fala em critério teleológico-objetivo. Nesse sentido, tem-se que a *ratio legis* que significa o fundamento racional da Lei, nem sempre o próprio legislador

tem de antemão consciência dele, sendo, por vezes, elaborado posteriormente pela ciência, portanto, é um critério teleológico-objetivo.

e) o preceito da interpretação conforme à Constituição

Por último, o Autor chama a atenção para o critério segundo o qual, dentre as interpretações possíveis segundo os demais critérios, sempre deve se obter preferência por aquela que melhor concorde com os princípios da Constituição, sendo esse mais um critério de interpretação.

A nosso ver, apesar de ser tratado de forma específica, esse critério não deixa de ter identidade com o elemento sistemático.

Na comparação da interpretação da lei com a interpretação de negócios jurídicos, em que, em geral, se adotam os mesmos métodos ou pontos de vista, para ficar com a expressão adotada por Larenz, esse Autor faz uma ressalva, ao afirmar que a interpretação da lei é diferente da interpretação dos contratos, porque

[...] por detrás da regulamentação legislativa está, para além disso a vontade do legislador de criar uma regulamentação justa, estão princípios éticos-jurídicos e a natureza das coisas de que a regulamentação trata, está a exigência de tratar igualmente aquilo que é igual e de evitar contradições valorativas. Tudo isso não tem qualquer papel na interpretação dos negócios jurídicos.

Esses, portanto, os pontos de vista ou critérios para se chegar a uma adequada interpretação de textos jurídicos, segundo Larenz, ideias estas que estão bem alinhadas com a jurisprudência de valores e, portanto, com a mais moderna escola de pensamento sobre a matéria.

Como se observa de sua doutrina de Larenz, na inter-relação dos critérios de interpretação, o ponto principal é que não se trata de diferentes métodos de interpretação, mas de pontos de vista a que cabe um peso distinto.

2.6 Doutrina de Antonin Scalia

Por último, citamos ainda a corrente de pensamento dos “textualistas”, que tem como expoente Antonin Scalia, juiz da Suprema Corte dos Estados Unidos da América entre 1986 até o ano de 2016.

Embora seja bastante controvertida, não seja predominante e tenha recebido severas críticas da doutrina norte-americana, como a feita por Ronald Dworkin, que, apesar de reconhecer a clareza nas ideias apresentadas, aponta uma série de contradições, em especial, para fins de interpretação constitucional, e afirma que o pensamento de Scalia acaba por ter um caráter esquizofrênico, o textualismo e seus métodos servem para trazer mais luzes ao complexo exercício de interpretação jurídica, o que justifica, ao menos, o seu conhecimento⁷⁴.

Ao tratar da ciência da interpretação dos dispositivos legais, Scalia destaca inicialmente que as cortes não têm uma teoria de interpretação inteligível, aceita de forma geral e que seja aplicada consistentemente.

Scalia observa que frequentemente, em decisões das Suprema Corte e de outros tribunais, é encontrada a afirmação o objetivo do juiz na interpretação da Lei é buscar e dar efeito à “intenção do legislador”.

E aqui entra a principal oposição do textualismo por ele defendido. Para Scalia, o intérprete não deve buscar a intenção do legislador, mas sim deve buscar a norma que se extrai da Lei, tal como foi editada. Em suas palavras:

Governo por intenção não expressa é similar a uma tirania. É a Lei que impera, não a intenção do legislador. É o que me parece ser a essência do famoso ideal americano estabelecido na Constituição de Massachusetts: um governo de leis, não de homens. Homens podem intencionar o que eles quiserem, mas são só as leis aprovadas que irão nos vincular.⁷⁵

De acordo com Scalia, a aceitação da ideia de que o objeto da interpretação judicial deve ser determinado pela intenção do legislador traz 2 problemas: (i) uma ameaça teórica, decorrente de os cidadãos ficarem obrigados por uma intenção legislativa genuína porém não expressa na lei, ao invés de ficarem obrigados pela lei; e (ii) uma ameaça prática, pois, na falta de uma intenção legislativa expressa na lei, os juízes iriam buscar os seus próprios objetivos e desejos, o que nos leva à conclusão que o significado da lei passará a ser aquele que o juiz acredita deva ser o significado da lei.

Para ilustrar a forma por ele defendida de interpretar textos legais, Scalia cita dois exemplos da jurisprudência norte-americana.

O primeiro é o caso *Church of the Holy Trinity v. United States*, de 1892, em uma Igreja localizada em Nova Iorque contratou um inglês para ser seu reitor e pastor e o governo alegou

⁷⁴ SCALIA, Antonin. “A matter of interpretation”. Princeton University Press. 1997. P. 115.

⁷⁵ *Ibid.*, p. 17.

que esse contrato violava uma lei federal que prescrevia ser proibido para qualquer pessoa “de qualquer modo, ajudar ou encorajar a migração de um estrangeiro (...) para dentro dos Estados Unidos (...) para realizar trabalho ou serviço de qualquer espécie nos Estados Unidos”.

O Tribunal local julgou a Igreja responsável pela violação à lei federal, porém, a Suprema Corte Americana reverteu essa decisão, sob a fundamentação de que, embora o dispositivo tivesse uma redação bem restrita, com a utilização das palavras mais amplas trabalho e serviço adjetivadas com “de qualquer espécie”, o que levaria, em princípio, a inclusão da contratação do padre na vedação legal, “nós não podemos pensar que o Congresso tinha a intenção de penalizar uma transação do tipo que se está a avaliar no presente caso”⁷⁶.

Logo, tratou-se de um típico caso que foi decidido, ao se dar maior prevalência à intenção do Legislativo do que aos sentidos mais evidentes do texto normativo. Para Scalia, a Suprema Corte decidiu com base em indicações extratextuais, para chegar à conclusão de que a norma que se extraía do texto era no sentido de que a vedação só se aplicaria a trabalhos manuais, com o que ele discorda frontalmente, ao afirmar: “É claro que eu penso que o ato está de acordo com a letra da lei e, em consequência, com a norma jurídica aplicável, logo, caso encerrado”⁷⁷.

De acordo com o autor, simplesmente não é compatível com a teoria democrática que as leis signifiquem qualquer coisa que os tribunais pensem que ela deva significar e que juízes não eleitos pelo povo decidam o que esse significado deva ser, sendo a decisão incorreta porque ela deixou de seguir o texto legal.

Todavia, o textualismo não quer impor uma interpretação estrita ou literal, nem quer dizer que a interpretação deva ser feita de forma leniente, mas deve ser feita razoavelmente para expresse e contenha todo o seu significado.

Para tanto, o autor apresenta um segundo exemplo, caso *Smith v. United States*, decidido pela Suprema Corte Americana. Nesse caso, existe uma lei que previa um aumento no tempo de cadeia “se o acusado durante e com relação ao crime de tráfico de drogas usar um revólver” e o acusado do crime ofereceu uma arma descarregada ao traficante para comprar a droga, sendo enquadrado na circunstância agravante da pena.

Embora alguns juízes tenham concordado com a acusação, Scalia divergiu do entendimento, pois o termo “usar a arma” não poderia ser interpretado daquela maneira, mas

⁷⁶ Ibid., p. 19.

⁷⁷ Ibid., p. 20.

como “usar um revólver” para o propósito de que um revólver é normalmente utilizado, com uma arma.

Por fim, Scalia rebate uma crítica que o seu “textualismo” recebe frequentemente, no sentido de que seria formalista. Em suas palavras, *“A resposta para isso é, é claro, o textualismo é formalista! O Direito é sobre a forma”*. Em seguida dá exemplos da importância da observação do formalismo no direito, quando, há uma proibição de uma venda feita por cidadão de certo produto a um país estrangeiro e o cidadão faz a venda antes do Presidente ratificar a lei, o que torna a venda lícita; ou, quando um assassino é pego com as mãos sujas de sangue, atracado com o corpo da vítima, um vizinho com um câmara filma tudo e o assassino confessa em vídeo o crime, e mesmo assim, o Estado não pode punir imediatamente o sujeito, tem que abrir um procedimento criminal e oportunizar todo o direito de defesa ao sujeito. De acordo com Scalia, *“isso não é formalismo? Vida longa ao formalismo. É o que faz um governo ser um governo de leis e não um governo de homens”*⁷⁸.

2.7 Interpretação da Norma Tributária

Em sua alentada obra doutrinária⁷⁹, Bernardo Ribeiro de Moraes dedica um capítulo ao tema da “interpretação das normas jurídicas tributárias” e expõe os diferentes métodos – no sentido de procedimento ou conjunto de procedimentos a atingir um fim, no caso, “a apreensão do sentido ou o alcance da norma jurídica” – de interpretação: gramatical, lógico, teleológico, histórico e o sistemático.

Após, chega à conclusão de que nenhum método deve ser prevalente, pois nenhum dos métodos, de forma isolada, é capaz de resolver satisfatoriamente o problema da interpretação.

Segundo o Autor:

A interpretação não se faz com um único método isolado. Assim, inicialmente, para chegarmos a uma interpretação mais conveniente e mais segura, podemos dizer que o intérprete não pode aceitar a hipertrofia de um determinado método ou processo hermenêutico, com o repúdio dos demais. Por outro lado, não poderá constituir solução, também, considerar que todos os métodos devem ser aplicados para um único

⁷⁸ Ibid., p. 24.

⁷⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. V. 2, p. 173 e ss.

caso, em conjunto, numa atitude de pluralismo metodológico, com utilização dos diversos elementos.⁸⁰

Dessa maneira, segundo esse autor, é certo que não pode se dar prevalência a um método específico de interpretação, mas isso também não quer dizer que se deva testar todos os métodos de interpretação em um determinado caso. Na realidade, a ideia é que “para a interpretação, o intérprete poderá valer-se de qualquer método ou processo hermenêutico que lhe ofereça convicção”⁸¹.

Esse autor prestigia a teoria da vontade objetiva da lei, ao afirmar que

o direito, sem a menor dúvida, é um fenômeno social, que tem atuação prática na sociedade. À hermenêutica compete dar os elementos que se fazem necessários para que a norma jurídica atinja o seu escopo de utilidade prática e de justiça. Uma vez promulgada, a lei incorpora-se ao ordenamento jurídico e ao meio social, não mais interessando a vontade do legislador (postulação das teorias subjetivas), mas, sim, a vontade objetiva da lei (postulação das teorias objetivas). Se as circunstâncias são alteradas, a lei deve ser interpretada não como desejou o órgão no momento de elaborá-la, mas como exigem as circunstâncias do momento presente.⁸²

Já no que diz respeito à interpretação dos textos legais de Direito Tributário, o Autor lembra que no passado os estudiosos chegaram a defender que as normas jurídicas tributárias deveriam ser interpretadas de modo diferente. Em um momento inicial, na época de Roma, em que o arrecadador de rendas do monarca andava com um cesto e ia recolhendo as moedas dos cidadãos, o tributo se apresentava como humilhante para quem pagava e tinha caráter odioso, suas normas eram consideradas normas abusivas ou punitivas e, dessa forma, vigorava o princípio de interpretação “na dúvida, interpreta-se contra o Fisco” (*in dubio, contra fisco*). Posteriormente, narra o Autor, com o Estado do Direito, que se apresentava como uma organização para a segurança e bem-estar do povo, e a receita tributária era vista como fonte de benefícios para a coletividade, o princípio de interpretação mudou para o “na dúvida, a favor do Fisco” (*in dubio, pro fisco*). Cita ainda a corrente defendida por Ezio Vanoni, pela “rígida aplicação da norma tributária”, pela qual a lei tributária deveria ser interpretada sem preferência alguma por um dos sujeitos da relação jurídica e, assim, deveria ser interpretada literalmente, sendo inadmissível a interpretação extensiva ou restritiva. Por último, o Autor lembra a

⁸⁰ Ibid., p. 202.

⁸¹ Ibid., p. 203.

⁸² Ibid., p. 203.

metodologia econômica ou critério da consideração econômica do fato gerador) que, a partir da Alemanha influenciou a doutrina e legislação tributária mundo afora.

Mas a conclusão que a chega o Autor é que, apesar de, no passado, o direito tributário já ter sido considerado um direito singular, excepcional ou especial, à época de seus escritos, já era tratado como direito comum e, em decorrência, o Direito Tributário deveria seguir regras de interpretação normais, comuns a todo direito.

No mesmo sentido é o entendimento de Amílcar Falcão, que afasta a ideia de que o direito tributário seria um direito especial, singular, excepcional, e reconhece o direito tributário como direito comum, para afirmar que cabe ao direito tributário a adoção de um método apriorístico na exegese da lei tributária e que não cabe se falar, em geral, na adoção de interpretação restrita da norma tributária⁸³.

Na mesma linha de entendimento, é a doutrina de Ricardo Lobo Torres, que expõe que a interpretação no Direito Tributário deve seguir um pluralismo metodológico, o que significa defender a inexistência de prevalência de um único método, a ausência de hierarquia entre os métodos e que os métodos têm igual peso, se complementam e se intercomunicam⁸⁴.

Interessante questão diz respeito à possibilidade de se regulamentar a interpretação, como faz o CTN no Capítulo IV do Título I, nos artigos 107 a 112.

Em obra dedicada ao tema, Ricardo Lobo Torres faz pesadas críticas a esse capítulo específico dessa lei complementar tributária e conclui que as normas de interpretação previstas na legislação tributária são ambíguas, insuficientes ou redundantes⁸⁵.

Lobo Torres expõe que a ilegitimidade das normas de interpretação repousa no processo e nos valores.

Quanto ao primeiro aspecto, expõe que a normatização ou regulamentação das próprias normas que versam sobre interpretação de textos jurídicos equivale a definir prevalência da interpretação jurisprudencial, legislativa ou administrativa e essa definição resulta sempre em estabelecer hierarquia entre os poderes do Estado ou alterar a sua ideologia. Ainda, explica que as normas sobre interpretação representam sempre a tentativa de se perenizar uma ideologia de fontes. Com isso, a regulamentação da interpretação resultaria na própria perda de legitimidade

⁸³ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 62-63.

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 82-83.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 150-159.

da interpretação jurídica, que deve partir dos alicerces da unidade e do equilíbrio entre os três poderes.

Quanto ao segundo aspecto, Lobo Torres afirma que a interpretação jurídica está inteiramente vinculada aos valores e aos princípios gerais do Direito e, além do vínculo, a interpretação é um dos caminhos para a concretização dos valores. Em decorrência, a legitimidade da interpretação depende do equilíbrio entre os valores jurídicos. Todavia, entende o Autor que a introdução de normas de interpretação acaba por trazer desarmonia no sistema de valores e, caso se entenda que tais norma de interpretação não trazem prejuízo ao equilíbrio entre os princípios e as ideias jurídicas fundamentais, elas se tornam supérfluas, pontificando o Autor que os valores não se traduzem em linguagem normativa e sua concretização depende da qualidade do ordenamento jurídico e da prática interpretativa.

No mesmo sentido, mas por outros fundamentos, é o entendimento de Queiroz, que expõe que a produção de enunciados que versam sobre o modo de ser da atividade interpretativa e, nas suas palavras, colocam amarras em tal atividade, representa a intenção do legislativo histórico de impor o seu modo de pensar e sua visão de mundo para as gerações futuras. Contudo, adverte Queiroz que essa pretensão do legislativo histórico é contrária e não condiz com a prática de interpretar, pela qual o intérprete sempre é afetado pela tradição e pela história efetual, em um processo constante de formação e transformação. Por esse motivo, conclui que resta impossível “fática e juridicamente regular a conduta de interpretar e de pensar. O interpretar e o pensar jamais podem ser regulados, controlados ou aprisionados, nem mesmo pelo mais arrogante e autoritário legislador”⁸⁶.

Outra questão que merece exame é a identificação pelo intérprete de normas com enumeração de conteúdo exemplificativo ou de conteúdo exaustivo ou taxativo.

Nesse ponto, é de se destacar a doutrina de Amílcar Falcão, que distingue as duas hipóteses na forma a seguir. Na enumeração exemplificativa, o legislador menciona um conjunto de fatos, circunstâncias ou coisas que se aproximam entre si por um certo número de caracteres comuns, de modo que foram uma categoria de determinados fatos, circunstâncias ou coisas. Além disso, a enunciação é numerosa e os elementos guardam entre si traços comuns. Por outro lado, na enumeração taxativa, os fatos, circunstâncias ou coisas não mantêm aqueles traços comuns ou, mesmo que apresentem traços comuns, ocorre de apresentarem caracteres secundários divergentes com relevante realce. Ademais, a enumeração é menos ampla e os

⁸⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 295-296.

fatos, circunstâncias ou coisas deixam sobressair caracteres secundários que evidenciam situações diversas em cada elemento⁸⁷.

Por último, especificamente quanto à interpretação de normas que tratam de penalidades em matéria tributária, a doutrina observa que alguns princípios que regem o direito penal são aplicados, como o *in dubio pro reu* previsto no artigo 112 do CTN, pelo qual “se uma lei que define infrações e penalidades comportar resultados que possam gerar dúvidas (quanto a situações dispostas nos incisos I ao IV), a norma-decisão a ser adotada deverá ser a que favoreça o acusado”⁸⁸.

2.8 Metodologia de interpretação de textos de Direito Aduaneiro

Após a exposição do contexto histórico e estudo das ideias daqueles que se debruçaram sobre o tema da interpretação dos textos jurídicos, podemos expor algumas ideias de interpretação de textos de Direito Aduaneiro.

Como destaca Gadamer, “a interpretação não é ato posterior e ocasionalmente complementar à compreensão. Antes, compreender é sempre interpretar, e por conseguinte, a interpretação é a forma explícita de compreensão”⁸⁹.

E, nessa atividade de compreender os textos jurídicos, tanto no Direito em geral e também no Direito Aduaneiro, nos dias de hoje, não há que se falar na prevalência de um método ou critério de interpretação em detrimento de outro ou outros métodos ou critérios. Em regra, o interprete não poderá se dar ao luxo de dispensar um ou outro método ou critério, na sua difícil tarefa.

Na realidade, como explica Larenz há um ponto de partida, que é sentido literal do texto, que também é o próprio limite da interpretação, e um caminhar que passa por diferentes critérios até chegar à construção de sentido do texto jurídico. E, nesse caminhar, há um processo de indas e vindas, tentativas e acertos, ganhando relevo a distância temporal tratada por Gadamer, no sentido de que é preciso compreender o todo a partir do individual e o individual a partir do todo, em uma relação circular de compreensão, que é um processo em contínua formação que

⁸⁷ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 69-71.

⁸⁸ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP, 2006. p. 242-243.

⁸⁹ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método*. 15. ed. rev. Petropolis, RJ: Vozes, 2015. p. 406.

pressupõe uma diferença enorme entre o intérprete e o autor, diferença esta que é dada pelo distanciamento histórico, pois a compreensão posterior é superior à compreensão original ou anterior. Com isso, nesse processo contínuo e circular, cada interpretação é uma interpretação diferente, ainda que seja feita pela mesma pessoa, em cima de um mesmo texto jurídico, tendo em conta que quem interpreta depois, compreende melhor⁹⁰.

Porém, apesar de, em regra, não se falar em prevalência de um método ou critério e outro método ou critério de interpretação, em determinadas hipóteses, é a própria Lei que determina que o intérprete dê privilegio a um ou outro método/critério, como quando o art. 111, II, do CTN, afirma que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente ou quando o art. 112, do CTN, prevê uma valoração de fatos e uma interpretação de texto em que incide a regra do *in dubio pro contribuinte*. Outras vezes, é a jurisprudência que informa o critério preponderante, como sói ocorrer com a interpretação das imunidades constitucionais, em relação aos quais o STF trabalhou com a aplicação da interpretação extensiva para reconhecer a imunidade do livro eletrônico⁹¹.

Há que se levar em conta também a advertência de Queiroz, de se afastar posições polarizadas, extremadas, como, de um lado, aquela que defende a neutralidade objetiva e a estrita descrição, e de outro, aquela que defende uma valoração subjetiva e a livre criação. Como professa Queiroz⁹²:

A adoção de uma posição intermediária parece ser a mais consentânea com as condições de possibilidade de conhecimento que têm o ser humano, além de ser consistente com um agir, em especial, um interpretar, tolerante e responsável. Tolerante, à medida que deve ser adotada uma posição de abertura para a compreensão do outro, principalmente, para a daquele que parece ser ou é diferente. Responsável, em função da necessidade de se ter plena consciência de que as ações de uma pessoa podem prejudicar outras pessoas, o que recomenda especial cuidado, mormente com aqueles que apresentam como mais fragilizados.

Da mesma forma, a nosso ver, deve ser a interpretação da legislação aduaneira, sem a prevalência de um método sobre o outro, buscando-se evitar posições extremadas do campo compreensão-interpretação, havendo, todavia, a possibilidade de aplicação apriorística de algum método ou critério para uma ou outra situação ressaltada na legislação.

⁹⁰ Ibid., p. 385-396.

⁹¹ RE 330817, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017.

⁹² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 183.

Sobre o tema da interpretação de textos aduaneiros, são interessantes as observações colocadas por Folloni⁹³. Esse autor destaca que, na interpretação, é importante que o operador do direito verifique a natureza da norma jurídica, se indutora, de restrição ou de fomento, para que imprima a ela a leitura correta. Pondera, de qualquer maneira, que, muitas vezes, o operador do direito só conhecerá a natureza de norma “depois de iniciado o procedimento interpretativo”, mas, a identificação é importante, segundo o referido Autor, pelo seguinte motivo: “impõe-se que se perceba que a identificação da norma dentro de algumas dessas espécies demanda que a interpretação leve em conta, dialeticamente, essa classificação”⁹⁴.

Nesse contexto, o referido Autor ilustra que na interpretação de normas aduaneiras restritivas, haveria que se adotar uma interpretação restritiva, por força do princípio da legalidade, ilustrando, nos termos a seguir:

Se uma determinada importação é proibida, e proibida apenas ela e, em princípio, ficaria vedada uma interpretação que estendesse a proibição a outras importações. Se se liga uma sanção negativa, então, em princípio, ficaria vedado estender aquela sanção negativa ou aquela desvantagem a outras exportações. Parece difícil sustentar o contrário, uma vez que o próprio sistema o impõe.⁹⁵

Já na interpretação de normas aduaneiras de incentivo, referido Autor reconhece que o campo é espinhoso, pois a adoção de diferentes métodos interpretativos levaria a resultados opostos, ao se considerar que uma atividade incentivada é, na maior parte dos casos, incentivada com a concessão de vantagens tributárias. Nesse sentido, expõe o Autor:

Levando em consideração a finalidade de fomento à importação e a exportação, diríamos, em princípio, que uma atividade similar a atividade beneficiada pode ser contemplada, em uma interpretação extensiva, para que também seja incentivada; por outro lado, levando em consideração a forma de incentivo, seria possível cogitar-se de interpretação restritiva no caso de concessão de vantagens tributárias, haja vista a indisponibilidade dos interesses públicos secundários da arrecadação. Há, portanto, duas possibilidades, que levam a resultados opostos.⁹⁶

Diante de tais desafios, o Autor propõe que, na interpretação de normas aduaneiras, o intérprete deva compreender duas premissas fundamentais: a de que o direito aduaneiro é um

⁹³ FOLLONI, André Parmo. Normas Aduaneiras: estrutura e função. In TREVISAN, R. (Org.). *Temas Atuais de Direitos Aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008. p. 81-90.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 81-82.

⁹⁵ *Ibid.*, p. 82.

⁹⁶ *Ibid.*, p. 82-83.

instrumento estatal de realização do interesse público e a de que, nos dias atuais, a função do Estado não se traduz em funções de um Estado liberal mínimo, mas de um Estado Democrático e de Direito. Em seguida, arremata o Autor:

Sem que compreenda adequadamente a transformação do estado liberal para o estado democrático de direito, e o progresso do direito repressor para o direito incentivador, nenhum intérprete estará capacitado a interpretar satisfatoriamente o direito e, no particular, o direito aduaneiro. Se permanecer entendendo as normas de direito público como normas repressoras, o intérprete jamais conseguirá compreender o direito como o instrumento de promoção que efetivamente é. Sem abandonar eventuais pré-concepções do estado liberal e do direito como aparato repressivo, para situar-se no horizonte hermenêutico do estado democrático de direito e do sistema jurídico contemporâneo, incentivador e promotor, continuará o intérprete a olhar o novo com olhos velhos, com visão turva e interpretação equivocada. Isso torna-se ainda mais grave quando o intérprete anacrônico é o próprio agente estatal.⁹⁷

A nosso ver, tais considerações dão luzes ao contexto em que estão inseridas as normas de direito de aduaneiro, sendo certo que a interpretação das normas aduaneiras deve levar em conta o espaço e tempo em que estão situadas.

Todavia, esse alerta serve à interpretação do Direito como um todo e não é particular do Direito Aduaneiro. Por esse motivo, essas observações se agregam e corroboram a nossa leitura, no sentido de que a interpretação da legislação aduaneira deva ser feita sem a prevalência de um método sobre o outro e que existe a possibilidade de aplicação apriorística de algum método ou critério as hipóteses ressalvadas pela legislação e também para a própria natureza da norma.

⁹⁷ Ibid., p. 88-89.

3 NORMAS CONSTITUCIONAIS RELATIVAS À APLICAÇÃO DE PENALIDADES

3.1 Relação entre Princípios e Regras

Nos dias de hoje, é possível afirmar que o sistema jurídico é formado por princípios e regras, que são espécies do gênero normas jurídicas.

Todavia, com relação aos princípios, nem sempre foi assim. De acordo com a exposição da trajetória histórica dos princípios, feita por Sarmiento e Pereira de Souza Neto, os princípios passaram de uma fase em que se entendia que não possuíam caráter de normatividade, ou seja, não eram considerados norma jurídica, até uma fase em que é a doutrina identifica como uma fase de “euforia dos princípios” ou, no plano do estudo da Constituição, de “carnavalização da Constituição”, em que eram aplicados com uma normatividade maior que pareceria ser a adequada.

Segundo os autores citados, a partir da doutrina de Paulo Bonavides, houve três fases de normatividade em relação aos princípios. Em um primeiro momento, em que predomina a corrente de pensamento do jusnaturalismo, os princípios eram entendidos como postulados de justiça e não era reconhecido a eles a natureza de norma jurídica. Em um segundo momento, em que predominava a corrente de pensamento do positivismo jurídico, de igual modo, os princípios não eram concebidos como normas jurídicas, mas como meios de integração do Direito, “meros instrumentos para a integração de lacunas, aos quais o intérprete não deveria se socorrer senão em situações excepcionais”. Ilustra bem esse momento a positivação do referido entendimento no artigo 4º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro⁹⁸, que prevê: “Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”. No terceiro e atual momento, reconhece-se o princípio como norma jurídica, mas, além disso, é conferido aos princípios uma máxima relevância, percebendo os autores, inclusive, a existência de “excessos” que culminam em uma desvalorização ou desprestígio das regras e um uso pouco racional ou fundamentado dos

⁹⁸ BRASIL. *Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

princípios nas resoluções casos concretos, acarretando os fenômenos já mencionados, de “euforia dos princípios” ou de “carnavalização da Constituição”⁹⁹.

Por sua vez, Queiroz entende que o princípio não se confunde com a norma jurídica, pois não compõe o Direito Positivo, mas, na realidade, o princípio estará sempre contido na norma jurídica. Isso porque, segundo a definição por ele adotada “princípio constitucional é o aspecto do conteúdo (parcial ou total) do antecedente ou do conseqüente de normas constitucionais, portador de elevada carga axiológica”¹⁰⁰.

Portanto, nos dias de hoje, é possível afirmar que também os princípios são dotados de normatividade, seja entendido como a própria norma jurídica, seja entendido com um aspecto do conteúdo do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica.

Além disso, a função dos princípios nos ordenamentos jurídicos e, em especial, nas Constituições, é reconhecida para conferir um equilíbrio no sistema. Nesse sentido, é presente na doutrina a ressalva de que um bom modelo de Constituição e de ordenamento jurídico é aquele que balanceia, em seu conjunto, normas com caráter de princípio e normas com caráter de regras, pois um modelo que prestigiasse uma ou outra categoria de norma jurídica seria um modelo com limitações, pelos motivos bem delineados por Gilmar Mendes Ferreira¹⁰¹, que afirma:

As constituições, hoje, são compostas de regras e princípios. Um modelo feito apenas de regras prestigiaria o valor da segurança jurídica, mas seria de limitada praticidade, por exigir uma disciplina minuciosa e plena de todas as situações relevantes, sem deixar espaço para o desenvolvimento da ordem social. O sistema constitucional não seria aberto. Entretanto, um sistema que congregasse apenas princípios seria inaceitavelmente ameaçador à segurança das relações.

Quanto à distinção e forma de interação entre as normas jurídicas dos princípios e das regras, a doutrina nacional destaca as contribuições do estudioso norte-americano Ronaldo

⁹⁹ SOUZA NETO, Claudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 375-377.

¹⁰⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016. p. 140-141.

¹⁰¹ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 75.

Dworkin, em sua obra “Levando os direitos a sério”, e posteriormente o doutrinador tedesco Robert Alexy, em sua obra “Teoria dos Direitos Fundamentais”.^{102 103 104}

Segundo Dworkin, a distinção dos princípios e das regras se verifica no seu modo de aplicação. As regras são aplicadas no padrão “tudo ou nada”. Tal padrão significa que o intérprete deve verificar se determinados fatos previstos na regra ocorreram no campo dos fatos. Caso essa verificação seja positiva, então a regra será aplicável. Caso exista um aparente conflito entre a aplicação de uma regra e outra para aqueles determinados fatos, então o intérprete deverá se socorrer dos critérios formais para a resolução de antinomias, a saber, o critério cronológico, de especialidade e hierárquico. Nesse sentido, afirma Dworkin¹⁰⁵: “As regras são aplicáveis à maneira do tudo ou nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para decisão”.

Já os princípios, em razão de sua maior abertura semântica, seguem uma lógica diferente, que ele chamou de “dimensão de peso”. Nesse caso, havendo mais de um princípio que aponte para a solução de determinado caso concreto, o intérprete deverá analisar qual o princípio assume maior importância naquele caso, pelo método da ponderação de princípios, conforme a seguir:

Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (por exemplo, a política de proteção aos compradores de automóveis se opõe aos princípios de liberdade de contrato), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o julgamento que determina que um princípio ou uma política particular é mais importante que outra frequentemente será objeto de controvérsia¹⁰⁶.

Da mesmo que Dworkin, Alexy defende uma forte diferenciação entre as regras e princípios, afirmando que os princípios são “mandados de otimização”, que podem ser cumpridos em graus diferentes, a depender do contexto fático e jurídico, mas devem ser

¹⁰² Ibid., p. 73-75.

¹⁰³ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 204.

¹⁰⁴ SOUZA NETO, Claudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. P.379-380.

¹⁰⁵ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010. p. 39.

¹⁰⁶ Ibid., p. 42.

realizados na maior intensidade possível, ao passo que as regras ou são cumpridas ou são descumpridas.

Nesse contexto, de acordo com Alexy, a distinção entre princípios e regras pode ser assim sintetizada:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes.

Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.

Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve-se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fático e juridicamente possível.

Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio¹⁰⁷.

Como destaca Barroso, é justamente no modo de aplicação que reside a maior diferença entre os princípios e as regras. Todavia, o doutrinador também aponta distinções quanto ao conteúdo e quanto à estrutura normativa, que merecem ser aqui lembradas. No que diz respeito ao conteúdo, Barroso aponta que os princípios identificam normas que expressam decisões políticas fundamentais, valores ou fins públicos a serem realizados. Já as regras “são comandos objetivos, prescrições que expressam diretamente um preceito, uma proibição ou uma permissão. Quanto à estrutura normativa, prossegue o ilustre doutrinador, princípios apontam para estados ideais a serem buscados, portanto, “são normas predominantemente finalísticas, e regras são normas predominantemente descritivas”¹⁰⁸.

Essa distinção de regras e princípios primeiro formulada por Dworkin e, após, desenvolvida por Alexy, não é imune a críticas, tendo a doutrina que sobreveio a esses pensadores do direito se voltado contra a aplicação da regra no modelo tudo ou nada e também à ideia de mandado de otimização dos princípios exposta por Alexy.

Quanto ao primeiro ponto, pode-se citar a doutrina de Humberto Ávila, que defende a possibilidade de ponderação também das regras, a enfraquecer a noção de sua aplicação no modo tudo ou nada. Segundo Ávila, a ponderação de razões não é privativa da aplicação de princípios, mas utilizada na aplicação de toda e qualquer norma, pois qualquer norma possuiria

¹⁰⁷ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90-91.

¹⁰⁸ BARROSO, op. cit., p. 205-208.

um caráter provisório que poderá ser ultrapassado por razões entendidas como mais relevantes pelo aplicador no caso concreto¹⁰⁹.

Quanto ao segundo ponto, importante a crítica de Habermas, citado por Queiroz, quando afirma que tanto os princípios quanto as regras pressupõem um caráter de obrigação e não de mera estrutura teleológica, pois, caso fossem desprovidos de tal caráter, fossem apenas preceitos de otimização, perderiam seu sentido de validade deontológica¹¹⁰.

Diante do exposto, muito embora a distinção entre princípios e regras comporte aprofundamento, para fins deste trabalho, adotaremos a classificação proposta por Dworkin e Alexy.

E, ao se examinar os princípios e regras que tratam da cominação de penalidades, podemos observar que algumas normas são usualmente referenciadas pela doutrina e jurisprudência como princípios, mas, na realidade, não se qualificam como “princípios”, segundo a classificação aqui exposta. É o caso, a título de ilustração do princípio da legalidade e também do princípio da irretroatividade. São verdadeiras regras, que são aplicadas, seguindo o modelo de subsunção, ou “tudo ou nada” nas palavras de Dworkin. Não há que se falar, em relação a tais “princípios”, que poderão ser aplicados como um mandado de otimização, na medida do possível. Ou a situação se enquadra como uma situação protegida pela legalidade ou irretroatividade ou como uma situação não protegida. De igual modo, a aplicação desses princípios, na verdade, regras, não cederá ante uma maior importância de um outro “princípio”.

Feita essa ressalva, destacamos a importância dos princípios para a interpretação dos textos jurídicos de Direito Tributário e Direito Aduaneiro. Conforme entendimento da doutrina citada, os princípios tem uma dupla função. Devem iluminar a interpretação das regras jurídicas e auxiliar a aplicação e o afastamento de regras jurídicas nos casos de antinomia. Mas também podem ser aplicados diretamente, posto que exercem a função de norma jurídica, como majoritariamente reconhecido nos dias atuais.

A importância da distinção, portanto, é permitir ao intérprete a adequada leitura das normas envolvidas no caso concreto, sejam elas regras e/ou princípios, e identificar a norma aplicável ao caso concreto.

¹⁰⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 80-81.

¹¹⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 224.

3.2 Sanção na Constituição

Como exposto no capítulo 1, pode-se observar que a coerção é inerente ao Direito, tendo em vista que, em geral, não há norma sem a imposição de uma coerção na hipótese de sua não observação por parte do destinatário da norma, ou seja, na hipótese de seu descumprimento. Além disso, o que distingue o Direito de outros ordenamentos sociais é que, no Direito, a imposição da coerção ocorre de forma institucionalizada. A ordem jurídica prevê de antemão qual é a coerção a ser aplicada na hipótese de determinada infração e, mais que isso, a aplicação da coerção é feita de forma organizada, ou seja, a ordem jurídica prevê também os critérios a serem adotados na aplicação da coerção, o que inclui as balizas para a sua aplicação e o órgão ou autoridade que detém a competência para a sua aplicação.

Nesse contexto, dentre as coerções que se destinam ao cumprimento da norma jurídica, verifica-se a existência da sanção, no sentido de punição, castigo, penalidade, como um importante instrumento do ordenamento jurídico para impor a sua juridicidade. Diante disso, é possível se extrair do ordenamento jurídico um conjunto de normas a respeito da própria previsão/instituição e aplicação de sanção, normas estas que ora se voltam ao legislador, as normas de competência ou de produção normativa, e ora se voltam ao aplicador e destinatário da sanção.

Para tanto, examinaremos os dispositivos existentes na Constituição e na Lei que, em alguma medida, traçam critérios relativos às sanções, para que possamos, ao final, delimitar critérios para a aplicação de penalidades no Direito Aduaneiro.

Na Carta da República, identificamos o princípio da legalidade (Art. 5, inciso XXXIX), o princípio da irretroatividade (Art. 5, inciso XXXIX), o princípio da retroatividade benigna (art. 5º, inciso XL) e o princípio da pessoalidade da pena (art. 5º, inciso XLV). Além disso, não se pode deixar de lembrar do princípio da capacidade contributiva (Art. 145, parágrafo 1º) e do princípio do não-confisco (art. 150, inciso IV) e a aplicação desses princípios à matéria de penalidades tributárias.

3.3 Princípio da Legalidade geral e da legalidade tributária (art. 5, inciso XXXIX, e art. 150, inciso I, da Carta da República)

De acordo com o art. 5, inciso XXXIX, da Carta da República “XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”. Da leitura desse

dispositivo, percebe-se que ele veicula duas normas: não há crime sem lei anterior que o preveja e não há pena sem lei precedente que a comine. É o princípio da legalidade e da irretroatividade, que decorre dos princípios liberal, democrático e de separação de poderes, em matéria penal. Nesse sentido, apenas o órgão que tem legitimidade democrática, o Congresso Nacional, pode decidir sobre a criminalização de uma conduta e a respectiva sanção a ser cominada.

Como observa Alexandre de Moraes¹¹¹, essa previsão é tradicional nas Constituições dos Estados de Direito e foi consagrada pelo art. 8º, da Declaração francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, nos seguintes termos: “Art. 8º. A lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias e ninguém pode ser punido senão por força de uma lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada”.

A reserva legal que a alude a Constituição se refere à lei aprovada pelo Congresso Nacional, não havendo que se falar em possibilidade de medida provisória estabelecer o que é crime e cominar sanção, o que restou evidenciado pelo legislador constituinte derivado, pela edição da Emenda Constitucional nº 32 de 2001.

Conforme doutrina de Gilmar Mendes Ferreira, a reserva legal penal contempla, da mesma forma, o princípio da determinabilidade ou precisão do tipo penal, pois o indivíduo deve ter condições de saber de forma precisa o que é permitido e o que é proibido. Dessa forma, embora não se possa deixar de utilizar conceitos jurídicos indeterminados ou cláusulas gerais na formulação de dispositivos que tratam de matéria penal, assim como ocorre em dispositivos que veiculam toda e qualquer norma jurídica, “a despeito do caráter polissêmico da linguagem, não parece haver dúvida de que não pode o intérprete agravar a responsabilidade do agente fora do quadro das significações possíveis das palavras”¹¹².

Além disso, apesar de debates na doutrina nacional e estrangeira, não se pode cogitar a aplicação do direito penal às situações novas, não contempladas pelo legislador. Nesse sentido, a doutrina de Gilmar Mendes traz o exemplo do furto de eletricidade, que não pôde ser considerado crime na Alemanha antes da edição de lei especial no ano de 1900, pois a eletricidade não poderia ser qualificada como coisa móvel à época da edição do Código Penal. Aliás, correlacionada a esse debate, também a utilização abusiva de telefônico público não pôde ser considerada crime mesmo após a edição do dispositivo que previa a criminalização do furto de eletricidade, desta vez, com fundamento no princípio da precisão do tipo penal, pois a

¹¹¹ MORAES, Alexandre. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 270.

¹¹² MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 479-480.

introdução de moedas achatadas para liberar o uso do telefone público não poderia ser equiparada ao furto de energia, cujo dispositivo previa que o crime se realizava “por meio de um cabo condutor”. Sobre o tema, na exposição de Gilmar Mendes, Karl Engisch asseverou que

ninguém pode ser punido simplesmente por ser merecedor da pena de acordo com as nossas convicções morais ou mesmo segundo a sã consciência do povo, porque praticou uma “ordinarice” ou um “facto repugnante”, porque é um “canalha”, ou um “patife” – mas só o pode quando tenha preenchido os requisitos daquela punição descritos no tipo penal”¹¹³.

Outro exemplo citado é o da violação do painel eletrônico do Senado, cuja criminalização apenas foi prevista em Lei após o fato controvertido que estava em julgamento, com a edição da Lei nº 9.989 de 2000 e, por isso, não pode o acusado ser apenado.

Portanto, da mesma forma que ocorre com as obrigações em geral, o princípio da legalidade em matéria penal impõe a necessidade da edição de Lei para criminalização da conduta e para a cominação da respectiva sanção.

Com relação a matéria tributária, o art. 150, inciso I, da Carta da República prevê o princípio da legalidade tributária, como uma limitação do poder de tributar, nos seguintes termos: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Como explica Ricardo Lodi Ribeiro¹¹⁴, a legalidade tributária é associada, em sua origem, à ideia de autoconsentimento dos contribuintes, que se realizaria pela eleição de representantes dos contribuintes a mandato no Parlamento que, por sua vez, votariam de acordo com o interesse de seus eleitores, havendo uma espécie de autorização por parte do contribuinte, exercida mediante a votação de representantes, para a instituição e majoração de tributos pelo Parlamento. Porém, nos dias de hoje, essa ideia se mostra ultrapassada, pois aquele que é eleito não deve votar de acordo com o interesse daqueles que o elegeram, mas de acordo com o interesse do país e de toda a sociedade, e também porque, nos dias de hoje, diferente no passado, não apenas quem ostenta a qualidade de contribuinte é que tem o direito de voto.

¹¹³ Ibid., p. 480.

¹¹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 45 n. 177, p. 215-222, jan./mar. 2008. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/160210>>. Acesso em: 5 maio 2021.

Assim, atualmente, na visão desse Autor, é mais certo afirmar que a legalidade tem como fundamento o pluralismo político do Parlamento, que o autoriza a ser o local de debate e decisão quanto a essa matéria, e não o Poder Executivo, que, como principal responsável pela realização de políticas públicas, tem o interesse em uma maior arrecadação.

Por essas razões, Garcia Nova sustenta que a legalidade “é a principal arma de combate contra uma visão unívoca da realidade e negadora da ambivalência no âmbito fiscal, representada pela fixação das regras tributárias por aquele poder encarregado de arrecadar e dar destino às receitas públicas”¹¹⁵.

Como se observa pela própria redação de cada dispositivo, o princípio da legalidade tributária é mais rígido que o princípio da legalidade em geral, pois não exige apenas que a obrigação se dê “*em virtude de lei*”, mas que a obrigação seja estabelecida pela própria Lei, o que indica a não admissão de delegação para exigência ou aumento de tributo.

Nesse sentido, é o ensinamento de Ricardo Lodi Ribeiro¹¹⁶, que afirma:

“(…) no que diz respeito à criação de tributos e à sua majoração, como ocorre com a criação de crimes e penas, a Constituição Brasileira, a exemplo do que se dá na maioria dos países (...) não se contentou com a mera exigência de habilitação legal para que a autoridade administrativa determine a obrigação a cargo do particular (legalidade em sentido amplo ou reserva de lei relativa), conforme exige o art. 5º, II, da Constituição. Tal disciplina, adequada à ação da administração diante de um direito fundamental, nas searas do Direito Constitucional e do Direito Administrativo, e até mesmo do Direito Tributário, saldo no que tange à criação ou majoração de tributos, é insuficiente para regular a obrigação tributária.

Em virtude da necessidade de se garantir o pluralismo político quanto à definição dos critérios que irão presidir a divisão dos encargos sociais para cada segmento da sociedade, a Constituição exige que a lei em sentido formal seja o veículo que, alterando a relação jurídica entre o Estado e o particular, promova a instituição ou majoração de tributos. Esse é, nos dias atuais, a dicção verbal da expressão legalidade em sentido estrito ou reserva absoluta de lei, que é amparada pelo art. 150, I, da nossa Constituição, também chamada de legalidade tributária”.

Na legislação complementar, o art. 97 do CTN esclarece o conteúdo do princípio - verdadeira regra de competência ou de estrutura dirigida ao legislador – da legalidade, no sentido de que somente a lei pode estabelecer a instituição ou majoração de tributos, incluindo todos os seus aspectos essenciais, como definição do fato gerador, fixação da alíquota do tributo e, para o que nos interessa neste breve estudo, a fixação de sua base de cálculo.

¹¹⁵ GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica em materia tributaria*. Barcelona: M. Pons, 2000. p. 28.

¹¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 87-88.

Portanto, o princípio da legalidade tributária exige não apenas que a hipótese de incidência ou o fato gerador ou a situação de fato abstrata ensejadora da tributação esteja prevista em Lei, mas que também o próprio valor a ser entregue pelo contribuinte ao Estado esteja previsto em Lei. Desse modo, não apenas o antecedente mas também o consequente da norma tributária devem estar previstos em Lei.

Por esse motivo, é interessante a observação de Sacha Calmon Navarro Coêlho, no sentido de que o princípio da legalidade em matéria tributária é até mais rígido que o princípio da legalidade em matéria penal, pois, no Direito Penal é admitido ao Juízo, ao sentenciar, realizar a dosimetria da pena, procedimento em que tem certa liberdade para diminuir a pena, ao passo que, no Direito Tributário, exige-se que não apenas o fato gerador esteja tipificado, mas também todos os seus elementos¹¹⁷.

Essa qualidade adicional do princípio da legalidade quando atinente às relações jurídico-tributária é denominado pela doutrina como “princípio da legalidade tributária materialmente qualificado”.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, que denomina o princípio da legalidade nas relações tributárias como “princípio da estrita legalidade”, este princípio operaria e seria prestigiado da seguinte forma:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade¹¹⁸.

A seu turno, Queiroz concebe o princípio da legalidade tributária materialmente qualificada com uma combinação de aspectos formais (sujeito competente e procedimento) e de uma característica especial de aspecto material, que se traduz, segundo esse autor, na exigência de o antecedente da norma tributária conter os critérios de identificação de um fato, o fato gerador (pessoal, material, temporal e espacial), como proposição implicante, e na exigência de a proposição implicada, o consequente da norma tributária, conter a prescrição de uma relação intersubjetiva entre sujeito ativo e sujeito passivo, deonticamente modalizada e

¹¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 220.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 174.

determinada quanto qualitativa como quantitativamente, ou seja, em regra, a entrega de determinada quantia encontrada por aplicação de alíquota em base de cálculo¹¹⁹.

Apesar dessa rigidez, o princípio da legalidade admite exceção, *mas somente naqueles casos textualmente previstos pela Carta da República*, como **(i)** a possibilidade de o Poder Executivo da União alterar as alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do IPI e do IOF; mesmo assim, desde que “*atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei*”, como previsto no art. 153, parágrafo 1º, da Carta da República; **(ii)** a possibilidade de o Poder Executivo da União reduzir e reestabelecer as alíquotas da CIDE-Combustível, como previsto no art. 177, parágrafo 4º, inciso I, alínea “b”, da Carta da República; **(iii)** e outros casos textualmente previstos na Lei Maior.

Essa ressalva constitucional é destinada àqueles tributos que também apresentam um caráter extrafiscal e que são utilizados pelo Estado para intervir na economia, em questões de abastecimento, segurança nacional, dentro outras finalidades que não têm relação com a arrecadação de recursos.

Uma questão interessante é se, da mesma forma que o princípio da legalidade comporta a ressalva quanto a previsão de alíquota, estaria também o Poder Executivo a alterar a base de cálculo, a par de lei disciplinando a alteração, pois, afinal, tanto alíquota quanto base de cálculo são grandezas utilizada para que se chegue ao *quantum debeatur*. É dizer, se o Poder Executivo está autorizado nas hipóteses constitucionais a reduzir a alíquota, poderia ele, ao invés de reduzir a alíquota pela metade, manter a alíquota e reduzir a base de cálculo pela metade?

Contudo, a resposta é negativa, levando-se em consideração que qualquer exceção à regra constitucional da legalidade tributária deve estar prevista textualmente no próprio texto constitucional; não se pode empregar a analogia para exigir tributo não previsto em lei (art. 108, inciso I, parágrafo 1º, do CTN), e mesmo a ressalva relativa à fixação de alíquota não é uma carta branca ao poder executivo, que somente poderá agir dentro de “*condições e os limites estabelecidos em lei*”, como prevê a própria Carta da República.

Nesse sentido, é a arguta e precisa observação de Luís Eduardo Schoueri¹²⁰, inclusive, comparando o tratamento constitucional dado à matéria entre o texto constitucional atual e o passado:

“Não há mitigação tácita ao Princípio da Legalidade em matéria tributária. Quando o constituinte assim desejou, ele expressamente previu a possibilidade de o Executivo, nos limites da lei, alterar as alíquotas.

¹¹⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 243-244.

¹²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 314.

Por outro lado, a mitigação dá-se apenas com referência à alíquota; todos os demais aspectos da hipótese tributária devem estar fixados pela lei, não podendo ser modificados pelo Poder Executivo.

Nesse ponto, deve-se notar que a regra da Constituição de 1988 é mais rígida do que a existente no passado, quando também a base de cálculo podia ser fixada pelo Poder Executivo. Isso mostra que, nesse particular, foram superados, porque não recebidos pelo texto de 1988, os artigos 21, 26 e 65 do CTN, na parte em que se referiam à modificação da base de cálculo”.

Por último, impende-se destacar que o princípio da legalidade materialmente qualificada ou princípio da estrita legalidade não se confunde com o princípio da tipicidade, formulado no Brasil por Alberto Xavier, como uma exigência constitucional de que lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto.

Segundo o festejado Autor, o princípio da tipicidade ou da reserva absoluta de lei tem como corolários o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus*, o princípio do exclusivismo e princípio da determinação ou da tipicidade fechada, este último, descrito por Xavier, nos termos a seguir:

O princípio da determinação ou da tipicidade fechada (...) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários¹²¹.

Logo, enquanto o princípio da legalidade materialmente qualificado exigiria a descrição de todos os critérios materiais do fato gerador no antecedente e conseqüente da norma jurídica, o princípio da tipicidade vai além, pois exige também que o legislador, ao formular os critérios materiais do fato gerador utilize apenas elementos precisos e determinados o suficiente para afastar qualquer critério mnais subjetivo na aplicação da norma tributária.

É de se registrar que a existência de um princípio da tipicidade em nosso ordenamento jurídico, tal como defendido por Xavier, foi objeto de severas críticas da doutrina.

Ricardo Lobo Torres afirma que os conceitos indeterminados são inevitáveis no direito tributário e que há uma escala entre a determinação normativa e a indeterminação normativa, até chegar em um grau não admitido pela Constituição. Diante disso, observando que a Corte Suprema Alemã nunca declarou a inconstitucionalidade de determinada norma por

¹²¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 18-19.

indeterminação, afirma que o direito tributário deve conviver com a tensão entre conceitos determinados e indeterminados¹²².

Ricardo Lodi entende que o princípio da legalidade tributária aceita a utilização de conceitos indeterminados, pois esses são capazes de enfrentar a imprevisibilidade de e ambivalência da sociedade de risco, todavia, alerta de que não pode o legislador utilizar conceitos discricionários, pois violadores do pluralismo político e social que fundamenta o Estado Social e Democrático de Direito¹²³.

Marcus Abraham destaca que os conceitos indeterminados ou as cláusulas gerais não confere uma direção imediata e exaustiva, mas lhe confere critério determináveis para a sua utilização, ressaltando que os conceitos indeterminados não outorgam ao aplicador da norma a discricionariedade e que o aplicador da norma continua vinculado a todos os valores do sistema jurídico. Abraham adverte ainda que não é o enunciado da norma que garante segurança jurídica ao aplicador da norma, ao contribuinte e a Fazenda, mas que a segurança jurídica é garantida pela possibilidade de controle, seja por parte da Administração seja por parte do Judiciário¹²⁴.

Já Sérgio André Rocha, sob outro ângulo de análise, crítica a teoria do princípio da tipicidade, afirmando que ela encontra fundamento em vetustas e ultrapassadas concepções hermenêuticas, que residiam na crença de que a interpretação de um texto consiste em revelar sua única e verdadeira mensagem, ideia que entra em choque com a teoria hermenêutica contemporânea, pela qual de um mesmo texto pode ser extraída mais de uma norma¹²⁵.

Por último, cabe trazer a crítica de Queiroz, que aponta que não pode se afastar o fenômeno da indeterminação conceitual nem da valoração do intérprete, mesmo em matéria tributária. Como bem ponderado por Queiroz, o primeiro fenômeno está presente, em maior ou menor grau, em quase todos os conceitos constitucionais tributários, como “renda e proventos de qualquer natureza”, “circulação de mercadorias e serviços”, “propriedade predial e territorial

¹²² TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 135-185.

¹²³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 185-219.

¹²⁴ ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 111-135.

¹²⁵ ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no Direito Tributário Contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 219-259.

urbana”, “receita” e “faturamento”, etc, e estas foram as justamente as bases tributáveis utilizadas pelo legislador brasileiro quando contruiu o sistema de competência tributária.

Além disso, explica o Autor que, a partir dessas expressões, mediante adequada interpretação, é possível construir e definir conceitos que servirão como base tributável, e que esse processo de construção não se encontra impedido, em razão de a interpretação se submeter ao fenômeno da interpretação, fomentado pela mutação conceitual e pela diversidade espacial conceitual¹²⁶.

3.4 Princípio da Irretroatividade (art. 5, inciso XXXIX, da Carta da República)

Esse princípio ainda é qualificado pelo princípio da irretroatividade, que determina que a referida Lei seja anterior ao fato punível, devendo o intérprete ainda ter em mente o princípio da precisão do tipo penal, que impõe, ao mesmo tempo, uma interpretação literal da norma jurídica sancionadora e um cuidado maior na adoção de interpretações sistemática ou teleológicas, sendo vedado o uso de analogia para impor sanção no espaço onde o Poder Legislativo, aquele que tem legitimidade democrática para dizer o que deve ou o que não deve ser penalizado e em que medida ou forma o Estado deve aplicar a punição, não fez essa escolha.

Queiroz traz clareza ao princípio de irretroatividade, quando decompõe a norma jurídica. Explica o Professor que toda norma jurídica apresenta uma estrutura lógica dual, onde o antecedente, primeira parte da norma, descreve uma situação de fato e funciona como condicionante, como implicante, do efeito jurídico previsto na segunda parte da norma, que é o consequente. Com isso, ensina que uma norma será retroativa quando o seu antecedente se reportar a fatos ocorridos no futuro, não havendo que se cogitar de avaliações da retroatividade ou não norma, a partir do consequente, pois este está sempre projetado para o futuro¹²⁷.

¹²⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias*: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 241-248.

¹²⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda, os princípios da irretroatividade e da anterioridade e a Súmula 584 do STF. In: GOMES, Marcus Lívio Gomes; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema Constitucional Tributário*: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. v. 1, p. 79-98.

A partir dessas considerações, para ilustrar, podemos citar um exemplo de uma norma que prevê em seu antecedente com infração frequentar a praia no período que o Estado reconhecer pandemia de saúde pública e em seu consequente uma multa pecuniária. Se esta norma se referir no antecedente à fatos ocorridos a partir de sua publicação, tais fatos são posteriores à norma, portanto, em linha com o princípio examinado. Por outro lado, se o antecedente prever fatos ocorridos em data anterior à edição da norma, esta se revelará retroativa, o que é vedado pelo ordenamento. Com relação ao consequente, fica claro que o dever de pagar a multa pecuniária se referirá sempre ao futuro, havendo impossibilidade lógica de a norma determinar que alguém pague a multa em determinada data do passado.

3.5 Princípio da Retroatividade Benigna (art. 5º, inciso XL, da Carta da República)

Segundo o art. 5º, inciso XL, da Carta da República: “XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”. Esse dispositivo emana duas normas. A primeira já constava no dispositivo anteriormente examinado, no sentido de aplicar o princípio da anterioridade em matéria penal, de modo que a lei penal não retroagirá, ou seja, não produzirá efeitos sobre fatos ocorridos em momento anterior à sua vigência. A segunda é um *plus* em relação à primeira e determina que, se a lei penal tratar a matéria de forma mais favorável que a lei vigente à época dos fatos, ela deverá ser aplicada para beneficiar o réu.

A título de ilustração, adotando-se os momentos A, B e C, que se sucedem no tempo, do passado em diante, tem-se que o seguinte: em momento A, determinada Lei que comina e aplica determinada sanção a um fato X produz efeitos; no momento B, determinado sujeito pratica o fato X, o que atrai a aplicação da sanção cominada pela Lei em relação ao sujeito; se em momento C, há uma Lei que revoga a criminalização da conduta e a sanção para a prática do fato X ou que prevê uma sanção mais branda, é de rigor a aplicação da Lei vigente no momento C para os fatos praticados não apenas a partir de sua vigência mas também até o início de sua vigência, o que inclui o fato praticado pelo sujeito no momento B.

Importante para a correta aplicação do princípio da retroatividade benigna é a definição do momento do crime, o que foi fixado pelo Código Penal brasileiro como: “Art. 4º - Considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”. Portanto, o que importa é o momento da conduta descrita no antecedente como crime e não o momento do resultado.

De acordo com a doutrina de Gilmar Ferreira Mendes¹²⁸, na sucessão de leis penais que disciplinem as mesmas questões, tendo o fato ocorrido na vigência da lei anterior, podem ser colocadas as seguintes situações:

- a) a lei posterior revela-se mais severa do que a lei anterior (*lex gravior*);
- b) a lei posterior descriminaliza o fato anteriormente punível (*abolitio criminis*);
- c) a lei posterior é mais benéfica em relação à pena ou à medida de segurança (*lex mitior*);
- d) a lei nova contém algumas normas que agravam a situação do réu e outras que o beneficiam.

Quanto à primeira situação, de *lex gravior*, como visto, aplica-se o princípio da anterioridade da norma penal, não podendo a lei mais severa ser aplicada para fatos anteriores a ela, produzindo efeitos para o futuro apenas.

Com relação à segunda situação, Gilmar Mendes observa que: (i)

se a lei nova mantém a incriminação de uma conduta concreta, embora de um novo ponto de vista político-criminal que modifica até mesmo o bem jurídico protegido, não há de cogitar de descriminalização”; e que “se o fato deixa de ser considerado crime e passa a ser considerado contravenção, não há que se falar em *abolitio criminis*,¹²⁹

aplicando-se, de qualquer maneira, a lei nova no que for benéfica ao réu, como por exemplo, redução da sanção a ser cominada.

Quanto à terceira situação, pode-se afirmar, seguindo a doutrina de Gilmar Mendes que é “aquela lei que, de qualquer forma e tendo em vista a situação concreta, revela-se mais favorável ao agente no que concerne ao crime ou à pena”¹³⁰, motivo pelo qual observa que a avaliação da lei mais benigna dependerá de uma análise do resultado final do caso concreto, mostrando-se refratário a juízos abstratos na matéria.

É de se destacar ainda que a lei penal mais benigna atinge, inclusive, a eficácia da coisa julgada, como já decidiu o STF nos HC nº 31.776 (relator Ministro Orosimbo Nonato; DJ de 21/02/21952) e HC nº 33.736 (relator Ministro Nelson Hungria; DJ de 14/01/1957).

Outra característica é que esse princípio não autoriza a combinação de duas normas que conflitam no tempo para se retirar uma terceira norma que beneficie mais o réu¹³¹.

¹²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 482.

¹²⁹ *Ibid.*, p. 483.

¹³⁰ *Ibid.*, p. 483-484.

¹³¹ RTJ 142/564.

Ponto interessante é o que diz respeito à lei intermediária, aquela lei que é editada após a prática do fato, mas que é revogada antes da decisão judicial que aprecie o caso, lei esta que é igualmente aplicada em favor do réu.

Com relação aos crimes continuados e aos crimes permanentes, Gilmar Mendes narra que havia uma certa disputa na doutrina, mas que a questão parece ter sido resolvida pelo Supremo com a edição da Súmula STF nº 711, pela qual: “A lei penal mais grave aplica-se ao crime continuado ou ao crime permanente, se a sua vigência é anterior à cessação da continuidade ou da permanência”. Dessa forma, o momento que importa é o da cessação da continuidade ou da permanência, aplicando-se a lei vigente nesse momento específico, ainda que seja mais grave àquela lei vigente no momento em que se deu início o crime continuado ou o crime permanente.

Gilmar Mendes ainda observa na matéria que a questão que não está circunscrita à retroatividade em matéria penal, mas à retroatividade como princípio informador da segurança jurídica de todo o nosso sistema jurídica. É a questão da aplicação da retroatividade não apenas na edição de lei, mas também na mudança de jurisprudência. Sobre o tema, assevera que “embora se considere que a mudança de orientação jurisprudencial não constitui violação ao princípio da legalidade, afigura-se evidente que tal fato não deixa de colocar em xeque os valores que estão intimamente vinculados a essa ideia”¹³². Apesar disso, a solução por ele apontada é uma recomendação aos Tribunais que adotem “extrema cautela” no processo de revisão de jurisprudência, o que passa pela limitação dos efeitos da declaração judicial sobre determinado tema, mediante o instituto da modulação dos efeitos.

3.6 Princípio da Pessoalidade da Pena (art. 5º, inciso XLV, da Carta da República)

O art. 5º, inciso XLV, da Carta da República, dispõe que: “nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de

¹³² MENDES, op. cit., p. 489.

bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido”¹³³.

Ao comentar esse dispositivo, Alexandre de Moraes observa que o princípio da responsabilidade da pena, também denominado incontagiabilidade ou intransmissibilidade da pena garante a proibição da transmissão da pena para terceiros em geral, como parentes e amigos, mas também “exige-se que a lei infraconstitucional preveja a extinção da punibilidade em caso de morte do agente, uma vez que não haveria sentido na continuidade, por parte do Estado, na persecução penal, pela total impossibilidade de aplicação das sanções”¹³⁴.

Além disso, esse princípio se aplica em relação à obrigação de reparação do dano, assim como em relação à decretação da pena de perdimento, pois a norma constitucional permite que essas medidas sejam estendidas aos sucessores apenas até o limite do patrimônio transferido em função da herança, logo, não há que se responder o prejuízo com patrimônio próprio.

Nesse ponto, houve uma inovação na Carta da República de 1988, pois a responsabilidade dos herdeiros até o limite da herança emanava não de norma constitucional, mas da legislação ordinária, os artigos 1.521 a 1.526 do Código Civil de 1916¹³⁵.

3.7 Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, parágrafo primeiro, da Carta da República)

Em interessante obra sobre a justiça na tributação, Liam Murphy e Thomas Nagel¹³⁶ trazem histórico sobre as teorias de justificação do princípio da capacidade contributiva na tributação.

¹³³ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹³⁴ MORAES, Alexandre. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 11. ed. São Paulo: Atlas. 2017. p. 293-294.

¹³⁵ BRASIL. *Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916*. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Revogada pela Lei nº 10.406, de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm#art1521>. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹³⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, cap 2.

Narram que é o princípio mais difundido atualmente e que, em linhas gerais, é o princípio segundo o qual o imposto deve ser cobrado de acordo com a capacidade contributiva. Porém, dessa definição surge uma ambiguidade. A capacidade contributiva pode ser entendida e considerada como a capacidade contributiva real (capacidade das pessoas de pagarem impostos em vista de sua situação econômica atual) ou pode ser entendida e considerada como a capacidade contributiva potencial (capacidade contributiva em vista das decisões que poderiam tomar), o que resultaria na chamada tributação do talento (os impostos cobrados dessa pessoa não diminuiriam quando a sua renda diminuísse).

Apesar da possibilidade e de existirem justificativas para se tributar a capacidade contributiva potencial, como apontam os autores na obra em referência, é de se notar que nosso atual sistema jurídico-tributário, quando trata de capacidade contributiva, está se referindo à capacidade contributiva efetiva.

Os autores ainda lembram das lições de John Stuart Mill, no sentido de que a capacidade contributiva teria fundamento na igualdade de sacrifícios. De acordo com esse princípio, o justo esquema tributário distingue os contribuintes de acordo com sua renda e pede mais dos que têm mais, de modo a garantir que cada contribuinte arque com as mesmas perdas de bem-estar, ou seja, de modo que o custo real, e não o custo monetário, seja o mesmo para todos. Diferente do princípio do benefício, esse princípio está de acordo com a premissa de que a distribuição do bem-estar produzida pelo mercado é justa, pois, segundo ela, nada seria mais justo do que cobrar de todos o mesmo em termos reais.

Todavia, os autores criticam essa teoria da capacidade contributiva como uma ideia igualitária, sob o fundamento de que se a ideia de tributação segundo a capacidade contributiva se concretiza seguindo o princípio da igualdade de sacrifícios, ela depende da noção radical de que a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado é justa por pressuposto. Ocorre que, se esse pressuposto é afastado e se entenda que a noção de justiça exija uma redistribuição outra que não a efetuada pelos retornos de mercado, o objetivo da equidade vertical da tributação não tem sentido fora do contexto mais geral da justiça de gastos do governo.

A par de tais discussões sobre as bases teóricas de justificação da capacidade contributiva, nos dias de hoje, o princípio da capacidade contributiva está positivado em nossa Constituição no art. 145, parágrafo primeiro, com a seguinte redação,

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos,

identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.¹³⁷

Em alentado estudo sobre o princípio da capacidade contributiva, Ricardo Lodi Ribeiro, afirma que o princípio é baseado na Justiça Fiscal, no Estado Social e na Solidariedade Social, e dá conteúdo à ideia de isonomia tributária. Com isso, Lodi apresenta a seguinte definição para o princípio; “capacidade contributiva significa tributar cada um de acordo com a sua manifestação de riqueza. Para que seja atendido o princípio, os fatos geradores devem se caracterizar como signos presuntivos de riqueza”¹³⁸

Ademais, destaca o ilustre Professor que o princípio da capacidade contributiva não é voltado apenas ao legislador, como uma limitação, no momento de escolher os fatos que poderão ser alvo de tributação. O princípio da capacidade contributiva é muito mais que isso, sendo cogente não apenas ao legislador, mas também ao aplicador da Lei.

Em seguida, Ricardo Lodi Ribeiro aponta que, nos dias de hoje, não há dúvidas sobre o alcance desse princípio, que constitui verdadeiro vetor interpretativo de todas as normas de direito tributário, pelas razões a seguir:

“Ao contrário, o referido princípio é dirigido também ao aplicador da lei, seja por meio da atividade regulamentar da administração, seja na interpretação do ordenamento. É que a capacidade contributiva, como princípio reator do Direito Tributário, revela que o objetivo primordial desse ramo é repartição das despesas públicas de acordo com a riqueza de cada um.

Traduzindo-se a tributação de acordo com a capacidade contributiva em um dos objetivos principais, senão o principal, do Direito Tributário, fica evidenciada a estreita ligação do princípio com o método teleológico aplicado na interpretação das normas tributárias”¹³⁹.

Por sua vez, ao examinar esse dispositivo constitucional que trata da capacidade contributiva, Marco Aurélio Greco¹⁴⁰ traça um histórico e expõe que o princípio foi inicialmente consagrado quase ao mesmo tempo aqui no Brasil (artigo 202 da CF de 1946¹⁴¹) e na Itália (artigo 53 da Cons. de 1947). Porém, enquanto na Itália o princípio mereceu elevado

¹³⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹³⁸ RIBEIRO. Ricardo Lodi. *Estudos de Direito Tributário: tributação e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2016. v. 2, p. 43.

¹³⁹ Ibid., p. 93-94.

¹⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2014. p. 319-355.

¹⁴¹ Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

destaque tanto por parte da doutrina quanto por parte da jurisprudência, aqui no Brasil o princípio caiu em certo ostracismo, tendo sido expressamente revogado da CF, pela Emenda nº 18/1965. Diante disso, Greco narra que parte da doutrina afirmava que esse princípio teria sido suprimido, ao passo que outra parte defendia que esse princípio ainda subsistiria como desdobramento do princípio da isonomia. Posteriormente, com a Constituição de 1988, o princípio voltou a estar previsto textualmente, no art. 145, parágrafo primeiro, citado acima.

Marco Aurélio Greco narra que a doutrina, em geral, aponta cinco formas de identificação da capacidade contributiva: (i) a capacidade contributiva como disponibilidade financeira; (ii) a capacidade contributiva como patrimônio individual; (iii) a capacidade contributiva presumida na Lei; (iv) a capacidade contributiva ligada ao pressuposto de fato; e (v) a capacidade contributiva vinculada à atuação no mercado.

Na primeira forma, a capacidade contributiva seria equivalente à disponibilidade financeira de alguém pagar imposto. Assim, no exemplo da viúva que herdou um palacete mas não dispõe de dinheiro para pagar o IPTU, ao se seguir essa primeira forma de identificação da capacidade contributiva, faltaria capacidade contributiva à viúva.

Na segunda forma, a capacidade contributiva seria algo individual e só seria possível saber qual a capacidade contributiva mediante avaliação do patrimônio e da carga tributária que o contribuinte está sofrendo.

Na terceira forma, capacidade contributiva presumida na Lei, o Autor expõe que, como a forma anterior é impraticável, haja vista que não é possível fazer um dimensionamento específico, individual, por essa corrente, a capacidade contributiva deve ser definida na Lei, cabendo à Lei definir critérios razoáveis a que corresponda o imposto. A crítica é que esvazia o conceito e reduz a capacidade contributiva a um parâmetro livremente estabelecido na Lei, desaparecendo o sentido material do princípio.

Nas três correntes anteriores, o conceito de capacidade contributiva é subjetivo, ligado a pessoa do contribuinte. Na quarta corrente, porém, é diferente. Na corrente da capacidade contributiva e pressuposto de fato, entende-se que a capacidade contributiva é manifestada se determinado fato for indicativo dessa aptidão, portanto, é ligada ao pressuposto de fato.

Por último, Marco Aurélio Greco traz uma nova forma de se entender a capacidade contributiva, que ele chama de capacidade contributiva e atuação no mercado, dando o exemplo de um novo imposto criado na Itália, denominado IRAP, cujo pressuposto de fato é “exercício habitual de uma atividade voltada à produção ou à negociação de bens ou prestação de serviços”. Segundo o autor, como o pressuposto de fato é “existir uma empresa”, a

constitucionalidade desse imposto foi discutida e confirmada, o que apontaria para um novo conceito de capacidade contributiva.

Diante dessas 5 (cinco) correntes que explicam a capacidade contributiva, Marco Aurélio Greco afirma que a Constituição brasileira adotou a quarta acepção, capacidade contributiva ligada ao pressuposto de fato, mas que não se poderia desconsiderar a capacidade contributiva ligada à atuação no mercado, em especial, no caso do PIS/COFINS.

Com relação à expressão “sempre que possível”, conforme André Mendes Moreira,

[...] a doutrina majoritária tem destacado o caráter cogente do princípio, ressaltando ou que a expressão sempre que possível relaciona-se exclusivamente à pessoalidade ou que significa que os impostos apenas deixarão de atender à capacidade contributiva quando isto não seja possível em virtude das características inerentes à espécie.¹⁴²

Nesse ponto, é interessante observar o histórico da redação do princípio da capacidade contributiva no texto constitucional. Antes, o texto constitucional tinha a seguinte redação: “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (art. 202, da CF de 1946¹⁴³). No texto constitucional atual, todavia, a expressão foi deslocada para o início da frase, conforme a seguir: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (art. 145, parágrafo 1º, da CF¹⁴⁴).

Diante dessa alteração, a primeira corrente defende que o “sempre que possível” continua se referindo à pessoalidade dos impostos, ao passo que a segunda corrente emprega um alcance maior à expressão, que estaria se referindo tanto à pessoalidade dos impostos como à graduação segundo à capacidade econômica do contribuinte.

Essa segunda corrente parece ser a adotada por Ricardo Lobo Torres, que afirma que a ressalva constitucional do “sempre que possível” tem dois objetivos principais: (i) adequar a natureza do imposto a dois fatores, sua natureza e a técnica de sua incidência; assim, quando for possível a aplicação da pessoalidade, ela deverá ser aplicada; e (ii) compatibilizar o princípio

¹⁴² MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes et al. (Coords.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP: Direito Tributário*. São Paulo: PUC São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva>>. Acesso em: 31 out. 2019.

¹⁴³ BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)*. Brasília, DF: Presidência da República, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹⁴⁴ Id., [2020].

da capacidade contributiva com a extrafiscalidade; sempre que possível, o legislador adotará o princípio da capacidade contributiva, mas, a seu critério, também poderá utilizar o imposto para atingir objetivos extrafiscais relacionados ao desenvolvimento econômico, proteção do meio ambiente, inibição de mercadorias nocivas à saúde etc, hipótese em que o prestígio à capacidade contributiva será deixado de lado¹⁴⁵.

Na doutrina, fala-se em capacidade contributiva objetiva (ou absoluta) e capacidade contributiva subjetiva (ou relativa). A capacidade contributiva, sob o aspecto subjetivo, se aplica a todos os tributos, ao passo que, sob o aspecto objetivo, é um critério para distinguir quem poderá ser contribuinte ou que situação poderá ensejar a tributação.

A capacidade contributiva é norma de competência ou de produção normativa que tem como destinatário o legislador e o proíbe de eleger hipóteses tributárias que não revelem capacidade contributiva. É um parâmetro a ser utilizado pelo legislador para distinguir situações tributáveis, que por apresentarem um signo presuntivo de riqueza podem ser previstas como fato gerador de obrigação tributária, e situações não tributáveis, que por não apresentarem um signo presuntivo de riqueza não podem ser eleitas como fato gerador de obrigação tributária.

Assim, a partir do princípio da capacidade contributiva objetiva, é autorizado ao legislador instituir determinado imposto na hipótese de um sujeito auferir renda decorrente de trabalho intelectual. Por outro lado, é o princípio da capacidade contributiva objetiva que veda o legislador de instituir imposto sobre o sujeito que use camisa preta na sexta-feira, tendo em vista que vestir uma camisa preta não tem a menor relação com deter capacidade contributiva.

Já a capacidade contributiva subjetiva é a que determina que se deva conhecer as condições pessoais do contribuinte, para que se verifique se ele pode ou não suportar a carga tributária. Segundo o magistério de Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁶, “a questão se resume a saber se existe um ponto, abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo, ou, ainda, até onde pode atingir a tributação; no primeiro caso, estar-se-a cogitando do mínimo de subsistência; ultrapassado o limite, versar-se-á sobre o confisco”. No mesmo sentido, é a lição de Ricardo Lobo Torres, para quem:

[...] o princípio da capacidade contributiva não justifica a incidência sobre o mínimo necessário à vida nem sobre a totalidade de riqueza, eis que está contido entre as imunidades do mínimo existencial (art. 5º, itens XXXIV, LXXIV, LXXVI) e a proibição do confisco (art. 150, IV), que constituem direitos individuais do cidadão¹⁴⁷.

¹⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. e atual. Rio de Janeiro: Renovar. 2009. p. 96.

¹⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 340.

¹⁴⁷ TORRES, op. cit., p. 95.

Por seu rigor científico, impende-se destacar as definições adotadas por Queiroz para os aspectos objetivos e subjetivos da capacidade contributiva¹⁴⁸. De acordo com esse autor, princípio constitucional da capacidade contributiva objetiva é o complemento, necessário e condicionante de uma declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa, o qual exige que o antecedente de uma norma impositiva de imposto descreva um fato que ostente sinal de riqueza pessoal e que o consquente de uma norma impositiva de imposto determine que o titular dessa riqueza entregue determinada quantia ao Estado. Já o princípio constitucional da capacidade contributiva subjetiva é o complemento, necessário e condicionante de uma declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa, o qual exige que na determinação dos tributos a serem suportados por determinada pessoa, deve ser levado em conta aspectos pessoais, como nível de riqueza, encargos da família, estado de saúde e familiar, com o objetivo de fazer com que cada pessoa participe, de forma equânime, no financiamento das contas do Estado.

Quanto à aplicação da capacidade contributiva às espécies tributárias, Vasques observa que a capacidade contributiva surgiu para ligada aos tributos sobre rendimentos e quando se procura adotá-la a outros tipos de tributos, como os que oneram o patrimônio, surgem dificuldades. Apesar de possuir um conteúdo útil e precisa para a tributação do patrimônio, o Autor crê que a sua aplicação para tributar patrimônio, nos sistemas mais modernos, para tributar o patrimônio líquido dos indivíduos, esse princípio produz quebras de igualdade maiores que os benefícios trazidos. Conclui o Autor que isso ocorre não por conta do princípio da capacidade contributiva, mas por razões de praticabilidade fiscal que lhe são estranhas, ou seja, da dificuldade prática de corretamente tributar determinado indivíduo e evitar fraudes fiscais¹⁴⁹.

Já no que diz respeito ao alcance da capacidade tributária, se o princípio da capacidade contributiva opera também no âmbito interenacional ou se fica limitada por questões de soberania de outros entes tributantes diversos do ente do domicílio do contribuinte, Pedro Molina examinou a questão e concluiu que, muito embora a jurisprudência da comunidade europeia esteja tentando prestigiar alguns aspectos da capacidade contributiva, conferindo

¹⁴⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016. p. 65-66.

¹⁴⁹ VASQUES, Sergio. Capacidade Contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 11, p. 23-61, set./out. 2004. Disponível em: <http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade_Contributiva_Rendimento.pdf>. Acesso em: 5 maio 2021.

reforço na proteção ao mínimo existencial e na eliminação da dupla tributação, na realidade, a efetiva proteção desse princípio para além das fronteiras do país de domicílio não se verifica a contento, narrando o Autor, dentre outros pontos negativos, que diversos regimes privilegiados e cláusulas antiabuso entrem em choque com o princípio da capacidade contributiva e não resistiriam ao controle de sua proporcionalidade¹⁵⁰.

3.8 Princípio do Não-Confisco (art. 150, inciso IV, da Carta da República)

O princípio do não-confisco está previsto na Constituição em seu art. 150, inciso IV, que tem a seguinte redação: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco”¹⁵¹.

E aqui chegamos ao ponto que queríamos chegar. A capacidade contributiva tem alcance apenas aos impostos, se considerarmos a sua acepção objetiva, ou tem alcance a todos os tributos, se considerarmos a sua acepção subjetiva. Além disso, a capacidade contributiva subjetiva é que estabelece determinadas zonas em que a tributação não pode incidir. Nesse sentido, citando o caso do Imposto de Renda para fins de ilustração, a tributação não poderá atacar níveis mínimos de renda, em razão da proteção constitucional ao mínimo existencial. A tributação não poderá também atacar a totalidade do rendimento de determinado sujeito passivo, pois restará violado o princípio constitucional do não-confisco. Não poderá atacar a totalidade do rendimento e percentuais próximos a essa totalidade.

É preciso, portanto, compreender o conteúdo do princípio do não-confisco e o ponto a partir da qual determinada tributação passa de um percentual legítimo e constitucional e passa a ser confiscatório e inconstitucional.

A Constituição da República garante o direito de propriedade em seu art. 5º, XXII, e artigo 170, II e proíbe o confisco, pois, nas hipóteses de desapropriação (art. 5º XXIV, art. 182, parágrafos 3º e 4º, e art. 184¹⁵²), ela estabelece prévia e justa indenização. Apesar disso, a

¹⁵⁰ MOLINA, Pedro Herrera. Aspectos internacionales del impuesto sobre la renta y capacidad económica. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 831-862.

¹⁵¹ BRASIL, op. cit., art. 150.

¹⁵² Ibid., art. 5, art. 182 e art. 184.

Constituição admite a perda de bens de um condenado, como pena acessória, conforme arts. 5º, XLV e XLVI, b.

Diante disso, se de uma forma geral a Constituição protege a propriedade e impede que o Estado confisque bens do particular, não poderia a Constituição permitir que o Estado utilizasse a tributação para atingir essa mesma finalidade coibida pela Carta Maior. Daí a proibição de o Estado utilizar o tributo com efeito de confisco.

Do Direito Comparado, Coral Guerrero traz três motivos que justificam a proibição da utilização do tributo como confisco, a saber, o tributo deve respeitar o mínimo existencial, considerando as circunstâncias pessoais e familiares do contribuinte; o tributo não deve ser pago com o patrimônio do contribuinte, em razão do direito constitucional que garante o direito à propriedade, que se complementa com outro direito constitucional que se afirma que ninguém será privado de seus bens e direitos sem justificada utilidade pública e interesse social, sendo garantido o direito de receber justa indenização; e o entendimento de que a proibição do confisco envolve a obrigação do Estado de não esgotar o patrimônio tributável¹⁵³.

Ricardo Lobo Torres, trazendo lição de Sampaio Dória, afirma que “confiscatório é o tributo que aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência”. Porém, reconhece que o difícil é saber o que é aniquilar a propriedade. O doutrinador traz uma série de exemplos do Direito Comparado, na tentativa de fixar um critério, como o estudo de Tipke e Lang da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão e a conclusão de que o tributo seria constitucional se estrangulasse a propriedade, reconhecendo esses mesmos autores que esse não era um critério jurídico, mas econômico, o que tornaria o critério ambíguo. Traz ainda menção à Suprema Corte da Argentina, que fixou a alíquota máxima de 33% (trinta e três por cento) para o imposto de doação de bens, sob pena de resultar em tributação confiscatória. Lembra ainda que, no Brasil, o art. 185 da Constituição de 1934 estabeleceu que: “Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento” e que a Corte Constitucional Alemã limitou em 50% a carga tributária total¹⁵⁴.

Ao final da exposição desses exemplos, Ricardo Lobo Torres assevera que qualquer percentual é aleatório, pois, em alguns casos, como ocorre com os tributos de caráter extrafiscal, existe a possibilidade de alíquota de 100% ou mais, sem qualquer violação ao princípio do não-

¹⁵³ CORRAL GUERRERO, Luis. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n. 14, p. 27-43, 2004. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1301189>>. Acesso em 5 maio 2021.

¹⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 160.

confisco. Além disso, pondera que a compreensão do que é confiscatório pode oscilar no tempo e no espaço, a depender de diversos fatores, o que atrairia a utilização dos princípios da razoabilidade e da economicidade para conceituar o que é tributo confiscatório e para apreender as diferenças entre os diversos tributos, “modulando-lhes o efeito confiscatório, bem como para considerar a conjuntura econômica do país, que, a depender da guerra ou da paz, do desenvolvimento ou da recessão, modifica a apreciação do que seja o aniquilamento da propriedade”¹⁵⁵.

Quanto ao posicionamento da Corte Constitucional Alemão, trazido por Ricardo Lobo Torres, Veloso parece não concordar com a conclusão de que o referido Tribunal teria manifestado entendimento de que o limite seria 50% da carga tributária total¹⁵⁶.

Em detida análise da jurisprudência da Corte Superior Tedesca sobre o tema, Veloso identifica três fases na jurisprudência. Na primeira, o Tribunal teria negado que a garantia do direito de propriedade tutelasse o patrimônio dos contribuintes contra a cobrança de impostos. Em uma segunda fase, o Tribunal reconheceu que essa garantia poderia ser violada por uma tributação excessivamente elevada, porém, não estabeleceu parâmetros objetivos para determinar a ocorrência ou não do excesso. Em uma terceira fase é que teria ocorrido a prolação de uma decisão pela Segunda Turma do BVerfG, que foi interpretada pela comunidade jurídica como a adoção por aquela Corte de um entendimento do direito à propriedade, a partir de uma exigência severa de observação de um limite máximo da carga tributária global de 50%: o princípio da “repartição pela metade” (Halbteilungsgrundsatz).

Contudo, explica Veloso que a decisão em referência não teria se manifestado dessa forma, não passando a menção a tal princípio de mero *obiter dictum* na referida decisão.

Segundo Veloso, a Segunda Turma, sob nítida influência na doutrina de Paul Kirchhof, asseverou que a carga global dos impostos sobre o patrimônio e a renda tem um limite intransponível, de 50% (cinquenta por cento) da renda potencial (Sollertrag), a partir do fundamento de que essa carga tributária somente poderia alcançar “às proximidades de uma divisão pela metade entre mãos privadas e públicas”, tendo em vista que a Lei Fundamental tem dispositivo que preceitua que o uso da propriedade “deve servir simultaneamente ao bem da coletividade”. Essa, portanto, a fundamentação do princípio da “repartição pela metade”.

¹⁵⁵ Ibid., p. 162.

¹⁵⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 35, abr. 2010. Disponível em: <<https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php?id=3151892>>. Acesso em: 5 maio 2021.

Veloso contesta que o referido dispositivo da Constituição da Alemanha pudesse resultar na leitura exposta, pois as expressões “ao mesmo tempo” ou “também” não significam que os recursos devam ser repartidos pela metade entre particular e o Estado, limitando-se a estabelecer que o uso dos recursos servisse à coletividade.

Então narra Veloso que posteriormente a própria Segunda Turma negou que tivesse aplicado tal princípio e ressaltou que o caso tratava de violação de isonomia tributária e que a invocação de tal princípio não era necessário para sustentar a conclusão da Corte, logo, não passava de mero obter dictum no texto da sentença proferida.

Com isso, conclui Veloso que o Tribunal Constitucional Alemão não retira da garantia da propriedade um percentual fixo para aferir se há carga tributária excessiva, adotando com verdadeiro limite a necessidade de se respeitar o núcleo da propriedade, entendida como uma tributação que não prejudique a capacidade da propriedade produzir riqueza, de modo que a tributação deve se voltar à parte não substancial da riqueza produzida pela propriedade.

Logo, fica claro que os parâmetros utilizados pelo Tribunal Constitucional Alemão não são objetivos, não havendo a possibilidade de adoção de sua orientação de forma genérica, servindo tal critério para uma avaliação caso a caso de eventuais violações.

Para Luís Eduardo Schoueri¹⁵⁷, sendo evidente a dificuldade de quantificar o que é confisco, o melhor seria compreendê-lo como um conceito indeterminado, “afastando discussões quanto à existência de um número mágico, a partir de quando haverá confisco”. Dessa maneira, Luís Eduardo Schoueri prefere o critério qualitativo de que o efeito confiscatório se relaciona com o caráter insuportável da tributação. Em suas palavras,

a expressão “imposto sufocante”, da língua alemã, é precisa, para denotar a situação de desespero daquele que, por conta da tributação excessiva, fica desestimulado de continuar sua atividade produtiva, ou vê desestruturada sua vida pessoal ou familiar. Nesse caso, estará presente o confisco, a exigir a intervenção do Poder Judiciário.⁵²

Também Luís Eduardo Schoueri entende que deve ser aplicado o princípio da proporcionalidade/razoabilidade para se aferir o caráter confiscatório ou não de determinado tributo.

Na doutrina de Queiroz, o princípio do não-confisco ganha normatividade como uma proibição de que o Estado institua um tributo que, individualmente considerado ou em conjunto com outros tributos, resulte em ofensa ao direito da propriedade em sentido amplo, ou seja,

¹⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 351.

viole um direito subjetivo patrimonial que se possa valer em moeda, ou que resulte na violação do exercício de uma atividade empresarial lícita, que restaria inviolabilizada caso onerada pelo tributo¹⁵⁸.

Com relação especificamente ao Imposto de Renda de pessoas com alta renda, Piketty narra que foram os países anglo-saxões, em especial, os Estados Unidos que inventaram imposto confiscatório sobre rendas excessivas. Esse Autor narra que, no governo de Roosevelt, a partir do ano de 1933, a taxa do Imposto sobre a renda, que havia caído para 25% no fim dos anos 20, foi aumentado para 63% em 1933, depois para 79% em 1937, 88% em 1942, chegando a 94% em 1944. Após, a alíquota se estabilizou em torno de 90% nos anos 1960 e 70% nos anos 1980, o que teria resultado em uma média de 81% entre 1932-1980¹⁵⁹.

É importante destacar que essa alíquota era praticada apenas nas faixas mais altas de renda e, segundo Piketty, elas indicam que taxas confiscatórias no topo da hierarquia de rendas são plenamente possíveis e teriam como objetivo distribuir melhor o crescimento e limitaria comportamentos econômicos inúteis e nocivos. Mais recentemente, o Autor expõe que a alíquota não ultrapassa 40% da renda.

A nosso ver, o fundamento que parece ter sido adotado para justificar alíquotas tão altas no Imposto de Renda nos Estados Unidos é que o confisco não seria verificado a partir da alíquota, mas a partir da verificação do montante absoluto que restou àquele que auferiu a renda. Com isso, uma vez que a renda alcançada era altíssima, a renda líquida ainda permaneceria alta em valores absolutos, o que permitiria a defesa do Estado, no sentido de que o tributo não seria confiscatório.

Diante disso, a questão que se coloca é se o desdobramento da capacidade contributiva, o princípio do não-confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da Carta da República, é também um princípio informador ao regime de aplicação de sanções tributárias e, também de sanções de natureza aduaneira.

Na doutrina, uma primeira corrente advoga que, como o dispositivo constitucional faz referência expressa a tributo, cuja natureza jurídica não se confunde com multa, não haveria como se aplicar o princípio do não confisco às penalidades. Todavia, o afastamento de multas excessivas seria garantido com base em outros fundamentos constitucionais, como o direito de propriedade e a proporcionalidade.

¹⁵⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016. p. 76-77.

¹⁵⁹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. P. 491 e ss.

Nesse sentido, Hugo de Brito discorre que a vedação do confisco é atinente ao tributo, pois o regime jurídico do tributo e da multa são distintos, sendo o ilícito pressuposto da última e não do tributo. De qualquer maneira, defende o doutrinador que o que impede a cominação de multas exorbitantes é a proporcionalidade, que determina uma proporção, em sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção a ele correspondente¹⁶⁰.

Estevão Horvath também entende inaplicável o artigo 150, inciso IV, da Carta da República para afastar as penalidades excessivas, porém defende que a situação esteja ao abrigo do direito de propriedade, que protegeria o confisco considerado genericamente¹⁶¹.

Por outro lado, Zelmo Danari entende plenamente aplicável o princípio do não confisco, pois, segundo o eminente doutrinador, é justamente no campo das penalidades que “os contribuintes costumam ser agredidos e fragilizados pela violação dos aludidos princípios, quer pela atuação abusiva dos agentes fiscais, que – o que é pior – pelos excessos cometidos pelo legislador (...)”¹⁶².

Esse também é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que assevera que uma multa excessiva, que ultrapasse o razoável para evitar ações ilícitas e para fins de punição caracterizaria uma maneira indireta de burlar o dispositivo que proíbe o confisco¹⁶³.

A jurisprudência também responde à questão acima, inicialmente formulada, de forma positiva, entendendo que o princípio do não confisco é aplicável não apenas ao tributo, mas também à multa por descumprimento de obrigação principal.

No julgamento da ADI nº 551 / RJ, o STF afastou dispositivos do ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro que determinavam que a multa do não recolhimento de impostos e taxas estaduais não poderia ser inferior a duas vezes o seu valor e que, no caso de sonegação, a multa não poderia ser inferior a cinco vezes o seu valor, em acórdão tem a seguinte ementa:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE

¹⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 42.

¹⁶¹ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114.

¹⁶² DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 246.

¹⁶³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias, sanções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 67.

TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.¹⁶⁴

É de se destacar trecho do Voto do Ministro Sepúlveda Pertence que, recordando decisão de Aliomar Baleeiro, parece adotar o critério doutrinário da razoabilidade, de um exame qualitativo, para verificar a ofensa ao princípio, sem que seja necessário a fixação de percentual específico, nos seguintes termos:

Recorda-me, no caso, o célebre acórdão do Ministro Aliomar Baleeiro, o primeiro no qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de um decreto-lei, por não se compreender no âmbito da segurança nacional. Dizia o notável Juiz desta Corte que ele não sabia o que era segurança nacional; certamente sabia o que não era: assim, batom de mulher ou, o que era o caso, locação comercial. Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento da sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.¹⁶⁵

Em julgados mais recentes, a aplicação do princípio às multas é reiterada, adotando, inclusive, o Supremo um critério quantitativo para se aferir o efeito confiscatório da penalidade, ao ter em conta que “2. Ambas as Turmas da Corte têm-se pronunciado no sentido de que a incidência de multas punitivas (de ofício) que não extrapolem 100% do valor do débito não importa em afronta ao art. 150, IV, da Constituição”. (RE 871174 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 22/09/2015)

Nesse mesmo sentido, é de se destacar ainda os seguintes julgados do STF:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE. 1. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. 2. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 551 RJ*. §§ 2.º e 3.º do art. 57 do ato das disposições constitucionais transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ilmar Galvão, 24 de outubro de 2002. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772507/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-551-rj/inteiro-teor-100488660>>. Acesso em 3 abr. 2021.

¹⁶⁵ Ibid.

montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes. 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC/1973”. (ARE 938538 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 30/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. Aplicação de multa. Vedação ao confisco. Multas tributárias fixadas em 20% a 30% do valor do débito. Possibilidade. 4. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 5. Agravo regimental a que se nega provimento”. (ARE 989691 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 17/08/2018)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA CONFISCATÓRIA. REDUÇÃO. PERCENTUAL INFERIOR AO VALOR DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. 1. É admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 776273 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 15/09/2015)

Como visto, os Tribunais vêm aplicando o princípio constitucional da vedação ao não confisco às penalidades de natureza tributária e estabelecendo critérios para que se verifique quando uma penalidade é confiscatória ou não.

Interessante notar que o art. 150, inciso IV, da Constituição, faz referência à aplicação desse princípio a *tributos* que, como se sabe, na definição legal contida no artigo 3º, do CTN, é; “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Ora, como tributo se qualifica como aquilo que não constitui sanção por ato ilícito, ou seja, não se confunde com sanção ou pena – na realidade, sua fundamentação e natureza jurídica é totalmente distinta – o comando do art. 150, inciso IV, da Constituição, em princípio, deveria ficar limitado aquilo que tributo é, na forma da Lei, e não deveria se voltar à aplicação de penalidades.

Isso porque, a aplicação do princípio do não confisco aos tributos se justifica, pois, como visto, esse princípio decorre do princípio da capacidade contributiva, aplicável a todos os tributos. Se o princípio da capacidade contributiva deve ser observado na instituição dos tributos, em decorrência, o legislador não pode instituir um tributo que se revista de características confiscatórias, sob pena de violar a própria capacidade contributiva.

Já em relação à sanção ou penalidade, a situação é distinta. Como já exposto, toda norma é vinculada a uma correspondente sanção, que é aplicada no caso do descumprimento da norma e cuja existência se justifica como um estímulo ao cumprimento da norma. Por esse motivo, pela própria natureza jurídica da sanção ou da penalidade, sua aplicação não deveria se sujeitar aos limites da vedação ao não-confisco, pois, em determinados casos, é justamente a sua qualidade de confiscatória é que permitirá que seja cumprida a sua função no ordenamento jurídico, qual seja, de reprimir e desestimular a violação a uma outra norma.

Desse modo, é possível que, em determinados casos, caso se coloque um limite à aplicação da penalidade, seja perdida a sua função, instalando-se, na sociedade e no ordenamento jurídico, os mesmos inconvenientes de uma norma sem a respectiva coerção, que pode ser descumprida pelo infrator sem qualquer receio de uma futura aplicação de pena significativa. Isso porque, uma sanção que seja tão branda a ponto de não desestimular o descumprimento da norma equivale a uma ausência de sanção, no seu sentido de coerção.

De qualquer maneira, isso não quer dizer que o legislador estará livre para instituir penalidades nos percentuais que entender adequado, pois, ainda assim, a aplicação de tais penalidades estará sujeita a controle, pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Para aqueles que defendem a aplicação direta do princípio do não confisco em relação às penalidades tributárias, a proporcionalidade estaria, inclusive, já embutida nesse princípio. Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi e Frederico Menezes Breyner afirmam que:

[...] é da tradição brasileira coibir tributos com efeitos confiscatórios, neles incluídas as consequências sancionatórias, quer sejam elas visualizadas como essenciais ao Direito e integrantes da estrutura lógica da regra de tributação ou não. A vedação do confisco tem matriz própria, radica na garantia do direito de propriedade, seria reconhecida ainda que não expressa na Constituição e assim se consolidou na jurisprudência: como limitação ao poder de tributar; (b) o princípio da vedação do confisco é proporcionalidade que atua entre dois extremos: como limite negativo que garante o direito de propriedade e, com isso, se destina a coibir abusos, e então se exaure, mas ao mesmo tempo não é útil, inexistindo abuso, a reduzir o montante do tributo a pagar ou as penalidades pecuniárias que garantem o efetivo exercício da competência tributária e a pressão inerente à regra de tributação.¹⁶⁶

Porém, apesar de os Tribunais terem encampado o entendimento de que as penalidades tributárias, posto que decorrentes do próprio tributo, estavam sujeitas às limitações ao poder de tributar, levando ainda em consideração o direito de propriedade, sendo possível, a partir de tal

¹⁶⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. Sacha Calmon e Misabel Derzi Consultores e Advogados: Artigos, 5 abr. 2016. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/multas-tributarias-e-a-vedacao-de-confisco-nos-recentes-julgamentos-do-stf/>>. Acesso em: 11 maio 2020.

entendimento, trilhar raciocínio no sentido de também aplicar a vedação ao confisco às penalidades aduaneiras, o que se observa na Jurisprudência é que o mesmo não ocorreu.

No caso das penalidades administrativas, a jurisprudência que vem se firmando é pela não aplicação do princípio vedação ao confisco, como se observa do julgado a seguir do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

Descabe falar, ainda, em multa com caráter confiscatório. A multa em questão (art. 73, § 1º, da Lei nº 10.833/03) só é aplicada diante da impossibilidade de decretação do perdimento dos bens, e nos termos do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/76. Citado art. 23, § 3º, estabelece que, na importação, a multa será "equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria". Significa dizer que, ao menos em tese, a penalidade aplicada ao importador terá o mesmo valor, tanto na multa quanto no perdimento. Se a pena de perdimento é amplamente aceita em nossa jurisprudência, não há porque suscitar de caráter confiscatório da pena de multa¹⁶⁷.

¹⁶⁷ Apelação Cível nº 0017231-68.2011.4.03.6100/SP, Relator: Desembargador Federal JOHNSOM DI SALVO decisão publicada em 06/03/2017.

4 **NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS RELATIVAS À APLICAÇÃO DE PENALIDADES**

4.1 **Normas Complementares de aplicação de penalidades, previstas no Código Tributário Nacional (CTN)**

No CTN, é possível identificar também dispositivos que regulam a relação jurídica entre Estado e cidadão relativamente à aplicação das sanções. Nesse sentido, o artigo 97, inciso V, do CTN, replicando o disposto no artigo Art. 5, inciso XXXIX, da Carta da República, prevê o princípio da legalidade da penalidade de natureza tributária. O artigo 100, do CTN, que prevê o afastamento de penalidade cominada contra o contribuinte que agiu em conformidade com as normas complementares da legislação tributária. Há ainda o artigo 106, inciso II, do CTN, que, inspirado pelo art. 5º, inciso XL, da Carta da República, prevê o princípio da retroatividade benigna da penalidade de natureza tributária. Mencione-se ainda o art. 112, do CTN, que trata da interpretação mais favorável da legislação que comina infração ou penalidade de natureza tributária e os artigos 136, 137 e 138, do CTN, que tratam da responsabilidade por infrações de natureza tributária.

Examinaremos, a seguir, os dispositivos do CTN em referência.

4.1.1 Princípio da Legalidade da penalidade de natureza tributária (Artigo 97, inciso V, do CTN)

Segundo o art. 97, inciso V, do CTN: “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”.

Como se observa, esse dispositivo veicula o princípio da legalidade na cominação de penalidades. A questão que surge é qual seria o fundamento constitucional desse dispositivo e que legalidade seria exigida por esse dispositivo, uma reserva absoluta de lei, pela qual todos os elementos para a cominação da penalidade deveriam estar previstos em Lei, ou se se

admitiria uma reserva relativa de lei, pela qual haveria a exigência de Lei, mas a Lei poderia remeter ao Poder Executivo a criação da penalidade ou de alguns de seus aspectos.

Leandro Paulsen comenta que a necessidade de lei para a cominação de penalidades “decorre diretamente do art. 5º, II, da CF, e não propriamente do art. 150, I, da CF, que diz respeito à instituição de tributo que, por definição, não se confunde com a sanção por ato ilícito”¹⁶⁸. Porém, caso o art. 97, V, do CTN, decorresse do art. 5º, II, da CF, a tendência seria a dispensa de exigência de reserva absoluta, exigindo apenas que a combinação da penalidade “derive de Lei”.

Todavia, esse não é o sentido que se extrai do referido dispositivo. Para Hugo de Brito Machado,

[...] as regras do art. 97, do CTN, constituem explicitações do preceito constitucional, inscrito no capítulo de direitos e das garantias individuais, pelo qual é vedado às pessoas jurídicas dotadas de competência tributária “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I).¹⁶⁹

Em decorrência, para esse autor, o princípio da legalidade em matéria de cominação de penalidade tributária estaria sujeito à reserva absoluta de Lei. Assim como o princípio da legalidade para criação ou aumento de tributos, pelo qual “a lei não pode deixar para o regulamento ou para qualquer outro ato normativo inferior a indicação de qualquer dos elementos necessários a essa determinação”¹⁷⁰, o art. 97, V, do CTN, determinaria que a Lei e somente a Lei poderá estabelecer a cominação de sanção para o descumprimento de obrigação principal ou acessória tributária, devendo a Lei prever todos os elementos essenciais para o estabelecimento da relação jurídica entre o Estado Sancionador e o contribuinte que tenha descumprido uma obrigação.

É bem verdade que o princípio da legalidade previsto no art. 150, I, da Carta da República, se refere apenas à instituição ou aumento de tributos. Por outro lado, há o art. 5º, inciso XXXIX, da Carta da República, que prevê a legalidade para as sanções de natureza penal, cujo sentido vai na mesma linha que a legalidade tributária, para exigir uma reserva absoluta de Lei e uma proibição de delegação pela Lei a regulamento dos elementos essenciais da relação jurídica a ser estabelecida na cominação da pena.

¹⁶⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 919.

¹⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros. 2014. p. 82.

¹⁷⁰ *Ibid.*, p. 82.

Tanto uma como outra norma tem o mesmo fundamento, que é garantir um mínimo de previsibilidade e segurança jurídica para o cidadão e empresas no desenvolvimento de sua vida e seus negócios, evitando a surpresa de ver o Estado lhe retirar um bem, seja dinheiro seja a liberdade, sem a prévia existência de Lei prevendo aquela possibilidade. Desse modo, quando o CTN prevê a aplicação do princípio da legalidade para cominação de penalidades tributárias, pensamos que esse fundamento permanece, o que atrai uma legalidade qualificada, uma reserva absoluta de Lei, para que seja instituída a penalidade, não podendo a Lei outorgar ao Poder Executivo parte dessa competência.

Contudo, há que se diferenciar o princípio da legalidade relativamente às sanções penais e tributárias. No Direito Penal, a legalidade impõe que tanto o crime como a respectiva pena sejam veiculados por Lei em sentido estrito. No Direito Tributário, porém, a luz do disposto no art. 97, III e V, do CTN, apenas se exige a legalidade para a instituição de obrigação principal e para a instituição de penalidade para descumprimento de obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória.

Com isso, é possível a instituição de obrigações acessórias por atos normativos do Poder Executivo, como reconhece, de longa data, o Superior Tribunal de Justiça, como se observa do seguinte julgado:

A legalidade exigida para a imposição da obrigação tributária instrumental não é estrita, ou seja, pode advir de ato normativo que não a lei em sentido formal. Todos aqueles veículos normativos previstos no art. 96 do CTN, tais como decretos e regulamentos, entre outros contidos no art. 100, são aptos a formar vínculo jurídico tributário acessório. (RMS 20.587/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/11/2010)

De qualquer maneira, é de se ressaltar que o princípio da legalidade em matéria de penalidade não autoriza que atos normativos do Poder Executivo cominem sanções para o descumprimento de obrigações acessórias, que continuam sujeitas a uma legalidade estrita.

Nesse sentido, já se manifestou o STJ, quando decidiu pela ilegalidade de determinadas sanções relativas à Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) que haviam sido estabelecidas por Instrução Normativa da Receita Federal, mas que iam além das penalidades estabelecidas pela Lei.

Na ocasião, o STJ afirmou a legalidade estrita que vigorava para a cominação de penalidades tributárias e sua aplicação também em relação ao descumprimento de obrigações acessórias, nos termos a seguir:

Ora, a regra legal dirige-se expressamente às transações próprias das pessoas jurídicas ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário. Em outras palavras,

alcança apenas quem encerra a qualidade de contribuinte ou responsável tributário no que toca às informações próprias da Dimob, não atingindo, por conseguinte, as associadas do sindicato agravado, como reconhecido de maneira incontestada no aresto impugnado. [...]

Nesse raciocínio, ainda que seja indubitável que as obrigações acessórias decorram da legislação tributária e esta definição comporte também normas infralegais (conclusão retirada da interpretação conjunta dos arts. 96, 100 e 113, § 2º, do Código Tributário Nacional-CTN), é igualmente certo que uma simples instrução normativa não pode supostamente amparar-se em preceito veiculado em medida provisória para, então, ultrapassar seus limites subjetivos, estendendo a sanção pecuniária a novas categorias de pessoas jurídicas, sob pena de ferir-se diretamente o princípio da legalidade. (AgRg no REsp 961.284/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/09/2009)

Em outro julgado, o STJ afastou penalidade por entrega em atraso da DIMOB prevista em Instrução Normativa, pois a Lei previa apenas a penalidade por não apresentação, conforme as razões a seguir:

A Instrução Normativa da Receita Federal, por sua vez, alarga o texto normativo para impor a mesma pena de multa para a entrega a destempo da DIMOB. Entretanto, nos termos do art. 97, V e VI do CTN, somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades ou eventual redução ou dispensa das mesmas.

10. Nestes termos, aliás, é a lição do ilustre Professor BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

O princípio da legalidade tributária, que alberga o da tipicidade, não pode significar que a lei se limite apenas para traçar as diretrizes gerais da tributação, mas, sim, deve ela definir os elementos básicos e estruturais do tributo. O Código Tributário Nacional, enriquecendo o princípio, salienta que devem fazer parte do conteúdo exclusivo da lei os seguintes elementos estruturais que compõem qualquer tributo: a definição do fato gerador da obrigação tributária principal; o sujeito passivo; a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo; a hipótese de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários ou de dispensa ou redução de penalidades; e infração e penalidades (CTN, art. 97, III, IV, V e VI) (Compêndio de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 96).

11. Assim, havendo excesso do Ato Administrativo que estipula a imposição de multa não só pelo não fornecimento da DIMOB mas também pela sua entrega a destempo, situação não prevista no art. 57 da MP 2.158-35/2001, não merece reparos o acórdão impugnado que afastou a punição fustigada. (REsp 1322275/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/09/2013)

Portanto, a legalidade estrita na matéria exige não somente que todos os sujeitos passivos estejam previstos em Lei, mas também que a conduta passível de penalidade, descrita no antecedente da norma, esteja devidamente prevista em Lei.

4.1.2 Afastamento da Penalidade por conduta em linha com o que determinam as normas complementares (Artigo 100 do CTN)

Dispõe o artigo 100, do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Segundo a doutrina, o conceito das normas complementares previstas nos incisos I, II e III, do artigo 100, do CTN, é o seguinte:

Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções interministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e os demais atos normativos internos da Administração Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos.

Decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa. As discussões promovidas pelo contribuinte na órbita dos processos administrativos (sejam contenciosas, sejam relativas a processos de consulta), conduzidos pelas Administrações Públicas federal, estadual ou municipal, são igualmente fontes secundárias do direito tributário, mas não fazem coisa julgada para o contribuinte, salvo se desfavoráveis aos respectivos fiscos.

Práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Dizem respeito aos usos e costumes interpretativos por parte da autoridade pública, segundo o princípio maior da boa-fé, que deve conduzir as relações Fisco-contribuinte.¹⁷¹

Com relação à norma complementar prevista no inciso II, do artigo 100, do CTN, importante observar que as decisões proferidas pelos órgãos colegiados no contencioso fiscal federal ali não se enquadram, por falta de eficácia normativa às suas decisões. Nesse sentido, a doutrina¹⁷² esclarece:

¹⁷¹ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. Vol. 2, p. 48-49.

¹⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 125-126.

Deve-se atentar que meras decisões de órgãos julgadores administrativos não são as “normas complementares” a que se refere o Código. Apenas aquelas cuja eficácia normativa esteja assegurada por lei é que ali estariam. Assim, por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento. A tal contribuinte não virá em socorro o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional.⁵⁹

Entretanto, embora uma decisão administrativa em contencioso fiscal não se qualifique na norma complementar do inciso II, a depender do caso, poderá se qualificar como “*prática reiterada*” do inciso III, como se verifica pelos comentários da doutrina a respeito da norma complementar em referência:

[...] Sua adoção consistente [da decisão administrativa em determinado sentido], entretanto, poderá indicar “prática reiterada” (...). A comprovação do costume pode dar-se como se demonstram quaisquer fatos. Não é necessário que a prática seja publicada no Diário Oficial para que dela se conheça, embora, evidentemente, quando a autoridade cuida de tornar público o seu entendimento, numa Solução de Divergência, por exemplo, esta servirá de prova do costume administrativo. Também reiteradas “Decisões” publicadas no Diário Oficial, que refletem respostas das autoridades a consultas formuladas por contribuintes, servem de prova da prática administrativa. Do mesmo modo, se uma repartição seguidamente adota certo procedimento, torna-se ele costumeiro, gerando a expectativa do contribuinte no sentido de que assim se faz.¹⁷³

Com relação à “prática reiterada” do inciso III, a dúvida que surge é a partir de quando determinado costume administrativo poderá ser considerado uma “prática reiterada”. Quantas vezes ou por quanto tempo determinado costume deverá ser praticado para que possa ser entendido como uma “prática reiterada” para fins de aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN?

Esse ponto é examinado por Hugo de Brito Machado, que afirma:

O Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetida, renovada. Basta que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere reiterada.¹⁷⁴

Realmente o CTN foi omissivo na fixação de tal critério, porém a adoção do critério citado não resolve a generalidade dos casos, pois, no meu entender, nem sempre, será possível se

¹⁷³ Ibid., p.125-126.

¹⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, . p.90.

afirmar que a adoção de determinada prática por, pelo menos, duas vezes, é suficiente para caracterizá-la como reiterada.

Para compreensão do conteúdo e alcance dessa norma, oportunas as lições de Miguel Reale:

Torna-se costume jurídico, porém, tão-somente quando confluem dois elementos fundamentais: um é a repetição habitual de um comportamento durante certo período de tempo; o outro é a consciência social da obrigatoriedade desse comportamento. O primeiro desses elementos é dito objetivo. Porquanto diz respeito à repetição de um comportamento de maneira habitual; o segundo elemento é chamado subjetivo, visto como está ligado à atitude espiritual dos homens, considerando tal conduta como necessária ou conveniente ao interesse social. (...) Não basta a repetição material do ato, porque é essencial que seja marcada pela convicção da juridicidade do comportamento. De maneira mais objetiva poderíamos dizer que um costume adquire a qualidade de costume jurídico quando passa a se referir intencionalmente a valores do Direito, tanto para realizar um valor positivo, considerado de interesse social, como para impedir a ocorrência de um valor negativo, um desvalor”¹⁷⁵. (grifo nosso)

Portanto, a meu ver, uma prática será considerada reiterada, para fins do disposto no artigo 100, inciso III, do CTN, quando se configurar como uma repetição, de maneira habitual, durante certo período de tempo, de um comportamento observado pelas autoridades administrativas, sendo necessário ainda que esse comportamento repetido leve o contribuinte a crer que aquele é o entendimento das autoridades administrativas sobre a matéria.

Por sua vez, o parágrafo único do artigo 100, do CTN, prevê a exclusão da “imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”, quando o contribuinte tiver observado as normas complementares ali descritas.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, a exclusão de agravações decorre do princípio *nemo potest venire contra factum proprium*, pois “se a própria administração baixa atos normativos, adota uma prática reiterada ou subscreve com outro fisco um convênio, não pode punir ou onerar alguém por ter seguido as instruções ou orientação, ainda que o Fisco as venha repudiar”¹⁷⁶. Nesse caso, “os contribuintes que observarem as normas complementares ali discriminadas estão a salvo da penalidade, bem assim da cobrança de juros e da correção monetária”¹⁷⁷.

¹⁷⁵ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 158.

¹⁷⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 60.

¹⁷⁷ REsp 98.703/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/1998.

4.1.3 Princípio da retroatividade benigna da penalidade de natureza tributária (Artigo 106, inciso II, do CTN)

Dispõe o artigo 106, do CTN, que:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.¹⁷⁸

O CTN consagra em seu artigo 105 a irretroatividade constitucional das leis em matéria tributária e prevê no artigo seguinte as exceções a essa regra geral.

Com isso, no art. 106, do CTN, estão previstas as ressalvas de aplicação da lei de caráter interpretativo ao ato ou fato pretérito (inciso I) e a retroatividade benigna em matéria de infrações (inciso II).

Queiroz nota que esse dispositivo veicula duas categorias de situações, a do inciso I, e referente à aplicação da norma tributária, ao passo que a do inciso II é referente à retroatividade não da norma tributária, mas da norma punitiva tributária e da norma punitiva administrativa-fiscal¹⁷⁹.

Como o Autor destaca, essas categorias de situações têm relação com as três obrigações tributárias principais previstas no CTN: (i) a obrigação tributária em sentido estrito, que decorre da aplicação da norma tributária, está prevista no artigo 113, parágrafo 1º, primeira parte, e se refere a tributo; (ii) a obrigação punitiva tributária, que decorre da aplicação de uma norma punitiva tributária, está prevista no artigo 113, parágrafo 1º, segunda parte, e se refere a penalidade pecuniária; e (iii) a obrigação punitiva administrativa-fiscal, que decorre da aplicação de uma norma punitiva administrativa-fiscal, está prevista no parágrafo 3º, e se refere

¹⁷⁸ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹⁷⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 243-244, p. 302.

a penalidades que não decorrem do não pagamento de tributo, mas do inadimplemento de obrigações tributárias acessórias, previstas no artigo 113, parágrafo 2º, do CTN.

Com relação à aplicação retroativa da lei de caráter interpretativo, Luciano Amaro faz severas críticas, afirmando que a lei interpretativa deve sofrer todas as limitações aplicáveis às leis retroativas, portanto, é inútil. Explica o que essa lei de caráter interpretativo não consegue escapar do dilema de ou inovar o direito anterior, sendo, por isso retroativa, com as consequências daí decorrentes, ou ela se limitaria a repetir o que diz o direito anterior, sendo, portanto, inútil¹⁸⁰. Assim, na opinião de Luciano Amaro, a lei interpretativa ou seria inconstitucional ou seria inútil.

Na jurisprudência, o que se verifica com frequência é a edição de lei constitutivas, que disciplinam determinada matéria, inovando no ordenamento jurídico, mas que se autotizam como lei de caráter interpretativo para, com isso, pretender uma aplicação para o período anterior à data de sua edição. Foi o que ocorreu na edição da Lei Complementar nº 118/2005¹⁸¹ que, em seus artigos 3º e 4º dispunham o seguinte:

Art. 3o Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1o do art. 150 da referida Lei.

Art. 4o Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3o, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. (grifo nosso)

A referida Lei disciplinava o prazo para restituição do pagamento indevido, fixando esse prazo em 5 (cinco) anos, ao contrário da jurisprudência que vinha se firmando sobre o tema, que entendia pelo prazo de 10 (dez) anos. Além disso, invocava justamente o art. 106, inciso I, do CTN, ora em exame, para atribuir efeitos retroativos ao dispositivo.

A questão, sobre a natureza interpretativa ou não de tal dispositivo e a partir de quando ele passaria a vigorar, chegou ao STJ, que afastou tal caráter e fez um corte temporal para a sua aplicação, determinando a aplicação do dispositivo apenas a partir de sua edição, em prestígio ao princípio da irretroatividade das leis, considerando que “a norma inserta no artigo 3º, da lei complementar em tela, indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente

¹⁸⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2005. p. 201-202.

¹⁸¹ BRASIL. *Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005*. Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

interpretativa, cuja retroação é permitida”. (REsp 1002932/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009)

A par das discussões a respeito da retroatividade ou não das leis interpretativas, é certo que o artigo 106, inciso I, do CTN, deixou ressalva em relação à aplicação da penalidade à infração, em função da nova interpretação pelo legislador de dispositivo do direito antigo.

Já o artigo 106, inciso II, prevê a retroatividade benigna em matéria de infração tributária, afirmando que tal regra é aplicável “tratando-se de ato não definitivamente julgado” o que, a nosso ver, indica que até o trânsito em julgado na esfera do Poder Judiciário é possível ao contribuinte invocar essa regra como fundamento para afastamento de uma penalidade cominada. Como visto, a retroatividade benigna em matéria penal se aplica até mesmo contra a coisa julgada. Questão interessante seria a extensão desse entendimento também à retroatividade benigna em matéria tributária, considerando o disposto no inciso II.

Interessante observar que o inciso II foi desdobrado em 3 alíneas.

A alínea “a” que prevê a retroação “a) quando deixe de defini-lo como infração” remete ao *abolitio criminis* do Direito Penal que, como visto acima, impõe o afastamento da penalidade quando uma lei posterior revogue o tipo infracional e aquela conduta antes punida com a cominação de penalidade deixe de sê-lo.

Já a alínea “c” prevê a retroação da lei “c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática” que, por sua vez, remete a *lex mitior* do Direito Penal, que impõe a aplicação da lei posterior para fatos passados quando a lei posterior é mais benéfica em relação à penalidade, pena ou à medida de segurança (*lex mitior*).

Difícil é entender a extensão e aplicação da alínea “b”, que determina a retroação da Lei “b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo”. Luciano Amaro observa que a alínea “b” traz exatamente a mesma hipótese prevista na alínea “a”, porém, com um tratamento mais rigoroso para a aplicação, no sentido de que a lei só poderia retroagir quando a infração não tenha sido fraudulenta e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, o que seria um descumprimento inocente de obrigações. Realmente, se os dois dispositivos tratam da mesma hipótese, sendo editada uma Lei que deixe de tratar determinado ato como infração, que dispositivo aplicar? Amaro responde que “essa exegese, porém, tornaria letra morta o disposto na alínea a, cuja aplicação igualmente faz da letra b letra morta”¹⁸².

¹⁸² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2005. p. 203.

Em seguida, Luciano Amaro discorre sobre as posições existentes na doutrina sobre essa questão. Aponta que Fábio Fanucchi tratou a primeira como retroatividade incondicional, enquanto a segunda seria a retroatividade condicional da lei nova mais benigna, propondo uma fusão dos dispositivos que resultaria na aplicação da alínea “b”. Já para Eros Grau, a alínea “a” seria relativa a obrigações principais e a alínea “b” seria relativa a obrigações acessórias. Também menciona que Hugo de Brito Machado também não teria vislumbrado nenhuma diferença entre os dispositivos em cotejo. Ao final, Luciano Amaro invoca o art. 112, do CTN, que determina que, na dúvida na aplicação do dispositivo, aplique-se o princípio *in dubio pro reu*, valendo, aos olhos do ilustre doutrinador, a alínea “a”.

Com efeito, é difícil diferenciar a hipótese em que a Lei deixará de definir determinado ato como como infração e quando a Lei deixará de tratar determinado ato como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, encontrando o art. 112, do CTN, sua aplicação prática no próprio Código, parecendo-nos a melhor solução aquela encontrada por Luciano Amaro.

A título de ilustração, hipótese de aplicação da retroatividade benigna ocorreu com a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido, prevista no artigo 74, parágrafos 15 e 16, da Lei nº 9.430/1996¹⁸³, com redação dada pelo artigo 62 da Lei nº 12.249/2010¹⁸⁴.

Com a edição da Lei nº 12.249/2010, os parágrafos 15 e 16 foram incluídos no artigo 74, da Lei nº 9.430/1996, com a seguinte redação:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (...)

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

¹⁸³ BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹⁸⁴ BRASIL. *Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010*. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – REPENEC [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 656/2014¹⁸⁵, com vigência a partir de 08/10/2014, em seu artigo 54, revogou tais dispositivos, como se verifica a seguir: “Art. 56. Ficam revogados: I - imediatamente, os arts. 44 a 53 da Lei nº 4.380, de 21 de agosto de 1964, o art. 28 da Lei nº 10.150, de 21 de dezembro de 2000, e os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”. (grifo nosso)

Oportuno mencionar que, apesar de prever a revogação da multa isolada nos casos de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, essa Medida Provisória manteve a multa para os casos de declaração de compensação não homologada prevista no parágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, pelas seguintes razões:

Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 656/2014: (...)

11. A presente proposta de Medida Provisória também visa revogar a aplicação da multa isolada (§§15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996) incidente sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. A jurisprudência judicial é quase unânime em afastar essa multa sob o argumento de que sua aplicação fere o direto constitucional de petição.

12. Com a revogação proposta para os §§ 15 e 16, e visando manter a aplicação da multa isolada de 50% apenas nos casos de não homologação de compensação, faz-se necessária nova redação para o § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, trazendo para o referido parágrafo o percentual da multa antes previsto no § 15, e para substituir o termo 'crédito' por 'débito", que é efetivamente o valor indevidamente compensado e que deverá ser a base de cálculo da multa isolada.

13. A nova redação proposta para o § 17 deixa claro que o instituto da Declaração de Compensação não deve ser utilizado para extinção de débitos sem a existência de créditos correspondentes, em estrita observância do que dispõe o art. 170 do CTN.

14. Assim, é aplicável a multa isolada no caso em que o débito é extinto sob condição resolutória, mas cujo crédito indicado para compensação é insuficiente, no todo ou em parte, para extinguir o tributo devido.

15. E a ressalva contida no §17 de que essa multa não se aplica no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo é porque para esta hipótese existe previsão específica de aplicação de multa isolada nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2013.¹⁸⁶ (grifo nosso)

Porém, no processo de conversão dessa Medida Provisória na Lei nº 13.097/2015¹⁸⁷, como a revogação da multa isolada em questão estava prevista no artigo 169, inciso I, no qual

¹⁸⁵ BRASIL. *Medida provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014*. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aerogeradores, [...], e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/mpv/mpv656.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹⁸⁶ Ibid.

¹⁸⁷ BRASIL. *Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015*. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aerogeradores [...], e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13097.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

constava também a revogação de outros dispositivos legais, diante da necessidade de veto a tais revogações exposta na “mensagem de veto” da referida Lei e da impossibilidade de veto parcial, a revogação da multa isolada em questão acabou também sendo vetada.

Em seguida, com a edição da Medida Provisória nº 668/2015¹⁸⁸, com vigência a partir de 30/01/2015, a revogação foi novamente prevista, desta vez, no artigo 4º, inciso II. Essa Medida Provisória foi convertida na Lei nº 13.137/2015¹⁸⁹, sem qualquer veto na parte que trata da revogação da multa isolada, que consta no artigo 27, inciso II, da referida Lei, com a seguinte redação: “Art. 27. Ficam revogados: (...) II - os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

Dessa maneira, diante da revogação da multa isolada que estava prevista no parágrafo 15 do artigo 74, da Lei nº 9.430/1996¹⁹⁰, os Tribunais passaram a aplicar a retroatividade benigna da penalidade, por força do artigo 106, inciso II, alínea a, do CTN, como se observa das seguintes decisões administrativas. Nessa linha de entendimento, já decidiu o CARF, conforme ementas de recentes julgados colacionadas a seguir:

MULTA ISOLADA. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO INDEFERIDOS. DISPOSITIVO LEGAL QUE IMPUNHA A PENALIDADE REVOGADO. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA.

Conforme determina o artigo 106, inciso II, "a" do Código Tributário Nacional, tratando-se de ato não definitivamente julgado, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, quando deixe de defini-lo como infração.

No caso dos autos, a superveniência de dispositivo legal que deixa de definir como infração a hipótese fática descrita no lançamento (parágrafo 15 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 revogado pela MP nº 656/2014) impõe o cancelamento da sanção punitiva anteriormente aplicada. (Processo nº 10740.720032/201429; Acórdão nº 3301002.847; 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / Terceira Seção; Sessão de 24/02/2016)

¹⁸⁸ BRASIL. *Medida provisória nº 668, de 30 de janeiro de 2015*. Altera a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Mpv/mpv668.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹⁸⁹ BRASIL. *Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015*. Altera as Leis nº 10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, 11.941, de 27 de maio de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004 [...], e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13137.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹⁹⁰ BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

“REVOGAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL SOBRE A INFRAÇÃO RETROATIVIDADE BENIGNA

Deve ser cancelada a multa isolada, haja vista que, em data posterior à lavratura do auto de infração, foi revogado o dispositivo legal, que dispunha sobre a infração e a penalidade aplicável”. (Processo nº 19515.720074/201406; Acórdão nº 3301002.753; 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / Terceira Seção; Sessão de 26/01/2016)

A questão que se poderia colocar é se seria aplicável o princípio da retroatividade, caso a penalidade apenas tivesse sido prevista em Medida Provisória não convertida em Lei. Caso fosse hipótese de lei intermediária, a nosso ver, não haveria óbice à aplicação da retroatividade benigna e a aplicação de lei nova prevendo novamente a penalidade de sua edição em diante. Contudo, cuidando-se de Medida Provisória o veículo normativo, a questão ganha complexidade, passando pelo exame da norma contida no art. 62, parágrafo 3º, da Carta da República, que prevê: “§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas”.

4.1.4 Interpretação mais favorável da legislação que comina infração ou penalidade de natureza tributária (Artigo 112 do CTN)

De acordo com o art. 112, do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.¹⁹¹

Esse dispositivo afasta a regra geral de que não se deve eleger um método específico de interpretação, de antemão, para fazer a leitura da legislação, e consagra o princípio do *in dubio pro reu* que vem do campo do Direito Penal para os dispositivos que versem sobre infração e aplicação de penalidades no Direito Tributário. O conteúdo do dispositivo é a aplicação de uma

¹⁹¹ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

interpretação mais favorável ao acusado, dentre duas ou mais interpretações possíveis, e tem como pressuposto a existência de dúvida.

De acordo com Queiroz, tal dispositivo é consectário axiológico do princípio mais geral *in dubio pro réu* e tem como fundamento diversos enunciados da Carta da República, como os que garantem o direito à vida, à dignidade, à liberdade e à propriedade privada¹⁹².

O requisito da existência de dúvida do intérprete faz com que a aplicação prática do dispositivo tenda a ser diminuta. O intérprete está acostumado a trabalhar de maneira oposta, no campo da inexistência da dúvida. Muito embora a dúvida possa surgir no início ou no meio do trabalho do exegeta, a verdade é que, na leitura de textos legais, por mais difícil que seja determinada questão, tanto no que diz respeito à valoração dos fatos, quanto no que diz respeito à correta leitura de dado dispositivo legal, ao final, o trabalho do exegeta será justamente encontrar, dentro do ordenamento jurídico, uma única solução, que será dotada de certeza.

Importante ressaltar que o dispositivo está restrito à legislação sobre infrações e cominação de penalidades, sendo certo que não há que se aplicar o art. 112, do CTN, ao campo da imposição tributária, que não comporta a aplicação da equidade (art. 108, parágrafo 2º, do CTN) nem da analogia (art. 108, parágrafo 1º, do CTN).

Luciano Amaro observa que, apesar de o dispositivo pretender dispor sobre interpretação da legislação tributária, ele traz diversas situações (incisos I a III) que tratam de questões de fato, sobre a valoração dos fatos, onde há dúvida sobre a subsunção, mas não em relação à lei, mas sim ao fato. Apenas o inciso IV do art. 112, do CTN, “pode ser referido tanto a dúvidas sobre se o fato ocorrido se submete a esta ou àquela penalidade (problema de valorização do fato) como à discussão sobre o conteúdo e alcance da norma punitiva ou sobre os critérios legais de graduação da penalidade”¹⁹³.

De qualquer maneira, Luciano Amaro é enfático ao tratar do princípio do *in dubio pro reu* veiculado no art. 112, do CTN, afirmando que “tem uma ampla aplicação: qualquer que seja a dúvida, sobre a interpretação da lei punitiva ou sobre a valorização dos fatos concretos efetivamente ocorridos, a solução há de ser a mais favorável ao acusado”¹⁹⁴.

Sobre o dispositivo, Ricardo Lobo Torres nota a contradição existente com o art. 136 que “declara que a responsabilidade é objetiva, sendo independente da intenção do agente ou

¹⁹² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 243-244, p. 320.

¹⁹³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2005. p. 223.

¹⁹⁴ *Ibid.*, p. 223.

do responsável e da efetividade, natureza, extensão do ato, o art. 112 diz exatamente o contrário, aderindo à teoria subjetiva, no que, aliás, não discrepa da boa doutrina”¹⁹⁵.

Já Luís Eduardo Schoueri, reconhecendo também a difícil aplicação prática do dispositivo, em função do extremo grau de subjetividade, a dúvida, indica um campo de aplicação, no qual se poderia aferir com objetividade a dúvida e, com isso, ganhar aplicação a norma do art. 112, do CTN. Schoueri sugere a aplicação das penalidades, na hipótese de divergência no julgamento, administrativo e judicial, de lançamentos tributários por órgãos colegiados. Se determinado julgador entendeu pela manutenção do lançamento e outro julgador entendeu por seu afastamento, haveria dúvida razoável, a ensejar o afastamento de multas, pois, nas palavras desse doutrinador, “instalada, objetivamente a dúvida, não há espaço para tratamento mais gravoso, ainda que uma maioria entenda devido o tributo”¹⁹⁶

Apesar da pouca aplicação do dispositivo, há caso interessante sobre a sua aplicação que chegou aos Tribunais Superiores e envolveu o já revogado Decreto-Lei nº 7.661/1945, que previa no seu art. 23, parágrafo único, III, o seguinte:

Art. 23. Ao juízo da falência devem concorrer todos os credores do devedor comum, comerciais ou civis, alegando e provando os seus direitos.
Parágrafo único. Não podem ser reclamados na falência:
I - as obrigações a título gratuito e as prestações alimentícias;
II - as despesas que os credores individualmente fizerem para tomar parte na falência, salvo custas judiciais em litígio com a massa;
III - as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas (grifos nossos).¹⁹⁷

Como a Lei de Falências (Decreto-Lei nº 7.661/1945)¹⁹⁸ afastava a exigibilidade de multas de natureza penal e administrativa, a questão que se colocou é se também estava afastada a exigibilidade de multas de natureza tributária.

A jurisprudência que se firmou foi pelo afastamento da exigência, sob o fundamento de que

¹⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 111-112.

¹⁹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 778-779.

¹⁹⁷ BRASIL. *Decreto-lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945*. Lei de Falências. Revogado pela Lei nº 11.101, de 2005. Brasília, DF: Presidência da República, 201945. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del7661.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹⁹⁸ Ibid.

[...] em razão do disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, que prevê a interpretação da lei tributária de maneira mais favorável ao contribuinte, deve-se afastar a exigência de multa fiscal contra empresa em concordata, aplicando-se a regra contida no artigo 23, parágrafo único, inciso II da Lei de Falências.¹⁹⁹.

Contudo, é digno de nota a análise da questão, em sentido oposto, feita pelo Ministro Moreira Alves, que afirmava:

Portanto, é inequívoco que a interpretação extensiva dada ao dispositivo concernente à falência decorreu exclusivamente da permissão do art. 112, II, do CTN.

Sucedede, porém, que tem razão o autor da presente rescisória quando afirma que essa permissão vislumbrada pelo acórdão recorrido com base no art. 112, II, do CTN inexistente, tendo sido aplicado esse artigo ao caso concreto em desacordo frontal com a sua própria letra. (...)

Ora, o inciso III do parágrafo único do art. 23 da Lei de Falências (...) não é obviamente lei tributária que defina infrações fiscais ou que lhe comine penalidades, não se lhe aplicando, pois, a interpretação mais favorável a que alude o art. 112, caput, do CTN, nem a dúvida que dá margem à interpretação mais favorável dessas leis tributárias diz respeito à natureza ou extensão dos efeitos de fato outro – como é o do comprometimento da solvabilidade do concordatário – que não o fato que se pretende enquadrado na definição da infração fiscal.

Portanto, para dar-se interpretação extensiva a dispositivo da lei de falências, o qual por si mesmo não admitia como expressamente reconheceu o acórdão recorrido, foi necessário valer-se, como único sustentáculo dessa interpretação extensiva, da norma contida no CTN (...) literalmente não aplicável ao caso”. (citado pelo Ministro Milton Luiz Pereira, em voto-vencido, proferido no julgamento do Resp nº 218.532, 19/08/1999, Primeira Turma do STJ)

O Supremo teve a oportunidade de estender o entendimento que prevaleceu em relação à falida também à concordatária, com base no art. 112, do CTN, pelas seguintes razões:

O que afasta a exigibilidade da multa fiscal, na concordata, é a norma do art. 112, II, do CTN, que determina seja dada interpretação à lei mais favorável ao contribuinte, tendo em vista a extensão dos efeitos da cobrança sobre sua solvabilidade. É evidente que, reconhecida a dificuldade do comerciante saldar suas dívidas, a exigência do pagamento da multa fiscal importará o agravamento dessa situação. Nesse caso, a norma tributária tem orientação subjetiva, como assinalava Rubens Gomes de Souza (...).

Nesse sentido, é de interpretar-se o art. 112, II, segunda parte, do CTN, favoravelmente ao concordatário, excluindo-se a multa moratória, que produz efeitos danosos ao equilíbrio de seus negócios, influenciando, assim, no próprio cumprimento do ajuste com seus credores. (RE 110399 ED, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 20/03/1987)

Esse caso suscita interessante questão.

Deve-se reconhecer que o art. 112, do CTN, não determina a aplicação, pelo intérprete, de soluções de equidade quando o assunto for direito tributário, mas tem âmbito de aplicação

¹⁹⁹ REsp 218.532/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/08/1999.

bem definido, qual seja, a legislação tributária sobre infração ou cominação de penalidade. Com isso, em princípio, na interpretação de legislação que não seja tributária, como é o caso do Decreto-Lei nº 7.661/1945, não haveria que se invocar o art. 112, do CTN.

Por outro lado, o art. 23, parágrafo único, III, do Decreto-Lei nº 7.661/1945, faz referência à infração administrativa, o que poderia suscitar a dúvida se estão incluídas nessas infrações administrativas as infrações de natureza tributária. Nesse contexto, haveria espaço para a aplicação do art. 112, do CTN, para incluir também as infrações de natureza tributária na disciplina do dispositivo da Lei de Falências?

O Decreto-Lei nº 7.661/1945, com um todo, não é um diploma de Direito Tributário. Caso se entenda que o seu o art. 23, parágrafo único, III, está limitado a infrações administrativas que não incluam a de natureza tributária, a conclusão é que o diploma efetivamente não é de natureza tributária. Porém, caso se considere que esse mesmo dispositivo inclui a infração de natureza tributária, não se pode negar que esse dispositivo apresentaria a qualidade de legislação tributária, nos exatos termos previstos no art. 96, do CTN²⁰⁰, pois estaria a tratar de uma relação jurídica pertinente a tributo.

E, muito embora o intérprete não estivesse diante de um dispositivo, à primeira vista, tributário, como base no alcance amplo defendido pela doutrina à aplicação do princípio *in dubio pro reu* veiculado pelo art. 112, do CTN, acreditamos que seja possível a sua aplicação.

Outro caso de aplicação do art. 112, do CTN, é relativo à sua aplicação para reduzir cominação de infração aduaneira, o que ocorreu no julgamento do STJ a seguir:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PARTE DA MERCADORIA IMPORTADA NÃO DECLARADA. PENA DE PERDIMENTO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE APENAS QUANTO AOS PRODUTOS QUE NÃO CONSTAM DA GUIA DE IMPORTAÇÃO.

1. A pena de perdimento prevista no art. 514 do Regulamento Aduaneiro deve ser aplicada somente sobre as mercadorias não declaradas regularmente na guia de importação.

2. A legislação tributária deve ser interpretada da forma mais favorável ao acusado quando houver dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou a sua graduação (art. 112 do CTN).

3. Recurso especial improvido. (REsp 908.394/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/03/2007)

Aqui, embora o art. 112, do CTN, se destine à legislação tributária e, por decorrência, a aplicação de entendimento mais benéfico no caso de infração à legislação tributária e no caso

²⁰⁰ Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

de cominação de penalidade de natureza tributária, o STJ não viu óbices à sua aplicação também aos casos de interpretação da legislação que trata da cominação de penalidades de natureza aduaneira, como é a pena de perdimento de mercadorias.

Aqui há um exemplo da distinção feita no Capítulo 1 deste trabalho, entre direito tributário e direito aduaneiro. O artigo 112, do CTN, é claro ao definir o seu âmbito de aplicação, quando no início do *caput* do artigo faz menção a “*lei tributária*” que, nos termos do artigo 96 do mesmo código, é “Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Logo, uma primeira leitura do artigo 112, do CTN, é que o mesmo está circunscrito à legislação de trate de tributos ou relações jurídico-tributárias, não cabendo aplica-lo para reduzir infração aduaneira, como fez o STJ no julgado acima em referência. Mas essa é apenas uma possível leitura e esse ponto será por nós aprofundado nos capítulos seguintes.

4.1.5 Responsabilidade por infrações de natureza tributária (Artigos 136, 137 e 138 do CTN)

Impende-se ainda destacar os 3 (três) dispositivos do CTN que estão contidos na Seção IV, do Capítulo V, do Código, que trata de “responsabilidade por infrações”, e serão analisados um a um nas linhas a seguir.

Dispõe o art. 136, do CTN, que: “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”²⁰¹.

A redação do dispositivo parece sugerir que o CTN teria consagrado uma responsabilidade objetiva na apuração de infrações. Porém, a questão não é tão simples e é alvo de divergências doutrinárias. Como já exposto, Ricardo Lobo Torres aponta uma aparente divergência entre esse dispositivo, que afirmaria que a responsabilidade “independe da intenção do agente ou responsável” e o art. 112, do CTN que determina que sejam considerados elementos subjetivos na interpretação mais benéfica da lei que define infrações.

²⁰¹ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

A análise da doutrina que se debruçou ao tema permite verificar uma aparente divisão entre aqueles que defendem que o CTN teria adotado uma teoria objetiva e aqueles que defendem uma teoria subjetivista e, ainda, aqueles que defendem uma teoria objetiva com temperamentos.

Luís Cesar Souza de Queiroz, em profundo e detalhado trabalho sobre o tema propõe um enfrentamento diferente da matéria e chega a conclusões que nos parecem ser as mais consentâneas com que realmente determina o CTN²⁰².

Inicialmente, Luís Cesar Souza de Queiroz retoma o significado do que é “responsabilidade objetiva”. Lembra do disposto no art. 37, parágrafo 6º, da Carta da República, que institui a responsabilidade civil do Estado e é entendido pela doutrina e pela jurisprudência como a adoção pelo sistema constitucional brasileiro da responsabilidade civil objetiva do Estado, com base na teoria do risco administrativo. Ensina que por essa responsabilidade objetiva do Estado, entende-se que, para a responsabilização do Estado, basta que haja um nexo de causalidade entre dano e a ação estatal, não tendo a vítima do dano que comprovar o dolo, nem a culpa do Estado em qualquer de suas modalidades (negligência, imperícia ou imprudência).

Apesar disso, lembra Luís Cesar Souza de Queiroz que “apesar de haver um consenso de que a responsabilidade do Estado é de natureza objetiva, isso não significa dizer que o Estado responderá em todo e qualquer caso, pois são admitidas excludentes de responsabilidade”²⁰³, como culpa exclusiva da vítima, caso fortuito, força maior, e também hipótese de atenuação da responsabilidade, como ocorre nos casos de culpa recíproca.

Por outro lado, a responsabilidade subjetiva seria aquela que demanda, além do nexo de causalidade entre dano e ação, a prova de que o sujeito agiu com dolo ou com culpa.

Luís Cesar Souza de Queiroz expõe a corrente doutrinária que entende que o CTN adotou a responsabilidade objetiva e a corrente doutrinária que entende que o CTN não a teria adotado. Após, afirma que, na realidade, a divergência seria muito mais aparente do que de fundo, encontrando uma série de pontos em comum na doutrina, de anuência sobre o conteúdo do CTN, e que a questão se resolveria com uma interpretação sistemática da legislação, que

²⁰² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Responsabilidade Tributária Objetiva no Direito Tributário (e Aduaneiro)? In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). *Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais*. São Paulo: Noeses. 2013. Vol. 1, p. 723-772.

²⁰³ Ibid., p. 735-736.

deve levar em conta os seguintes dispositivos do CTN: art. 100, art. 108, art. 112, art. 137, art. 138 e art. 172, além do próprio artigo 136, ora examinado.

Luís Cesar Souza de Queiroz prefere não trabalhar com os conceitos de teoria objetiva, subjetiva ou objetiva com temperamentos, pois, ante a abertura semântica dessas expressões, elas tenderiam muito mais a complicar do que a facilitar a discussão.

Então, sem a necessidade de se afirmar se o CTN adotou ou não a teoria objetiva de responsabilidade, a partir de uma interpretação sistemática do Código, Luís Cesar Souza de Queiroz chega à leitura do art. 136, do CTN, e demais dispositivos, no sentido de que, quando o art. 136, do CTN, determina que, em geral - pois o próprio dispositivo prevê que podem existir exceções - , “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”²⁰⁴, isso quer dizer que a administração tributária não precisa provar o dolo ou culpa do agente para responsabilizá-lo por determinada infração, bastando que comprove o mero descumprimento da legislação e a autoria do sujeito. Até porque esse tipo de prova é de difícil produção. Todavia, como se infere dos demais dispositivos citados, o CTN garante àquele que foi responsabilizado que afaste essa relação jurídica, pela apresentação de argumentos que demandem ou não uma apreciação da existência de dolo ou culpa, assim como do grau de sua culpabilidade.

Nas precisas palavras de Luís Cesar Souza de Queiroz²⁰⁵:

- a) Por força do que dispõe o art. 136 do CTN, para fins de responsabilização (autuação) de alguém por infração à legislação tributária, a Administração Fiscal não precisa comprovar se o “agente” ou o “responsável” atuaram com dolo ou culpa, seja qual for a modalidade desta (negligência, imperícia ou imprudência), sendo, em princípio, suficiente comprovar o descumprimento da legislação e a autoria deste.
- b) Por sua vez, o autuado por infração à legislação tributária tem o pleno direito de se defender (princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, bem como da presunção de inocência – Constituição Brasileira, arts. 5º, LV e VII) e, ao fazê-lo, pode apresentar diversos tipos de argumentos, tanto os considerados admissíveis nos casos em que há consenso de que se trata de responsabilidade “objetiva”, quanto aqueles que demandariam uma avaliação da existência de culpa e grau de culpabilidade;
- c) **Quanto aos argumentos considerados admissíveis mesmo nas situações em que há consenso de que se trata de responsabilidade tipicamente “objetiva”** (v. g, o da responsabilidade civil do Estado), pode o autuado por infração à legislação tributária, ao se defender, demonstrar, por exemplo, que:
 - c.1 – não agiu com qualquer dolo ou culpa, por ter ocorrido culpa exclusiva da Administração fiscal, ou caso fortuito ou força maior (art. 112, III, do CTN);

²⁰⁴ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²⁰⁵ QUEIROZ, op. cit., p. 752-754.

c.2 – não é o “agente”, nem o “responsável” pela infração (art. 136 c/c art. 112, III, do CTN)

c.3 – não houve descumprimento da legislação tributária (art. 136 c/c art. 112, I e II, do CTN);

c.4 – a penalidade aplicada não é a objetivamente cabível (art. 112, IV, do CTN).

d) **Quanto aos argumentos que demandam a avaliação da existência de culpa (dolo e culpa em sentido estrito) e do grau de culpabilidade**, pode o acusado por infração à legislação tributária, ao se defender, demonstrar, por exemplo, que:

d.1 – seguiu os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, pelo que deve ser excluída a imposição de penalidades (art. 100, I e parágrafo único, do CTN);

d.2 – seguiu as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, pelo que deve ser excluída a imposição de penalidades (art. 100, III e parágrafo único, do CTN);

d.3 – cometeu erro escusável quanto à matéria de fato, o que justificaria uma redução da punição (Arts. 108, IV; art. 112, II e IV; 172, II e IV (ambos por analogia), do CTN);

d.4 – cometeu erro escusável quanto à interpretação da legislação tributária (erro de direito), em especial pela circunstância de, em muitos casos, ser-lhe atribuído o encargo de interpretar a legislação e antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150 do CTN), o que justificaria uma redução na punição (arts. 108, IV; art. 112, II e IV; 172, II e IV (ambos por analogia), do CTN);

d.5 -apesar de ter descumprido a legislação tributária, os efeitos danosos de seu ato foram mínimos, o que justificaria uma redução na punição (arts. 108, IV; art. 112, II e IV; 172, III e IV (ambos por analogia), do CTN);

d.6 – houve a infração, mas ela foi praticada por certo “agente” e está conceituada por lei como crime ou contravenção, pelo que a responsabilidade por essa infração (não pelo tributo) somente pode ser imputada a tal “agente” (art. 112, III c/c art. 137, I, do CTN);

d.7 – houve infração, mas ela foi praticada por certo “agente” e na definição dessa infração o dolo desse “agente” é elementar, pelo que a responsabilidade por essa infração (não pelo tributo) somente pode ser imputada a tal “agente” (art. 112, III c/c art. 137, II, do CTN);

d.8 – houve infração, mas ela foi praticada por certo “agente” e decorreu de dolo específico desse “agente” contra o acusado, pelo que a responsabilidade por essa infração (não pelo tributo) somente pode ser imputada a tal “agente” (art. 112, III c/c art. 137, III, do CTN);

d.9 – apesar de ter descumprido a legislação tributária, a responsabilidade deve ser excluída, pois houve denúncia espontânea da infração, acompanhada, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora (art. 138, do CTN).

Como se verifica, não se trata de afirmar que o CTN adotou ou não a teoria da responsabilidade objetiva, tal como definida para fins de responsabilidade do Estado. Na realidade, a interpretação sistemática do CTN aponta um regime próprio da responsabilização por infração. De um lado, a Fazenda Pública não precisa fazer prova que sujeito passivo tenha atuado com dolo ou culpa, precisa provar apenas que houve o descumprimento de uma obrigação. De outro lado, em sua defesa, o sujeito passivo pode contestar a responsabilização, levando em consideração uma série de aspectos “subjetivos” na sua conduta.

Em seu artigo, Luís Cesar Souza de Queiroz examina a jurisprudência do STJ, colacionando 11 acórdãos representativos do entendimento dessa corte no período de 17 anos (de 1996 a 2013).

Nesse trabalho, Luís Cesar Souza de Queiroz verifica que o STJ

[...] tem encontrado dificuldade em qualificar a responsabilidade por infrações à legislação tributária”, pois o STJ “refere-se à responsabilidade objetiva, à responsabilidade objetiva com temperamentos, à responsabilidade como não sendo objetiva, à responsabilidade subjetiva, bem como simplesmente à reponsabilidade (sem qualquer qualificação).²⁰⁶

Essa falta de consonância no uso de qualificadores reforçaria a tese de que se deve evitá-los para a discussão dessa matéria.

De qualquer maneira, apesar de multiplicidade de qualificadores quanto à responsabilidade que adviria do art. 136, do CTN, Luís Cesar Souza de Queiroz constata que o entendimento do STJ é firme, no sentido de considerar elementos subjetivos na responsabilização por infrações, sendo também frequente o entendimento no sentido de que se deve adotar uma interpretação sistemática do CTN e não isolada do art. 136, do CTN, Dos 11 (onze) julgados examinados, apenas em 1 (um) caso o STJ aplicou isoladamente o art. 136, do CTN e considerou irrelevante a boa-fé do contribuinte²⁰⁷.

Em julgados mais recentes do STJ, de 2013 a 2019, é possível observar que o entendimento segue a mesma tendência, conforme os julgados a seguir.

No julgamento do Recurso Especial nº 1.305.856/SP²⁰⁸, a Primeira Turma afirmou que o artigo 136, do CTN, deveria ser interpretado em conjunto com o que dispõe o art. 112, do CTN e levou em consideração a boa-fé do acusado para afastar essa responsabilidade. Ainda, naquela oportunidade, em Voto-Vista, o Ministro Napoleão Maia lembrou que haviam precedentes do STJ, pela “indispensabilidade do elemento subjetivo na conduta do obrigado tributário”, asseverando que:

É bem verdade que, no caso de cometimento de infrações, alvitra-se a chamada (e abominável) responsabilidade tributária objetiva, que se ancoraria (no dizer dos que a

²⁰⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Responsabilidade Tributária Objetiva no Direito Tributário (e Aduaneiro)?. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). *Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais*. São Paulo: Noeses. 2013. Vol. 1. p. 755.

²⁰⁷ Recurso Especial nº 1337166/AL. Relator: Ministro Castro Meira. Órgão julgador: Segunda Turma. Data do Julgamento: 07/02/2013.

²⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.305.856/SP*. Tributário. Recurso especial. Venda de combustível a outro estado da federação. Recolhido o ICMS pela alíquota interestadual de 7%. Responsabilidade tributária. Art. 121, i e ii, do CTN. Exigência de anterior demonstração de solidariedade (art. 124, i e ii, do CTN) ou conduta infracional apta a gerar vínculo jurídico (art. 135, caput, do CTN). Ausência de comprovação. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, Data de Julgamento: 11 de junho de 2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23540984/recurso-especial-resp-1305856-sp-2011-0095027-7-stj/inteiro-teor-23540985>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

sustentam) no art. 136 do CTN, mas essa sugestão é absolutamente contrária aos princípios do Direito Público moderno e, em especial, ao sistema do CTN, porquanto esse Código proclama, nos seus arts. 108, IV e 112, que a interpretação da lei tributária se fará com a aplicação da equidade do princípio *in dubio pro contribuinte*, conforme já assinalou o preclaro Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI.

O julgado em referência possui a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VENDA DE COMBUSTÍVEL A OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. RECOLHIDO O ICMS PELA ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE 7%. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 121, I E II, DO CTN. EXIGÊNCIA DE ANTERIOR DEMONSTRAÇÃO DE SOLIDARIEDADE (ART. 124, I E II, DO CTN) OU CONDUTA INFRACIONAL APTA A GERAR VÍNCULO JURÍDICO (ART. 135, CAPUT, DO CTN). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

1. Analisa-se no presente feito a possibilidade de o Fisco paulista, sem investigar a boa-fé do vendedor, exigir dele o ICMS com base na alíquota interna, pelo fato de o produto vendido (álcool hidratado) não ter chegado regularmente a outra unidade da Federação (Bahia).

2. O principal fundamento utilizado pelo Tribunal de origem para manter a cobrança da alíquota interna consistiu no fato de que "[a] infração se consuma com a mera conduta, que efetivamente causou prejuízo ao erário público".

3. Para explicar a imposição foi invocado o artigo 136 do CTN, como suporte da pretendida responsabilidade tributária. Todavia, o citado diploma legal é esclarecedor no sentido de que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável dos efeitos do ato. No caso concreto, todavia, o Fisco não conseguiu identificar o "agente ou responsável" da destinação diversa da mercadoria constante da Nota Fiscal.

4. No caso concreto, o Fisco paulista, em verdade, busca a tributação do ICMS, pela alíquota interna, em face de a mercadoria ter sido desviada de seu destino final, com possível venda no próprio estado. No entanto, não conseguiu demonstrar que a recorrente tenha realizado essa operação fraudulenta, circunstância essa indispensável à caracterização do próprio sujeito passivo que praticou o fato econômico empregado na aplicação da alíquota interna.

5. É incontroverso que, na operação comercial, foram cumpridas todas as exigências fiscais, com a emissão das respectivas notas de venda. Nesse contexto, não há como exigir da vendedora outras provas, que a ela não incumbe; não bastando presumir a simulação quanto ao destino das mercadorias.

6. Recurso conhecido e provido para afastar a exigência fiscal de que a recorrente pague a diferença entre as alíquotas de ICMS incidente nas operações internas. (REsp 1305856/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 26/06/2013)

No julgamento do Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.334.749/AL, a Primeira Seção do STJ levou em consideração a boa-fé do contribuinte, que fora induzido a erro pela fonte pagadora, para excluir a responsabilidade do pagamento de multa e juros, conforme acórdão que possui a ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. FONTE PAGADORA QUE DEIXA DE EFETUAR A RETENÇÃO DO TRIBUTOS DEVIDO. CONTRIBUINTE DE BOA FÉ QUE NÃO ESTÁ OBRIGADO A ARCAR COM A MULTA E OS JUROS DECORRENTES DA NÃO RETENÇÃO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA ACOLHIDOS PARA EXONERAR O CONTRIBUINTE DE TAIS ENCARGOS.

1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, a ausência de retenção e de recolhimento do imposto de renda pela fonte pagadora não exclui, em princípio, a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do tributo assim devido.
2. Demonstrada que seja, porém, a boa fé do contribuinte que, com base em informações prestadas pelo empregador (fonte pagadora), declara, num primeiro momento, como não tributável a verba sobre a qual deveria ter incidido a retenção do imposto, mas posteriormente retifica a declaração de ajuste anual, atraindo a responsabilidade pelo pagamento do tributo não recolhido na época certa, dele (contribuinte) não poderá o Fisco, em acréscimo, exigir o também pagamento de juros e multa decorrentes da não retenção pela fonte pagadora. Exegese dos arts. 136 do CTN e 722 do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99. Precedente: REsp 1.218.222/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/09/2014.
4. Embargos de divergência providos para se afastar, na espécie, a incidência da multa e dos juros de mora em relação ao contribuinte. (REsp 1334749/AL, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2014)

Em outro caso, no julgamento do Recurso Especial nº 1550350/PR, a Segunda Turma afirmou que, na aplicação da pena de perdimento de veículo, elementos subjetivos devem ser levados em conta, pois

[...] por ocasião do exame da pena de perdimento do veículo, deve-se observar a proporção entre o seu valor e o da mercadoria apreendida. Porém, outros elementos podem compor o juízo valorativo sobre a sanção, como por exemplo a gravidade do caso, a reiteração da conduta ilícita ou a boa-fé da parte envolvida²⁰⁹.

No julgamento do Recurso Especial nº 1574489/SP, a Primeira Turma voltou a apreciar caso idêntico ao que havia apreciado por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.305.856/SP, confirmando o entendimento sobre a matéria²¹⁰.

No julgamento do Recurso Especial nº 1811109/SP, a Segunda Turma do STJ afirmou que o elemento da boa-fé do adquirente de mercadorias deve ser levado em consideração, nos casos de tomada de crédito e posterior verificação de que a nota fiscal emitida é inidônea²¹¹.

Por último, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial, a Primeira Seção do STJ se manifestou no sentido de afastar a responsabilização de forma objetiva, em decisão que possui a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. TREDESTINAÇÃO DA MERCADORIA. RESPONSABILIZAÇÃO DO VENDEDOR. BOA-FÉ. VERIFICAÇÃO. NECESSIDADE.

1. A empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a

²⁰⁹ REsp 1550350/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/09/2015.

²¹⁰ REsp 1574489/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/09/2017.

²¹¹ REsp 1811109/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2019.

regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente responsabilizada pelo pagamento do diferencial de alíquota de ICMS em razão de a mercadoria não ter chegado ao destino declarado na nota fiscal, não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário.

2. A despeito da regularidade da documentação, se o fisco comprovar que a empresa vendedora intencionalmente participou de eventual ato infracional (fraude) para burlar a fiscalização, concorrendo para a tredestinação da mercadoria (mediante simulação da operação, por exemplo), poderá ela, naturalmente, ser responsabilizada pelo pagamento dos tributos que deixaram de ser oportunamente recolhidos.

3. Hipótese em que o acórdão estadual, por entender que a responsabilização da empresa vendedora independeria de sua boa-fé, deve ser cassado, para que, em novo julgamento da apelação, decida a questão à luz da existência ou não desse elemento subjetivo.

4. Embargos de divergência providos. (EREsp 1657359/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/03/2018)

Portanto, o exame desses julgados nos permite concluir que a posição do STJ se mantém pela consideração de elementos subjetivos, para fins de responsabilidade por infração.

De acordo com o art. 137, do CTN:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.²¹²

Ao comparar esse dispositivo com o anterior, pode-se observar a existência de duas figuras, o agente e o responsável. O agente é o “executor material do ato (quando se trata do próprio interessado em dada situação material à qual o ato se conecte)”; já o responsável é o “terceiro, em nome e por conta de quem o agente tenha praticado o ato”²¹³.

Segundo Luciano Amaro, o art. 137, do CTN não se dirige a disciplinar as hipóteses em que o agente age em nome próprio e por sua conta, pois para esses casos, não haveria dúvidas

²¹² BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²¹³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 447.

de sua responsabilidade, mas se dirige àquelas situações em que, embora agindo em nome e por conta de terceiros, o CTN determina a responsabilização do agente ou executor material²¹⁴.

No inciso I do artigo 137, do CTN, há a responsabilização do agente por infrações conceituadas como crimes ou contravenções, com a ressalva de que o agente não será punido se praticou o ato “no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito”. Essa ressalva tem relação com o elemento subjetivo que é necessário a presença para que se possa responsabilizar o agente que, se não tiver conhecimento da ilicitude, não responderá pela infração.

Como exemplo, pode-se citar um funcionário de uma empresa que é responsável pela emissão de notas fiscais. Se, a partir de determinado momento, por decisão de seu superior, o contribuinte pessoa jurídica passa a cometer fraude fiscal e é necessário emitir notas fiscais de negócios jurídicos simulados, o funcionário que emite as notas fiscais da empresa não poderá ser responsabilizado se não sabe da fraude que está em andamento e não tem consciência de que está emitindo uma nota fiscal com dados falsos. Por outro lado, se ele tem ciência de toda a fraude, não há que se aplicar a ressalva do art. 137, inciso I, do CTN.

No inciso II, do artigo 137, do CTN, a responsabilização do agente se dá por cometimento de infrações de natureza administrativa – e não crimes – em que a definição da infração contenha como elemento essencial o dolo específico do agente, ou seja, “infrações nas quais o “executor” do ato tenha em mente a obtenção de determinado resultado (embora em proveito ou no interesse do “terceiro” em nome e por conta de quem ele atua)”²¹⁵.

Por último, com relação ao inciso III, do CTN, a doutrina entende que as hipóteses seriam de ilícitos civis contra terceiros, praticados por pessoas que agem em nome e por conta desses terceiros, em que a conduta do agente resultasse em uma infração fiscal. Nesses casos, a responsabilidade seria pessoal do agente e não do terceiro. Nesse sentido, Luciano Amaro dá o seguinte exemplo: “se o pai age intencionalmente contra o interesse do filho, ou se o diretor atua, conscientemente, contra o interesse da sociedade que ele dirige, e se a conduta por eles adotada implica uma infração fiscal, a responsabilidade é pessoal do agente (ou seja, do pai, do diretor, nos exemplos dados, e não do filho ou da sociedade, em cujo nome e por cuja conta tenham supostamente atuado)”²¹⁶.

²¹⁴ Ibid., p. 447.

²¹⁵ Ibid., p. 449.

²¹⁶ Ibid., p. 450.

Segundo o artigo 138, do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.²¹⁷

O instituto da denúncia espontânea, tal como previsto no artigo 138 do CTN, constitui norma geral de legislação tributária, e, por conta disso, não pode sofrer alterações promovidas pelo legislador ordinário, seja o federal, o estadual ou o municipal.

Como se depreende do dispositivo legal transcrito, este instituto tem por finalidade estimular o contribuinte infrator a se colocar em situação de regularidade, mediante o resgate das pendências ainda desconhecidas do Fisco sem a incidência de penalidades.

Algumas questões se colocam em relação ao instituto da denúncia espontânea.

A primeira é se a denúncia espontânea seria aplicável em relação à regularização de infração relativa ao não cumprimento de uma obrigação acessória. Nesse ponto, a redação do dispositivo, ao mencionar que a responsabilidade é excluída com a denúncia “acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora” parece ter aberto a possibilidade de se realizar a denúncia em casos em que a regularização exige o pagamento de tributo devido e juros de mora, portanto, casos de descumprimento de obrigação principal, como a possibilidade de realizar a denúncia em casos em que há infração, mas a sua regularização não implica a necessidade de pagamento de tributos, que seria o caso de descumprimento de obrigação acessória.

Por esse motivo, Luciano Amaro entende que o instituto abarca também a obrigação acessória, ao afirmar que:

[...] a expressa “se for o caso” explica-se em face de algumas infrações, por implicarem desrespeito a obrigações acessórias, não acarretam, diretamente, nenhuma falta de pagamento de tributo, embora sejam também puníveis, porque a responsabilidade pressupõe, necessariamente, dano (art. 136).²¹⁸

Luís Eduardo Schoueri compartilha desse entendimento, pois assevera que

²¹⁷ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²¹⁸ AMARO, op. cit., p. 451.

[...] também a elas [penalidades aplicadas ao inadimplemento dos deveres instrumentais] deve ser aplicado o instituto da denúncia espontânea. É este o sentido da expressão “acompanhada, se for o caso, (...)”. Evidencia-se que haverá denúncias, igualmente, em que não será o caso do pagamento de tributo ou juros. Este é o caso do descumprimento de deveres instrumentais.²¹⁹

Apesar disso, o entendimento que se consolidou no STJ é pela inaplicabilidade do art. 138 do CTN a essa hipótese, com a conseqüente impossibilidade de afastamento da multa isolada em face de descumprimento de obrigação acessória²²⁰.

A segunda é sobre o momento e circunstâncias da perda de espontaneidade. Segundo reza o § único do artigo 138, do CTN, poderá ocorrer a denúncia espontânea, com o pagamento do tributo devido, sem a cominação de penalidades, desde que antes do “início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Com isso, a dúvida que se coloca é qual o sentido da expressão “relacionados com a infração”.

O início, por parte da Fazenda Municipal, de uma fiscalização de ISS retido e pago pelo contribuinte na qualidade de responsável tributário, retira a espontaneidade para pagamento de eventual ISS próprio? Ou, o início de uma fiscalização por parte da Receita Federal do Brasil impede o contribuinte de realizar uma denúncia espontânea de todo e qualquer tributo federal?

Sobre o conteúdo e alcance da espontaneidade, impende-se destacar a doutrina de Luciano Amaro, para quem:

A espontaneidade tem um conceito normativo, que se infere do parágrafo único do art. 138. Se eu agir porque estou com medo do Fisco, eu estou agindo espontaneamente. Se eu agir porque a fiscalização está no meu vizinho, eu estou agindo espontaneamente. Se eu agir porque o Fisco diz que a partir de amanhã ele dará início a uma devassa geral em tais ou quais setores e eu atuo, hoje, sentido de me denunciar – eu estou agindo espontaneamente (...) Depois que o fiscal já lavrou termo de início de fiscalização, onde disse que vai investigar tal ou qual coisa, isso já está fora da espontaneidade. Mas qualquer outra coisa, eu continuo podendo denunciar espontaneamente. Se ele fiscalizar as minhas despesas de certa natureza, eu posso fazer uma denúncia de um outro assunto, que não esteja dentro do escopo do que ele veio ver.²²¹

²¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 820-821.

²²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1817679/RS*. Tributário. Recurso especial. Informações relativas às cargas sob a responsabilidade do transportador não prestadas. Multa. Decreto-lei 37/1966. Obrigação acessória. Denúncia espontânea não caracterizada. Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 05 de setembro de 2019. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/859833893/recurso-especial-resp-1817679-rs-2019-0155779-1/inteiro-teor-859833903?ref=serp>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²²¹ AMARO, Luciano. *Infrações Tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, p. 25-42, 1996. p. 37.

Na mesma linha de entendimento, Kiyoshi Harada afirma:

[...] O parágrafo único elide a espontaneidade da denúncia se antes de sua apresentação tiver início qualquer procedimento administrativo fiscal, relacionado com a infração. Interpretando-se a contrario sensu, conclui-se que o procedimento fiscal não relacionado com a infração denunciada não tem o condão de impedir sua exclusão.²²²

A propósito, Alexandre Macedo Tavares é categórico:

[...] não é qualquer fiscalização indiscriminada e imprecisa – sem objetivo individualizado ou à mercê de futura individualização, ou até mesmo quaisquer comunicados genéricos (notificação e intimação) – que terá força suficiente para fulminar o direito potestativo à confissão espontânea consagrada pelo art. 138 do CTN. A especificidade do procedimento administrativo fazendário é conditio sine qua non à pretensa desconfiguração da espontaneidade, fim inspirador da norma introdutora de conduta prevista no art. 138 do CTN.²²³

Portanto, segundo a doutrina citada, caberia a denúncia espontânea para pagamento de tributo relacionado a assunto “A” quando o Fisco iniciasse termo de fiscalização e/ou solicitasse informações/documentos referentes a assunto “B” ou quando inicia um procedimento de fiscalização de caráter genérico, o que dificilmente ocorre nos dias de hoje, pelo menos, em relação aos tributos federais, por força de atos regulamentares que exigem a devida especificação do objeto da fiscalização²²⁴.

Uma terceira questão que se coloca é o afastamento ou não da multa de mora, na hipótese de regularização por denúncia espontânea, tendo em conta que o dispositivo determina que sejam pagos o tributo e os juros de mora, silenciando sobre a multa de mora.

A resposta passa pela natureza jurídica da multa de mora, se tem caráter reparatório ou punitivo. Como a mora do contribuinte em não realizar tempestivamente o pagamento do tributo já é compensada pelo pagamento dos juros de mora, a nosso ver, a natureza da “multa de mora”, apesar do nome, seria de multa punitiva. E, em decorrência, haveria que ser afastada juntamente com as demais penalidades, como a multa de ofício.

²²² HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

²²³ TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia Espontânea no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

²²⁴ BRASIL. Receita Federal. *Portaria RFB nº 1687, de 17 de setembro de 2014*. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Receita Federal, 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=56317>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

Embora esse entendimento não fosse disputado na doutrina, as autoridades fiscais adotavam uma visão mais restritiva do instituto para, defendendo o caráter reparatório da multa de mora, exigi-las juntamente com o principal e com os juros de mora. Esse entendimento ganhou eco no STJ durante período considerável, porém, restou superada com o julgamento, em sede de recurso repetitivo, do Recurso Especial nº 1149022/SP, que tem a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. (...)

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008". (REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010) (grifos nossos)

4.2 Norma Complementar Tributária, Norma Ordinária Aduaneira e sua interação no que diz respeito à hierarquia de normas

Nesse item, pretendemos examinar a forma de interação entre a norma de natureza complementar e a norma de natureza ordinária, se eles guardam relação de hierarquia ou se eventual conflito deve ser resolvido no plano material, quanto ao conteúdo por elas veiculado.

Segundo Carlos Velloso, a lei complementar brasileira tem sua influência na Constituição da França, de 1958, que criou uma espécie de lei denominada “lei organique”, que ocupava uma posição intermediária entre a Constituição e as leis ordinárias. Foi introduzida em nosso ordenamento, nos moldes como se apresenta hoje, pela Constituição de 1967, tendo sido assim mantida pela Constituição de 1988²²⁵.

A Carta da República de 1988 prevê quórum qualificado de maioria absoluta para a aprovação da lei complementar (artigo 69, da Carta da República) e prevê quórum de maioria simples para a aprovação da lei ordinária (artigo 47, da Carta da República).

Quanto à matéria, a Carta da República prevê no artigo 59, parágrafo único, que caberá à lei complementar dispor “sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”, e no artigo 146, incisos I, II e III, adotou a Constituição a corrente tricotonômica, pela qual cabe à lei complementar em matéria tributária dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Quanto à matéria reservada à lei complementar de dirimir os conflitos de competência entre os entes da federação e, assim, preservar a autonomia de cada ente e o pacto federativo, impede-se destacar a posição do Professor Gustavo da Gama, que defende que a lei complementar que trate dessa matéria deve desfrutar de uma dupla presunção de constitucionalidade ou uma presunção de constitucionalidade reforçada. Além da presunção de constitucionalidade que gozam todas as leis, a referida lei complementar também gozaria de uma presunção extra por ter sido o veículo normativo escolhido pela Constituição para tal função que, aqui nossas palavras, cuidam de um dos princípios mais caros da República²²⁶.

Dessa maneira, essa presunção reforçada só poderia ser superada por um ônus argumentativo reforçado, que comprove de maneira cabal e inconsteste uma suposta invalidade da norma complementar, devendo ser afastadas declarações de invalidade, por critérios de racionalidade econômica, pois é certo que, a seara mais adequada para tais tipos de análise é o Poder Legislativo e não o Poder Judiciário.

Por sua vez, restou à lei ordinária a disciplina, de maneira residual, das demais matérias.

²²⁵ VELLOSO, C. M. da S. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 235, p. 117-138, jan./mar. 2004. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v235.2004.45128>. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45128>>. Acesso em: 5 maio 2021.

²²⁶ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: PIRES, Adilson Rodrigues; GOMES, Marcos Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ediotra, 2014. p. 197-209.

A hierarquia das leis tem relação com o fundamento de validade da norma jurídica. Parte da ideia de que no sistema jurídico existe uma lei fundamental, no topo da pirâmide normativa, que é uma lei com um fundamento de validade pré-normativo. Desta lei fundamental, nascem outras leis, que apresentam como fundamento de validade a lei fundamental e assim por diante. Com isso, quando se afirma que determinada lei é hierarquicamente inferior a outra lei, isso quer dizer que, naquele determinado sistema normativo, essa lei inferior busca seu fundamento de validade na lei superior e, caso não observe os contornos da lei superior não será considerada uma lei válida, ou seja, não ingressará no ordenamento jurídico. O fundamento de validade pode dizer respeito tanto a requisitos formais de validade quanto a requisitos materiais de validade.

Como se observa do quadro normativo da Carta da República a respeito da lei complementar, ela apresenta no artigo 59, parágrafo único, que caberá a lei complementar dispor sobre requisitos formais a serem preenchidos pelo Poder Legislativo e Executivo quando da edição de determinados atos legislativos, inclusive, emendas à Constituição. Dessa forma, seria a lei complementar editada com base no artigo 59, parágrafo único, da Constituição, atualmente a Lei Complementar nº 95/1998, fundamento de validade para todos esses atos normativos, podendo-se afirmar que uma lei complementar é hierarquicamente superior, inclusive, a uma emenda constitucional?

Já o artigo 146, da Carta da República, parece ser de mais fácil enfrentamento. Como trata do conteúdo material a qual cabe dispor a lei complementar, a questão parece fugir da verificação da existência ou não de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Se a Constituição afirma que cabe a lei complementar dispor sobre normas gerais de direito tributário e, nessa toada, sobre decadência e prescrição do crédito tributário, eventual lei ordinária tratando da matéria deveria ser considerada inválida, não por ser hierarquicamente inferior à lei complementar, mas por ser hierarquicamente inferior à Constituição da República e por ter sido editada em contrariedade a ela.

Quanto a essa questão da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, o entendimento majoritário da doutrina é pela inexistência desse tipo de relação, resolvendo-se eventuais conflitos pelo conteúdo ou matéria disciplinada. Se o conteúdo a ser disciplinado é de lei complementar, prevalece a lei complementar. Se o conteúdo a ser disciplinado é de lei ordinária e a lei complementar trata do assunto, será considerada nessa parte lei ordinária.

Essa é a lição de Michel Temer, que ensina que a hierarquia “é a circunstância de uma norma encontrar a sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade, numa norma superior”. Em seguida, afirma que se diz que a lei é inferior à

Constituição porque encontra na Constituição o seu fundamento de validade, porém, adverte que essa mesma relação não ocorre entre lei ordinária e lei complementar, não havendo que se falar que a lei ordinária encontra a sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade na lei complementar. E conclui que não há hierarquia entre tais espécies de lei, existindo, na realidade, âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada uma dessas espécies normativas²²⁷.

Na esteira das lições de Michel Temer, também Celso Ribeiro Bastos defende a ausência de relação de hierarquia, ao asseverar que a lei ordinária retira seu fundamento de validade da Constituição e não da lei complementar, como gostariam os defensores da existência de hierarquia, provoca o eminente constitucionalista. Isso porque, segundo esse Autor, a lei ordinária possui um campo material diferente da lei complementar²²⁸.

Já José Souto Maior Borges faz uma análise mais analítica e identifica dois grupos básicos de lei complementar, aquelas que fundamentam a validade de outros atos normativos como leis ordinárias, decretos legislativos e convênios, e aquelas leis complementares que não são fundamento de validade de outros atos normativos. A partir dessa distinção, o ilustre doutrinador afirma que aquelas leis complementares que não são fundamento de validade de outros atos normativos têm posição hierárquica superior²²⁹.

No mesmo sentido, é a posição de Sacha Calmon, que afirma que a lei complementar é o “instrumento mor de complementação do sistema tributário da Constituição” e destaca que a matéria da lei complementar é escolhida pela Constituição; que o legislador ordinário não pode regular matéria reservada à lei complementar; que a lei complementar só é superior hierarquicamente à lei ordinária quando é “fundamento de validade” destas; e que a matéria sob reserva de lei complementar é indelegável²³⁰.

Nessa linha de entendimento, é possível citar ainda Carlos Velloso, que entende que existem dois grupos de leis complementares e aponta que quando a lei complementar for fundamento de validade de outros atos normativos ostentará superioridade hierárquica, indicando como exemplo desse caso de superioridade hierárquica a lei complementar a que se refere o

²²⁷ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 146-148.

²²⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: teoria e comentários*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999. p. 72.

²²⁹ BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975.

²³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. *Revista do Superior Tribunal de Justiça*, v. 28, n. 242, p. 665-685, abr./jun. 2016.

artigo 146, da Carta da República, pois explica o eminente jurista, o artigo 24, da Constituição, outorga competência concorrente aos Estados para legislar sobre normas gerais, porém, atendido o disposto na lei complementar²³¹.

Essa mesma ressalva, de que existem casos em que há hierarquia e outros casos em que não há hierarquia, é exposta pela doutrina de Regina Helena Costa, que afirma que, de uma forma geral, não há que se falar em hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, considerando que ambas retiram seu fundamento de validade da Constituição. Apesar disso, a Autora adverte que há casos em que a lei complementar poderá ser sim fundamento de validade de uma lei ordinária, hipótese em que haverá uma hierarquia, pois a lei ordinária “extrairá seu fundamento de validade mediatamente da Constituição e imeditamente da lei complementar”²³².

Em sentido oposto, Hugo de Brito reformulou a sua posição pela inexistência de hierarquia para afirmar que a mesma existe, considerando como fundamento a maior higidez conferida pela Constituição para o processo de apreciação e aprovação da lei complementar pelo Congresso Nacional²³³.

Em recente trabalho, Paulo de Barros Carvalho e Sérgio Aquino iluminam a discussão sobre o tema²³⁴. De início, os autores delimitam o sentido de hierarquia entre normas, para reafirmar a definição adotada pela doutrina já citada, no sentido de que hierarquia normativa é a relação por meio da qual determinadas normas buscam fundamento de validade em outras normas, mas, de forma nova, destacam que, como a produção de normas jurídicas envolve questões de forma e de conteúdo, caberia tratar de hierarquia formal e hierarquia material.

Em sua análise, esses Autores concluem que há hierarquia formal e material entre a lei complementar e a lei ordinária, mas que essa superioridade hierárquica não decorre da natureza da lei complementar, do fato de a lei formalmente ser complementar e resultar de processo legislativo que exige quórum qualificado, mas do fato do conteúdo da lei complementar.

²³¹ VELLOSO, C. M. da S. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 235, p. 117-138, jan./mar. 2004. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v235.2004.45128>. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45128>>. Acesso em: 5 maio 2021.

²³² COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 42.

²³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 154-155.

²³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros; AQUINO, Sérgio Serafim. A natureza da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 65, n. 1, p. 81-99, jan./abr. 2020. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67676>>. Acesso em: 5 maio 2021.

Nesse sentido, os Autores defendem que, quanto à hierarquia material, poderia se afirmar que a lei complementar pode até mesmo ser entendida como superior hierarquicamente a uma outra lei complementar, quando, a título de ilustração, se realiza o cotejo do CTN, que trata de normas gerais de direito tributário, e das leis que tratam de tributos específicos, como a Lei Complementar nº 87/1996, do ICMS, e a Lei Complementar nº 116/2003, do ISS. Nesse cotejo, sustentam os Autores que as duas últimas leis poderiam trazer normas gerais em matéria de ICMS e de ISS, mas nunca poderiam tais disposições ir contra o que estabelece o CTN, que tem a função de disciplinar as normas gerais do sistema tributário nacional. Com isso, os Autores enxergam uma superioridade hierárquica de uma lei complementar sobre outra lei complementar, mas isso não decorre do fato de o CTN ser lei complementar, mas sim do fato de ser a lei complementar que atualmente versa sobre normas gerais do sistema tributário. Daí a sua superioridade.

Quanto à hierarquia formal, os Autores lembram que a Lei Complementar nº 95/1998 é formalmente superior aos demais diplomas legislativos elencados no artigo 59, da Carta da República. Nesse ponto, os Autores respondem, de maneira positiva, à questão por nós inicialmente colocada, ao notarem que

“se, conforme explanado, extrapola as raias da lógica a assertiva de ser a lei complementar superior a outra lei complementar, ainda mais paradoxal seria afirmar que a lei complementar é superior às emendas constitucionais, cujo processo de elaboração também deve obediência às disposições da Lei Complementar nº 95/1998, nos termos de seu artigo 1º”²³⁵.

Com relação a essa segunda modalidade de hierarquia, os Autores também defendem que a hierarquia que se observa não decorre da natureza de complementar da Lei Complementar nº 95/1998, mas do conteúdo nela veiculado, afirmando que poderia muito bem a Carta da República ter outorgado competência à lei ordinária para disciplinar a forma de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, no que essa suposta lei ordinária seria superior hierarquicamente até mesmo a uma Emenda Constitucional.

Logo, na visão desses Autores, a superioridade hierárquica decorre do conteúdo e não da natureza ou forma de lei complementar.

Na jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de afirmar que as normas de tratam de prescrição e decadência do crédito tributário possuem a natureza de normas gerais de direito tributário, matéria reservada à lei complementar e não à lei ordinária, e

²³⁵ Ibid., p. 95-96.

declarou a invalidade do prazo decadencial e prescricional de 10 (dez) anos previstos nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991²³⁶, em julgado que possui a seguinte ementa:

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008)

No julgamento do Recurso Especial nº 1.050.430/DF, o Superior Tribunal de Justiça, a seu turno, também teve a oportunidade de apreciar a matéria aqui discutida quando, ao examinar a data de término de vigência de determinado dispositivo, se socorreu do disposto na Lei Complementar nº 95/1998, para reconhecer que “já passa da hora do legislador e aplicador do Direito respeitar as disposições dessa norma que é fundamento de validade formal de todas as demais normas jurídicas componentes do ordenamento”²³⁷.

Portanto, pode-se concluir que, para a verificação da existência de hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, é necessário perquirir se a lei ordinária encontra seu fundamento

²³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário RE 556.664-1/RS*. Prescrição e decadência tributárias. Matérias reservadas a lei complementar. [...] Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Relator: Min. Gilmar Mendes, 12 de junho de 2008. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 5 maio 2021.

²³⁷ REsp 1050430/DF, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2010, DJe 10/02/2011

de validade também na lei complementar, hipótese em que haveria grau de superioridade hierárquica. Por outro lado, nas hipóteses em que não há esse tipo de relação, eventual conflito se resolve a partir do exame da matéria veiculada, se a Constituição outorga competência para o tratamento da matéria à lei complementar é ela que prevalece, ao passo que se a Constituição outorga competência à lei ordinária, esta última será a prevalecente.

No que diz respeito à interação entre o CTN e o Decreto-Lei nº 37/1966, o CTN foi editado como lei ordinária e recepcionado pela Constituição de 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do ADCT, com status de lei complementar, tendo em vista as matérias nele tratadas eram reservadas à lei complementar. Já o Decreto-Lei nº 37/1966 foi recepcionado com status de lei ordinária, em razão das matérias nele tratadas serem as residualmente destinadas à lei ordinária. Muito embora não tenham tratado especificamente deste tema, há julgados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça que indicam esse entendimento (Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 78.277 – MG, julgado em 13/03/2002; e RE nº 90.471-9/MG, julgado em 27/04/1979), sendo certo que todas as alterações neste último diploma se deram por lei ordinária.

Diante disso, é possível afirmar que o CTN é lei complementar que regula as normas gerais de direito tributário e, nessa função, define os tributos e suas espécies, assim como fatos geradores, base de cálculo e contribuintes. Nesse passo, prevê as normas gerais relativas ao Imposto de Importação, cabendo ao Decreto-Lei nº 37/1966 instituir o Imposto de Importação, em linha com o que prevê a Constituição e o CTN. Em decorrência, nessa matéria, acreditamos que o CTN possa ser considerado uma norma de hierarquia superior ao Decreto-Lei nº 37/1966.

Todavia, no que diz respeito às demais matérias tratadas pelo Decreto-Lei nº 37/1966, acreditamos que não há que se falar em hierarquia, pois cada diploma tem o seu conteúdo próprio, do ponto de vista das matérias nele veiculadas, tal como determinado pela Constituição.

Assim, se a Constituição estabelece que normas gerais de direito tributário estão reservadas à lei complementar e, de forma residual, pois não há nenhuma norma prevendo textualmente a espécie de lei, prevê que as normas relativas ao direito aduaneiro penal ou direito aduaneiro sancionatório estão reservadas à lei ordinária, não há que se falar em hierarquia, pois a matéria que cada diploma trata é distinta.

Ainda que se pudesse levantar a hipótese de as normas de direito aduaneiro que tratam de penalidade estarem, de alguma forma, subordinadas às normas de direito tributário que tratam de penalidades, sob o argumento de que essa categoria de normas poderia ser enquadrada como normas gerais, a nosso ver, essa hipótese não procede. Isso porque, a Constituição é clara

em afirmar que cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, categoria que acreditamos ter demonstrado não inclui as normas de direito aduaneiro adiante tratadas.

Sem prejuízo dessa conclusão, de que não há hierarquia, o estudo das normas tributárias que tratam da penalidade não terá sido em vão, pois, como o direito é um só e dada a proximidade de ambas as disciplinas, a compreensão das normas de direito tributário, mais estudadas e aprofundadas pela doutrina, poderá iluminar direta e indiretamente a leitura das normas de direito aduaneiro, ramo menos desbravado do Direito.

4.3 Normas de aplicação de penalidades previstas no Decreto-Lei nº 37/1966

Segundo a exposição de motivos nº 867, que apresenta o Decreto-Lei nº 37/1966²³⁸, o projeto de lei “adapta os conceitos de fato gerador, base de cálculo e definição de contribuinte do imposto de importação às normas do Código Tributário Nacional, além de complementar e atualizar toda a legislação aduaneira do país”. Sua matéria está dividida em oito títulos, a saber: (i) Título I: Imposto de Importação; (ii) Título II: Contrôles Aduaneiros; (iii) Título III: Regimes Aduaneiros Especiais; (iv) Título IV: Infrações e Penalidades; (v) Título V: Processo Fiscal; (vi) Título VI: Prescrição; (vii) Título VII: Organização Aduaneira; e (viii) Título VIII: Disposições Finais e Transitórias.

Há, portanto, um título dedicado exclusivamente às infrações e penalidades, nos quais estão previstos os dispositivos com a definição e responsáveis pela infração (artigos 94 e 95) e sobre a aplicação e graduação das penalidades (artigos 97 a 103), que serão objeto de estudo neste trabalho, além da previsão das espécies de penalidades, como a perda de veículo, perda de mercadoria, multa e a proibição de transacionar com repartição pública ou autárquica federal, empresa pública e sociedade de economia mista.

Ao examinarmos os dispositivos em estudo (artigos 94 e 95 e artigos 97 a 103), verificar-se-á que a correlação entre CTN e Decreto-Lei nº 37/1966 anunciada na exposição de motivos desse último diploma também se verifica no que se refere à matéria de infrações e

²³⁸ BRASIL. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

penalidades, o que, espera-se, facilite a compreensão dos dispositivos do Decreto-Lei nº 37/1966, à luz das questões levantadas e discutidas em relação ao CTN.

4.3.1 A infração de natureza aduaneira (Artigo 94 do Decreto-Lei nº 37/1966)

Dispõe o art. 94, do Decreto-Lei nº 37/1966:

Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.²³⁹

Esse dispositivo tem relação com dispositivos irmãos do CTN, a saber, o artigo 97, inciso V, do CTN, que trata do princípio da legalidade em matéria de penalidade de natureza tributária, e o art. 136, do CTN, que trata da responsabilidade do agente ou responsável por infrações.

O *caput* do art. 94, do Decreto-Lei nº 37/1966, traz a definição do que é a infração aduaneira. Nesse sentido, para a constituição de hipótese de infração aduaneira, (i) não se exige a investigação de elementos subjetivos do infrator, pois a infração restará configurada no caso da (ii) não observação ou violação de norma prevista no próprio Decreto-lei, no regulamento aduaneiro ou em ato regulamentar de caráter normativo destinado a completar tanto o Decreto-lei quanto o regulamento aduaneiro.

Desse modo, pode-se enunciar que se houver violação de norma contida no Decreto-lei, no seu regulamento ou em ato regulamentar de caráter normativo destinado a completar tanto o Decreto-lei quanto o regulamento aduaneiro, então está verificada a ocorrência de infração aduaneira. Logo, no antecedente da norma da infração, há a descrição de uma conduta prevista não apenas na Lei, em sentido estrito, mas também uma conduta que pode estar prevista também em atos infra-legais, como o regulamento aduaneiro e atos regulamentares de caráter normativo. A nosso ver, a referência ao Decreto-Lei é extensiva a toda Lei de natureza aduaneira, de modo

²³⁹ Ibid.

que não apenas a inobservância de norma estabelecida no Decreto-Lei configurará infração, mas também a inobservância de outros diplomas legais de igual estatura.

Em seguida, o art. 94, parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 37/1966, parece querer esclarecer que legalidade é a que deverá ser observada em matéria de infração aduaneira.

Nesse ponto, pode-se recordar que o artigo 97, inciso V, do CTN, estabelece uma legalidade estrita no que diz respeito à penalidade e à obrigação tributária principal, que só podem ser estabelecidas por Lei, ressalvando a possibilidade de ser estabelecer obrigação tributária acessória por regulamento, desde que, derivem e tenham fundamento de validade em alguma Lei.

A questão que se coloca é que legalidade deverá ser observada para o regime de infrações de natureza aduaneira, o que deverá passar pelo exame do supracitado dispositivo, que tem a seguinte redação: “*O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei*”.

Para tanto, deve-se ter em mente três figuras: a conduta, a infração e a penalidade. Quanto à conduta, o art. 94, *caput*, do Decreto-Lei nº 37/1966, afirma que pode estar prevista tanto na Lei, como no regulamento, como em atos regulamentares com caráter normativo, de modo que, se alguém deixa de observar ou viola uma conduta exigida ou proibida não apenas na Lei, como em atos infra legais, então restará configurada uma infração. Por sua vez, o art. 94, parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 37/1966 esclarece que “o regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação”²⁴⁰, o que nos leva a uma leitura de que a legalidade exigida aqui é estrita.

Como se sabe, os regulamentos não criam direitos e obrigações, mas apenas se destinam a pormenorizar, detalhar, completar os direitos e obrigações criados pela Lei. De uma forma geral, o princípio da legalidade admite que direitos e obrigações sejam estabelecidos não apenas por lei mas em virtude de lei, ou seja, com fundamento em uma Lei que autorize ou remeta ao regulamento essa tarefa. Na legalidade tributária, de outro modo, isso não acontece, pois a obrigação tributária não deriva da Lei, ela deve estar contida na Lei, o que significa que a norma constitucional exige que todos os elementos que instituem a relação tributária devem estar previstos na Lei, não havendo que se autorizar ato infra legal a prever sujeito ativo, sujeito passivo, aspecto material, aspecto temporal e ou aspecto quantitativo.

²⁴⁰ Ibid., art. 94.

A leitura conjunta do *caput* e da primeira parte do parágrafo 1º, do art. 94, do Decreto-Lei nº 37/1966, a primeira vista, parece contraditória. O *caput* prevê que a conduta a ser observada ou não violada pode estar tanto na Lei como no regulamento. Já a primeira parte do parágrafo 1º determina que o regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, o que poderia nos levar a anulação do que antes afirmado no *caput* quanto à previsão de que as condutas poderiam também estar previstas em regulamento.

Porém, na realidade, a leitura conjunta desses dois dispositivos deve levar em conta a distinção entre conduta e obrigação e considerar que a proibição é no sentido de “estabelecer ou disciplinar obrigação”.

Com isso, a norma que parece emanar da leitura conjunta dos dispositivos é no sentido de que, na matéria, há que se seguir o princípio da reserva absoluta de lei, no sentido de que somente a Lei poderá criar direitos e obrigações que, por sua vez, poderão ser posteriormente apenas detalhados, pormenorizados por atos regulamentares, não havendo espaço para que a Lei outorgue ao regulamento a possibilidade de instituição ou estabelecimento de direitos e obrigações.

Em decorrência, seguindo tal princípio, há a previsão de que atos regulamentares não poderão “estabelecer ou disciplinar obrigação”. A redação do dispositivo não é das mais felizes. Disciplinar é típica atividade da administração, do poder executivo, o que é feito justamente pela edição dos atos regulamentares. Disciplinar é regulamentar, regular as relações jurídicas que são estabelecidas, instituídas por Lei. Diante disso, se o dispositivo não permite que o ato regulamentar sequer discipline, não restaria muita matéria a ser objeto dos atos regulamentes.

Por esse motivo, parece-nos que o disciplinar no dispositivo vem com um sentido mais próximo de estabelecer, criar, do que com o sentido de regulamentar. Ao se adotar esse sentido, em cotejo com o princípio da legalidade, o parágrafo 1º, do art. 94, do Decreto-Lei nº 37/1966, não resulta em absurdo e ganha seus contornos normativos, pelo qual a norma que dele se extrai é que as obrigações aduaneiras somente poderão ser **estabelecidas, previstas**, em Lei, não havendo espaço para a criação de obrigações aduaneiras por ato regulamentar.

E, uma vez que a obrigação aduaneira tenha sido estabelecida por Lei, caberá ao regulamento pormenorizar a relação jurídica entre o interveniente do Comércio Exterior e a Aduana, completar o ato legal. Nessa atividade, como adverte o parágrafo 1º, do art. 94, do Decreto-Lei nº 37/1966, não cabe espaço para a criação de obrigações, porém, poderá o Executivo prever uma série de condutas a serem observadas ou não violadas pelo interveniente do Comércio Exterior, sendo certo que essas condutas devem estar dentro, contidas, na

obrigação aduaneira prevista em Lei, e não representar uma nova obrigação, sem base legal, o que é vedado, pelo dispositivo em análise.

Dessa maneira, a leitura conjunta dos dispositivos leva ao seguinte: as condutas cuja não observação ou violação acarrete o cometimento de infração podem estar previstas na Lei e no regulamento, desde que a conduta prevista no regulamento decorra de obrigação já prevista em Lei e não de obrigação derivada da Lei, seguindo o Decreto-Lei nº 37/1966 uma reserva absoluta na matéria.

Já a segunda parte do parágrafo 1º, do art. 94, do Decreto-Lei nº 37/1966, prevê a reserva absoluta de lei também para a definição de infração e de cominação de penalidade, não sem colocar dificuldades ao intérprete.

Afirma o dispositivo que o regulamento não definirá infração nem cominará penalidade, o que nos remete à aplicação do princípio da legalidade na matéria, como ocorre no Direito Penal e no Direito Tributário, já examinados. Tanto a descrição da infração como a penalidade correspondente devem estar na Lei. Porém, o dispositivo vai além, ao incluir a expressão “*que estejam autorizadas ou previstas em lei*”. Ora, se a descrição da infração ou cominação da penalidade não podem estar no ato regulamentar, elas só podem estar previstas em Lei, sendo desnecessária a inclusão de sua autorização ou previsão em Lei. Ainda, se estivesse na redação apenas o “prevista em lei”, seria o caso de uma indesejada redundância. Ao inserir também a palavra “autorizada” no dispositivo, além da redundância, o legislador levanta a dúvida, no sentido de poder ou não uma penalidade estar apenas autorizada pela Lei e, após, instituída por ato infra legal.

A nosso ver, o sentido de “autorizada” deve ser aproximado ao de “prevista”, assim como acontece com o estabelecer e disciplinar. Se uma penalidade pudesse ser apenas autorizada por Lei, que sentido teria o Decreto-Lei vedar a possibilidade de cominação por ato regulamentar.

Portanto, apesar de sua redação não ser fácil, acreditamos que esse dispositivo afirma a legalidade no Direito Aduaneiro, em relação à obrigação, à infração e à cominação de penalidade, podendo o regulamento prever condutas cujo descumprimento configura uma infração, desde que nos limites do poder regulamentar, devendo-se observar, com isso, uma reserva absoluta da Lei.

Esse, inclusive, parece ser o entendimento do STJ sobre a matéria, quando se manifestou, no sentido de que: “Só a lei pode prever a responsabilidade pela prática de atos ilícitos e estipular a competente penalidade para as hipóteses que determinar, ao mesmo tempo

em que ninguém pode ser privado de seus bens sem a observância do devido processo legal”²⁴². Com isso, o STJ afastou a pena de perdimento aplicada contra

[...] pessoa jurídica proprietária do veículo, que exerce a regular atividade de locação, com fim lucrativo, não pode sofrer a pena de perdimento em razão de ilícito praticado pelo condutor-locatário, salvo se tiver participação no ato ilícito para internalização de mercadoria própria, exceção que, à míngua de previsão legal, não pode ser equiparada à não investigação dos "antecedentes" do cliente, os quais, em tese, poderiam indicar eventual intenção de prática de descaminho/contrabando.²⁴¹

No que diz respeito ao princípio da legalidade na cominação de penalidade, o STJ já teve a oportunidade de afirmar que esse princípio não autoriza a delegação ao regulamento de “sanções administrativas”, de modo a ampliar as hipóteses legais. A seguir, o julgado em referência, que cita o acórdão recorrido com fundamento do julgado:

Ementa: “Mandado de Segurança. Administração Pública. Princípio da Legalidade. Aplicação de Sanções Órfãs de Previsão Legal. Limites do Regulamento. Decreto-Lei 37/66 (arts. 94 e 96). Decreto 91.030/85.

1. O Administrador Público submete-se ao princípio da legalidade. Malferido o princípio, viola-se o direito líquido e certo do cidadão, afetado por ato sem a sobreguarda legal.
2. As sanções desviadas de previsão legal constituem ofensa a direito fundamental do cidadão.
3. Recurso sem provimento”. (REsp 131.494/RS, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2001, REPDJ 15/10/2001, p. 231, DJ 13/08/2001, p. 53)

Trecho do voto / citação de acórdão recorrido:

“Em nenhum lugar, portanto, prevê o Decreto-lei 37/66 a hipótese de "sanções administrativas", introduzida pelo Decreto 91030/85 de forma a ampliar as possibilidades legais. Veja-se que, nos artigos seguintes, discorre sobre a aplicação de cada uma das penas enumeradas, sem estabelecer qualquer outra.

O princípio norteador da Administração Pública é o princípio da legalidade, constitucionalmente assegurado. Dessa forma, enquanto que ao administrador privado é possível tudo o que a lei não veda, ao público é facultado somente o que a lei prevê, em sua exata medida. Entendo, portanto, que não poderia o decreto administrativo alargar as hipóteses de penalidades, enumeradas em lei. Nem se diga que a suspensão aplicada no presente caso se insere dentro do poder de polícia da Administração, porque é evidente a natureza punitiva, isso sem adentrar no mérito da possibilidade de tal exercido na situação.

E, na verificação da ocorrência da infração, como afirma o *caput* do art. 94 e esclarece o seu parágrafo 2º, em regra, a Fazenda não precisa levar em conta elementos subjetivos do

²⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1817179/RS*. Administrativo. Mercadorias estrangeiras. Internação irregular. Descaminho ou contrabando. Veículo transportador. Locadora de veículos. Propriedade. Participação no ilícito. Inexistência. Pena de perdimento. Ilegalidade. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data de Julgamento: 17 de setembro de 2019. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/859829955/recurso-especial-resp-1817179-rs-2019-0153901-2/inteiro-teor-859829965?ref=feed>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

infrator. Houve a violação da norma, então está verificada a infração. E, verificada a infração, então deve ser aplicada a penalidade.

Afirma-se aqui em caráter geral, pois o próprio art. 94, parágrafo 2º, do Decreto-Lei nº 37/1966, faz a ressalva da aplicação do que nele está disposto “salvo disposição expressa em contrário”. Como se observa a redação desse dispositivo é idêntica ao do art. 136, do CTN, e aqui valem as mesmas considerações feitas por ocasião de sua análise. A distinção ocorre, pois há tipos infracionais em que a verificação do dolo ou da culpa, da vontade do infrator, é elemento do tipo. Para esses casos, não há que se aplicar o disposto no art. 94, parágrafo 2º, do Decreto-Lei nº 37/1966. Todavia, para os casos em que não existem elementos subjetivos para identificação de uma determinada infração, a regra é que, basta a violação, abstraídas quaisquer análises subjetivas, para que reste caracterizada a infração.

E aqui também vem à baila a discussão sobre uma eventual responsabilidade objetiva em matéria de infração aduaneira.

A nosso ver, a questão deve ser enfrentada da mesma forma que na seara tributária. Com isso, uma análise sistemática do Decreto-Lei nº 37/1966, iluminada pelas normas que tratam da matéria no CTN, leva-nos a conclusão de que a norma que está colocada é no sentido de que a Fazenda Pública, para caracterizar uma infração aduaneira, não precisará produzir provas a respeito de elementos subjetivos relacionados ao tipo infracional, salvo naqueles casos em que esses elementos são requisitos da infração. Por outro lado, o acusado da infração, em sua defesa, poderá trazer considerações subjetivas, para afastar ou reduzir a penalidade.

Nesse ponto, a jurisprudência do STJ não se afasta no tratamento da matéria aduaneira do entendimento que possui sobre a matéria de penalidades de natureza tributária, adotando, na realidade, igual tratamento às matérias, pelo prestígio à uma interpretação sistemática da legislação, não apenas no que diz respeito ao micro-sistema do Direito Aduaneiro e ao micro-sistema do Direito Tributário, mas uma interpretação sistemática, em que normas do CTN informam a interpretação de normas do Decreto-Lei nº 37/1966 e em que normas do Decreto-Lei nº 37/1966 informam a interpretação de normas do CTN. Além disso, é possível observar que o STJ, com frequência, busca examinar a presença de elementos subjetivos, como “boa-fé” ou “má-fé” na apreciação dos casos.

A título de ilustração, no julgamento do Recurso Especial nº 1371211/PR, a Segunda Turma do STJ afirmou que:

Já quanto ao art. 95, II, do mesmo Decreto-Lei n. 37/66, a jurisprudência, em interpretação conjugada com o art. 112, I, II, III e IV do CTN, tem entendido haver aí caso de responsabilidade nas modalidades de culpa in eligendo ou culpa in vigilando.

Isto dada à dubiedade da expressão "exercício de atividade própria do veículo" (Seria um veículo adaptado somente para o uso ilícito, tornando o ilícito sua atividade própria, ou seria uma utilização regular do veículo?) e dado ao fato de que o terceiro responsável proprietário do veículo não pratica qualquer ação ou omissão que constitua a infração, ele apenas é proprietário do veículo, o que o exclui da aplicação do caput do art. 94, do Decreto-Lei n. 37/66, que determina a responsabilidade objetiva". (REsp 1371211/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2014)

4.3.2 Responsabilidade pela infração de natureza aduaneira (Artigo 95, do Decreto-Lei nº 37/1966)

O artigo seguinte do Decreto-Lei nº 37/1966 é o artigo 95, *in verbis*:

Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006).²⁴²

Esse dispositivo se caracteriza por ser bem aberto na busca da responsabilização da infração aduaneira, eis que deve responder pela infração aquele cuja conduta concorreu para a prática da infração, de qualquer forma, ou aquele que se beneficie da prática da infração. A responsabilização ainda pode se dar tanto individualmente como em conjunto, quando mais de uma pessoa tenha participado ou concorrido para a prática da infração ou quando mais de uma pessoa tenha se beneficiado da prática da infração.

Nesse quadro, o STJ já entendeu que o veículo batedor, no qual foi encontrado pela Fiscalização um rádio camuflado, sem licença e/ou autorização da Anatel, para comunicação

²⁴² BRASIL. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

com o caminhão transportador de carga ilegal de cigarros, concorreu para a prática de contrabando, motivo pelo qual poderia ser aplicada pena de perdimento do veículo contra seu proprietário²⁴³.

Em outra oportunidade, o STJ entendeu que uma empresa que locava ônibus para viagens ao Paraguai, em que os passageiros compravam “mercadorias em grandes quantidades que superam em muito as cotas” em viagens que eram muito frequentes, duas vezes por semana, teria concorrido para a prática de ato infracional ou deles se beneficiou²⁴⁴.

No caso do veículo batedor, uma vez comprovado que ele efetivamente participou do transporte, não haveria maiores problemas para o enquadramento no requisito da norma de ter concorrido com a prática da infração. Todavia, no caso do aluguel do ônibus, a questão já é mais complexa. Como diferenciar uma empresa que legitimamente celebra contratos de aluguel dos seus ônibus para viagens turísticas, em que os turistas compram mercadorias no Paraguai e eventualmente podem passar da quota máxima de compras, daquela empresa que aluga o seu ônibus e dolosamente contribui e concorre para arquitetar a prática de contrabando ou descaminho? O elemento subjetivo é que deverá resolver a questão, pois concorrer, a nosso ver, exigirá a consciência de que o sujeito está violando a Lei.

No caso de uma importação irregular de veículo, o STJ já se manifestou no sentido de que não configuraria hipótese tipificada de responsabilização, por não vislumbrar benefício direto ou indireto, em relação à seguradora contratada pelo proprietário do veículo que, com o sinistro, passou a ser sua proprietária²⁴⁵.

Com relação ao elemento “benefício” da prática de infração, esse julgado é interessante, pois entendeu não existir benefício nenhum, direto ou indireto, em relação à seguradora. De fato, o benefício que teve a seguradora foi um benefício econômico decorrente da atividade de segurar o bem móvel e receber o valor da apólice. Esse benefício econômico não tem qualquer relação com a ocorrência da prática da infração. Diferente seria o caso de alguém que tivesse porventura comprado o veículo importado irregularmente. Nessa hipótese, haveria que se levantar provas de que o adquirente se beneficiou da prática da infração. Se o adquirente tivesse ciência da irregularidade e tivesse comprado o veículo por preço inferior ao valor de mercado, parece que estaria preenchido o requisito do benefício da infração. Por outro lado, se nada soubesse e tivesse pago preço de mercado pela aquisição, já não poderia se falar em benefício

²⁴³ REsp 1646596/MS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/08/2018.

²⁴⁴ REsp 1342505/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012.

²⁴⁵ REsp 692.619/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2005.

da prática da infração, não podendo se considerar que benefício como sinônimo de fruir do bem comprado.

Apesar de o requisito ser aberto, a nosso ver, haveria que existir um nexo entre prática da infração e o benefício do responsável, no sentido de que o benefício existe porque houve a prática da infração.

E aqui o paralelo para a situação versada no art. 124, inciso I, do CTN, pode ajudar a firmar as balizas para o sentido do requisito consistente em “se beneficiar da prática da infração”.

Nos termos desse dispositivo do CTN, a solidariedade em relação à obrigação tributária pode ter origem na Lei, quando textualmente dispor dessa forma, ou entre pessoas que tenham “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Com relação ao sentido de “interesse comum” do artigo 124 do CTN, a jurisprudência do STJ afirma que não se trata de interesse financeiro, de obtenção e/ou repartição do potencial lucro a ser auferido em razão da realização da atividade econômica relacionada ao fato gerador, mas sim no interesse jurídico, participação conjunta na situação configuradora do fato gerador, o que é entendido como estar no mesmo polo da relação jurídica que constitua o fato gerador.

Assim, já decidiu o STJ:

Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico. (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008).

(...) 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. (REsp 884.845/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009)

Nessa linha de raciocínio, em uma prestação de serviços, poder-se-ia invocar a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, para declarar a solidariedade de dois prestadores que realizem determinados serviços em favor de único tomador, por outro lado, não caberia a aplicação desse dispositivo para determinar a solidariedade entre prestador de serviços e tomador, pois, nessa

hipótese, não se configura a existência de “interesse comum”, pois não há interesse jurídico comum, mas contrapostos.

Assim, o interesse comum está relacionado à situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, de modo que não pode haver interesse comum quando há interesse financeiro, mas nem sempre quando há interesse financeiro haverá interesse comum. O que atrai a aplicação da responsabilidade é a realização conjunta da situação que constitua o fato gerador.

De outra forma, no caso do requisito do “benefício”, ele está relacionado à situação que constitua a prática de infração. Mas, de forma similar, para que alguém seja responsabilizado por ter tido benefício em razão da prática da infração, esse alguém deve atuar de forma isolada ou em conjunto na prática da infração e, com isso, deve aproveitar algum benefício.

Diferencia-se da atuação concorrente na prática da infração, pois essa exigiria uma atuação direta, ao passo que o obter benefício admite uma participação indireta na prática infracional. A nosso ver, o que não pode ocorrer é a existência de uma infração, de um lado, e a existência de um benefício, de outro, e sem qualquer liame ou ligação, admitir-se a responsabilização. O critério, portanto, continua sendo a participação, esta pode ser direta, mediante a concorrência na prática infracional, como pode ser indireta, por exemplo, quando alguém compra e revende uma mercadoria que sabe ter sido importada fraudulentamente, participando de algum modo da infração, embora não se possa afirmar que concorreu para a sua prática (nenhum ato ou omissão do comprador concorreu para a prática dessa infração, que ocorreria com ou sem a sua presença).

O que não pode existir é responsabilização sob o vago e aberto critério do benefício, nem há que se falar em benefício direto ou indireto. O que pode até ser indireta é a participação, o benefício indireto não diz muita coisa.

É de se notar que em nenhum momento, tanto no at. 124, inciso I, do CTN, quanto no art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966, há a presença textual de que o sujeito, para ser responsabilizado, deve participar conjuntamente na situação configuradora do fato gerador ou que deve participar conjuntamente na prática do ato infracional, porém, o “interesse comum” e o “benefício” devem ser lidos em conjunto com a norma geral de responsabilização que exige a existência de um nexo causal entre conduta e dano.

4.3.3 Aplicação da penalidade de natureza aduaneira (Artigos 97 a 100, do Decreto-Lei nº 37/1966)

O artigo 97, do Decreto-Lei nº 37/1966, traz norma que já poderia se inferir do ordenamento, pois afirma competir à autoridade julgadora “I - determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator ou a quem deva responder pela infração, nos termos da lei; II - fixar a quantidade da pena, respeitados os limites legais”²⁴⁶. A aplicação da penalidade, atribuição de responsabilidade e fixação de penalidade que seja variável, é matéria que está sujeita ao império da Lei, não havendo espaço para juízos de oportunidade ou conveniência.

Quanto às penalidades que não têm valor fixo, mas variável, o critério legal se encontra justamente no artigo seguinte, o art. 98²⁴⁷, que determina que a autoridade administrativa fixe a pena no patamar mínimo, somente majorando a penalidade em razão de circunstâncias agravantes, como dolo, agravamento de consequências e sonegação do seu conhecimento pela autoridade administrativa.

O artigo 99, do Decreto-Lei nº 37/1966, determina que:

Art.99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas. § 1º - Quando se tratar de infração continuada em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações, serão eles reunidos em um só processo, para imposição da pena. § 2º - Não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado.²⁴⁸

Aqui há uma novidade em relação ao CTN. O Decreto-Lei nº 37/1966 disciplinou textualmente conhecido método de aplicação do direito penal para o direito aduaneiro. Trata-se do tratamento do crime de natureza continuada, que é definido pelo art. 71, do Código Penal como:

²⁴⁶ BRASIL. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²⁴⁷ Ibid., art.98 - Quando a pena de multa for expressa em faixa variável de quantidade, o chefe da repartição aduaneira imporá a pena mínima prevista para a infração, só a majorando em razão de circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe agravar suas conseqüências ou retardar seu conhecimento pela autoridade fazendária.

²⁴⁸ Ibid., art. 99

Art. 71 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)²⁴⁹

Parágrafo único - Nos crimes dolosos, contra vítimas diferentes, cometidos com violência ou grave ameaça à pessoa, poderá o juiz, considerando a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do agente, bem como os motivos e as circunstâncias, aumentar a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, até o triplo, observadas as regras do parágrafo único do art. 70 e do art. 75 deste Código. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)²⁵⁰

No Direito Penal, como se observa, quando o sujeito, agindo de forma continuada, viola a lei por diversas vezes consecutivas, cometendo crimes da mesma espécie, e existem circunstâncias semelhantes de tempo, lugar, modo de execução e outras que permitam dizer que um crime é continuação do outro, não poderá ser aplicada ao sujeito a pena tantas vezes o crime foi cometido, considerado individualmente.

O artigo 99, *caput* e parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 37/1966, consagram tratamento para o cometimento de infração aduaneira de forma continuada, ao estabelecerem no *caput* a possibilidade de cominação de mais de uma penalidade para a prática de mais de uma infração, desde que “as infrações não sejam idênticas”, e ao estabelecerem no parágrafo 1º que, se tratar de infração de natureza continuada, não poderá ser aplicada mais de uma penalidade e também não poderá ser aplicada uma única penalidade agravada, mas deve ser determinada a aplicação de uma única pena. É o que se depreende desse dispositivo quando manda reunir os autos ou representações em um só processo, “para imposição da pena”, no singular.

Em seguida, o artigo 100, do Decreto-Lei nº 37/1966, prevê que: “Art.100 - Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido”.

Esse dispositivo revela o princípio da pessoalidade da pena no Direito Aduaneiro. Em regra, cada pessoa responde pela infração que cometeu e a penalidade não pode ultrapassar a pessoa que a cometeu.

Essa é a regra geral, que cede ante a existência de uma regra específica de responsabilização de um terceiro por ato ou omissão cometido por outrem, hipótese que deverá

²⁴⁹ BRASIL. *Lei nº 7.209, de 11 de julho de 1984*. Altera dispositivos do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1984. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1980-1987/lei-7209-11-julho-1984-356852-publicacaooriginal-148882-pl.html>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²⁵⁰ Ibid.

ser justificada à luz da norma legal, que exige alguma relação do responsável com a infração diferente da violação frontal ao dever jurídico.

Logo, alguém poderá ser responsabilizado tanto por ter cometido uma infração como na qualidade de responsável, quando a Lei atribui a essa pessoa a responsabilidade pela infração. A responsabilização então decorre da conduta em desacordo com a Lei ou de a Lei ter eleito determinada pessoa, diferente do infrator, também como responsável.

O dispositivo pode ser desdobrado em um antecedente e um consequente. No antecedente, há a descrição da situação em que, no processo, se apura a responsabilidade de duas ou mais pessoas. Essa responsabilidade pode decorrer tanto da infração como da atribuição de responsabilidade pela Lei a alguém distinto do infrator. No consequente, há a descrição da consequência da ocorrência descrita no antecedente. Se ocorre o antecedente, então “será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido”.

Essa estrutura, inserida na seção que trata da aplicação e graduação da penalidade, parece reduzir as consequências da responsabilização. Em princípio, uma vez apurada a responsabilidade, os responsáveis deveriam pagar com o ônus da penalidade, seja por terem cometido a infração, seja por ter a lei atribuído a eles a responsabilidade pela infração, seja por ambas as hipóteses.

Contudo, o que parece determinar o art. 100, do Decreto-Lei nº 37/1966, é algo diferente. Se for apurado que determinado responsável está arcando com mais de uma penalidade, uma na qualidade de infrator e outra na qualidade de responsável por atribuição legal, ele deverá arcar apenas com a penalidade relativa à infração que houver cometido, deixando de arcar com eventual penalidade decorrente de responsabilidade por atribuição legal, eis que essa última penalidade já estará vinculada a determinado infrator.

Uma interpretação no sentido de que uma vez apurada responsabilidade de duas ou mais pessoas, cada uma delas arcará tanto com a sua penalidade na qualidade de infrator quanto na sua qualidade de responsável não nos parece a mais adequada. Primeiro, porque nada acrescentaria ao regime ordinário de aplicação de penalidade, que determina individualmente a aplicação de tantas penalidades quantas vezes for violada a Lei ou atribuída a responsabilidade caso a situação hipotética seja verificada no plano dos fatos. Segundo, porque tal leitura se chocaria com a própria redação do dispositivo, que reduz a sanção a apenas uma penalidade (“será imposta (...) a pena relativa à infração que houver cometido”).

Desse modo, o dispositivo em comento parece reduzir o poder sancionatório do Estado, na hipótese em que, pela Lei, uma multiplicidade de penas pudesse ser conferida a vários indivíduos, determinando o dispositivo distribuir a aplicação das penas, dando preferência à

relação infrator-penalidade, em detrimento de uma relação responsável por infração de terceiro-penalidade, menos próxima que a primeira.

4.3.4 Hipóteses de Afastamento da Penalidade de Natureza Aduaneira (Artigo 101, do Decreto-Lei nº 37/1966)

Nos termos do art. 101, do Decreto-Lei nº 37/1966:

Art.101 - Não será aplicada penalidade - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto:

I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não;

II - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;

III - de acordo com interpretação fiscal constante de circular, instrução, portaria, ordem de serviço e outros atos interpretativos baixados pela autoridade fazendária competente.²⁵¹

Esse dispositivo, à semelhança do art.100, do CTN, prevê o afastamento de penalidades aqueles que tiverem atuado em conformidade com o entendimento manifestado pela autoridade administrativa, em prestígio aos princípios da segurança jurídica e proteção da confiança. Na sua literalidade, está circunscrito ao Imposto de Importação e é mais benéfico que a norma prevista no art. 100, do CTN.

A questão que se coloca é se seria extensível aos demais tributos incidentes nas operações de comércio exterior, como o IPI devido na importação e as contribuições ao PIS e a COFINS previstas na Lei nº 10.865/2004²⁵², tendo em vista que a o dispositivo só faz menção a imposto e o Decreto-Lei trata apenas do imposto de importação. Com relação ao IPI, a ausência de sua menção não parece causar uma lacuna no Direito, pois a situação é tratada de

²⁵¹ BRASIL. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²⁵² BRASIL. *Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004*. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

forma bastante semelhante em Lei específica desse imposto, nos termos do artigo 76, da Lei nº 4.502/1964²⁵³. De qualquer maneira, a questão subsiste em relação às contribuições devidas na importação.

A situação prevista no inciso I do artigo 101 diz respeito ao comportamento do contribuinte que agiu em conformidade com o entendimento manifestado pelos órgãos da Receita Federal do Brasil e do Ministério da Economia competentes para decidir em última instância administrativa os processos de consulta fiscal e processo administrativo fiscal decorrente de lançamento de crédito tributário. A orientação emanada por uma decisão dessa natureza permite o afastamento da penalidade seja ela proferida em processo do próprio contribuinte ou em processo de terceiro.

É aplicável apenas ao Imposto de Importação, pois, como visto, o art. 100, do CTN, aplicável aos demais tributos, sequer permite que interpretação constante em processo administrativo fiscal do próprio contribuinte, por si só, salvo quando se possa ser considerado uma prática reiterada, afaste penalidades.

Com relação ao processo de consulta, a consulta formulada já vincula a administração pública caso a decisão seja favorável ao contribuinte, portanto, seria desnecessária a sua menção, pois não apenas a penalidade não poderá ser cobrada, mas também o principal a título de tributo, parecendo ter sido incluída no dispositivo em razão do seu alcance em relação às penalidades e quando proferida em processo de terceiro.

A seu turno, o inciso II do art. 101, do Decreto-Lei nº 37/1966, determina o afastamento de penalidade contra aquele que agiu em conformidade com decisão de primeira instância, tanto em processo administrativo decorrente do lançamento de crédito tributário quanto de consulta, mas, nesse caso, por ser uma decisão sujeita a recurso e reforma, há a necessidade de o processo ser do próprio contribuinte. A leitura conjunta desse dispositivo com o anterior limita o alcance desse dispositivo à data de intimação da decisão de segunda instância. Se a decisão superior confirmar a decisão de piso, a penalidade será afastada com base no inciso I. Por outro lado, se a decisão superior reformar a decisão de piso, o contribuinte deverá proceder com a realização

²⁵³ Art . 76. Não serão aplicadas penalidades: I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87; II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o impôsto: a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; b) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado fôr parte; c) de acôrdo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes.

de denúncia espontânea caso queira se ver livre de penalidades, não podendo se socorrer da literalidade do disposto no inciso II.

Já o inciso III, do Decreto-Lei nº 37/1966, à semelhança do que dispõe o art. 100, inciso I, do CTN, prevê que a penalidade será afastada na hipótese de o contribuinte seguir os atos normativos expedidos pela autoridade fazendária competente. Acreditamos que nele estejam incluídos também os atos normativos de outros órgãos do Poder Executivo que possam gerar a expectativa de confiança do contribuinte de que aquela interpretação fiscal da legislação está em linha com a interpretação da autoridade fiscal.

4.3.5 Denúncia Espontânea da Infração de Natureza Aduaneira (Artigo 102, do Decreto-Lei nº 37/1966)

Reza o art. 102, do Decreto-Lei nº 37/1966:

Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.²⁵⁴ (grifos nossos)

Esse dispositivo veicula o instituto da denúncia espontânea no Direito Aduaneiro, deixando claro que o instituto abarca não somente as penalidades de natureza tributária, mas também as penalidades por infração aduaneira. Há, contudo, a ressalva de que aquelas infrações sujeitas à aplicação da pena de perdimento, por serem consideradas de natureza mais grave, não comportam a fruição do benefício legal.

²⁵⁴ BRASIL. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

Quanto ao momento da perda da espontaneidade, o dispositivo leva em consideração a peculiaridade da fiscalização aduaneira, que é realizada tanto na zona primária quanto na zona secundária (art. 33, incisos I e II, do Decreto-Lei nº 37/1966). Assim, a denúncia não poderá ser feita, uma vez iniciado o procedimento de despacho aduaneiro (art. 44, do Decreto-Lei nº 37/1966) até o seu final, com o desembaraço da mercadoria, e também não poderá ser feita após o início de um procedimento fiscal em zona secundária, em momento posterior ao desembaraço.

Por fim, o artigo 103, do Decreto-Lei nº 37/1966, prevê que: “Art.103 - A aplicação da penalidade fiscal, e seu cumprimento, não elidem, em caso algum, o pagamento dos tributos devidos e a regularização cambial nem prejudicam a aplicação das penas cominadas para o mesmo fato pela legislação criminal e especial”²⁵⁵.

Esse dispositivo parece trabalhar com o princípio da consunção, pela qual penalidade ou pena decorrente de infração ou crime antecedente e menos grave é absorvida pela penalidade ou pena decorrente de infração ou crime posterior e mais grave, e com o princípio do *bis in idem*, que veda a aplicação de uma mesma penalidade, duas vezes, em razão de um mesmo fato ou infração.

O dispositivo nega a aplicação do princípio da consunção no caso de pagamento de penalidade que não absorve pagamento de tributos e regularização cambial e prevê a possibilidade de um mesmo fato ser penalizado mais de uma vez, com base em diferentes fundamentos jurídicos, o que não é vedado pelo princípio do *bis in idem*, mas enseja muitas vezes a sua invocação e discussão.

Todavia, cabe ressaltar que a conclusão a que chegamos, pela plena aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea ao descumprimento de obrigação aduaneira, não é a que vem prevalecendo na jurisprudência administrativa e no seio da Receita Federal.

De acordo com o entendimento firmado, a título de ilustração no Acórdão nº 3802-002.314, de 27/11/2013, e na Solução COSIT nº 08/2016, a denúncia espontânea não seria cabível em caso de obrigação prevista na legislação de entrega de documentos ou informações em determinado, pois essa possibilidade esvaziaria o dever instrumental. Segundo essa linha raciocínio, o cumprimento a qualquer tempo de tais obrigações comprometeria a funcionalidade do sistema.

Como se observa, a linha de entendimento do CARF e da RFB nessa questão parece ter seguido o raciocínio desenvolvido na jurisprudência para não admitir a denúncia espontânea da obrigação tributária acessória.

²⁵⁵ Ibid., art. 103.

Contudo, como pondera Fernandes, essa posição não parece ser acertada e merece ser revista. O Autor lembra que o artigo 102 do Decreto nº 37/1966 sofreu uma alteração em sua redação no ano de 2010, com a edição da Lei nº 12.350/2010, que teve como objetivo justamente ampliar os efeitos da denúncia espontânea, incluindo as infrações aduaneiras decorrentes da violação do devido controle aduaneiro, não encontrando o Autor no texto do dispositivo qualquer limitador à aplicação da denúncia espontânea, além da hipótese de pena de perdimento.

Diante disso, o Autor defende o afastamento da aplicação de precedentes do STJ sobre a não aplicação de denúncia espontânea em relação às obrigações tributárias acessórias, em razão da diferenciação entre obrigação tributária e aduaneira e que o instituto não é incompatível a obrigação aduaneira, pois sempre que a denúncia afastar a violação ao controle aduaneiro, cabível o seu reconhecimento. Ao final, conclui que:

Em matéria aduaneira, caso o interveniente do comércio exterior espontaneamente se antecipe à autoridade aduaneira e cesse o dano aduaneiro causado (violação ao controle), não estará sujeito à infração aduaneira, logicamente se não estiver sob procedimento fiscal, incluído o procedimento de despacho aduaneiro, até a fase do desembaraço, e o dano seja reparado²⁵⁶.

A nosso ver, considerando que a alteração do Decreto-Lei nº 37/1966 é posterior às decisões do STJ que firmaram a posição pela inaplicabilidade da denúncia em relação às obrigações tributárias acessórias, que a referida alteração veiculou o instituto de forma distinta da veicula denúncia espontânea no CTN e de forma a evidenciar que o instituto é aplicável à obrigação aduaneira e, por último, a adoção do instituto permite o atingimento da finalidade da norma, qual seja, colocar de volta em situação de regularidade o administrado e fazer cessar a ofensa ao controle aduaneiro, deve-se recolher a denúncia espontânea em relação às obrigações aduaneiras.

²⁵⁶ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira*. São Paulo: Intelecto, 2018. p. 147-149.

4.4 Considerações sobre as Normas Constitucionais e Infraconstitucionais relativas à Aplicação de Penalidades

Pelo exposto neste capítulo, pode-se observar que o ordenamento jurídico brasileiro possui um conjunto de regras e princípios para a aplicação de penalidades que tem sua matriz na Lei Maior, a Constituição da República, e vai se espraiando nos diversos ramos do Direito.

Se, de um lado, o operador do direito, deve buscar as regras e princípios aplicáveis ao objeto de estudo dentro do seu próprio microsistema (do Direito Penal, do Direito Tributário e do Direito Aduaneiro), de outro lado, o estudo em conjunto dos dispositivos relativos a cada campo ilumina a interpretação a ser dada a determinado texto legal de um campo específico.

Foi o que pretendemos fazer para a compreensão das regras e princípios relativos à aplicação das penalidades em matéria aduaneira. A análise da relação entre Direito e Sanção, as normas sobre a matéria dispostas na Constituição, as normas relativas ao Direito Penal e, finalmente, as normas relativas ao Direito Tributário, permitem, a nosso ver, um enfrentamento mais sólido da matéria no que diz respeito ao Direito Aduaneiro, a partir de aproximações e distanciamentos existentes em cada ramo com o Direito Aduaneiro e, principalmente, com a reflexão para o Direito Aduaneiro, de matérias mais debatidas e estudadas em outras áreas.

Fernandes também enxerga uma relação entre o Direito Aduaneiro Sancionatório e o Direito Tributário e o Direito Penal. Para esse Autor, o regime jurídico administrativo apresenta dois pilares, o princípio da supremacia do interesse público e o princípio da indisponibilidade e, assim como o Direito Tributário Sancionador, estaria permeado de princípios gerais de repressão advindo do Direito Penal²⁵⁷.

No entender de Fernandes, todos os princípios de Direito Penal que estão espelhados na parte que trata de penalidades no CTN (princípio da legalidade do art.97, V, princípio da retroatividade benigna do art.106, princípio da interpretação mais favorável ao acusado do art.112, e princípio do arrependimento posterior, que equivale à denúncia espontânea do art.138) seriam plenamente aplicáveis ao Direito Aduaneiro Sancionatório. Além disso, todos os princípios constitucionais também seriam igualmente aplicáveis.

Entretanto, adverte Fernandes que, em relação aos demais princípios, a aplicação deve ser subsidiária, desde que não conflite com outra norma de direito aduaneiro, apontando esse autor uma importante distinção à nossa visão das penalidades, apresentada neste Capítulo.

²⁵⁷ Ibid., p 124-125.

Fernandes entende que a regra para as infrações aduaneiras é a responsabilidade objetiva, sob o fundamento de que não se pode aplicar no Direito Aduaneiro Sancionatório a mesma ideia de culpabilidade prevista no Direito Penal, que exige a comprovação do dolo e da culpa, portanto, uma responsabilização subjetiva, pois, aqui, no Direito Aduaneiro, os comandos se dirigem essencialmente às pessoas jurídicas, que não possuem a consciência como atributo.

Em nossa visão, de forma não exatamente contrária, mas não coincidente, entendemos, como apresentado, que a Fazenda Pública, para caracterizar uma infração aduaneira, não precisará produzir provas a respeito de elementos subjetivos relacionados ao tipo infracional, salvo naqueles casos em que esses elementos são requisitos da infração. Logo, a acusação parte do pressuposto que a responsabilização de dá de forma objetiva, em geral. Por outro lado, o acusado da infração, em sua defesa, poderá trazer considerações subjetivas, para afastar ou reduzir a penalidade.

De qualquer maneira, concordamos com as conclusões de Fernandes a respeito da interação entre as diversas normas de natureza sancionatória, quando afirma que: “os ramos jurídicos (subsistemas jurídicos) possuem peculiaridades que os diferenciam entre si e os diferenciam do meio no qual estão inseridos (sistema jurídico), de maneira que os princípios de um não podem ser indistintamente aplicados ao outro, sendo necessária uma análise individual para a determinação da sua eventual permeabilidade”²⁵⁸.

Por conseguinte, a ideia é que a compreensão das normas jurídicas sancionatórias da Constituição, do CTN e do Decreto-Lei nº 37/1966 e o correto situar do Direito Aduaneiro Sancionatório nesse contexto ajude a iluminar a compreensão das normas aduaneiras punitivas, aplicando-se eventualmente normas extraídas de outros ramos, quando isto for possível, mas, por outro lado, é certo que não há que se falar de aplicação indistinta de uma norma de natureza penal ou tributária ao Direito Aduaneiro.

Uma vez delineado o arcabouço normativo das regras e princípios que regem a aplicação das penalidades no direito aduaneiro, com a leitura que nos parece apropriada de cada uma delas, cabe adentrar no exame da sanção aduaneira e aspectos relacionados, para, em seguida, enfretar o estudo de caso proposto.

²⁵⁸ Ibid., p. 126.

5 SANÇÃO ADUANEIRA

5.1 Natureza Jurídica

De acordo com Padilha, para se definir a natureza de institutos jurídicos, é essencial que se identifique o bem jurídico protegido por uma dada norma. Com isso, afirma a doutrinadora que a sanção será penal se visar preservar direitos vitais de toda a sociedade, a sanção será administrativa para os ilícitos tipificados na lei administrativa e a sanção será tributária para os ilícitos tipificados na lei tributária, reguladora da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos²⁵⁹.

Ao longo deste estudo, buscamos deixar clara a distinção entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro. Como não poderia deixar de ser, essa diferenciação é refletida também no regime jurídico da sanção aduaneira, que possui íntima relação com a natureza da obrigação e da infração aduaneira, e não se confunde com a sanção tributária, nem como a obrigação e infração tributária.

A obrigação tributária é prevista no artigo 113, do CTN, podendo ser qualificada como principal, definida no parágrafo 1º do dispositivo como aquela que “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”, e como acessória, definida no parágrafo 2º do dispositivo como aquela que “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Com isso, em poucas palavras, pode-se dizer que a obrigação tributária principal tem relação com o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, ao passo que a obrigação tributária acessória tem relação com obrigações relativas ao interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos por parte da Fazenda Pública.

A seu turno, a obrigação aduaneira não se confunde nem com uma nem com outra, muito embora tal fato não impeça a doutrina de classificar a obrigação aduaneira ora como principal ora como acessória.

²⁵⁹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 62-63.

Como observa Uliana Júnior, “não existe definição legal brasileira de obrigação aduaneira, mas apenas a referência à obrigação tributária”, o que não impede a sua definição por parte da doutrina.

O Autor cita o entendimento de Luiz Roberto Domingo, que “considera a obrigação aduaneira como a principal no Direito Aduaneiro, a qual é destinada ao controle administrativo aduaneiro, decorrente de seu poder de polícia”, mas adverte que classificações entre principal e acessória para a obrigação aduaneira não seria a mais adequada, pois a natureza da obrigação estaria vinculada ao bem jurídico protegido, no caso, o controle aduaneiro. Apesar disso, define a obrigação aduaneira como “acessória e essencial à efetivação do controle previsto no art. 237 da Constituição Federal, não se confundindo, pois, com a obrigação tributária, a qual está vinculada à arrecadação do tributo, esta sim classificada como principal ou acessória”²⁶⁰. (grifos nossos)

Já Fernandes afirma que prefere não classificar a obrigação aduaneira, nem como principal, nem como acessória, ao considerar que as obrigações aduaneiras sempre serão vinculadas à proteção do bem jurídico do controle aduaneiro. Porém, o doutrinador acaba por classificá-la como, conforme a seguir: “seria principal e essencial ao devido controle aduaneiro, previsto no art. 237 da Constituição Federal. Se a obrigação foi imposta pela autoridade aduaneira, ela estará sempre vinculada ao poder constitucionalmente outorgado à Aduana, o devido controle aduaneiro”²⁶¹.

A nosso ver, realmente, não há razão para a classificação da obrigação aduaneira entre principal e acessória. Se a obrigação aduaneira sempre visará proteger um único bem jurídico, o controle aduaneiro, não vislumbramos a necessidade de adjetivá-la e conceber uma classificação para fins de estudos. Acreditamos que a sua definição pode ser extraída no artigo 94, do Decreto-Lei nº 37/1966, acima examinado.

Esse dispositivo define a infração aduaneira como “toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los”.

²⁶⁰ ULIANA JÚNIOR, Laércio Cruz. *Sanções aduaneiras decorrentes da importação de mercadoria e a proteção ao direito fundamental a livre-iniciativa: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito*. 2018. 132 f. Dissertação (Mestrado em Direitos Fundamentais e Democracia). Faculdade de Direito, UNIBRASIL Centro Universitário Autônomo do Brasil, Curitiba, 2018. Disponível em: <<https://www.unibrasil.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Dissertac%CC%A7a%CC%83o-LA%C3%89RCIO-CRUZ-ULIANA-JUNIOR.pdf>>. Acesso em: 03 abr. 2021. p. 48.

²⁶¹ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira*. São Paulo: Intelecto, 2018. p. 142.

Diante disso, podemos entender que a obrigação aduaneira é aquela que instituída por Lei que faz nascer uma relação jurídica entre a Administração, na qualidade de credora da obrigação, e o administrado, na qualidade de devedor da obrigação, relação jurídica esta que tem por objetivo proteger o controle aduaneiro (artigo 237, da Carta da República).

Com isso, a não observação de norma prevista na legislação aduaneira (como afirmado pelo artigo 94, do Decreto-Lei nº 37/1966, norma estabelecida nele e em ato normativo regulamentar) constitui infração aduaneira, que é penalizada por uma sanção de natureza aduaneira.

Todavia, não é todo e qualquer descumprimento de norma prevista no Decreto-Lei nº 37/1966, mas somente o descumprimento de uma norma com natureza de obrigação aduaneira, nos termos acima definidos, pois, como bem observado por Carlos Alexandre de Azevedo Campos, o referido diploma, além de infrações de natureza aduaneira, contém infrações de natureza tributária²⁶².

Como destaca o Campos, ao qualificar as infrações aduaneiras pela inobservância do próprio diploma em questão o legislador aduaneiro estabeleceu conceito bastante amplo, pois, muito do que dispõe referido decreto-lei, é matéria tributária. Porém, Campos adverte que apesar de próximos, o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro são ramos jurídicos que não se confundem, haja vista que enquanto o fim último do Direito Tributário é a arrecadação de tributos,

o Direito Aduaneiro tem por escopo a regulação e o controle das operações de comércio exterior, intervindo nas atividades econômicas de importação e exportação dos particulares, sendo estabelecidas sanções por violações a essas regulações. Esse controle pode ter como efeito positivo a arrecadação de tributos, porém, trata-se de consequência natural, e não por escopo próprio. O fim direto e imediato das normas aduaneiras, por meio do controle das mercadorias que entram e saem no e do país, é a tutela da economia nacional, da saúde pública, da segurança dos cidadãos e do meio ambiente ecologicamente equilibrado²⁶³.

Dessa maneira, para fins de aplicação de penalidade e de identificar a legislação de regência, se a cominação de penalidade deve ser regida pelo CTN ou pelo Decreto-Lei nº 37/1966, por exemplo, o aplicador do direito deve investigar se está diante de uma infração tributária ou de uma infração aduaneira, apontado Campos como exemplo de infração tributária que consta no diploma aduaneiro a veiculada pelo artigo 106, inciso I, que disciplina multa

²⁶² CAMPOS. Carlos Alexandre de Azevedo. Decadência nas infrações aduaneiras: o problema do Termo inicial. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (Coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF*. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2018. p. 345-371.

²⁶³ *Ibid.*, p. 345-371, p.. 359.

“pelo não emprego dos bens de qualquer natureza nos fins ou atividades para que foram importados com isenção de tributos”, no seu entender, nítida infração por descumprimento de obrigação acessória tributária.

Nessa análise proposta por Campos, o aplicador deverá basicamente identificar a natureza da obrigação violada para verificar se está diante de uma infração tributária ou aduaneira. Assim, explica o Professor que se estiver envolvida a violação de norma que determina o dever positivo ou negativo, e a correleta sanção pelo descumprimento, vinculado ao fim de arrecadação tributária, haverá infração tributária e multa tributária correspondente. Por outro lado, “se o fim precípua for a regulação e o controle das operações de comércio exterior, a defesa da economia nacional, da saúde pública, da segurança dos cidadãos e do meio ambiente ecologicamente equilibrado, estaremos diante de infração aduaneira e da multa aduaneira correspondente”²⁶⁴.

Assim, a natureza da sanção aduaneira está intimamente vinculada com as noções de infração aduaneira e de obrigação aduaneira, podendo se dizer que a sanção aduaneira é a penalidade que nasce de um descumprimento de uma obrigação aduaneira, caracterizado como infração aduaneira, e tem por objetivo desestimular condutas que acarretam prejuízo ao controle aduaneiro.

5.2 A Penalidade Aduaneira no Plano Internacional

No plano do Direito Aduaneiro Internacional, cabe citar a disciplina prevista no “Acordo sobre a facilitação do Comércio”, adotada pelos países membros da Organização Mundial do Comércio e promulgada no país pela edição do Decreto nº 9.326/2018, para fins de harmonização da legislação de cada país membro, em razão da “necessidade de uma cooperação efetiva entre os Membros em questões relativas à facilitação do comércio e ao cumprimento das formalidades aduaneiras”, como reza o preâmbulo do referido Acordo.

Esse acordo de facilitação de comércio prevê, em seu artigo 6, item 3, a disciplina que deve nortear os países membros na previsão de penalidades referentes às operações de comércio exterior.

²⁶⁴ Ibid., p. 345-371, p. 361.

Na cláusula 3.1, o acordo traz a definição de penalidade como “aquelas sanções impostas pela administração aduaneira de um Membro em caso de violação de suas leis, regulamentos ou ato normativo procedimental de caráter aduaneiro”, definição esta alinhada à prevista na legislação aduaneira nacional.

Na cláusula 3.2, há a previsão de que as penalidades devem recair unicamente sobre os responsáveis pelas infrações, em conformidade com a legislação de cada membro.

Na cláusula 3.3, o acordo determina que penalidade imposta dependerá dos fatos e circunstâncias do caso e serão compatíveis com o grau e gravidade da infração, o que já constitui um princípio geral de cominação de pena que é abraçado pela nossa Constituição.

Na cláusula 3.4, o acordo orienta que cada membro assegure a manutenção de medidas para evitar conflitos de interesse na cobrança das penalidades, o que serviria, a nossos para evitar, por exemplo, que a remuneração da autoridade administrativa responsável pela cominação de penalidades tivesse sua remuneração vinculada ao montante lançado ou arrecadado a título de penalidades. Referida cláusula vai além, orientando que cada membro assegure a criação de incentivos para que a determinação ou cobrança de penalidades reflita a regra prevista na cláusula 3.3.

Na cláusula 3.5, o Acordo prevê que “seja dada às pessoas penalizadas uma explicação por escrito que especifica que a natureza da infração e a lei, regulamento ou ato normativo procedimental aplicável segundo o qual a quantidade ou o alcance da penalidade pela violação tenham sido estabelecidos”. Essa já é uma realidade do nosso ordenamento jurídico, garantida pelos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Por último, cabe mencionar a cláusula 3.6, que prevê que os países membros devem ser incentivada a considerar em sua legislação que a revelação espontânea da infração sirva como “potencial circunstância atenuante ao estabelecer uma penalidade para essa pessoa”.

5.3 Prazo para Lançamento

Nesse tópico, a questão que se coloca é qual o prazo para lançamento da sanção aduaneira?

Aqui, a natureza da sanção aduaneira implica a observação da legislação especial de regência, a saber, o Decreto-Lei nº 37/1966.

Esse diploma prevê nos artigos 138 e 139, os prazos decadenciais para lançamento de tributos e penalidades, nos seguintes termos:

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)²⁶⁵

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)²⁶⁶

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

Como se observa, o prazo para lançamento de tributos e de penalidades é de cinco anos, porém eles apresentam termos iniciais distintos, o primeiro dia do exercício seguinte para os tributos e a data de infração para as penalidades.

Dessa maneira, como já alertado acima, o intérprete/aplicador deve primeiro identificar a natureza da infração em exame. Se a natureza for tributária, a legislação de regência, será a legislação complementar tributária. Se a natureza for aduaneira, a legislação será a legislação ordinária aduaneira, sendo de rigor a observação do disposto no artigo 139 do Decreto-Lei nº 37/1966, para fins de lançamento da penalidade aduaneira.

No julgamento dessas matérias, o Superior Tribunal de Justiça, em algumas decisões vem atentando para a distinção entre a matéria tributária e aduaneira, para se posicionar pela aplicação do artigo 139 do Decreto-Lei nº 37/1966. Nesse sentido, pode-se citar o entendimento exposto pelo Ministro Teori Zavaski, no julgamento do REsp 643.185/SC, que possui a seguinte ementa:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. INEXISTÊNCIA. LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE. PERDIMENTO DOS BENS. EXPORTAÇÃO CLANDESTINA. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.

2. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. Precedentes: EDcl no AgRg no EREsp 254949/SP, Terceira Seção, Min. Gilson Dipp, DJ de 08.06.2005; EDcl no MS 9213/DF, Primeira Seção, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 21.02.2005; EDcl no AgRg no CC 26808/RJ, Segunda Seção, Min. Castro Filho, DJ de 10.06.2002.

²⁶⁵ BRASIL. *Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988*. Altera disposições da legislação aduaneira, consubstanciada no Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2472.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²⁶⁶ Ibid.

3. Nos termos dos artigos 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/66, é de cinco anos o prazo decadencial para a imposição das penalidades nele previstas.
(REsp 643.185/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/03/2007) (grifos nossos)

Esse entendimento foi reafirmado posteriormente na Segunda Turma em 2015, no julgamento do REsp 1379708/CE, de relatoria do Ministro Humberto Martins, e em 2020, no julgamento do REsp 1253246/CE, de relatoria da Ministra Assusete Magalhães.

Ao examinar a posição do STJ sobre o assunto, Campos critica a aplicação linear do artigo 139 do Decreto-Lei nº 37/1966 para todas as penalidades previstas no artigo 96 do referido decreto-lei, o que se configuraria a adoção de um critério meramente formal e que não leva em conta a existência de infrações também de natureza tributária no Decreto-Lei nº 37/1966²⁶⁷.

De fato, o STJ apesar de ter andado bem em distinguir a existência da distinção entre a infração e penalidade de natureza tributária e aduaneira e, assim, ter desviado da aplicação apressada de regras do CTN, acabou não atentando para o fato de que nem todas as infrações e correspondentes penalidades presentes no Decreto-Lei nº 37/1966 têm a natureza aduaneira.

A nosso ver, a crítica procede, todavia, cabe notar que, ao menos nas três decisões acima citadas, o Superior Tribunal de Justiça enfrentou casos que discutiam a aplicação de pena de perdimento por infração de natureza aduaneira, o que nos leva a acreditar que, talvez, essa possa ser a razão para a conclusão mais genérica do STJ, no sentido de que o artigo 139, do Decreto-Lei nº 37/1966, se aplica a todo tipo de infração nele contido, sem esmiuçar a possibilidade de existência de infração de natureza tributária na lei aduaneira.

No CARF, o entendimento sobre a matéria parece ter caminhado para a aplicação do artigo 139 do Decreto-Lei nº 37/1966, uma vez reconhecida a natureza aduaneira da infração, como decidido pela Câmara Superior no Acórdão nº 9303-011.040, de 08/12/2020, nos termos a seguir: “*PENALIDADE ADUANEIRA. DECADÊNCIA. ART. 139 DO DECRETO-LEI 37/66. Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a partir da data da infração, conforme prescreve o art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966*”. No mesmo sentido, podem ser citados o Acórdão nº 9303-010.198, de 10/03/2020, Acórdão nº 9303-007.645, de 12/12/2018, e Acórdão nº 9303-009.237, de 18/07/2019.

²⁶⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Decadência nas infrações aduaneiras: o problema do Termo inicial. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (Coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF*. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2018. p. 345-371. p. 345-371, p. 362.

No Tribunal Administrativo, de forma diferente do que ocorreu no STJ, não há menção à aplicação da penalidade para toda e qualquer infração do Decreto-Lei nº 37/1966, parecendo que o critério para adoção deste decreto-lei como lei aplicável a constatação de que a infração é de natureza aduaneira.

Assim, ao que tudo indica, a jurisprudência, com as ressalvas já colocadas, parece ter superado algumas posições externadas no sentido de que o prazo para lançamento de penalidades aduanerias deveria ser regido pelo CTN e não pelo Decreto-Lei nº 37/1966.

Em boa hora, pois, como defende Campos, a norma constitucional que determina que as normas gerais em matéria tributária sobre decadência devem ser disciplinadas por lei complementar deve ser interpretada de forma estrita, de modo que o seu alcance deve ser suficiente para assegurar a efetividade do preceito, mas sem exageros. Com isso, Campos defende que a decadência é norma geral, mas deve ser conferida exatidão ao sentido de “matéria tributária”, aplicando-se o CTN apenas quando envolvida disciplina que tenha por escopo imediato a tutela da arrecadação tributária, de modo que, se tratando de integridade do comércio exterior, deve ser afastada a aplicação do CTN e atraída a aplicação do Decreto-Lei nº 37/1966²⁶⁸.

A respeito do prazo de lançamento, importante notar que há ainda o prazo para a conclusão de despacho aduaneiro previsto no artigo 54, do Decreto-Lei nº 37/1966, que fixa o prazo de 5 (cinco) anos, contados da data de registro da declaração de importação. Portanto, é um prazo para que a autoridade aduaneira realize o procedimento de revisão aduaneira.

Se o lançamento for de penalidade, como o estudo neste item, não haverá qualquer problema na aplicação dos dois prazos, eis que coincidentes. A autoridade aduaneira tem o prazo de 5 (anos) para realizar a revisão aduaneira e a autoridade aduaneira tem o prazo de 5 (cinco) anos para lançar a cobrança de penalidade.

Porém, caso se esteja diante de cobrança de tributos aduaneiros, haverá uma aparente contradição entre o disposto no artigo 138 do Decreto-Lei nº 37/1966, que prevê que o prazo para exigir tributos tenha início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, e o disposto no artigo 54, que prevê um prazo que se inicia da data de registro da declaração de importação para que seja concluída a revisão aduaneira, portanto, um prazo mais curto.

Um primeiro ponto que merece destaque é que se trata de um prazo para lançamentos de tributos, o que remete as balizas da lei complementar que rege a decadência tributária.

²⁶⁸ Ibid., p. 345-371, p. 368-369.

Com isso, na medida em que o CTN prevê um prazo de 5 (cinco) anos para homologação do pagamento efetuado pelo contribuinte (artigo 150, parágrafo 4º) e o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, lei ordinária, está alinhado a esse dispositivo, o aparente conflito se daria apenas entre dois dispositivos da lei ordinária.

A solução dessa antinomia seria se entender que o prazo estipulado para a realização do procedimento servirá como um limitador do prazo para a própria constituição do crédito tributário. Em decorrência, o Fisco só poderá realizar a revisão de importações realizadas nos últimos cinco anos, contados do registro das declarações de importação, tendo em vista que a revisão aduaneira é condição, um ato antecedente ao próprio lançamento. Logo, nos casos de revisão aduaneira, o prazo estipulado pelo artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 se revelaria verdadeiro prazo decadencial, como parece ser a disciplina adotada pela regulamentação da RFB (artigo 638, parágrafo 3º, do Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2009).

5.4 Prescrição Intercorrente

A questão da aplicação da prescrição intercorrente em processos de natureza tributária já foi amplamente debatida pela doutrina e jurisprudência, tendo sido, inclusive, objeto de entendimento sumular no Tribunal Administrativo do Ministério da Economia, com a edição da Súmula CARF nº 11, *in verbis*: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Porém, uma questão nova e que vem sendo alvo de calorosos debates é a aplicação dessa Súmula aos processos administrativos fiscais que versem sobre a aplicação de penalidade aduaneira.

A questão parece ter sido lançada por Daniel Neto em artigo sobre o tema²⁶⁹. Nesse artigo, Daniel Neto defende a inaplicabilidade da referida Súmula aos créditos não tributários e propõe o enfrentamento da questão a respeito da aplicação da prescrição intercorrente aos processos sancionatórios não tributários, nos quais se incluem os processos administrativos fiscais em âmbito no CARF que discutem o lançamento de penalidades aduaneiras.

²⁶⁹ DANIEL NETO, Carlos Augusto. Direto do CARF: É hora de refletir sobre a Súmula nº 11 do Carf. *Consultor Jurídico*, 17 fev. 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-fev-17/direto-carf-hora-refletir-sumula-11-carf>>. Acesso em 03 abr. 2021.

O raciocínio bem desenvolvido por esse Autor passa pelos seguintes pontos: (i) a Súmula CARF nº 11 foi formada a partir de julgados que trataram exclusivamente de créditos tributários; (ii) o regime jurídico tributário é distinto do regime jurídico aduaneiro; e (iii) a norma que se extrai da Lei nº 9.873/1999 para o reconhecimento de prescrição intercorrente aplicar-se-ia às multas aduaneiras.

Nesse ponto, cabe transcrever o referido dispositivo legal:

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

[...]

Art. 5º O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.²⁷⁰ (grifos nossos)

Diante disso, o Autor pondera que:

- 1) Por um lado, se enquadra no artigo 1º, caput, da Lei nº 9.873/98, por se tratar o auto de infração aduaneiro de uma ação punitiva da União, no exercício do poder de polícia aduaneira, e se sujeita a processo administrativo em caso de impugnação;
- 2) Por outro: a) a eles não poderia ser aplicada a Súmula nº 11, que na sua elaboração considerou apenas processos tributários e, na única oportunidade que um dos acórdãos precedentes analisou a Lei nº 9.873/98, o fez para aplicar o seu artigo 5º (Ac. nº 107-07.733); e b) tampouco se encontram dentro da exceção estabelecida pelo artigo 5º dessa lei, por serem processos de espécie distinta da tributária, como já consignado pela Portaria ME nº 260/20.²⁷¹

Inclusive, como exposto pelo Autor, esse entendimento, pela aplicação da prescrição intercorrente nos processos que tratam das multas aduaneiras, encontra guarida em alguns julgados do Poder Judiciário, como os seguintes:

O recurso da União Federal também não merece prosperar, pois, diante da natureza administrativa da infração em questão, é evidente a incidência da prescrição intercorrente prevista no § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.873/99 quanto ao débito objeto do processo administrativo nº 10814008859/2007-21. Ressalto que a União, em

²⁷⁰ BRASIL. *Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999*. Estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19873.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²⁷¹ DANIEL NETO, Carlos Augusto. *Direto do CARF: É hora de refletir sobre a Súmula nº 11 do Carf*. *Consultor Jurídico*, 17 fev. 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-fev-17/direto-carf-hora-refletir-sumula-11-carf>>. Acesso em 03 abr. 2021.

momento algum, argumenta no sentido da não paralisação do processo administrativo por mais de três anos, limitando-se a questionar a aplicação da norma ao caso concreto. (TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL, 5002763-04.2017.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, julgado em 18/12/2020)

[...] incide a prescrição prevista no artigo 1º, §1º da lei no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho que deliberem a respeito de providências voltadas à apuração dos fatos (...) meros despachos ordinatórios de encaminhamento ou impulso do processo administrativo não configuram causa interruptiva do prazo prescricional, como ocorrido no caso em análise. (TRF 4ª Região, Remessa Necessária Nº 5002013-95.2016.4.04.7203/SC, Rel. Juiz Federal FRANCISCO DONIZETE GOMES, julgado em 28/08/2019)

Diante disso, a questão que se coloca é se, de forma diferente do que ocorre em relação aos processos que tratam de cobrança de crédito tributário, que foram expressamente ressalvados pelo artigo 5º, da Lei nº 9.873/1999, poderia ser aplicada a prescrição intercorrente aos processos que tratam do lançamento das penalidades aduaneiras.

Quanto à aplicabilidade da Súmula CARF nº 11 aos processos que tratam do lançamento das penalidades aduaneiras, a nosso ver, considerando que os seus precedentes versam todos sobre processos de lançamento de crédito tributário, o verbete sumular deve ser interpretado à luz do que fora decidido nos precedentes que lhe servem de suporte. Com isso, uma vez que tratam exclusivamente de afastamento da prescrição intercorrente em processos que tratam de cobrança de crédito tributário, não há como o entendimento nela firmado projetar efeitos para processos de outra natureza, como os que discutem penalidades aduaneiras.

Logo, concordamos com o Autor mencionado, no sentido de que são evidentemente não aplicáveis aos processos de natureza aduaneira.

Contudo, essa primeira conclusão não leva automaticamente à aplicação da prescrição intercorrente em tais processos.

Uma vez afastada a aplicação do entendimento firmado no verbete sumular aos processos que tratam de cobrança de penalidade de natureza aduaneira, cabe identificar e examinar o Direito aplicável ao caso.

Nesse sentido, duas possibilidades se abrem.

Ou o direito aplicável à hipótese é totalmente alheio à fundamentação contida na Súmula CARF nº 11 e o interprete deverá examinar se esse direito determina a aplicação ou não da prescrição intercorrente. Logo, não se aplica a Súmula, independentemente de uma possível conclusão no mesmo sentido. Ou as razões jurídicas que levaram ao entendimento firmado na Súmula CARF nº 11 são aplicáveis também aos processos de natureza aduaneira, mas, nesse

caso, deverá a intérprete apresentar uma fundamentação jurídica adicional que deverá levar em conta o Direito aplicável aos processos de natureza tributária e a sua ligação com os processos de natureza aduaneira. Não se pode é fazer uma aplicação direta e apressada da Súmula, para processos administrativos de cobrança de créditos com natureza jurídica diversa dos processos que levaram à edição da Súmula.

É bem verdade que a Lei nº 9.873/1999, ao tratar da prescrição intercorrente, ressalva apenas no seu artigo 5º que o disposto na Lei não se aplica aos processos e procedimentos de natureza tributária, o que poderia levar ao intérprete a concluir que, como os processos que tratam de penalidade aduaneira não se qualificam como “processos e procedimentos de natureza tributária”, estariam eles sujeitos às regras de aplicação da prescrição intercorrente veiculadas no referido Diploma.

Porém, há um ingrediente adicional nessa discussão que merece ser levado em conta, que é o artigo 151, inciso III, do CTN, *in verbis*: “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”²⁷².

Ora, se estamos defendendo neste trabalho a diferenciação entre natureza tributária e aduaneira, o leitor poderia desde logo afastar a suspensão da exigibilidade em relação à cobrança das penalidades de natureza aduaneira, ante a clareza do caput do artigo 151, que trata de “crédito tributário”.

Isso é verdade. O artigo 151 e suas hipóteses de suspensão de exigibilidade se referem ao crédito tributário e não a créditos de natureza aduaneira, como são as penalidades aduaneiras.

Ocorre que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se reflete no próprio rito do processo administrativo fiscal, disciplinado pelo Decreto nº 70.235/1972, que prevê efeito suspensivo tanto para a impugnação quanto para o recurso voluntário apresentados pelo contribuinte. No que se refere à Impugnação, o efeito suspensivo a ela conferido tem como fundamento legal o artigo 21, parágrafos 1º e 3º, do Decreto nº 70.235/1972, que ao estabelecer que caso a impugnação seja parcial, a autoridade julgadora “providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada”, o que deixa claro que a parte impugnada não poderá ser cobrada enquanto não for definitivo o julgamento da impugnação. Por sua vez, o efeito suspensivo do recurso voluntário é expresso e tem como fundamento legal

²⁷² BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

o artigo 33, do Decreto nº 70.235/1972. A seguir, transcrevemos as bases legais para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário no curso do processo administrativo fiscal, que se opera pela existência de recursos com efeito suspensivo no âmbito de seu procedimento.

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. (...)

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva. (...)

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.²⁷³

E, o rito do Decreto nº 70.235/1972 é justamente o rito adotado também para os processos que decorrem do lançamento de penalidade aduaneira, por remissão. Nesse sentido, com relação às multas decorrentes de infrações aduaneiras que configuram dano ao erário, o artigo 23, parágrafo 3º, do Decreto Lei nº 1.455/1976, prevê que:

Art. 23. (...) § 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.²⁷⁴ (grifos nossos)

Dessa maneira, muito embora a suspensão da exigibilidade das sanções aduaneiras não decorra do artigo 151, inciso III, do CTN, não se pode deixar de reconhecer que, enquanto discutidas pelo contribuinte no âmbito do processo que segue o rito do Decreto nº 70.235/1972, a Lei conferiu efeitos suspensivo a todos os recursos, de modo que, antes de encerrada a discussão administrativa, não há que se falar em exigência da penalidade. Há, portanto, também em relação às penalidades de natureza aduaneira, a suspensão da exigibilidade na hipótese de interposição de recursos, incluindo a impugnação.

²⁷³ BRASIL. *Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²⁷⁴ BRASIL. *Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976*. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

No mesmo sentido, a suspensão da exigibilidade é garantida pelo artigo 1º-A, da Lei nº 9.873/1999, que afirma: “Art. 1o-A. Constituído definitivamente o crédito não tributário, após o término regular do processo administrativo, prescreve em 5 (cinco) anos a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor”²⁷⁵. Com isso, como o início do prazo para a cobrança judicial do crédito não tributário tem início apenas após a sua constituição definitiva, não há que se falar em exigibilidade em data anterior ao evento, ou seja, no curso do processo administrativo de cobrança.

Logo, pode-se concluir que, tendo sido adotado o rito do Decreto nº 70.235/1972, há plena suspensão da exigibilidade, para fins de sua cobrança por parte da Fazenda Pública, o que se confirma com a determinação contida no artigo 1º-A, da Lei nº 9.873/1999.

Assentada essa premissa, cabe investigar se a suspensão da exigibilidade durante o curso do processo administrativo de cobrança convive com a aplicação da prescrição intercorrente ou se, verificada a suspensão da exigibilidade na hipótese, deve-se afastar a possibilidade de decretação da prescrição intercorrente.

Nesse ponto, interessante notar que a “prescrição intercorrente” tem fundamento distinto da “prescrição”. Enquanto a primeira ocorre e pressupõe um processo administrativo e visa prestigiar os valores relativos ao julgamento do processo, a celeridade e duração razoável do processo, e a atuação da administrativa, eficiência, resguardando o administrado com a sua aplicação em hipóteses em que tais valores estejam sendo violados, a segunda se refere à perda do direito de ação para a Fazenda Pública cobrar judicialmente o crédito definitivamente constituído.

Diante disso, em princípio, não haveria conflito entre a existência de suspensão de exigibilidade no processo administrativo e a aplicação da prescrição intercorrente, desde que exista uma norma nesse sentido.

Quanto ao processo administrativo de cobrança de crédito tributário, não há norma legal que fundamente a aplicação da prescrição intercorrente, sendo este, portanto, o motivo para não se reconhecer a sua possibilidade, em linha com o disposto no Súmula CARF nº 11. Entretanto, com relação ao processo administrativo de cobrança de crédito tributário, ante a previsão contida na Lei nº 9.873/1999 e a ressalva contida no artigo 5º, da Lei nº 9.873/1999, apenas

²⁷⁵ BRASIL. *Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999*. Estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19873.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

quanto “aos processos e procedimentos de natureza tributária”, a nosso ver, seria de rigor a sua aplicação, para que se alcance a finalidade que consta na exposição de motivos do diploma legal em referência, a saber, “dar fim aos embaraços a que são submetidos os administrados quando, em razão da ausência de norma legal que preveja a extinção do direito de punir do Estado, são indiciados em inquéritos e processos administrativos iniciados muitos anos após a prática de atos reputados ilícitos”.

5.5 Espécies de Sanções Aduaneiras

O Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) sistematiza as penalidades previstas na legislação aduaneira, elencando 5 (cinco) modalidades de sanção, que são as seguintes: (i) perda do veículo; (ii) perda da mercadoria; (iii) perdimento de moeda; (iv) multa; e (v) sanção administrativa.

A pena de perdimento de veículo é aplicada nas sete situações previstas no artigo 104 do Decreto-Lei nº 37/1966, no artigo 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e no artigo 75, parágrafo 4º, da Lei nº 10.833/2003, que são consideradas dano ao erário.

A pena de perda da mercadoria é aplicada nas vinte e duas hipóteses previstas no 105 do Decreto-Lei nº 37/1966 e no artigo 23, caput e parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por serem consideradas dano ao erário também.

A pena do perdimento de moeda é aplicada na hipótese prevista no artigo 65, caput, parágrafo 1º, incisos I e II, da Lei nº 9.069/1995, de ingresso ou saída no território aduaneiro de valor, em espécie, excedente a R\$10.000,00 (dez mil reais).

Já com relação às multas, estão organizadas no Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) na classificação de multas na importação, multas na exportação e multas comuns a importação e exportação e estão disciplinadas em vinte e nove dispositivos, do artigo 702 ao artigo 731.

Já a sanção administrativa pode ser de simples advertência até suspensão e cancelamento do registro, licença, autorização, credenciamento ou habilitação para utilização de regime aduaneiro ou de procedimento simplificado, exercício de atividades relacionadas com o despacho aduaneiro, ou com a movimentação e armazenagem de mercadorias sob controle aduaneiro, e serviços conexos. As hipóteses estão previstas no artigo 76 da Lei nº 10.833/2003.

Após o panorama geral das espécies de sanções aduaneiras, examinaremos com maior detalhe as infrações de interposição fraudulenta e de infração por cessão de nome, pois têm relação com o estudo de caso ao final enfrentado.

5.6 Infração De Interposição Fraudulenta

A infração referente à prática de interposição fraudulenta na importação e a sanção que dela decorre, a pena de perdimento ou a multa por conversão da pena de perdimento, estão previstas no artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, *in verbis*:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...) V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (...)

§ 1º - O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2º - Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 3º - As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.²⁷⁶ (grifos nossos)

Existem, portanto, duas penalidades possíveis de serem cominadas quando as autoridades aduaneiras constatam a ocorrência de infração de interposição fraudulenta.

O primeiro caminho é a aplicação da pena de perdimento que, por razões lógicas, só poderá ser aplicada caso as autoridades aduaneiras localizem a mercadoria e a mercadoria não tenha sido consumida ou revendida ou, por qualquer outra maneira, não esteja em local de conhecimento e acesso às autoridades aduaneiras. A aplicação dessa penalidade seguirá o rito previsto no art. 27 do Decreto Lei nº 1.455/76, que determina a sua apuração por processo fiscal, “cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda”²⁷⁷ e prevê decisão em instância única.

²⁷⁶ BRASIL. *Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976*. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²⁷⁷ Ibid., art. 27.

O segundo caminho é, na hipótese de a mercadoria não ser localizada ou em que tiver sido consumida ou revendida ou, por qualquer outro motivo, não possa ser apreendida e perdida em favor da Fazenda Pública, a aplicação da multa por conversão da pena de perdimento, que equivale ao valor aduaneiro da mercadoria, na operação de importação, e ao preço constante na nota fiscal ou documento equivalente, na operação de exportação. Nesse caso, a aplicação da multa seguirá o trâmite geral do processo administrativo fiscal de lançamento de crédito fiscal previsto no Decreto nº 70.235/1972, com observação do duplo grau administrativo, com uma primeira decisão, proferida por uma das Delegacias Regionais de Julgamento, que está sujeita à revisão pela segunda instância administrativa, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pela interposição de recurso voluntário pelo contribuinte ou de recurso de ofício pela Presidente da Turma Julgadora da Delegacia Regional de Julgamento.

Além disso, a partir da leitura desses dispositivos, percebe-se que a infração de dano ao erário decorrente da prática de ocultação do sujeito passivo ou real adquirente pode ser aferida de duas maneiras, de forma presumida ou comprovada.

5.7 Interposição Fraudulenta Presumida

Na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação ou de exportação, presume-se que tenha havido uma interposição fraudulenta de terceiros, pois, a ausência de recursos por parte do importador para a realização da operação é um elemento eleito pela Lei como suficiente para considerar que os recursos utilizados tiveram origem em terceiro, que não apareceu perante os controles aduaneiros, a caracterizar a interposição ilegal.

Essa presunção é firmada por meio de procedimento especial de fiscalização que, nos dias de hoje, é regulado pela Instrução Normativa SRF nº 228/2002²⁷⁸ e prevê a intimação da empresa que realiza as operações de comércio exterior para que apresente documentos e/ou

²⁷⁸ BRASIL. Receita Federal. *Instrução normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002*. Dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas. Brasília, DF: Receita Federal, 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15103&visao=anotado#:~:text=IN%20SRF%20N%C2%BA%20228%20%2D%202002&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20procedimento%20especial%20de,%C3%A0%20interposi%C3%A7%C3%A3o%20fraudulenta%20de%20pessoas.>>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

informações que comprovem o seu efetivo funcionamento, a condição de interveniente da operação de comércio exterior, seja na qualidade de real adquirente seja na qualidade de vendedor das mercadorias, e a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso de valores obtidos junto a terceiros em decorrência de celebração de contrato de mútuo, dos recursos necessários à prática das operações.

Ao final desse procedimento especial, a conclusão poderá ser pela comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, com a consequente liberação da garantia prestada pela empresa no curso do procedimento, ou poderá ser pela ausência da referida comprovação, o que ensejará a retenção da garantia ofertada no curso do procedimento até a entrega das mercadorias para aplicação da pena de perdimento ou até o pagamento da multa por conversão da pena de perdimento.

Essa presunção da ocorrência da infração, todavia, não é absoluta, podendo o interessado realizar prova de que não ocorreu a infração, mediante a apresentação de documentos e informações que comprovem a origem, disponibilidade ou comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações questionadas. Essa prova nada mais é do que, por exemplo, em uma operação de importação, o importador demonstrar que ele era o titular de quantia suficiente para fazer a operação, seja por que dispunha de capital para tanto, seja porque validamente obteve esse capital junto a terceiros para realizar a operação. Por realizar a operação deve-se entender que o interessado deve dispor de capital não apenas suficiente para pagar o preço da compra e venda, mas também que tenha recursos suficientes para pagar os tributos incidentes sobre a operação, assim como demais despesas.

5.8 Interposição Fraudulenta Comprovada: seus requisitos

Não sendo esse a hipótese de interposição fraudulenta presumida, deverão as autoridades aduaneiras, com base em outros elementos, formar um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência da infração.

Aqui, a doutrina diverge quanto à prova a ser produzida.

Há aqueles que defendem que bastaria objetivamente provar a ocorrência de interposição de determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização e há aqueles que entendem que a prova a

ser apresentada é mais robusta, exigindo a Lei, além da ocorrência da interposição, a demonstração de que tal conduta se deu mediante fraude, simulação ou dolo.

Pela primeira corrente, Fernandes defende que, para caracterizar a infração, a Lei não exige um dolo específico, sob a alegação de que o dano ao erário, decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação de comércio exterior, é uma infração de mera conduta, materializada quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro na operação de comércio exterior. Portanto, seria uma infração de mera conduta, de natureza objetiva. Nesse sentido, afirma o ilustre aduanerista que:

Destacamos, novamente, que se trata de uma infração de natureza administrativa, e não penal. A permeabilidade principiológica entre os ramos sancionadores não pode ser aplicada de forma geral e irrestrita, mas apenas naqueles casos previstos pelo legislador, quando da efetiva elaboração da legislação infracional administrativa, além dos princípios oriundos da Constituição.

Portanto, não importa aqueles requisitos objetivos e subjetivos específicos previstos na legislação penal para a configuração da infração, mas tão somente aqueles previstos na legislação aduaneira, de natureza administrativa.

A ocultação do sujeito passivo é exatamente o requisito que prevê a norma²⁷⁹.

O fundamento é que, diante da dificuldade de o legislador prever e combater todas as consequências da ocultação, o legislador teria optado por combater os meios de execução. Com isso, quando o legislador elenca determinada conduta como dano ao erário, não seria exigida nenhuma prova adicional, seja de que houve efetivo dano, no sentido de prejuízo ao erário, seja no sentido de violação ao controle aduaneiro, pois a hipótese prevista em Lei é o próprio dano ao erário, por presunção e determinação legal.

Todavia, a nosso ver, esse não se mostra o entendimento mais adequado, pois, muito embora, não se exija da autoridade aduaneira que prove a ocorrência de “dano ao erário” ou de violação ao “controle aduaneiro” - no que concordamos que a previsão na Lei da prática configura o dano ao erário - , é importante observar que o tipo infracional não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada *“mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”*.

Por esse motivo, Barbieri explica que o elemento para caracterizar a conduta típica da infração, nessa modalidade, é a comprovação da fraude ou da simulação, que os agentes

²⁷⁹ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira*. São Paulo: Intelecto, 2018. p. 160-163.

envolvidos se utilizaram de meio ardiloso, um recurso fraudulento ou simulado para alcaçar o objetivo de ocultar pessoas²⁸⁰.

Logio, para que reste caracterizada a interposição fraudulenta ensejadora da pena de perdimento ou de sua multa substitutiva, é essencial que esteja presente na operação de comércio exterior os elementos de fraude ou simulação. Em decorrência, também é essencial que seja fixada a compreensão a ser dada a tais conceitos, antes de se avançar na análise da matéria.

5.9 Fraude, Dolo e Simulação

Para contextualizar, é de se observar que, na legislação tributária, há referência ao termo "*dolo, fraude ou simulação*" em diversos dispositivos (como, por exemplo, artigo 149, inciso VII, artigo 150, parágrafo 4º, artigo 154, parágrafo único, artigo 180, inciso I, artigo 208, *caput*, todos do CTN).

A fraude, na legislação tributária, tem sentido próprio e é aquele definido no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, *in verbis*:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.²⁸¹ (grifos nossos)

Na legislação aduaneira, é também possível encontrar seguidas referências ao termo “fraude”. No Decreto-Lei nº 37/1966, o artigo 6º, inciso I, já revogado, mencionava as “precauções necessárias para evitar a fraude decorrente de contratos falsos ou fictícios”; o artigo 37, parágrafo único, já revogado, afirmava que

[...] no ato da visita a que se refere este artigo [de veículo procedente do exterior], ou em outro qualquer momento, na forma e condições prescritas no regulamento, poderá

²⁸⁰ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. *Interposição fraudulenta de pessoas: tipicidade da infração e a necessidade de comprovação do dolo: questões controvertidas do direito aduaneiro*. São Paulo: IOB, 2014.

²⁸¹ BRASIL. *Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

a autoridade aduaneira proceder às buscas que forem necessárias para prevenir e reprimir a ocorrência de fraude²⁸²

O artigo 70, já revogado, afirma que somente poderiam participar dos leilões aduaneiros

[...] contribuintes que comprovem, com documento hábil, não terem, no biênio anterior à realização do leilão, incorrido em sanções decorrentes da prática de delito, contravenção ou fraude fiscal ou cambial, devendo o atestado ou certidão consubstanciando essa prova ser baseado nos registros da repartição referentes aos pretendentes à licitação²⁸³

O artigo 117 faz referência à fraude punida no parágrafo único do artigo 108 e no artigo 60, inciso II, da Lei nº 3.244/1957²⁸⁴ e esses dispositivos, por sua vez, tratam da prática de “falsa declaração correspondente ao valor, à natureza e à quantidade” e da prática de “sub ou super faturamento ou qualquer outra modalidade de fraude cambial na importação”; e o artigo 143, inciso V, trata da competência do Departamento de Rendas Aduaneiras de “dirigir, controlar, orientar e executar os serviços de prevenção e repressão das fraudes aduaneiras, elaborando os respectivos planos”.

A questão aqui é saber se estamos tratando da fraude do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 ou se estamos tratando de outro tipo de fraude e que fraude seria essa.

Ao se adotar a fraude da legislação tributária, aquela prevista 72 da Lei nº 4.502/1964, seria forçoso concluir que a prática de interposição fraudulenta de terceiros exigiria não apenas uma infração à legislação aduaneira, mas que essa infração tivesse como objetivo necessariamente a redução ou economia de tributos. Isso porque, a fraude fiscal, seja na modalidade de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, seja na modalidade de excluir ou modificar as características essenciais da obrigação tributária, sempre tem como finalidade **“reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”**.

Com isso, surgiria um requisito adicional às autoridades aduaneiras na comprovação da infração. Elas teriam que comprovar que houve uma interposição violadora do controle

²⁸² BRASIL. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

²⁸³ Ibid., art. 70.

²⁸⁴ BRASIL. *Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957*. Dispõe sobre a reforma da tarifa das alfândegas, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1957. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3244.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

aduaneiro e, mais que isso, aquela interposição foi perpetrada para possibilitar uma fraude fiscal.

Não nos parece, todavia, que a fraude empregada pelo legislador na redação do 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 seja a fraude fiscal do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

É de se observar que a legislação aduaneira faz referência em diversos dispositivos à expressão “fraude”. Em todos os dispositivos do Decreto-Lei nº 37/1966 em que a expressão foi citada, o sentido de fraude é de uma fraude genérica, de violação à lei por uma ação ou omissão dolosa. Em nenhum momento, a leitura dos dispositivos leva à conclusão que a legislação aduaneira estava se referindo à fraude fiscal do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 e, portanto, deveria se entender a fraude ali mencionada como tal. Isso ocorre em todos os dispositivos, com exceção do artigo 70, do Decreto-Lei nº 37/1966, que faz referência à fraude da legislação tributária, de forma textual, adjetivando-a de “fiscal” e fazendo distinção com uma fraude outra natureza, a fraude cambial, que deve ser entendida como a violação da legislação cambial por ação ou omissão dolosa.

Portanto, quando a legislação aduaneira quis se referir a fraude fiscal do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 ela fez textual referência a essa modalidade de fraude, mediante a inserção do adjetivo “fiscal” junto com o substantivo.

Com isso, quando o artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 emprega do termo fraude, sem qualificá-lo de fiscal ou sem fazer referência à fraude do 72 da Lei nº 4.502/1964, uma interpretação sistemática e teleológica do dispositivo nos conduz a concluir que a fraude ali indicada é uma fraude genérica, que significa uma ação ou omissão dolosa do interveniente do comércio exterior que viola a lei aduaneira.

Nesse sentido é o entendimento de Rosaldo Trevisan que, considerando que a ocultação prevista no artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 trata de uma infração de natureza aduaneira e não tributária, afirma:

[...] na interposição fraudulenta a “fraude” não se confunde, necessariamente, com aquela definida na legislação tributária (artigo 72 da Lei no 4.502/1964), embora seja freqüente que a interposição tenha também impactos tributários. A interposição fraudulenta trata da fraude como gênero (como qualquer norma infracional não tributária), e não somente da fraude definida na legislação tributária – espécie, e pode ser caracterizada por fraude ou também por simulação (instituto sequer definido especificamente na Lei nº 4.502/1964).²⁸⁵

²⁸⁵ Acórdão nº 3401-003.892, de 26/07/2017.

Por outro lado, há aqueles que defendem a aplicabilidade do conceito previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, seja por entenderem que a infração aduaneira tem como pressuposto um prejuízo à Fazenda na arrecadação tributária seja por entenderem que, mesmo não havendo necessidade de prejuízo de natureza tributária, o referido dispositivo seria aplicável, pois comportaria duas condutas, uma relacionada à supressão de tributos e outra não relacionada.

Pela primeira corrente, destacamos a posição do aduanerista Adilson Rodrigues Pires, que aponta a necessidade de ocorrência de fraude fiscal para a verificação da infração aduaneira, quando afirma que “*evidentemente, a intenção do fraudador é excluir ou diferir o pagamento do imposto devido*” e quando o explica o conceito de simulação, ao afirmar que “*o ato simulado representa a omissão do real vendedor do bem, do real importador ou do real adquirente, em operação dissimulada com o propósito de elidir ou de retardar o pagamento de tributos ou de evadir-se do controle aduaneiro sobre a importação*”²⁸⁶.

Pela segunda corrente, como adiantado, a fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 é aplicável, tendo em vista que nesse dispositivo também está incluída a ação ou a omissão tendente a modificar as características essenciais da obrigação tributária, no caso, o aspecto pessoal referente ao sujeito passivo das obrigações relativas à operação de comércio exterior. Nesse sentido, transcrevo trecho de sentença proferida pela Juíza Federal Vera Lúcia Feil Ponciano, citada e mantida no julgamento da Apelação Cível nº 5036257-19.2012.4.04.7000/PR:

Verifica-se que a caracterização de tais condutas, desde que praticadas mediante fraude ou simulação, como hipótese de aplicação da pena de perdimento da mercadoria importada, decorre de disposição legal. Assim, a conduta reprimida, por meio da drástica pena de perdimento, é a fraude, o artifício malicioso para a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, 'inclusive a interposição fraudulenta de terceiros'. Evidente que a infração deve ser grave em sua substância, e não sob o aspecto meramente formal.(...) A ação ou omissão na ocultação do sujeito passivo atinge, excluindo ou modificando, a obrigação tributária em uma dos aspectos essenciais da hipótese de incidência, qual seja, o aspecto pessoal. Ocorre, nessa situação, simulação tributária por transferência subjetiva, afetando-se o critério pessoal da regra matriz de incidência, que permite identificar o sujeito passivo. (grifos nossos).²⁸⁷

²⁸⁶ PIRES, Adilson Rodrigues. Interposição Fraudulenta de Terceiros da Importação. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (Coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF*. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2018. p. 335-336.

²⁸⁷ Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère; 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Data: 03/08/2016.

Todavia, como visto, a fraude tributária, mesmo na modalidade de alteração do sujeito passivo, não se verificaria em uma alteração que não tivesse como finalidade a redução de tributos, motivo pelo qual, a nosso ver, não seria o caso de fraude do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Isso porque, a nosso ver, a expressão “de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento” que indica a finalidade da fraude se refere tanto à conduta de “ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal” quanto à conduta de “excluir ou modificar as suas características essenciais”.

Quanto ao "dolo", a legislação aduaneira, no Decreto-Lei nº 37/1966, faz menção a “artifício doloso” no artigo 98, que afirma que a existência de “artifício doloso” é hipótese de majoração de multa expressa em faixa variável de quantidade, e no artigo 105, inciso XI, que prevê como infração sujeita à pena de perdimento a importação de mercadoria estrangeira “já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso”.

Diante disso, é preciso que o intérprete se socorra aos outros ramos do Direito, para uma correta leitura do dolo exigido na infração ora em exame.

O dolo é enumerado pelo Código Civil, em conjunto com o erro ou ignorância, coação, estado de perigo, lesão e fraude contra credores, como um dos defeitos do negócio jurídico, vícios que geram a anulabilidade do negócio jurídico, nos termos do artigo 171, inciso II, do Código Civil. Já o Código Penal, em seu artigo 18, define o crime doloso, como aquele praticado "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo".

Nesse contexto, consideramos que o dolo a ser identificado para a aferição da ocorrência da infração aduaneira e como requisito para a sanção punitiva nela estabelecido é o dolo adotado pela legislação penal como requisito para a sanção penal, motivo pelo qual é a partir da sua leitura pela doutrina que encontraremos o sentido do dolo referido na legislação aduaneira.

Na doutrina de Maria Rita Ferragut, o dolo:

conceitua-se por dolo a vontade consciente de praticar uma conduta típica, ou seja, de realizar os elementos constantes do tipo legal. É a prática de ilícito por agente que possuía o animus de realizá-lo, não obstante soubesse que o ordenamento jurídico rechaçava tal comportamento. Diferencia-se da culpa em função da previsibilidade do resultado²⁸⁸.

²⁸⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 108-109.

Por sua vez, João Bianco entende que a prática de uma atuação dolosa é verificada quando o agente atuou de maneira voluntária e consciente para atingir o objetivo legalmente tipificado como crime e tem pleno conhecimento da existência de uma relação de causa e efeito entre a conduta e o resultado atingido²⁸⁹.

Na doutrina de Aníbal Bruno, o caráter doloso de uma conduta fica caracterizado quando:

“o indivíduo sabe o que quer e decide realizá-lo, consciente de que o seu querer é ilícito. Desde o momento psicológico passa o agente a realização no mundo exterior e só então penetra no domínio do Direito Penal. A simples vontade ilícita, sem manifestação externa, é indiferente para o Direito. O dolo é, portanto, a representação e vontade em referência a um fato punível, que o agente pratica sabendo ser o mesmo ilícito”²⁹⁰.

Há dois tipos de dolo, o dolo direto, quando o agente deseja o resultado, e o dolo indireto, quando o agente assume o risco de resultado.

Com base nessas duas modalidades, Andrade adota a conduta dolosa quando há consciência e vontade por parte do agente que conduz no indivíduo o raciocínio de que ele realiza a conduta descrita no tipo penal, seja por força de um desejo de obter o resultado ilícito, seja por força da assunção do risco de tal resultado²⁹¹.

Destaca ainda Andrade que a identificação do caráter doloso exige a busca pelo *animus*, a vontade, os atributos do pensamento, requisito que dificulta a sua comprovação, sendo necessária uma prova reforçada, no sentido de analisar contextualmente a conduta, levando-se em conta aspectos psicológicos, volitivos, circunstanciais, sociais e econômicos. Por esse motivo, a indicação de dolo em determinada conduta exigiria uma avaliação de uma série de elementos, como documentos, depoimentos, jurisprudência e orientações do Fisco à época do fato.

Ante o exposto, podemos afirmar que o dolo previsto na legislação aduaneira como requisito de aplicação da sanção punitiva decorre do conceito de dolo da legislação penal e, nessa linha de entendimento, exige uma conduta voluntária e consciente, um ânimo, de atingir um objetivo tipificado pela legislação aduaneira como infração, havendo plena consciência pelo interveniente da operação de comércio exterior que ele está agindo em violação ao controle

²⁸⁹ BIANCO, João Francisco. Sonegação, fraude e conluio como hipóteses de agravamento da multa na legislação tributária federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 133, p. 35-42, out. 2006. p. 38.

²⁹⁰ BRUNO, Aníbal. *Direito Penal*. Rio de Janeiro: Forense. 1959. v. 2, p. 60.

²⁹¹ BIANCO, op. cit., p. 291-293.

aduaneiro, ou seja, as condutas por ele tomadas são a causa de uma infração à legislação aduaneira.

Diante dos requisitos para a caracterização do dolo, percebe-se que a sua demonstração exige vasta produção de prova, visto que a conduta dolosa não é objetiva e não se confunde com o mero erro na aplicação da legislação. Por esse motivo, em boa parte dos casos, os processos administrativos que cominam a penalidade em análise decorrem ou têm ligação com operações policiais, que contam com instrumental adequado para esse tipo de produção de prova.

Por último, a simulação é prevista no Código Civil (Lei nº 10.406/2002) como causa de invalidade do negócio jurídico, elencando o artigo 167, parágrafo 1º, as hipóteses em que se verifica, nos termos a seguir:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Na doutrina de Alberto Xavier, a simulação é tratada como uma divergência entre a vontade real das partes envolvidas e a vontade declarada, que decorre de acordo entre declarante e declaratório, com o intuito de enganar terceiros. Com isso, o Autor apresenta os seguintes elementos essenciais da simulação: (i) a intenção de divergência entre vontade e declaração; (ii) o acordo simulatório; e (iii) o intuito de enganar terceiro²⁹².

A seu turno, Marco Aurélio Greco expõe que na simulação há dois negócios jurídicos, uma aparente, celebrado entre as partes, e um segundo, o real e querido pelas partes, mas que não resulta visível. Além da duplicidade de negócios jurídicos, há a intenção de esconder o negócio real, para a obtenção de uma vantagem. Ainda, o doutrinador expõe que a simulação objetiva leva em conta o negócio jurídico celebrado, ao passo que a simulação subjetiva leva em conta os participantes de tais negócios²⁹³.

Carlos Daniel Neto, em estudo específico da simulação nas operações de comércio exterior, apresenta a sua definição de simulação como “o produto de um conluio das partes

²⁹² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo. Dialética. 2001. p. 52-53.

²⁹³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2014. p. 276.

negociantes para realizar dolosamente um negócio cuja forma seja utilizada para ocultar substância inexistente ou absolutamente incompatível com a causa típica da forma praticada, com o objetivo de prejudicar terceiros, através da aposição de elementos falsos nas declarações negociais”²⁹⁴.

Fernandes, também em obra que se dedica especificamente à matéria aduaneira, apresenta a sua definição de simulação como a ocorrência de divergência entre a causa do negócio e a declaração, determinada com o intuito de enganar a fiscalização aduaneira²⁹⁵.

A partir de tais definições, pode-se conceituar a simulação na operação de comércio exterior como a apresentação, de forma dolosa, perante as autoridades aduaneiras, de uma pessoa diversa da pessoa que efetivamente é a pessoa responsável pela operação de comércio exterior, ficando essa segunda ocultada, com o objetivo de enganar o Fisco e auferir uma vantagem, vantagem esta que não precisa ser necessariamente a economia de tributos.

Diante de tais conceitos, quando o artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 traz a infração de dano ao erário, resultante de ocultação do sujeito passivo em operação de comércio exterior, exigindo que seja aquela realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", pode-se afirmar que um primeiro elemento a ser identificado é o dolo, pois sem ele, não haveria fraude - ação ou omissão dolosa - nem simulação - que tem entre os seus elementos essenciais o intuito de enganar a Fazenda Pública. Logo, para a caracterização da infração, deve se verificar a vontade, o *animus*, dos agentes em enganar a Fazenda Pública e ocultar o sujeito passivo mesmo sabendo que tal conduta é contrária a Lei, com o objetivo de conseguir uma vantagem indevida em detrimento do controle aduaneiro.

Além disso, essa infração deve ser uma infração grave em substância e não uma infração meramente formal.

Ao analisar todo o histórico da legislação que trata dessa infração, o CARF, no Acórdão nº 3401003.253²⁹⁶, de 27/09/2016, manifestou entendimento no sentido de que as normas que tratam dessa infração

²⁹⁴ DANIEL NETO. Carlos Augusto. A simulação na interposição fraudulenta de terceiros. *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 36, p. 75-95, 2016. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/05/Carlos-Augusto-Daniel-Neto.pdf>>. Acesso em: 5 maio 2021.

²⁹⁵ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira*. São Paulo: Intelecto, 2018. p. 166.

²⁹⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 3401-003.253*. Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 17/12/2010, 31/03/2011, 20/04/2011 Interposição fraudulenta de terceiros. Dano ao erário. Pena de perdimento. Conversão em multa. A pena de perdimento, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, inclusive, por meio da interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria. Relator: Eloy Eros da Silva

se alinham a uma busca de combater a lavagem de dinheiro, através do combate à fraude e à simulação. A Aduana, antes desse período, já tinha, na sua missão institucional mundial, o combate à prática desleal e à fraude, mas houve um substancial impulso nesses últimos anos". E continua, "desse conjunto de iniciativas, no âmbito do comércio exterior, resultaram a valorização do controle aduaneiro em geral e, especificamente, a eleição do conhecimento da origem, disponibilidade e destinação dos recursos usados nas importações e exportações como elemento tático de investigação. (grifos nossos)

Assim, a partir dessa perspectiva na interpretação e aplicação das normas que tratam da infração de interposição fraudulenta, observou-se que:

Não constitui elemento essencial do tipo a ocultação do real interessado na operação. A ocultação deve ter sido perpetrada mediante fraude ou simulação, ou interposição fraudulenta.

Não constitui elemento essencial do tipo a falta de informação do real interessado na operação nas declarações prestadas à autoridade aduaneira. É necessário que essa falta de informação se caracterize como falsa declaração, no propósito de ocultar, usando de fraude ou simulação.

A Lei criou as figuras da 'importação por conta e ordem' e da 'importação por encomenda', o que concorre para balancear as necessidades dos atores nas operações de importação com as do controle aduaneiro. Essas figuras receberam normas que as disciplinam. A observação dessas normas pelos importadores atende o controle aduaneiro. Mas a desobediência dessas normas não constitui elemento essencial do tipo, embora o descumprimento das normas seja característica da infração. (grifos nossos)

Logo, em linha com o acima exposto, não compartilho do entendimento daqueles que defendem que a mera falta de informação dos reais adquirentes nos documentos prestados às autoridades aduaneiras seria, por si só, a própria simulação ou a fraude, em prejuízo ao controle aduaneiro, a caracterizar a infração. Em tais casos, não basta à Fiscalização apenas afirmar que a simulação é a indicação errada do sujeito passivo nos documentos de controle aduaneiro, devendo levantar um conjunto de elementos que façam prova do dolo dos agentes envolvidos e do intuito de enganar a Fazenda Pública, para obtenção de uma vantagem e imposição de um prejuízo ao controle aduaneiro.

Por oportuno, pelo afastamento da aplicação da pena de perdimento em razão de aspectos formais, destaco manifestação do Desembargador Antônio Albino Ramos de Oliveira, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

O que se reprime, através da drástica pena de perdimento, é a fraude, o artifício malicioso para a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, "inclusive a interposição fraudulenta de terceiros". Evidente que a infração deve ser grave em sua substância, e não sob o aspecto

Nogueira, 25 de outubro de 2016. Disponível em:
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>.
Acesso em: 3 abr.2021.

meramente formal. No caso concreto, porém, a despeito do esforço desenvolvido pela autoridade autuante, não vejo no procedimento da agravante qualquer objetivo fraudulento ou malicioso. Não atino onde esteja o dano ao erário, a justificar o confisco do equipamento importado.²⁹⁷

5.10 Interposição Fraudulenta na Importação – Modalidades de Importação

Para análise do tema, impende-se ainda tecer algumas observações sobre as modalidades de importação, pois, a depender das características da operação declarada e da operação efetivamente ocorrida, em conjunto com os requisitos já expostos, poderá ficar configurado o dano ao erário, sujeitando os infratores às penalidades daí decorrentes.

A legislação aduaneira prevê três modalidades de importação: (i) a importação direta; (ii) a importação por conta e ordem de terceiros; e (iii) a importação para revenda a encomendante predeterminado.

Na importação direta, o importador é o próprio adquirente dos bens importados, realizando a importação com recursos próprios e por seu próprio risco. Conforme ensina Adilson Rodrigues Pires, na importação direta, o importador, com total independência, estabelece contato com o vendedor, firma o contrato de câmbio, assina o contrato de compra e venda, efetua o pagamento de todos os tributos devidos e cumpre as exigências de cunho administrativo, tornando-se titular do direito de propriedade da mercadoria e, com isso, possuindo a liberdade de negociar a venda a quem quer que esteja interessado na compra²⁹⁸.

Já a importação por conta e ordem de terceiros é aquela prevista nos artigos 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Por essa medida provisória, foram alterados os artigos 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, para atribuir responsabilidade solidária quanto ao Imposto de Importação (“II”) e infrações ao adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem. Além disso, foram equiparados a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas dos adquirentes nessa modalidade de importação. Ainda, nos termos dos artigos 80 e 81 da medida provisória:

²⁹⁷ Agravo de Instrumento nº 2005.04.01.046205-1 / 0462051-57.2005.4.04.0000; publicado em 11/01/2006.

²⁹⁸ PIRES, Adilson Rodrigues. Interposição Fraudulenta de Terceiros da Importação. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (Coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF*. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2018. p. 330-331.

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.²⁹⁹

Seguindo o inciso I do artigo 80, a Instrução Normativa SRF nº 225/2002 regulamentou normas a respeito do controle aduaneiro relativo à atuação da importadora que opere por conta e ordem de terceiros, e, no artigo 1º, parágrafo único, define a operação, da seguinte forma:

Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.³⁰⁰

Ademais, determina o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 que: “Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001”³⁰¹.

Diante disso, percebe-se que na importação por conta e ordem,

o objetivo da adquirente da mercadoria é não ter que cuidar da logística e dos trâmites aduaneiros, recebendo a mercadoria já livre e desembaraçada, apesar de manter em suas mãos o risco comercial da operação. Como a importadora por conta e ordem não

²⁹⁹ BRASIL. *Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13244.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

³⁰⁰ BRASIL. Receita Federal. *Instrução normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002*. Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros. Brasília, DF: Receita Federal, 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15100#:~:text=IN%20SRF%20N%C2%BA%20225%20%2D%202002&text=Estabelece%20requisitos%20e%20condi%C3%A7%C3%B5es%20para,conta%20e%20ordem%20de%20terceiros.&text=O%20SECRET%C3%81RIO%20DA%20RECEITA%20FEDERAL,o%20inciso%20III%20do%20art.>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

³⁰¹ BRASIL. *Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13244.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

é responsável pelo pagamento da mercadoria, só irá cobrar da adquirente pelos serviços prestados”³⁰². (grifos nossos)

No mesmo sentido, é a lição do aduanerista Adilson Rodrigues Pires, que apresenta as características da importação por conta e ordem, na forma a seguir:

Compete ao importador adotar todas as providências relacionadas no tópico acima, referente à importação própria, ou seja, firmar os contratos de câmbio e de compra e venda, despachar a mercadoria perante a repartição aduaneira da sua jurisdição e recolher os tributos devidos.

Uma vez desembaraçada, a mercadoria é entregue ao adquirente mediante a emissão de Nota Fiscal de Simples Remessa, uma vez que a importação foi realizada sob os auspícios do adquirente, que adiantou ao importador os recursos necessários à realização da operação, não se configurando, neste caso, uma operação de venda interna. Além da descrição regular do produto e o seu valor, no documento deve constar o montante pago à Alfândega a título de tributos³⁰³.

Portanto, entre o adquirente da mercadoria importada e o importador é estabelecida uma relação de prestação de serviços, para logística e trâmites aduaneiros, e uma relação de compra e venda entre o adquirente e o vendedor no exterior, de modo que o adquirente é responsável pelos recursos financeiros utilizados na operação e por sua promoção.

Por sua vez, na importação para revenda a encomendante predeterminado, os recursos utilizados na importação são do próprio importador e não do adquirente. Assim, é o próprio importador que celebra a compra e venda internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, existindo ainda a obrigação de o importador de realizar a revenda das mercadorias ao encomendante predeterminado.

Nesse sentido, essa modalidade de importação está prevista na Lei nº 11.281/2006, em seus artigos 11 a 14, que, além de atribuir ao encomendante predeterminado a responsabilidade solidária quanto ao Imposto de Importação (“II”) e infrações, e de equiparar a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas dos encomendantes predeterminados, assim dispõe:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

³⁰² WERNECK, Paulo. *Comércio Exterior e despacho aduaneiro*. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2015. p. 177-178.

³⁰³ PIRES, op. cit., p. 331.

§ 2o A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1o deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 3o Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior.³⁰⁴

Por oportuno, impende-se destacar a distinção entre essas 3 modalidades de importação, feita por Heleno Torres³⁰⁵:

A compra e venda direta não mostra qualquer dificuldade de compreensão. O problema reside na distinção de tratamento entre o regime de importação por encomenda e aquele por conta e ordem.

Entre estes, verifica-se basicamente que o primeiro é acompanhado por contrato de interposição legítima de pessoa, na espécie de comissário; enquanto que, no segundo, dá-se simplesmente uma prestação de serviço. Fundamental, portanto, é verificar se o regime entre as partes assiste a uma efetiva situação de comissão, entre empresa adquirente e trading, ou se restringe a mera prestação de serviços.

No caso em que se tenha contrato de compra e venda internacional de mercadorias, em virtude de prévia encomenda (a) de empresa brasileira a trading nacional, a qual atende à solicitação daquela mediante compra direta de bens de exportador estrangeiro (b), em seu nome, portanto, realizando todos os atos necessários a este efeito, como liquidação de câmbio, emissão de nota fiscal de entrada e saída e registros de compra e venda (c); e que, em seguida, à luz de contrato de exclusividade firmado entre esta trading e a adquirente de mercadorias, transfere as mercadorias para tal empresa (d), confirma-se, de modo incontestado, o atendimento às exigências de típico caso de importação por encomenda.

O negócio jurídico da comissão é aquele no qual um sujeito, denominado comitente, confere poderes para aquisição ou venda de bens a um outro, qualificado como comissionário, para que este possa agir em nome próprio, sob responsabilidade própria, usando seus meios e clientela, mas por conta do comitente, sujeito às suas ordens e instruções.

O comissionário, contratando em seu próprio nome, figura expressamente como parte no contrato, cumprindo todos os atos preliminares, de oferta ou aceitação, e executando-os na sua integralidade, por conta do comitente, nos termos das ordens e instruções deste, para aquisição ou venda de bens. (grifos nossos)

Nessa mesma linha de diferenciação, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 07/2002, que trata do enquadramento de operação como importação por conta e ordem de terceiros, estabelece que tal condição fica caracterizada quando há apenas prestação de serviços e não

³⁰⁴ BRASIL. *Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006*. Altera dispositivos da Lei nº 6.704, de 26 de outubro de 1979, que dispõe sobre o seguro de crédito à exportação; [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111281.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

³⁰⁵ TORRES, Heleno. *Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias*. In: TREVISAN, R. (Org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008. p. 222-224.

aquisição de mercadorias, excluindo essa qualificação na existência de elementos típicos de uma relação de comissão. Confira-se:

Art. 1 - As disposições das Instruções Normativas nº 75, de 2001, e nº 98, de 2001, aplicam-se somente às operações em que a pessoa jurídica comercial importadora - empresa comercial importadora - atue apenas como prestadora de serviços.

Parágrafo único. A empresa comercial importadora atua como prestadora de serviços somente na hipótese em que ela não adquira a propriedade das mercadorias importadas.

Art. 2º Para que se caracterize a aquisição, pela empresa comercial importadora, da propriedade das mercadorias importadas, é suficiente que ocorra uma das seguintes hipóteses em que a referida empresa:

I - conste como adquirente no contrato de câmbio;

II - conste como adquirente na fatura internacional (invoice);

III - emita nota fiscal de entrada ou de saída a título de compra ou venda; ou

IV - contabilize a entrada ou a saída da mercadoria importada como compra ou venda". (grifos nossos)³⁰⁶

Em suma, pode-se concluir que: (i) na importação direta, o importador é o próprio adquirente dos bens importados, realizando a importação com recursos próprios e por seu próprio risco; (ii) na importação por conta e ordem de terceiros, o importador presta apenas serviços (de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação) para o adquirente, que é a pessoa de onde provém os recursos para a realização da importação; e (iii) na importação para a revenda a encomendante predeterminado, o importador estabelece uma relação de comissão com adquirente, disciplinada pelo artigo 696 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), pela qual o importador é comissário e o adquirente é o comitente, entrando o importador na operação de importação com recursos próprios e se comprometendo a revender os bens importados ao adquirente.

Essas características de cada modalidade são obtidas a partir dos preceitos legais sobre a matéria. Logo, o que há é um conceito legal para cada modalidade de importação. Além disso, deve-se ressaltar que as leis que tratam da "importação por conta e ordem" e da "importação para revenda a encomendante predeterminado" outorgaram à Receita Federal a competência para estabelecer os requisitos e condições para a qualificação de determinada operação em uma dessas modalidades, para fins de reconhecimento do tratamento tributário próprio a tais operações, além de definição de atribuição de responsabilidade tributária. É ler os artigos abaixo:

³⁰⁶ BRASIL. Receita Federal. *Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7, de 13 de junho de 2002*. Dispõe sobre a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes nas importações efetuadas por conta e ordem de terceiros, conforme disciplina as Instruções Normativas nº 75, de 2001, e nº 98, de 2001. Brasília, DF: Receita Federal, 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5606>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014) (grifos nossos)

Lei nº 11.281/2006:

“Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo”; (grifos nossos)

Nesse contexto, com relação à modalidade de importação por conta e ordem, destaque-se o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, que prevê que *"a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste"* e a Instrução Normativa nº 225/2002, que traz os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica em operações por conta e ordem de terceiros.

Já no que diz respeito à *"importação para revenda a encomendante predeterminado"*, merece destaque uma alteração legislativa ocorrida logo após a edição dos seus dispositivos de regência, trazida pelo artigo 18 da Lei nº 11.452/2007, que acrescentou o parágrafo 3º ao artigo 11 da Lei nº 11.281/2006, conforme abaixo:

Art. 18. O art. 11 da Lei no 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, passa a vigorar acrescido do seguinte § 3º:

Art. 11. (...) § 3º - Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior.³⁰⁷ (NR)

A respeito desse dispositivo, o CARF já afirmou que:

O referido artigo 11 da Lei recebeu um § 3o, em 2007, acrescentado pela Lei no 11.452, de modo a “pacificar a interpretação dada pela administração tributária federal às operações de importação de que trata o art. 11” (conforme parecer do relator, Deputado Neucimar Fraga/PLES, na conversão da MP no 328/2006 na Lei no 11.452, disponível em (...): [segue transcrição do dispositivo]

³⁰⁷ BRASIL. *Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006*. Altera dispositivos da Lei nº 6.704, de 26 de outubro de 1979, que dispõe sobre o seguro de crédito à exportação; [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111281.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

Por certo que tal dispositivo foi inserido pelo parlamentar capixaba em prol das empresas daquela região que atuam com os benefícios do FUNDAP, para aclarar que as importações por encomenda não se descaracterizam pelo simples fato de haver participação do encomendante nas operações comerciais, mitigando autuações frequentes da RFB, à época, com entendimento diverso. Assim, é irrelevante, por si, a ligação entre a exportadora e a encomendante, ou a participação desta ou daquela na fixação de preços. Aliás, o artigo 14 da Lei no 11.281/2011, em sua redação original, afirma que são aplicáveis ao importador e ao encomendante as regras sobre preços de transferência, já prevendo eventual vinculação entre partes, e que esta não descaracterizaria, por si, a modalidade de importação por encomenda. (Acórdão nº 3401003.908, de 27/07/2017)³⁰⁸

Dessa maneira, não se exige para a caracterização de uma "importação para revenda a encomendante predeterminado" que o importador seja o responsável exclusivo pelas tratativas e ajustes com o exportador e, de outro lado, a participação do encomendante predeterminado nas operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior não afasta a caracterização da operação nessa modalidade, o que, inclusive, acabou por rechaçar alguns conceitos de "importação para revenda a encomendante predeterminado" antes defendidos na doutrina e por parte dos operadores de direito. Com isso, como já afirmado, o conceito de "importação para revenda a encomendante predeterminado" deve ser buscado e é aquele definido pela Lei.

Nesse sentido, uma vez que a Lei deixou claro o papel do importador por encomenda na operação de aquisição do produto do exterior e outorgou à Receita Federal a competência para estabelecer os requisitos e condições para a atuação da pessoa jurídica importadora nessa modalidade de importação, verifica-se que o que é importante para a qualificação nessa modalidade é que o importador utilize recursos próprios, pois, como determina a Instrução Normativa nº 634/2006: "Artigo 1º - (...) Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente"³⁰⁹.

³⁰⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 3401-003.908*. Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010 Ementa: Autuação. Conceitos. Necessidade de fundamentação normativa. Deve a fiscalização calcar a autuação nos conceitos disponíveis nos dispositivos normativos vigentes que regem a matéria analisada, sob pena de improcedência.. Relator: Rosaldo Trevisan, 4 de agosto de 2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 3 abr.2021.

³⁰⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006*. Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado. Brasília, DF: Receita Federal, 2006. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=38048>>. Acesso em: 3 abr.2021.

Assim, na hipótese em que o importador não utiliza recursos próprios, a operação passaria ser considerada como operação por conta e ordem de terceiros, por força do disposto no artigo 11, parágrafo 2º, da Lei nº 11.281/2006, *in verbis*:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros. (...) § 2o A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1o deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.³¹⁰

Como se vê, apesar de existir um conjunto de elementos para se verificar a ocorrência de interposição fraudulenta, pela leitura da legislação que instituiu a infração e considerando o histórico na qual está inserida, de medidas que visam combater a lavagem de dinheiro, através do combate à fraude e à simulação, o ponto sensível e que merece atenção é a origem dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior, o que, a meu ver, até conduz a uma preponderância desse elemento frente a outros, que se traduz em uma importante baliza para a qualificação de determinada operação em uma ou outra modalidade.

Nesse sentido, nos lançamentos de multa por conversão da pena de perdimento que decorrem da imputação da prática de "interposição fraudulenta", é necessário que se tenha claro qual a operação declarada pelos partícipes da infração e a operação que as autoridades aduaneiras entendem ter efetivamente ocorrido.

Isso porque, os elementos trazidos das autoridades aduaneiras, no curso de processos administrativos, para qualificar uma operação em uma modalidade diversa da que foi declarada às autoridades dependerá, por óbvio, do conhecimento de que modalidade diversa foi essa.

Assim, determinados elementos que seriam importantes para demonstrar a ocorrência de uma ocultação mediante fraude ou simulação em uma operação entendida por tais autoridades como uma operação por conta e ordem podem não ser importantes para demonstração da infração em uma operação entendida como uma operação de importação por encomenda. E o inverso também é verdadeiro.

Para ilustrar, se a autoridade aduaneira entende que determinada operação declarada como importação por conta própria por A seguida de uma revenda no mercado interno para B, na realidade, se tratava de uma operação por conta e ordem, poderá levantar provas que

³¹⁰ BRASIL. *Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006*. Altera dispositivos da Lei nº 6.704, de 26 de outubro de 1979, que dispõe sobre o seguro de crédito à exportação; [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111281.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

demonstrem que foi B e não A que participou dos entendimentos comerciais relativos à aquisição dos produtos no exterior. Agora, se a acusação é de que houve, na realidade, uma operação de importação por encomenda, essa mesma prova não tem qualquer pertinência, pois não desqualificaria a operação nessa modalidade, tendo em vista o disposto no parágrafo 3º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006.

Esta, portanto, a importância de se conhecer exatamente a operação declarada e a operação entendida como ocorrida pela Fiscalização.

5.11 Interposição fraudulenta nas operações de exportação

Como visto, a aplicação da pena de perdimento ou da multa de conversão da referida tem como fundamento legal o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.637/2002.

A partir daquele momento, a Receita Federal do Brasil viu em tal dispositivo amparo para a aplicação da penalidade tanto em operações de importação quanto em operações de exportação.

Contudo, para as operações de exportação, a nosso ver, a aplicação da penalidade só encontrou amparo na Lei, a partir da edição da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que modificou a redação do parágrafo 3º do artigo 23. A seguir, transcreve-se o dispositivo em questão, com a redação anterior a redação vigente:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
(...) § 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) (grifos nossos)

Como se verifica na redação original do artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, muito embora já existisse previsão da caracterização de dano ao erário, em razão tanto de interposição fraudulenta em operações de importação quanto em operações de exportação, só

havia previsão de punição a essa infração para a interposição fraudulenta relacionada às operações de importação.

Isso porque, a penalidade prevista nos parágrafos 1º e 3º, de aplicação de pena de perdimento de mercadoria e a sua substitutiva, conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na hipótese em que a mesma não seja localizada ou que tenha sido consumida antes, dizem respeito a operações de importação. Não há que se falar em aplicação da pena de perdimento de uma mercadoria que foi exportada, pois a autoridade lançadora nunca teria jurisdição para aplicação da pena. Também não é possível aferir o valor aduaneiro de uma mercadoria exportada, pois tal conceito é relativo às operações de importação.

Nesse sentido, destaco manifestação do CARF sobre a questão:

A expressão “valor aduaneiro” tem um significado próprio na legislação aduaneira (nacional e internacional). Internacionalmente, corresponde à base de cálculo do imposto de importação, conforme acordado no Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT conhecido como “Acordo de Valoração Aduaneira do GATT AVA/GATT”, resultante da Rodada Uruguai do GATT. Tal acordo foi incorporado a nosso ordenamento jurídico mediante aprovação pelo Decreto Legislativo no 30, de 15/12/1994, e promulgação pelo Decreto no 1.355, de 30/12/1994.

No Brasil, igualmente, a expressão “valor aduaneiro” se refere à base de cálculo do imposto de importação, conforme se extrai do artigo 2o, II do Decreto-Lei nº 37/1966, e dos artigos 75 a 89 do Regulamento Aduaneiro (Decreto no 6.759/2009).

Quando se está a tratar de exportação, incabível falar em “valor aduaneiro”, sendo a base de cálculo do imposto de exportação “o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato da CAMEX” (conforme artigo 2o do Decreto-Lei no 1.578/1977, com a redação dada pela MP no 2.15835/2001).

Veja-se que o próprio Regulamento Aduaneiro, ao classificar multas incidentes sobre o “valor aduaneiro”, as insere no Capítulo de “Multas na Importação” (artigos 702 a 717), não havendo nenhuma multa que tenha por base o “valor aduaneiro” no capítulos referentes a “Multas na Exportação” (artigos 718 a 724) e a “Multas Comuns à Importação e à Exportação” (artigos 725 a 731). (Processo nº 10108.721108/201156, julgado em 27/09/2016; Acórdão nº 3401003.243)

Diante dessa ausência de previsão de cominação de penalidade em relação às operações de exportação, foi editada a edição da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei no 12.350/2010, que alterou o parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, passando a prever que as infrações do artigo 23, dentre elas a do inciso V, “serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação”. (grifos nossos)

Como a Medida Provisória nº 497/2010 entrou em vigor no dia 28/07/2010, considerando o princípio da irretroatividade das leis, prestigiado no CTN pelo artigo 105 e o disposto no artigo 144, do CTN, pelo qual “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da

ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”³¹¹, conclui-se que a multa por infração de dano ao erário decorrente de interposição fraudulenta na exportação só pode ser aplicada para operações de exportação cujos fatos geradores tenham ocorrido posteriormente a 28/07/2010, não havendo penalidade para a infração no período anterior.

Esse entendimento encontra amparo em uma série de decisões das Turmas Ordinárias do CARF.

Todavia, o entendimento da RFB no sentido de que seria possível a aplicação de uma penalidade que adota a base de cálculo o “valor aduaneiro” para operações de exportação antes da mencionada alteração legislativa também encontra apoio em algumas decisões da Câmara Superior do CARF, podendo-se mencionar, a título de ilustração o Acórdão nº 9303-004.220, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 24/02/2005 a 24/10/2008

MULTA DE CONVERSÃO DO PERDIMENTO. IRREGULARIDADE ASSOCIADA À EXPORTAÇÃO. APLICABILIDADE.

Valor equivalente ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito.

Assim, não havia, à época da vigência da primeira redação do § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1455, de 1976, acrescido pela Lei nº 10.637/2002, qualquer obstáculo para a imposição de multa relativa à conversão do perdimento em pecúnia quando se identificasse irregularidade na exportação.

Deveras, a mercadoria exportada, se considerada a origem, é a mesma importada, se considerado o destino. Da mesma forma, o contrato de compra e venda é uno, com dois pólos diversos.

Consequentemente, é perfeitamente possível identificar o valor pelo qual a mercadoria foi comercializada (valor de transação) e definir o quantum da multa relativa à conversão da pena de perdimento.³¹²

Da leitura do voto do eminente Relator, pode-se elencar os seguintes fundamentos para o entendimento nele defendido: (i) a base de cálculo a que o dispositivo legal faz referência é

³¹¹ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

³¹² BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 9303-004.220*. Assunto: Obrigações Acessórias Período de apuração: 24/02/2005 a 24/10/2008 Multa de Conversão do Perdimento. Irregularidade Associada à Exportação. Aplicabilidade. Valor equivalente ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. Assim, não havia, à época da vigência da primeira redação do § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1455, de 1976, acrescido pela Lei nº 10.637/2. Relator: Henrique Pinheiro Torres. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 3 abr.2021.

de uma penalidade “equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria” e não que a multa será diretamente o valor aduaneiro, logo, a lei teria definido “uma base e tal base é perfeitamente apurável”; (ii) “inobstante seja natural tomar como sinônimos valor aduaneiro e base de cálculo do imposto de importação, tais institutos possuem vida própria”, com isso, o valor aduaneiro adotado com base de cálculo para a penalidade na exportação teria existência autônoma; e (iii) “importação e exportação são duas faces da mesma moeda: a mesma mercadoria que é vendida pelo exportador nacional é adquirida pelo importador estrangeiro. Trata-se de pólos distintos do mesmo contrato de compra e venda” e, por esse motivo, poderia se utilizar de uma base de cálculo típica da operação de importação para a mensuração de uma penalidade relativa a uma operação de exportação, sem maiores problemas.

Todavia, esses fundamentos não nos parecem que sejam suficientes para infirmar a posição pela inaplicabilidade da multa na operação de exportação a partir de uma grandeza adotada na operação de importação.

O principal motivo é que se deve lembrar que base de cálculo de um tributo deve guardar correspondência com a sua hipótese de incidência, não podendo ser alheia a ele, sob pena de descaracterizar o tributo. Nesse sentido, cabe trazer a advertência de Alfredo Augusto Becker, ancorado em lições de Rubens Gomes de Souza, ao afirmar o seguinte³¹³:

Quando a base de cálculo não se confunde com o pressuposto material da incidência”, reflexiona Rubens Gomes de Souza, “é essencial que os fatores ou circunstâncias adotadas pela lei como base de cálculo sejam elementos integrantes ou decorrências necessárias daquele pressuposto. A não ser assim, poderá ocorrer a descaracterização do próprio imposto, que poderá ter alterada a sua própria natureza jurídica pela adoção de uma base de cálculo incompatível com ela. (...)”

Noutras palavras, se a base de cálculo não se confundir com o elemento material, Rubens Gomes de Souza ainda admite que ela possa consistir em um ou alguns dos elementos integrantes do pressuposto material ou até mesmo em uma decorrência necessária daquele pressuposto. (...)”

As reiteradas críticas ao subjetivismo do critério do elemento mais importante ou da decorrência mais necessária poderá parecer cansativo malabarismo de vocábulos com intuito de exagerar uma distinção entre o critério objetivo e o subjetivo, distinção que não teria maior relevância no plano das discussões jurídicas. Quem assim tiver pensado, esqueceu que a regra jurídica continuará especificamente jurídica enquanto for o instrumento praticável que impõe a certeza nas relações sociais; praticabilidade e certeza são especificidades do jurídico. Ou repertórios de Jurisprudência provam exuberantemente que o subjetivismo dos critérios tradicionais ou fez impraticáveis e introduziu a mais louca incerteza no deslinde das relações jurídicas tributárias.

Dessa maneira, se a base de cálculo do tributo deve corresponder a um elemento integrante ou relacionado ao tributo que lhe serve, com muito mais razão, aqui, no âmbito do direito sancionatório, a base de cálculo de uma penalidade deve guardar correspondência com

³¹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 389-391.

a sua hipótese de incidência, não podendo se eleger elementos estranhos à conduta que se quer reprimir como base de cálculo da sanção a ela correspondente.

Uma penalidade que tem como base de cálculo uma grandeza alheia à conduta que se pretende combater afasta a necessária relação que deve existir entre conduta a ser coibida, bem jurídico tutelado e sanção, não podendo se admitir uma penalidade cuja base de cálculo é desconectada da infração que dela decorre.

Da mesma forma que a grandeza eleita pelo legislador para adoção de base de cálculo de um tributo deve estar conectada com a sua hipótese de incidência, sob pena de alterar a sua natureza jurídica e, assim, alterar toda o regime de competência e limitações que lhe conferem legitimidade para a sua exigência, uma grandeza de base de cálculo para a aplicação de uma sanção desconectada da conduta acabará por retirar a sustentação para a sua aplicação.

No presente caso, uma penalidade vinculada a uma grandeza intimamente vinculada a uma operação de importação não se presta a sancionar uma infração relacionada a uma operação de exportação. Logo, se a sanção não corresponde ao ato infracional, há que ser afastada.

Ademais, a adoção da base de cálculo do valor aduaneiro para as operações de exportação não se coaduna com o princípio da legalidade, que exige a sanção esteja com elementos essenciais minimamente previstos em Lei, para se afastar que a definição do seu montante fique a cargo de juízos subjetivos do aplicador da norma.

Por último, a alegação de que “valor aduaneiro” seria próximo do atualmente adotado, “preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação”, não se sustenta, ao se constatar que o valor da transação é apenas um dos métodos de valoração utilizados (artigo 77, do Regulamento Aduaneiro de 2009) e nesta grandeza estão incluídas parcelas típicas da operação de importação, como custo de transporte, despesas de capatazia e valor de seguro.

Portanto, ao que nos parece, à luz da legislação de regência, a multa por infração de dano ao erário decorrente de interposição fraudulenta na exportação tem como termo inicial de validade a data de vigência da alteração legislativa no dispositivo legal em referência, 28/07/2010, não havendo penalidade para a infração no período anterior.

Uma vez examinados os aspectos da infração de “interposição fraudulenta de terceiros” nas operações de importação e exportação, avaliaremos os aspectos relativos à infração que acarreta a aplicação da multa por cessão de nome.

5.12 Infração De Cessão De Nome

A infração conhecida por infração de cessão de nome está prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, nos seguintes termos:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.³¹⁴

Por sua vez, o artigo 81 da Lei nº 9.430/1996 prevê as hipóteses em que a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) poderá ser declarada inapta, a saber, quando deixar de apresentar declarações e demonstrativos por dois exercícios consecutivos (artigo 81, *caput*), quando a pessoa jurídica “não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior”³¹⁵ (artigo 81, parágrafo 1º) e quando a pessoa jurídica não for localizada no endereço informado ao CNPJ, hipótese em que a declaração de inaptidão deverá observar os termos e condições definidos pela Receita Federal do Brasil.

A situação fática de “não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior”, é justamente a hipótese que é caracterizada como infração de “interposição fraudulenta presumida”, nos termos do art. 23, parágrafo 2º, do Decreto Lei nº 1455/76³¹⁶.

³¹⁴ BRASIL. *Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007*. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111488.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

³¹⁵ BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

³¹⁶ BRASIL. *Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976*. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

Dessa forma, com a edição da Lei nº 11.488/2007³¹⁷, foi revogada a aplicação da sanção de inaptidão de CNPJ para aquelas pessoas jurídicas que incorressem na infração de “interposição fraudulenta presumida”, passando a ser a elas aplicada a multa por cessão de nome, no montante de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não inferior a R\$5.000,00 (cinco mil reais).

³¹⁷ BRASIL. *Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007*. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111488.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

6 ESTUDO DE CASO: CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES RELATIVAS À INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E À MULTA POR CESSÃO DE NOME

Em fiscalizações de operações de comércio exterior, a multa por cessão de nome é aplicada de forma concomitante à pena de perdimento ou multa por conversão da pena de perdimento, decorrente de infração de interposição fraudulenta, suscitando divergências a respeito da possibilidade de cominação no CARF.

Uma primeira corrente advoga a possibilidade de cumulação, pelo entendimento de que as normas visam proteger bens jurídicos diversos. Por essa corrente, a pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria teria por objetivo proteger o controle aduaneiro, enquanto que a multa por cessão de nome visaria proteger o uso do CNPJ. Além disso, o artigo 95, do Decreto Lei nº 37/1966, permitiria a atribuição de responsabilidade, de forma conjunta, entre ocultado e ocultante, em relação à pena de perdimento/multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

Nesse sentido, decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, conforme ementa de julgado abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 09/01/2004 a 11/02/2006

CUMULATIVIDADE DA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07 E DO PERDIMENTO DA MERCADORIA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE

A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria.

Desta maneira, descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional por tratarem-se de penalidades distintas". (Processo nº 12466.002267/2006-47; Acórdão nº 9303004.345; 3ª Turma da CSRF; Sessão de 06/10/2016; Relatora: Érika Costa Camargos Autran)

Uma segunda corrente defende a aplicação do princípio da especialidade, pelo raciocínio que a multa por cessão de nome estaria veiculada em norma especial para punição, ao passo que a perdimento/multa equivalente ao valor aduaneiro estaria veiculada em norma geral, ambas para tratar de um mesmo ato infracional. Logo, aplicar-se-ia a norma decorrente da regra especial para o ocultante, levando ainda em consideração que essa interpretação se

adequaria à norma contida no artigo 100, do Decreto Lei nº 37/1966. Nessa segunda linha de pensamento, pode-se citar o julgado abaixo:

Ementa:

(...) IMPORTAÇÃO INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO CESSÃO DE NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.

Trecho do Voto Vencedor:

(...) entendo que com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07 aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, aplicável na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um ilegal bis in idem.

Realmente, tratando-se de dispositivos legais que tipificam uma única conduta – “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidencia-se o conflito aparente de normas, que impõe a observância do princípio da especialidade que por sua vez determina a prevalência da norma especial, não sendo lícito ao fisco cumulá-la ou agravá-la sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator, pois como expressamente determina o art. 100 do Decreto-lei nº 37/66, “in verbis”: [transcrição do artigo]. (Processo nº 10314.724447/201230; Acórdão nº 3402002.362; 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 23/04/2014).

Para o exame da possibilidade da cumulação dessas penalidades, faz-se necessário o exame dos dispositivos para a identificação da conduta prescrita como proibida na Lei para a consequente identificação do infrator.

6.1 Infrator da “Interposição Fraudulenta de Terceiros”

O artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976, descreve a conduta tomando como referencial as mercadorias. Afirma que a infração que é considerada dano ao erário é aquela relativa às mercadorias “(...) V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela

operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (...)”³¹⁸.

Apesar de fazer referência às mercadorias que são objeto de operações de comércio exterior, deixa claro que o verbo correspondente à conduta não desejada pela Lei é ocultar, quando emprega a expressão “na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação”. Nessa situação fática, haverá sempre dois sujeitos, um que é o sujeito que comparece perante às autoridades aduaneiras e é o importador ou exportador ostensivo e outro que é o sujeito, por algum motivo, não aparece perante às autoridades, o sujeito ocultado, mas que é o real sujeito passivo da operação.

A questão é saber quem é o infrator nesse tipo infracional, aquele que oculta, aquele que é ocultado ou ambos os personagens da operação de comércio exterior.

Uma primeira abordagem seria uma análise a partir do verbo ocultar, que tem um sujeito bem definido. Quem pratica o verbo ocultar é aquele que oculta alguma coisa e, nesse contexto, poder-se-ia perquirir quem oculta o real sujeito passivo da operação de comércio exterior, o importador ou exportador ostensivo é que tem a capacidade de ocultar o real importador ou exportador, pois é ele que pratica todos os atos e presta todas as informações perante às autoridades aduaneiras e, portanto, é o único capaz de ocultar alguém? Ou, dada a realidade dos fatos, em que o sujeito ostensivo é apenas utilizado pelo sujeito oculto, o verdadeiro beneficiário da infração que, dessa maneira, seria o verdadeiro responsável por se ocultar?

Essa abordagem poderia suscitar uma análise que percorresse os caminhos apontados, porém, da forma como o tipo infracional está descrito na Lei, não se busca punir ou enquadrar como infrator aquele que pratica o verbo ocultar. A redação da Lei foi mais aberta e preferiu uma descrição ligada ao substantivo ocultação, para que fosse considerado infrator aquele que, dolosamente, promovesse a entrada ou saída de mercadorias do território aduaneiro, na hipótese de ocultação.

E, para a hipótese de ocultação ocorrer necessariamente, deve haver a participação dos dois sujeitos acima mencionados, o sujeito ostensivo e o sujeito oculto, pois, sem a participação de um ou de outro, a infração não ocorreria. Por esses motivos, a nossos olhos, a infração de “interposição fraudulenta” prevê como infratores tanto o ocultante como o importador ou exportador oculto.

³¹⁸ BRASIL. *Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976*. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

Na infração de “interposição fraudulenta presumida”, como basta à autoridade aduaneira demonstrar a não comprovação ou disponibilidade ou transferência dos recursos necessários à realização da operação de comércio exterior, uma vez produzida essa prova, a investigação não prossegue e a penalidade será cominada contra o sujeito ostensivo que, realizando a operação de comércio exterior, não logra comprovar que era dele os recursos financeiros para realizá-la.

Já na infração de “interposição fraudulenta comprovada”, como a autoridade aduaneira necessita de produzir uma prova mais robusta, com a identificação de todos os personagens envolvidos na operação fraudulenta, ao cabo de Fiscalização, serão perfeitamente identificáveis na acusação, tanto o sujeito ostensivo como o sujeito oculto, hipótese em que a penalidade, em princípio, poderia se voltar contra os dois sujeitos.

Em poucas palavras, ao examinarmos isoladamente o artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976, nossa conclusão seria que essa infração tem como infratores tanto o sujeito ostensivo quanto o sujeito oculto das operações de comércio exterior.

6.2 Infrator da Multa por Cessão de Nome

Por sua vez, a redação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 é mais fechada, pois prevê no tipo infracional, de forma precisa, o infrator como “a pessoa jurídica que ceder seu nome (...) para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários”³¹⁹.

Nesse ponto, não há dúvidas que a situação fática a que está se referindo o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 é a mesma prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976, qual seja, a realização de operações de comércio exterior, em que há um sujeito ostensivo, que cede seu nome, para que outro sujeito fique escondido ou oculto ou acobertado aos olhos das autoridades aduaneiras. Porém, nesse caso, a Lei elege como infrator aquele que cede o seu nome.

³¹⁹ BRASIL. *Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007*. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111488.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

Desse modo, na infração que acarreta a aplicação da multa por cessão de nome, o infrator é o cedente, ou seja, o sujeito ostensivo da operação de comércio exterior.

6.3 Análise da possibilidade de cumulação em relação ao sujeito ostensivo

Nesse quadro, pode-se concluir que as duas normas visam punir a mesma conduta, de acobertamento ou a ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior. Enquanto o artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976 abrange todas as partes envolvidas na operação de importação, o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 foi específico, ao indicar como destinatário da norma a pessoa jurídica ostensiva.

A questão inicial que se volta a colocar é: podem essas duas penalidades ser cumuladas contra o cedente do nome, ou seja, contra o sujeito ostensivo das operações de comércio exterior?

Para responder a essa pergunta, analisaremos os pontos levantados por cada uma das correntes de pensamento existentes sobre o tema, a que defende a possibilidade e a que defende a sua impossibilidade.

A partir do exame do recente julgado que citamos no início deste trabalho, o Acórdão nº 9303.008.721³²⁰, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, observa-se que a corrente que defende a possibilidade de cumulação das penalidades é sustentada pelos seguintes fundamentos:

Uma interpretação teleológica da legislação, em que fosse considerado

[...] todo o esforço normativo empreendido pelo poder público para coibir conduta lesiva ao interesse comum (...) a fim de alcançar o adquirente ou encomendante da mercadoria importada por sua conta e ordem, sujeitando-o às mesmas normas e condições próprias do importador, e evitar que o papel de cada interveniente fosse dissimulado, foram definidas regras inflexíveis para atuação das empresas prestadoras de serviço de importação e importadoras por encomenda,

³²⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 9303-008.721*. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Relatora: Tatiana Midori Migiyama, 12 de junho de 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7856872>>. Acesso em: 3 abr.2021.

levaria ao entendimento pela possibilidade de cumulação das penalidades.

E, a penalidade do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 seria um abrandamento da pena capital de inaptidão de CNPJ e essa medida coercitiva visaria tutelar um bem jurídico diverso do bem jurídico tutelado pela penalidade do artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976. Enquanto a multa por cessão de nome se destinaria a coibir o uso abusivo da pessoa jurídica, “apenando conduta à qual era antes imposta a “pena” de inaptidão do CNPJ, medida que violava os mais elementares pressupostos da ação estatal de controle da atividade privada, agindo com força desproporcional, ao impedir o particular de exercer sua atividade profissional, a multa pela prática da infração de “interposição fraudulenta” se destinaria a “coibir o ingresso de mercadoria estrangeira em situação irregular no território nacional, quando o bem, sujeito à pena de perdimento, escapa ao controle aduaneiro e é internalizado”. Assim, segundo o entendimento firmado na decisão em referência, o bem jurídico tutelado pela multa por cessão de nome seria a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, ao passo que o bem jurídico tutelado pela multa decorrente da prática de infração de “interposição fraudulenta” seria o “próprio erário e controle aduaneiro” como um todo.

Com isso, não haveria que se aplicar o instituto da retroatividade benigna previsto no art. 106, do CTN.

6.4 **Fundamento da Interpretação Histórica e Teleológica da Legislação**

Com relação ao primeiro fundamento, o entendimento manifestado pela decisão em apreço seria no sentido de que, como ao longo dos anos e décadas, todo um tratamento legal mais gravoso foi conferido aos praticantes da operação de importação por conta e ordem de terceiros e, diante disso, a leitura possível do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 não poderia ser por um movimento em sentido oposto, de abrandamento da situação do infrator em operações dessa natureza, mas pelo agravamento de sua situação, o que seria corroborado pelo fato de o legislador não ter alterado outros dispositivos que tratam da responsabilidade pelo imposto de importação e pelas penalidades em operações de importação por conta e ordem de terceiros.

Na realidade, esse fundamento mescla um método de interpretação histórico com o método de interpretação teleológico ou finalística, pois busca defender que a finalidade da legislação que cuida da matéria seria conferir um tratamento mais duro e rigoroso com os praticantes das operações de importação em comento e que essa finalidade seria extraída até

mesmo do contexto histórico da regulamentação sobre a matéria, apontando o CARF como origem da discussão um parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Todavia, há enormes dificuldades para se encampar esse entendimento por dois motivos.

Primeiro, há uma inversão dos métodos ou critérios de interpretação e até mesmo uma desconsideração de um deles, o método ou critério de interpretação literal, o que prejudica sobremaneira a conclusão defendida por esse fundamento.

Atualmente, como já exposto, entende-se que não há um método que seja, de antemão, preponderante em relação a outro, não podendo o intérprete adotar um método com supremacia e ignorar outros métodos. A atividade de interpretação não pode abrir mão dos métodos existentes, mas deve usar todos os métodos existentes. É um caminhar de idas e vindas, erros e acertos, pelas quais o intérprete vai descartando os sentidos do texto que não coadunam com os critérios por ele utilizados, e, ao final, permite chegar na leitura correta e segura do texto normativo.

Como ensina Larenz, nessa atividade de interpretação, um critério vai levando ao outro.

O marco zero é o sentido literal do texto, pois toda atividade de interpretação se inicia e tem como limite o sentido literal do texto, não podendo o intérprete ir além de um dos sentidos literais possíveis do texto.

Ao final dessa primeira etapa, o intérprete poderá encontrar várias interpretações possíveis segundo o sentido literal, devendo passar ao segundo critério, que é o critério sistemático, pelo qual buscará o sentido que tem prevalência e aquele que possibilita a garantia de concordância material com outros dispositivos legais.

Após, pelo uso do critério do contexto significativo da Lei, o sentido encontrado deve exprimir a concordância material dos dispositivos dentro de uma regulação e, ainda, deve tomar em conta a ordenação externa da lei e da sistemática conceitual a ela subjacente.

Em seguida, após o uso do critério literal, do contexto significativo da lei e a sistemática que lhe é subjacente, se o intérprete ainda verificar que há mais de uma interpretação possível, o próximo passo é perguntar qual a interpretação que melhor corresponde à intenção reguladora do legislador ou à sua ideia normativa.

Por último, há ainda o critério teleológico-objetivo, pelo qual se busca a *ratio legis* que significa o fundamento racional da Lei, o qual nem sempre o próprio legislador tem de antemão consciência dele, sendo, por vezes, elaborado posteriormente pela ciência e por esse motivo chamado de critério teleológico-objetivo.

É claro que esses critérios e a sua ordem de utilização não são cogentes, apenas nos parecem uma forma adequada de enfrentar essas e outras questões de interpretação e evidenciam uma metodologia equivocada do primeiro fundamento examinado.

Isso porque, a interpretação empreendida começou do método do histórico e teleológico sem dar muita atenção à interpretação literal do dispositivo previsto no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 que, só ao final, foi lembrado, mas para confirmar conclusões já tomadas antes na exposição dos métodos de interpretação histórico e teleológico.

A nosso ver, todavia, o sentido literal deve ser o primeiro a ser examinado, para que se descarte linhas interpretativas que não se contenham dentro dos limites possíveis do texto. Nesse caso, ainda que tenha sido desejado pelos propositores da Medida Provisória que deu origem à Lei nº 11.488/2007 que fosse instituída mais uma penalidade para aquele sujeito passivo ostensivo que participa de operações de comércio exterior em que se verifica a infração de “interposição fraudulenta” e que essa nova penalidade, multa por cessão de nome, fosse cumulada com a penalidade já existente para a infração de “interposição fraudulenta”, não há nada na literalidade do texto que passou pelas casas legislativas e foi promulgado que evidencie ou deixe claro essa possibilidade.

Além disso, como ressalta Larenz e também Scalia, a vontade do legislador não se confunde com a vontade daqueles que trabalharam nas minutas do texto legal ou dos órgãos do Poder Executivo que fizeram sugestões em cima dessas minutas, mas sim é uma vontade objetiva da Lei.

E, uma primeira leitura do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 nos leva às seguintes conclusões: (i) ele prevê uma nova penalidade para o sujeito que cede o nome para operações de “interposição de terceiros”; (ii) ele não faz qualquer ressalva no sentido de que essa penalidade se aplica de forma cumulativa à penalidade já existente para a infração de “interposição de terceiros”.

Com isso, uma terceira conclusão é que, a partir dessas constatações iniciais, o intérprete deverá buscar no ordenamento jurídico a resposta para a possibilidade de cumulação ou não de penalidades, não nos parecendo que essa resposta possa ser um “não a priori”, com base na alegada interpretação histórico ou teleológica da legislação. Algo parecido com a afirmação de que, se a legislação sempre endureceu o tratamento sobre a matéria, o novo dispositivo em questão só pode ter endurecido ainda mais o tratamento, logo, há a possibilidade de cumulação.

O segundo motivo que nos faz não encampar o fundamento ora analisado é que a interpretação histórica e teleológica teve como referencial a legislação anterior à edição do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. Essa metodologia não permite que se faça juízo certo sobre o

sentido do dispositivo, pois o dispositivo pode ter sido inserido no ordenamento justamente para quebrar uma tendência, não sendo possível dizer que ele é em determinada direção porque a direção sempre foi esta.

Na verdade, ao interpretar historicamente ou de forma teleológica a legislação pretérita, o entendimento apresentado pode dizer muito a respeito da legislação pretérita e ajudar a melhor compreendê-la, porém, pouca serventia terá para a correta leitura do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

6.5 Fundamento de que o bem jurídico tutelado por cada uma das penalidades seria distinto

Já com relação ao segundo fundamento, no sentido de que as infrações visariam tutelar bens jurídicos distintos, motivo pela qual não se aplicaria o princípio da retroatividade benigna, impende-se tecer os seguintes comentários.

A investigação do bem jurídico tutelado na previsão em Lei de determinada infração e a sua correspondente penalidade pode passar tanto pelo exame do antecedente como do consequente da norma jurídica punitiva. Nas normas jurídicas punitivas que preveem uma sanção de natureza pecuniária, esse exame fica restrito, na maior parte dos casos, ao exame do antecedente, porque a sanção de natureza pecuniária pouco dirá a respeito do bem jurídico que o Estado visa proteger ao retirar do infrator determinada quantia de dinheiro. Apesar disso, o montante da sanção pecuniária permite que se tenha noção da gravidade da sanção, ao seguir a regra de que, quanto mais grave a infração, maior será a sanção, o que, nas sanções de natureza pecuniária, é expressado pela afirmação que maior será a multa.

Com isso, na situação ora analisada, tem-se que o artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 prevê como infração a prática de “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”, em operações de comércio exterior, sobre a qual é cominada a penalidade de pena de perdimento ou multa por conversão da pena de perdimento. O exame do antecedente da norma revela que o Estado não deseja a prática de operação de comércio exterior com interposição fraudulenta e que essa constitui, inclusive, dano ao erário. Logo, quando o ordenamento jurídico prevê essa conduta como infração e lhe comina uma penalidade,

é possível afirmar que o bem jurídico tutelado é o controle aduaneiro e o próprio erário, como afirmado na decisão em referência do CARF.

Já com relação ao artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, para a corrente que defende a possibilidade de cumulação, afirma-se que a penalidade nele prevista seria um abrandamento da pena capital de inaptidão de CNPJ, de modo que o bem jurídico tutelado pela multa por cessão de nome seria a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.

Nesse ponto, um exame histórico é pertinente.

Em momento anterior à edição da Lei nº 11.488/2007, o artigo 81, da Lei nº 9.430/1996, previa a possibilidade de declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ da pessoa jurídica, nos casos de a pessoa jurídica (i) deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos; (ii) não for localizada no endereço informado ao CNPJ; e (iii) não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

Com isso, à luz do disposto no artigo 81, da Lei nº 9.430/1996, havia a descrição de 3 (três) condutas não desejadas pelo Estado que resultavam na perda ou declaração de inaptidão do CNPJ. Se a pessoa jurídica não apresentasse declarações e demonstrativos por 2 (dois) exercícios seguidos, então ela poderia perder o CNPJ. Se a pessoa jurídica não fosse encontrada no endereço informado no cadastro, então ela poderia perder o CNPJ. Se a pessoa jurídica não comprovasse que tinha recursos próprios para a realização de operação de comércio exterior, então presumia-se que tenha cedido seu nome para um terceiro em tal operação. Se ocorresse a essa última hipótese mencionada, então essa pessoa jurídica poderia perder o CNPJ.

O exame das duas primeiras infrações em cotejo com a penalidade aplicada permite que se chegue à conclusão que o objetivo da norma jurídico punitiva é realmente proteger a integridade do CNPJ, declarando inaptas aquelas inscrições que não espelham a existência de uma pessoa jurídica e estimulando as pessoas jurídicas a manterem regular a sua inscrição.

Nesse sentido, se a pessoa jurídica comete a infração de não declarar ou apresentar demonstrativos por 2 (dois) anos seguidos ou se a mesma não é localizada no endereço informado nos cadastros da Fazenda Pública, a possibilidade de que a empresa não esteja mais em operação e não exista mais é grande, o que leva a legislação a cominar como penalidade a declaração de inaptidão, evitando, com isso, que uma empresa inexistente possa abrir contas em bancos, obter empréstimos, realizar operações comerciais, em prejuízo a terceiros.

Já a terceira infração tem relação com a infração prevista no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76. Ela corresponde à infração de não comprovar a origem e disponibilidade de recursos para a realização de operação de comércio exterior, que é a hipótese de verificação presumida

da infração do artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76. Pode-se afirmar que, assim como a infração prevista no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, ela tem relação com a proteção do bem jurídico do erário em geral e ao controle aduaneiro. A proteção a esses bens jurídicos não deixa de existir por ter o legislador previsto mais uma penalidade para essa mesma infração. De outro modo, quando o legislador prevê a penalidade de declaração de inaptidão para a hipótese, a conclusão é que a Lei também entendeu importante a retirada do CNPJ de pessoas jurídicas que pratiquem operações dessa natureza, o que evidencia mais um bem jurídico a ser tutelado pela punição dessa infração, a integridade do CNPJ.

Pela leitura do antecedente e consequente dessa norma jurídico punitiva, a não comprovação de que determinada pessoa jurídica tinha recursos próprios para a realização de uma operação de comércio exterior e a prática de “interposição fraudulenta”, com a participação do infrator que cedia seu nome e constava como sujeito ostensivo das operações de comércio exterior perante as autoridades aduaneiras, evidenciava que aquela pessoa jurídica e os dados por ela informados no cadastro perante a Fazenda Pública tinham alta probabilidade de não corresponderem à verdade, de modo que, para a proteção da integridade desse registro, essas pessoas jurídicas mereciam ser retiradas de tal cadastro.

Porém, com a edição da Lei nº 11.488/2007, o seu artigo 33 previu em seu *caput* a multa por cessão de nome e, em seu parágrafo único, previu textualmente que “à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

Com isso, ao ter afastado a aplicação da declaração de inaptidão de CNPJ, aos nossos olhos, o legislador parece ter reavaliado a questão e passado a considerar que a prática de cessão de nome não tinha uma relação tão forte com a manutenção da integridade do referido cadastro, como ocorre com a ausência por dois anos de entrega de declarações ou demonstrativos ou com a não localização da pessoa jurídica no endereço do cadastro, de modo que não mais seria merecedora de uma sanção daquela natureza.

Ao passar a sancionar a infração de cessão de nome em operação de comércio exterior com a aplicação de multa pecuniária e afastar textualmente a aplicação da declaração de inaptidão do CNPJ, parece-nos que o bem tutelado pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 não pode ser considerado a integridade do CNPJ, mas sim o controle aduaneiro.

Não se mostra razoável nem coerente que o Estado pretenda proteger determinado bem jurídico (a integridade do CNPJ) com a retirada de uma penalidade que tem a capacidade de proteger esse bem jurídico (declaração de inaptidão) e com a inclusão de uma penalidade

pecuniária (dez por cento do valor da operação acobertada), que é totalmente alheia a uma suposta intenção de proteger esse bem jurídico.

Pelo exposto, pode-se concluir que a cumulatividade das penalidades (i) não é amparada pela alegada interpretação histórica e teleológica; e (ii) a infração e os bens jurídicos tutelados pelas penalidades previstas no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 e no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 são as mesmas, sob a perspectiva do sujeito ostensivo das operações de comércio exterior.

6.6 Afastamento da Sanção pela Retroatividade Benigna e seu retorno por responsabilidade atribuída pela Lei

Ora, se a legislação prevê, na hipótese de operação de “interposição fraudulenta de terceiros”, uma penalidade de pena de perdimento ou multa equivalente a essa penalidade para o sujeito ostensivo e, posteriormente, prevê para essa mesma infração e infrator uma penalidade que corresponde a 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, ou seja, de 10% (dez por cento) da penalidade antes prevista, acreditamos que a lei nova, no caso, o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, é verdadeira *lex mitior*, pois claramente é mais benéfica em relação à pena.

Em decorrência, a nosso ver, é de se aplicar o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, pelo qual “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...) II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...) c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

Com isso, a partir da edição da Lei nº 11.488/2007, é possível se concluir que o sujeito ostensivo na “interposição fraudulenta de terceiros” em operações de comércio exterior está sujeito tão somente à multa por cessão de nome, penalidade mais benéfica, e não mais à pena de perdimento ou multa equivalente, penalidade mais gravosa.

Notem que aqui não há que se falar em princípio da especialidade, como defendido pela corrente que advoga a impossibilidade de cumulação. Não há lei geral e outra específica. Mas há leis que tratam de uma mesma infração, de um mesmo infrator, mas preveem penalidades distintas, o que atrai o princípio da retroatividade benigna.

O detalhe aqui é que o princípio da retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, está previsto em capítulo do CTN que trata da “aplicação da legislação tributária”,

não havendo dispositivo similar no Decreto-Lei nº 37/1966, o que poderia levar a questionamentos quanto à sua inaplicabilidade ao caso concreto.

Todavia, a nosso ver, a retroatividade benigna artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN pode ser aplicada por analogia à legislação aduaneira, (i) levando em consideração o artigo 4º, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro)³²¹; (ii) levando em consideração que a retroatividade benigna da penalidade em matéria penal está prevista como direito fundamental na Constituição da República, podendo-se entender que tal direito é extensivo às penalidades mais gravosas, como as previstas na legislação tributária e na legislação aduaneira, e aplicável mesmo sem a mediação de dispositivo infraconstitucional; e (iii) que a aplicação do princípio da retroatividade benigna em matéria de penalidades poderia ser extraído do princípio constitucional da isonomia (artigo 5º, inciso I, da CF).

Mas a questão não se encerra por aqui. Não se pode afirmar que, com base na retroatividade benigna seria vedada a cumulação, sendo o caso de exclusiva aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, tendo em vista que, como examinado nos itens anteriores, na esfera tributária e aduaneira, a responsabilidade pela infração por ser atribuída pela Lei não apenas ao infrator, mas também ao responsável.

Nesse caso específico, vem à baila o disposto no artigo 95, do Decreto nº 37/1966, que afirma:

Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; (...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.³²²

Com esse dispositivo, apesar de o sujeito ostensivo da “interposição fraudulenta de terceiros” em operações de comércio exterior não se sujeitar, na qualidade de infrator, na penalidade prevista no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, ele acabaria sendo incluído no polo passivo de uma autuação para a cobrança da multa equivalente à pena de perdimento, na qualidade de responsável, por força do artigo 95, inciso I, do Decreto nº 37/1966.

³²¹ Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

³²² BRASIL. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

Contudo, muito embora, em tese, o sujeito ostensivo pudesse ser responsabilizado também pela multa equivalente à pena de perdimento, tal quadro levaria à aplicação do artigo 100, do Decreto nº 37/1966 que, como estudado acima, atenua o poder sancionatório do Estado, em hipóteses justamente como essas, em que uma multiplicidade de penas pode ser conferida a vários indivíduos, determinando o dispositivo que seja distribuída a aplicação das penas, dando preferência à relação infrator-penalidade, em detrimento de uma relação responsável por infração de terceiro-penalidade, menos próxima que a primeira.

6.7 Aplicação de Sanção Específica para cada partícipe: artigo 100, do Decreto-Lei nº 37/1966

Neste caso, sendo possível cominar ao sujeito ostensivo, em tese, a penalidade do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, na qualidade de infrator, e a penalidade do artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, na qualidade de responsável, o artigo 100, do Decreto-Lei nº 37/1966 privilegiaria a cominação da primeira em detrimento da segunda.

Esse é um dos fundamentos adotados no CARF, junto com o da especialidade, com o qual não concordamos pelos motivos acima expostos, pela corrente que sustenta a impossibilidade de cumulação das penalidades.

Recentemente, o STJ teve a oportunidade de apreciar a matéria e chegou ao entendimento a que aqui chegamos, mas sem mencionar textualmente o art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966, embora tenha afastado a possibilidade de responsabilidade solidária, pois o “sistema prevê sanções específicas para cada partícipe”. O entendimento da Corte da Cidadania parece seguir outro caminho, ao justificar a impossibilidade de cumulação das penalidades, com base no princípio da especialidade, conforme as razões a seguir expostas:

A lógica adotada pelo Tribunal de origem faz todo o sentido, uma vez que, com a pena de perdimento da mercadoria decorrente da interposição fraudulenta – seja ela efetiva ou presumida -, o patrimônio que realmente se busca atingir pertence ao importador oculto. Ora, se a própria pena de perdimento decorre justamente da conclusão de que houve interposição fraudulenta, ou seja, de que a importação que se realiza foi custeada por outra pessoa em desacordo com a legislação de regência, é forçoso concluir que a finalidade da norma, no seu conjunto, é atingir o patrimônio do real importador.

Tenho que não foi por outra razão que o legislador, buscando também submeter o importador ostensivo a uma sanção, estipulou a multa de 10% do valor da operação

quando ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (art. 33 da Lei n. 11.488/2007).

Em face do caráter bastante elucidativo dos fundamentos constantes do acórdão de origem, tenho por importante transcrevê-los abaixo:

Observe-se que a sanção de perdimento, nas operações de comércio exterior (importações, no caso dos autos) mediante interposição fraudulenta de terceiro, afeta o patrimônio do importador oculto, não o do terceiro interposto ("importador ostensivo"). Com efeito, pela própria concepção de que o agente que realiza a operação de importação não é o real destinatário dos bens, tem-se que, ao menos a princípio, a apreensão da importação não lhe causa prejuízo algum. E dizer, portanto, que se trata de cominação cujo sujeito passivo é o importador oculto.

A tese é reforçada ainda pela constatação de que o artigo 33 da Lei 11.488/2007, por sua vez, prevê pena específica ao importador ostensivo, que nada mais é que aquele que cede o nome (e, ocasionalmente, recursos) para realização de operação de comércio exterior, como prevê o tipo. Assim, tem-se, quanto à matéria em análise, um sistema que prevê sanções específicas para cada partícipe, circunstância que, ante a vedação ao *bis in idem*, obsta a solidariedade passiva entre os sujeitos.

É forçoso que se conclua, portanto, que, na hipótese em que a pena de perdimento é convertida em multa, esta não pode recair sobre o importador ostensivo: a infração e correspondente sanção previstas no artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/1976, bem como a responsabilidade pela reparação do dano recaem, como observado, sobre o importador oculto. (grifos nossos)

A conclusão a que chegamos é compartilhada pela doutrina de Uliana Júnio e Vieira³²³, porém, por razões diversas das aqui expostas, em interessante trabalho sobre o tema.

Os Autores em referência defendem que não haveria que se falar em retroatividade benigna, pois, “está-se diante de penalidades distintas punindo condutas autônomas: cessão de nome e ocultação do real adquirente”. Em seguida, manifestam a opinião de que não teria havido a revogação do artigo 23 do DL n° 1.455/76 pelo artigo 33 da Lei n° 11.488, mas teria ocorrido uma hipótese de revogação parcial, ou derrogação.

Quanto à afirmação de que existiriam duas condutas autônomas em relação ao importador extensivo, acreditamos que tal premissa só se configuraria verdadeira caso fosse possível afirmar que a conduta de cessão de nome viola o controle aduaneiro, de forma autônoma, ou seja, quando não se verifica a conduta de ocultação do real adquirente. E, do mesmo modo, caso fosse possível afirmar que a conduta de ocultação do real adquirente viola o controle aduaneiro, de forma autônoma, ou seja, quando não se verifica a conduta de cessão de nome.

Todavia, acreditamos que as condutas estejam umbilicalmente ligadas. Aquele que cede o nome nas declarações de importação, o faz como meio para que seja realizada a prática de

³²³ ULIANA JÚNIOR, Laércio Cruz; VIEIRA, Amanda Caroline Goularte. Da aplicação da pena de Perdimento de bens na Ocultação do real adquirente Ou aplicação da multa de 10% (dez por cento) do art. 33 da lei n. 11.488/2007. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 37, n. 42, p. 315-335, jul./dez. 2019. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Laercio-Cruz-e-Amanda-Caroline.pdf>>. Acesso em: 03 abr. 2021.

ocultação. Do mesmo modo, aquele que oculta um terceiro o faz mediante a cessão de seu nome nas declarações de importação. Portanto, a cessão de nome ocorre juntamente com a prática de ocultação, podendo até mesmo encará-las como sinônimos. Dificilmente será possível se cogitar de uma infração ao controle aduaneiro em que há ocultação de um terceiro e essa ocultação não seja realizada mediante a cessão de nome.

Por essas razões, não compartilhamos do entendimento de que se estaria diante de penalidades distintas, que visam punir condutas diferentes e autônomas. Até porque, se esse fosse o nosso entendimento, o resultado lógico seria a plena possibilidade de cumulação das penalidades.

Quanto ao segundo ponto, de que não teria ocorrido uma revogação da norma, mas uma derrogação, acreditamos que não estamos alinhados ao entendimento dos Autores em referência, devendo apenas ser feito uma ressalva.

A nosso ver, do texto do artigo 23 do DL nº 1.455/76 se extrai uma norma punitiva destinada a múltiplos infratores (importador ostensivo e importador oculto) ou pode se entender que se extraem mais de uma norma punitiva, uma destinada ao infrator importador ostensivo e outra destinada ao importador oculto.

De qualquer maneira, independentemente da perspectiva adotada, não há que se falar em hipótese de revogação total, posto que a norma referente à punição em relação ao importador oculto se manteve inabalada, havendo, na realidade, a edição de uma norma posterior regulando, a nosso ver, uma nova penalidade para a mesma conduta.

6.8 Aspectos constitucionais da aplicação da pena de perdimento

Toda a análise realizada até aqui leva em conta apenas aspectos da legislação infraconstitucional, levando em consideração que a abordagem partiu de divergências entre o Tribunal Administrativo vinculado ao Ministério da Economia, que não possui competência para decidir sobre constitucionalidade ou não da legislação, e o Superior Tribunal de Justiça, que igualmente detém competência apenas para dirimir conflitos sobre a interpretação da legislação federal.

Todavia, não se pode perder de vista que é possível acrescentar à discussão ingredientes de ordem constitucional, a saber, se a Constituição permite a cominação da pena de perdimento

de bens e, em decorrência, da penalidade substitutiva dela, de multa no valor de 100% (cem por cento) de uma operação de comércio exterior.

De início, é oportuno dedicar algumas linhas ao histórico do tratamento constitucional da pena de perdimento.

Não havia a previsão da pena de perdimento de bens nas Constituições brasileiras de 1824, 1891, 1934 e de 1937, sendo a Constituição de 1946 a primeira a prever a pena de perdimento, mas apenas no caso de enriquecimento ilícito no exercício de função pública, como constava no artigo 141, que elencava os direitos e garantias e individuais, em seu parágrafo 31, *in verbis*:

Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 31 - Não haverá pena de morte, de banimento, de confisco nem de caráter perpétuo. São ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar em tempo de guerra com país estrangeiro. A lei disporá sobre o seqüestro e o perdimento de bens, no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprego em entidade autárquica. (grifos nossos)

Apesar da inexistência de previsão no plano constitucional, a legislação aduaneira já previa a possibilidade de pena de perdimento de bens na Lei nº 2.653/1955³²⁴ e na Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas da República, de 1884³²⁵, esta última vindo a ser revogada, de forma textual, pelo Decreto-Lei nº 37/1966, que prevê diversas penas de perdimento de bens.

Na Constituição de 1967, a pena de perdimento estava prevista no artigo 150, parágrafo 11, que, além de sua aplicação para a hipótese de enriquecimento ilícito no exercício de cargo público, passou a prever a aplicação na hipótese de dano ao erário, nos termos a seguir:

Art 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

³²⁴ Art. 11. As mercadorias introduzidas clandestinamente no país e encontradas à venda ou em depósito serão consideradas, para efeitos fiscais, como contrabando e, logo após o julgamento dêste, proceder-se-á ao leilão das mesmas mercadorias, sem prejuízo das prescrições legais vigentes, inclusive a aplicação das sanções cabíveis aos responsáveis pela infração.

³²⁵ O título X do referido diploma, intitulado “Do processo administrativo por contrabando, descaminho de direitos, apreensão e infração dos Regulamentos Fiscaes” previa em seu capítulo I a competência dos Inspectores da Alfândega e Administradores das Mesas de Rendas para apreensão de bens e rito de processo administrativo de defesa por parte do interessado. Ao final, caso julgada procedente a apreensão, nos termos do artigo 651, o produto da apreensão, depois de deduzido o percentual de 30% para a Fazenda Nacional, em geral, era integralmente adjudicado à autoridade que realizou o ato de apreensão, apreensor.

§ 11 - Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta. (Redação dada pelo Ato Institucional nº 14, de 1969) (grifos nossos)

Com isso, diante da previsão constitucional da pena de perdimento de bens por danos causados ao Erário, foi editado o Decreto-Lei nº 1.455/1976, que estabeleceu no seu artigo 23 as hipóteses consideradas como dano ao erário. Além disso, esse diploma consignou, no inciso IV deste artigo, que eram também consideradas dano ao erário àquelas hipóteses já previstas no Decreto-Lei nº 37/1966 e apenadas com o perdimento de veículos e mercadorias, nos termos a seguir: “IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966”.

Logo, à essa época, as infrações punidas com pena de perdimento pela legislação aduaneira estavam, por força de lei, consideradas como infrações que geravam dano ao erário e, dessa forma, observavam o fundamento de validade previsto na Constituição de 1967.

Ocorreu que na Constituição Federal de 1988 não abrigou dispositivo semelhante ao da Constituição de 1967 e os dispositivos que tratam de perdimento de bens ou de perda bens (artigos 5º, XLV e XLVI), são entendidos como limitados ao campo penal, ante a referência a condenado e não interessado ou administrado no inciso XLV.

Diante disso, a questão que se coloca é se, com o advento da Constituição de 1988 e ante a ausência de dispositivo textual tratando da matéria, ainda seria possível a cominação de perdimento de bens por infrações à legislação aduaneira, ou seja, se os dispositivos da legislação aduaneira que tratam dessa penalidade teriam sido recepcionados pela Carta da República.

A doutrina que se debruçou sobre a matéria é dividida.

No sentido da não recepção da pena de perdimento em matéria aduaneira, os Autores defendem que a Constituição de 1988 teria autorizado apenas o perdimento de bens em razão do cometimento de crimes relacionados à legislação penal, cuja competência para decretação é do Poder Judiciário, não havendo espaço para a decretação de perdimento de bens por autoridade administrativa.

Nessa linha de entendimento é a posição de Hugo de Brito Machado, pelas razões a seguir³²⁶:

As normas albergadas pelos incisos XLV e XLVI, como claramente se vê, são normas dirigidas a questões penais. Se admitirmos que as penas referidas no inciso XLVI possam ser aplicadas como sanções administrativas, teremos de admitir a prisão administrativa, o que é inteiramente inadmissível.

Essa corrente de entendimento também é defendida por José Eduardo Soares de Melo³²⁷, conforme citado por De Bruyn Júnior³²⁸, que afirmava que:

O vigente ordenamento (CF/1988) não contém preceito específico sobre o ‘perdimento de bens por danos causados ao Erário’, a exemplo do que dispunha a Constituição anterior (artigo 153, §11).

A atual CF (artigo 5º) contém o elenco de direitos e garantias individuais, estabelecendo que ‘ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal’ (inciso LIV), em face do que sua aplicação somente poderia ser promovida pelo Judiciário, em caso de condenação criminal (inciso XLV, b). Ademais, o DL 1.455/1976 teria perdido eficácia porque não fora objeto de ratificação pelo Congresso Nacional (artigo 25, §1º, do Ato das Disposições Transitórias).

De Bruyn Júnior ainda expõe a posição do aduanerista José Lence Carluci, afirmando que esse Autor era contra a possibilidade de decretação de pena de perdimento pela Administração, pois, segundo a Constituição de 1988, tal hipótese estaria limitada às sentenças condenatórias de juízes criminais, de modo que, haveria essa possibilidade apenas nas hipóteses dos crimes tipificados no artigo 91, inciso II, alíneas “a” e “b”, do Código Penal, crimes contra a administração pública ou em detrimento da Fazenda Pública³²⁹.

Por outro lado, no sentido da plena recepção da pena de perdimento em matéria aduaneira, os Autores argumentam que o fato de a pena de perdimento de bens em matéria aduaneira não estar textualmente na Constituição não impede a sua subsistência na ordem legal, havendo outros fundamentos que a sustentam e dão suporte de validade.

³²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. A pena de perdimento de bens e a insubsistência do fato gerador da obrigação tributária. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, v. 10, n. 57, p. 7-21, set./out. 2007. p. 09.

³²⁷ DE BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornelio Pieter. *A pena de perdimento no direito aduaneiro brasileiro*. 2016. 430 f. Tese (Doutorado em Direito Administrativo). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/19641>>. Acesso em: 03 abr. 2021. p. 348.

³²⁸ Ibid., p. 348.

³²⁹ Ibid., p. 349.

Para Jean Marcos Ferreira, o fundamento de validade da pena de perdimento após 1988 seria que tal sanção estaria embasada da tradição histórica legislativa e que não dependeria de previsão textual na Constituição³³⁰:

Não há dúvida de que, em conformidade com a melhor doutrina, as normas dos incisos XLV e XLVI do artigo 5º da Constituição cuidam de matéria penal.

Independente, porém, dessa previsão constitucional da perda de bens, como pena, e do perdimento de bens, como efeito da sentença penal condenatória, a perda ou perdimento de mercadorias, estabelecida na legislação tributária, sobreviveu à Constituição de 1988.

A penalidade fiscal denominada perda encontra fundamento, em primeiro lugar, na própria tradição histórica. Suas origens remontam ao Direito Luso-Brasileiro. As Constituições de 1824, 1891, 1934 e 1937 não a previam. Previu-a, entretanto, a legislação infraconstitucional. Não é preciso que tudo esteja expressamente prescrito na Constituição para que exista. (...)

A Constituição de 1988 preceitua, no artigo 5º, XLVI, as penas de perda de bens, multa, suspensão ou interdição de direitos. Não há dúvidas de que a multa e a suspensão de direitos podem ser também estabelecidas na legislação tributária. E por que razão plausível a perda de bens não poderia ser mais prevista na lei tributária.

Vera Lúcia Feil Ponciano também admite a pena de perdimento, se filiando ao entendimento de que a falta de previsão expressa não acarreta na não-recepção da legislação infraconstitucional que trata da matéria e argumentando que a pena de perdimento se sustenta na tradição histórica brasileira de proteção ao erário, que impede o enriquecimento ilícito do infrator às custas de toda a sociedade, conforme as razões a seguir³³¹:

A falta de previsão expressa na CF não importa concluir por sua inconstitucionalidade ou não-recepção. Através do devido processo legal, o direito de propriedade pode ser restringido, porque não é absoluto. A validade do perdimento e própria da tradição histórica brasileira de proteção ao erário, que impede o enriquecimento ilícito. A aplicação do perdimento obedece à razoabilidade, pois a sua não-aplicação implica aceitar que alguns se beneficiem às custas de toda a sociedade. Assim, a pena de perdimento, após a entrada em vigor da CF de 1988, é plenamente aplicável também no processo administrativo fiscal. Os tribunais regionais federais têm decidido que a pena de perdimento de bens por danos causados ao erário é compatível com o nosso sistema Constitucional vigente, desde que obedecido o devido processo legal.

Uliana Júnior também conclui pela constitucionalidade da pena de perdimento, sob o entendimento de que nenhum direito é absoluto e que a pena de perdimento evita o

³³⁰ FERREIRA, Jean Marcos. *Confisco e Perda de bens no Direito Brasileiro*. Campo Grande: Eitora Campo Grande, 2000. p. 203.

³³¹ PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção Aplicável ao Subfaturamento na Importação: Pena de Perdimento ou Pena de Multa?. In TREVISAN, R. (Org.). *Temas Atuais de Direitos Aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008, p. 277-281.

enriquecimento ilícito, não cabendo anuir com a sua ilegitimidade apenas por não haver uma previsão textual da sanção³³².

Por sua vez, em alentado e profundo estudo sobre a pena de perdimento, De Bruyn Júnior apresenta interessantes razões para chegar à conclusão de que a pena de perdimento é constitucional³³³.

O erudito Autor inicia sua análise lembrando o princípio que rege a legalidade para o administrado e para a Administração Pública, segundo o qual o particular é autorizado a agir desde que não exista norma jurídica proibindo seu comportamento, ao passo que Administração Pública só poderá agir desde que autorizada por norma jurídica. Em seguida, expõe que todo o constitucionalismo se desenvolveu no sentido de que proteger os administrados do poder dos governantes, o que se dava pela limitação de poderes do Estado e a garantia de direitos fundamentais aos administrados. Todavia, o Autor ressalva que não há nos dias de hoje como se considerar os direitos individuais como absolutos.

Em decorrência, identifica dois direitos que estariam em conflito na resolução da questão colocada: de um lado, o direito de propriedade do administrado e, de outro lado, o interesse de toda a coletividade, representado pelo interesse público. Assentada tais premissas, o Autor assevera que³³⁴:

Por consequência, se há violação do ordenamento por qualquer forma, inclusive por abuso do direito, o Estado deve reprimi-la, sob o risco de desordenar a vida social e propiciar o cometimento de sem número de injustiças, capazes de entrar em espiral crescente.

Enfim, como bem ensina a teoria geral do Direito, não há espaço para a ausência de sanções em nosso ordenamento. Não é o fato de elas não estarem expressamente previstas na Constituição que as torna ilegítimas. Isso elas somente o serão se as normas que as previrem estiverem em descompasso com a Lei Maior.

Atrelar a existência de sanções à sua previsão expressa no texto da Carta Suprema é desconhecer que a construção das normas, a partir do processo interpretativo, deve sempre, necessariamente, ultrapassar a literalidade do texto e perquirir seu objeto também sob os prismas sistemático e teleológico. Somente assim será aferido, com precisão, o sentido da Constituição.

Observada tão somente sob a perspectiva da literalidade da previsão, certamente a norma não parece recepcionada, na medida em que falta no texto constitucional enunciado claro e exposto sobre quais seriam as sanções administrativas. (grifos nossos)

³³² ULIANA JÚNIOR, Laércio Cruz; VIEIRA, Amanda Caroline Goularte. Da aplicação da pena de Perdimento de bens na Ocultação do real adquirente Ou aplicação da multa de 10% (dez por cento) do art. 33 da lei n. 11.488/2007. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 37, n. 42, p. 315-335, jul./dez. 2019. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Laercio-Cruz-e-Amanda-Caroline.pdf>>. Acesso em: 03 abr. 2021.

³³³ DE BRUYN JÚNIOR, op. cit., p 353 e ss.

³³⁴ *Ibid.*, p. 357.

Em adição a esses fundamentos, o referido Autor traz interessante exemplo de bens portados por pessoas físicas que ingressem no país e que representem risco à segurança e à saúde pública, observando que a sua apreensão e perdimento se mostra essencial, não havendo que se cogitar de deixar que a pessoa permaneça com tais bens, sob o abrigo do direito à propriedade.

Aqui, a nosso ver, o conflito entre direitos se dá entre o direito à propriedade da pessoa física e o direito à saúde pública ou a segurança de toda a coletividade, não havendo maiores dificuldades de se afirmar que a pena é cabível não apenas para punir a infração, mas para resguardar a própria violação de direitos e prejuízos maiores caso isso não ocorra.

Em seguida, o Autor questiona “se assim é com relação aos bens portados por pessoas físicas, viajantes, como ignorar a necessidade de igual procedimento no tocante às importações comuns, preponderantemente feitas com intuito comercial, ou por via de remessa postal?”, invocando a clássica lição de Carlos Maximiliano, no sentido de a interpretação não pode levar ao absurdo.³³⁵

Diante dos fundamentos que advogam a não recepção da pena de perdimento e a sua constitucionalidade, cabe registrar a nossa opinião.

Como narrado, a Constituição de 1988, de forma diferente que a anterior, não trouxe previsão textual a respeito da pena de perdimento em razão de dano ao erário e essa possibilidade é encontrada na legislação infra-constitucional há muito tempo, estando presente, a título de ilustração, na Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas da República, editada no ano de 1884.

Ao se examinar os fundamentos apresentados por aqueles que entendem pela não recepção, acreditamos esses que não se sustentam. Em relação à ausência de previsão específica da pena de perdimento, pensamos que a Constituição deve ser lida e interpretada como um todo e não é o fato de não constar dispositivo textual a respeito da pena de perdimento de natureza aduaneira que levará à conclusão de que há uma proibição nesse sentido.

Com isso, não se pode ler a Constituição em recorte, identificando apenas o direito de propriedade e a ausência textual de previsão de pena de perdimento, para se extrair uma ausência de validade de tal sanção. Ao contrário, devem ser cotejados os diversos direitos e valores envolvidos, para se identificar a constitucionalidade ou não da pena de perdimento.

Nesse sentido, além dos valores de segurança e saúde da coletividade, já expostos acima, ao comentarmos a doutrina de De Bruyn Júnior, pode-se mencionar o artigo 237, da

³³⁵ Ibid., p. 359.

Constituição da República, que outorga competência ao Ministério da Fazenda para a fiscalização e controle sobre comércio exterior, destacando que tais atividades são “essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais”.

Assim, se a Constituição da República determina que a atividade de controle aduaneiro, essencial à defesa dos interesses fazendários do país, e também à saúde pública, segurança e outros valores e direitos, deva ser realizada pelo Ministério da Fazenda, é também a Constituição que garante os meios para atingir essa finalidade.

Nesse sentido, como a norma jurídica trabalha com a coercitividade, a todo dever jurídico deverá corresponder uma sanção. Com isso, ao exercer a sua competência para legislar sobre comércio exterior, na forma do artigo 22, VIII, a União deve disciplinar os direitos e deveres dos intervenientes das operações de comércio exterior, impondo sanções no caso de descumprimento. Logo, ao se configurar uma hipótese de infração aduaneira, o ordenamento deverá prever uma sanção.

E, a previsão e aplicação dessa sanção estará submetida ao império da Constituição. Com isso, muito embora não exista dispositivo prevendo expressamente a pena de perdimento, também não existe dispositivo vedando essa possibilidade de forma expressa.

O próprio artigo 5º, inciso LIV, da Carta da República, ao estatuir que “ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal” parece indicar que, desde que se observe o devido processo legal, será possível a retirada de bens do particular.

Todavia, é certo que essa retirada através da pena de perdimento está imune ao controle constitucional. A penalidade prevista na legislação constitucional só será constitucional caso exista proporção entre a penalidade e a conduta que ela visa desestimular, avaliação que deve ser realizada sempre com base em farta produção de estudos e não com base em valores aleatórios, na linha da crítica já feita por Humberto Ávila³³⁶.

Quanto ao segundo fundamento invocado por aqueles que defendem a não recepção, de que o perdimento somente poderia ser realizado pelo Poder Judiciário e não pela autoridade administrativa, não parece adequado. Isso porque, muito embora o procedimento se inicie com autoridade administrativa, ele sempre poderá ser submetido ao crivo do Poder Judiciário (artigo 5º, XXXV).

Além disso, se até mesmo o direito de liberdade, mais importante, pode ser tolhido por uma autoridade administrativa, pela força policial, em determinadas circunstâncias, mas sempre

³³⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade tributária*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

sujeito à apreciação do Poder Judiciário, fica afastado tal tipo de restrição em relação ao direito de propriedade.

Pelo exposto, acreditamos que a pena de perdimento em matéria aduaneira, de uma forma geral, foi recepcionada pela Constituição de 1988, sem prejuízo de que sejam identificadas situações particulares em que a pena seja desproporcional a infração abstratamente prevista na Lei ou, até mesmo, se revele em um caso concreto desproporcional. Nessas hipóteses, caberá o afastamento da penalidade, com base na Constituição.

Quanto à cominação da pena de perdimento do artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, pensamos que há proporção entre o bem jurídico tutelado, a infração cometida e a sanção, ao se considerar que o objetivo da penalidade é desestimular uma infração de natureza dolosa que, mesmo quando não acarreta não recolhimento de tributos, pode acarretar dano ao erário. Por esse motivo, na infração de interposição fraudulenta comprovada, acreditamos que a aplicação de tal penalidade pelas autoridades administrativas depende robusta produção de prova que demonstre o dolo do interveniente em violar o controle aduaneiro, o que não pode ser confundido, em hipótese nenhuma, com meros erros de preenchimento de declarações, dentre outros casos em que o dolo não está presente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, pode-se concluir que o Direito Aduaneiro não se confunde com o Direito Tributário. Enquanto que o Direito Aduaneiro é o ramo do direito que possui arcabouço normativo próprio e regula as relações jurídicas entre os intervenientes das operações de comércio exterior, os administrados, e a Aduana, o Direito Tributário é o ramo do direito que regular as relações jurídicas entre os administrados, na qualidade de contribuintes, e o Estado, relativamente à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Dentro do ramo do Direito Aduaneiro, é possível identificar uma parte desse todo que é o Direito Aduaneiro Sancionatório ou Direito Aduaneiro Penal, que é objeto de nosso estudo nesse trabalho e trata das normas jurídicas entre os intervenientes das operações de comércio exterior, prevendo as infrações à legislação e as sanções administrativas aplicáveis, além da delimitação da figura do infrator, do responsável, da pena, da aplicação da pena e das hipóteses de seu afastamento.

A distinção se fez necessária para evidenciar que, como a matéria a ser estudada nesse trabalho são as penalidades aduaneiras, a fonte normativa deverá ser buscada na legislação aduaneira e não na legislação tributária, muito embora, não possamos deixar de nos socorrer das normas contidas em outros ramos da legislação quando possível a sua aplicação diretamente ou, quando não for o caso, por uma aplicação subsidiária ou, ainda, com o propósito de informar a leitura e aplicação da própria norma da legislação aduaneira. De todo modo, como advertido, as normas sancionatórias de direito tributário e direito penal não devem ser aplicadas automaticamente, sem a necessária avaliação dos institutos, princípios e regras envolvidos.

É característica do Direito a presença no ordenamento jurídico da coerção, que é a possibilidade de imposição do cumprimento da norma jurídica, de maneira organizada, institucionalizada, mediante o emprego da força, quando a mesma não é cumprida de forma espontânea. Dentre as formas de coerção de que dispõe o ordenamento jurídico para dotar o sistema de juridicidade, há as sanções punitivas.

Nesse contexto, é que surgem as sanções de natureza aduaneira, estabelecidas no ordenamento jurídico para viabilizar o controle aduaneiro, bem jurídico protegido pelo artigo 237, da Carta da República, que inclui a proteção dos cidadãos, da economia, do meio ambiente, da saúde pública, dentre outros direitos que são resguardados, a partir de um controle efetivo do ingresso e saída de bens do território aduaneiro.

Para a correta compreensão do arcabouço normativo que rege as sanções aduaneiras, observamos que houve historicamente um movimento pendular, em que cada um dos polos representava uma posição apriorística em relação a um dos métodos de interpretação.

Nos dias de hoje, apesar das características próprias que distinguem o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro, com princípios próprios informadores da relação jurídica por eles tratadas, a interpretação dos textos desses ramos do Direito deve ser feita da mesma forma que todo e qualquer texto jurídico.

E, nessa atividade de compreender os textos jurídicos, vigora a pluralidade de métodos abordada por Ricardo Lobo Torres, não havendo que falar na prevalência de um método ou critério de interpretação em detrimento de outro ou outros métodos ou critérios, salvo a possibilidade de aplicação apriorística de algum método ou critério às hipóteses ressalvadas pela legislação, em razão da própria natureza da norma.

Com isso, devidamente esclarecida a metodologia de interpretação empregada, analisamos as normas relativas à aplicação de penalidades relevantes para o Direito Aduaneiro Sancionatório, iniciando pelas normas previstas na Lei Maior, que são o fundamento de validade de todas e iluminam a leitura das normas da legislação complementar tributária, previstas no CTN, e das normas da legislação ordinária aduaneira, previstas no Decreto-Lei nº 37/1966.

O estudo vertical do ordenamento jurídico, começando pela Carta da República, passando pela lei complementar, até chegar à lei ordinária aduaneira, a nosso ver, permitiu-nos uma melhor compreensão do sentido das normas de direito aduaneiro sancionatório, pois, apesar da já distinção entre os ramos do direito, muitas vezes, a experiência doutrinária e jurisprudencial acerca de princípios e regras de um instituto têm serventia para aclarar as de direito aduaneiro sancionatório, seja pela sua identidade seja pela suas distinções.

Na aplicação de sanções aduaneiras, acreditamos que devam ser observados os seguintes limites previstos na legislação ordinária: (i) para a instituição de obrigação, infração e cominação de penalidade, deve ser observado o princípio da legalidade materialmente qualificado, podendo o regulamento prever condutas cujo descumprimento configura uma infração, desde que nos limites do poder regulamentar, devendo-se observar, com isso, uma reserva absoluta da Lei; (ii) a norma que trata de responsabilização de terceiros por infração aduaneira deve ser lida *cum grano salis*, para que o elemento “benefício” previsto na lei ordinária não abarque toda e qualquer situação, mas sim esteja limitada aquelas em que há nexo causal entre conduta do responsável e dano, pois, apesar de a expressão ser aberta, há que existir um nexo entre prática da infração e o benefício do responsável, no sentido de que o benefício

existe porque houve a prática da infração; (iii) se o interveniente da operação de comércio exterior age de forma continuada, violando a lei por diversas vezes consecutivas, cometendo crimes da mesma espécie, e existem circunstâncias semelhantes de tempo, lugar, modo de execução e outras que permitam dizer que um crime é continuação do outro, não poderá ser aplicada ao sujeito a pena tantas vezes o crime foi cometido, pois, ficará caracterizada a hipótese de infração continuada, a merecer a cominação de uma única penalidade; (iv) a penalidade é afastada a quem proceder de acordo com o entendimento manifestado pela Autoridade Administrativa, de forma reiterada, de modo a criar uma legítima expectativa de que aquela conduta era de acordo com o Direito; e (v) é cabível a aplicação de denúncia espontânea em relação às infrações de natureza aduaneira.

Além desses limites textualmente previstos no Decreto-lei nº 37/1966, o sistema normativo oferece garantias adicionais, mais gerais, ao administrado contra o poder estatal punitivo, como a aplicação da irretroatividade da norma punitiva, que só pode conter em seu antecedente uma conduta ocorrida após a vigência da norma, a retroatividade benigna, pela qual, em termos gerais, na instituição de penalidade menos gravosa para a infração, esta é aplicável, o princípio do não-confisco, que impõe um controle na instituição e aplicação de penalidades, inclusive, de natureza aduaneira, quando a sanção se guardar razoabilidade e proporcionalidade com a conduta que pretende punir e o bem jurídico que deseja proteger.

Em adição a esses limites, impende-se mencionar os limites para o lançamento da penalidade, que observa o prazo decadencial de 5 (cinco) anos contados da data de infração, a possível decretação de prescrição intercorrente no processo de cobrança da penalidade e os requisitos específicos de cada tipo infracional, como os requisitos do dolo, da fraude e da simulação, no caso de interposição fraudulenta de terceiros.

Por fim, no estudo de caso, o exame da legislação aduaneira que prevê a multa por conversão da pena de perdimento em “interposição fraudulenta de terceiros” e a multa por cessão de nome nos leva à conclusão pela impossibilidade de sua cumulação, tendo em conta regra específica que determina a aplicação de penalidade específica, na hipótese em que há uma multiplicidade de infratores/responsáveis e penalidades, prevalecendo a penalidade específica ao sujeito passivo, na qualidade de infrator.

Com isso, afastando-se fundamentos no sentido de que uma interpretação histórica e teleológica levaria ao agravamento da situação do infrator/responsável e que existiriam bem jurídicos tutelados diversos, a conclusão é pela impossibilidade de cumulação das sanções em estudo, em relação ao sujeito ostensivo das operações de comércio exterior.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. Vol. 2.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Infrações Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, p. 25-42, 1996.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade tributária*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. *Interposição fraudulenta de pessoas: tipicidade da infração e a necessidade de comprovação do dolo: questões controvertidas do direito aduaneiro*. São Paulo: IOB, 2014.

BARROS, José Eduardo Monteiro de. A interpretação Econômica em Direito Tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: teoria e comentários*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.

BATALHA, Wilson de Souza Campos Batalha. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro. Forense, 1986.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BIANCO, João Francisco. Sonegação, fraude e conluio como hipóteses de agravamento da multa na legislação tributária federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 133, p. 35-42, out. 2006.

BITTENCOURT. Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica. 2. ed. rev. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno. Bauru, SP: EDIPRO, 2003.

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)*. Brasília, DF: Presidência da República, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976*. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Decreto-lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977*. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988*. Altera disposições da legislação aduaneira, consubstanciada no Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2472.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967*. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Decreto-lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945*. Lei de Falências. Revogado pela Lei nº 11.101, de 2005. Brasília, DF: Presidência da República, 1945. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del7661.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005*. Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004*. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006*. Altera dispositivos da Lei nº 6.704, de 26 de outubro de 1979, que dispõe sobre o seguro de crédito à exportação; [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111281.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007*. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111488.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010*. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – REPENEC [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015*. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aerogeradores [...], e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13097.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015*. Altera as Leis nº 10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, 11.941, de 27 de maio de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004 [...], e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13137.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916*. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Revogada pela Lei nº 10.406, de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm#art1521>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957*. Dispõe sobre a reforma da tarifa das alfândegas, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1957. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13244.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 7.209, de 11 de julho de 1984*. Altera dispositivos do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1984. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1980-1987/lei-7209-11-julho-1984-356852-publicacaooriginal-148882-pl.html>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999*. Estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19873.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13244.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Medida provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014*. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aerogeradores, [...], e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/mpv/mpv656.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. *Medida provisória nº 668, de 30 de janeiro de 2015*. Altera a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Mpv/mpv668.htmimprensa.htm>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 9303-008.721*. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Relatora: Tatiana Midori Migiyama, 12 de junho de 2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7856872>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Súmula CARF nº 11*. Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/carf-sumulas.html>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 3401-003.253*. Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 17/12/2010, 31/03/2011, 20/04/2011 Interposição fraudulenta de terceiros. Dano ao erário. Pena de perdimento.

Conversão em multa. A pena de perdimento, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, inclusive, por meio da interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria. Relator: Eloy Eros da Silva Nogueira, 25 de outubro de 2016. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 3 abr.2021.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 3401-003.908*. Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010 Ementa: Autuação. Conceitos. Necessidade de fundamentação normativa. Deve a fiscalização calcar a autuação nos conceitos disponíveis nos dispositivos normativos vigentes que regem a matéria analisada, sob pena de improcedência.. Relator: Rosaldo Trevisan, 4 de agosto de 2017. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 3 abr.2021.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006*. Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado. Brasília, DF: Receita Federal, 2006. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=38048>>. Acesso em: 3 abr.2021.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 9303-004.220*. Assunto: Obrigações Acessórias Período de apuração: 24/02/2005 a 24/10/2008 Multa de Conversão do Perdimento. Irregularidade Associada à Exportação. Aplicabilidade. Valor equivalente ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. Assim, não havia, à época da vigência da primeira redação do § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1455, de 1976, acrescido pela Lei nº 10.637/2. Relator: Henrique Pinheiro Torres. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 3 abr.2021.

_____. Receita Federal. *Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7, de 13 de junho de 2002*.

Dispõe sobre a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes nas importações efetuadas por conta e ordem de terceiros, conforme disciplina as Instruções Normativas nº 75, de 2001, e nº 98, de 2001. Brasília, DF: Receita Federal, 2002. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5606>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. Receita Federal. *Instrução normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002*.

Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros. Brasília, DF: Receita Federal, 2002. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15100#:~:text=IN%20SRF%20N%C2%BA%20225%20%2D%202002&text=Estabelece%20requisitos%20e%20condi%C3%A7%C3%B5es%20para,conta%20e%20ordem%20de%20terceiros>>.

&text=O%20SECRET%C3%81RIO%20DA%20RECEITA%20FEDERAL,o%20inciso%20II%20do%20art.>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. Receita Federal. *Instrução normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002*. Dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas. Brasília, DF: Receita Federal, 2002. Disponível em:

<[_____. Receita Federal. *Portaria RFB nº 1687, de 17 de setembro de 2014*. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Receita Federal, 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=56317>>. Acesso em: 3 abr. 2021.](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15103&visao=anotado#:~:text=IN%20SRF%20N%C2%BA%20228%20%2D%202002&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20procedimento%20especial%20de,%C3%A0%20interposi%C3%A7%C3%A3o%20fraudulenta%20de%20pessoas.>. Acesso em: 3 abr. 2021.</p>
</div>
<div data-bbox=)

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.305.856/SP*. Tributário. Recurso especial. Venda de combustível a outro estado da federação. Recolhido o ICMS pela alíquota interestadual de 7%. Responsabilidade tributária. Art. 121, i e ii, do CTN. Exigência de anterior demonstração de solidariedade (art. 124, i e ii, do CTN) ou conduta infracional apta a gerar vínculo jurídico (art. 135, caput, do CTN). Ausência de comprovação. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, Data de Julgamento: 11 de junho de 2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23540984/recurso-especial-resp-1305856-sp-2011-0095027-7-stj/inteiro-teor-23540985>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.632.509/SP*. Tributário. Recurso Especial. Importação mediante interposição fraudulenta de terceiros. Conversão da pena de perdimento de bens na multa prevista no art. 23, V E § 3º, do decreto-lei n. 1.455/1976. Penalidade aplicável apenas ao importador oculto. Interpretação sistemática com o art. 33 da lei n. 11.488/2007. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Lefort Comercial De Equipamentos Eletronicos Ltda – EPP. Relator: Ministro O. G. Fernandes, 26 de junho 2018. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/595813964/recurso-especial-resp-1632509-sp-2016-0272686-4/inteiro-teor-595813974>>. Acesso em: 3 abr. 2021. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1817179/RS*. Administrativo. Mercadorias estrangeiras. Internação irregular. Descaminho ou contrabando. Veículo transportador. Locadora de veículos. Propriedade. Participação no ilícito. Inexistência. Pena de perdimento. Ilegalidade. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data de Julgamento: 17 de setembro de 2019. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/859829955/recurso-especial-resp-1817179-rs-2019-0153901-2/inteiro-teor-859829965?ref=feed>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1817679/RS*. Tributário. Recurso especial. Informações relativas às cargas sob a responsabilidade do transportador não prestadas. Multa. Decreto-lei 37/1966. Obrigação acessória. Denúncia espontânea não caracterizada. Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 05 de setembro

de 2019. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/859833893/recurso-especial-resp-1817679-rs-2019-0155779-1/inteiro-teor-859833903?ref=serp>>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 551 RJ*. §§ 2.º E 3.º do art. 57 do ato das disposições constitucionais transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não-recolhimento e sonegação de tributos estaduais. violação ao inciso iv do art. 150 da Carta da Republica. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. Relator: Ilmar Galvão, 24 de outubro de 2002. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772507/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-551-rj/inteiro-teor-100488660>>. Acesso em 3 abr. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário RE 556.664-1/RS*. Prescrição e decadência tributárias. Matérias reservadas a lei complementar. [...] Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Relator: Min. Gilmar Mendes, 12 de junho de 2008. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 5 maio 2021.

BRUNO, Aníbal. *Direito Penal*. Rio de Janeiro: Forense. 1959. v. 2.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Decadência nas infrações aduaneiras: o problema do Termo inicial. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (Coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF*. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2018.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. Interpretação de Normas que definem infrações e estabelecem sanções. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975.

CARLUCI, José Lence. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras. 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____; AQUINO, Sérgio Serafim. A natureza da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 65, n. 1, p. 81-99, jan./abr. 2020. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67676>>. Acesso em: 5 maio 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. *Revista do Superior Tribunal de Justiça*, v. 28, n. 242, p. 665-685, abr./jun. 2016.

_____. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias, sanções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

_____. *Teoria e Prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CORRAL GUERRERO, Luis. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n. 14, p. 27-43, 2004. Disponível em:

<<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1301189>>. Acesso em 5 maio 2021.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Notas sobre a existência de um direito aduaneiro. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 2004.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. A simulação na interposição fraudulente de terceiros. *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 36, p. 75-95, 2016. Disponível em:

<<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/05/Carlos-Augusto-Daniel-Neto.pdf>>. Acesso em: 5 maio 2021.

_____. Direto do CARF: É hora de refletir sobre a Súmula nº 11 do Carf. *Consultor Jurídico*, 17 fev. 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-fev-17/direto-carf-hora-refletir-sumula-11-carf>>. Acesso em 03 abr. 2021.

DE BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornelio Pieter. *A pena de perdimento no direito aduaneiro brasileiro*. 2016. 430 f. Tese (Doutorado em Direito Administrativo). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/19641>>. Acesso em: 03 abr. 2021.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. Sacha Calmon e Misabel Derzi Consultores e Advogados: Artigos, 5 abr. 2016. Disponível em:

<<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/multas-tributarias-e-a-vedacao-de-confisco-nos-recentes-julgamentos-do-stf/>>. Acesso em: 11 maio 2020.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushtsky, 1977.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

EISELE, Andreas. *Crime contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira*. São Paulo: Intelecto, 2018.

_____. Notas introdutórias sobre o direito aduaneiro e sua relação com o direito tributário. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo, v.5, n. 26, p.88-109, maio/jun. 2015. Disponível em: <<http://www.iuscomex.com.br/site/files.php?id=1901>>. Acesso em: 6 maio 2021.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERREIRA, Jean Marcos. *Confisco e Perda de bens no Direito Brasileiro*. Campo Grande: Eitora Campo Grande, 2000.

FOLLONI, André Parmo. Normas Aduaneiras: estrutura e função. In TREVISAN, R. (Org.). *Temas Atuais de Direitos Aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método*. 15. ed. rev. Petropolis, RJ: Vozes, 2015.

GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica em materia tributaria*. Barcelona: M. Pons, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2014.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a capacidade contributiva: Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível*. *Texto para discussão IPEA*, n. 66, p. 1-29, ago. 1999. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0666.pdf>. Acesso em: 17 out. 2019.

MACHADO. Hugo de Brito. A pena de perdimento de bens e a insubsistência do fato gerador da obrigação tributária. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, v. 10, n. 57, p. 7-21, set./out. 2007.

_____. (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dilaética, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO. L. A. Dos Crimes contra a Ordem Tributária. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 22, n. 0, p. 202-209, 1985. Disponível em <<https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/8909>>. Acesso em: 5 maio 2021.

MARQUES. José Frederico. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MOLINA, Pedro Herrera. Aspectos internacionales del impuesto sobre la renta y capacidad económica. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MORAES, Alexandre. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes et al. (Coords.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP: Direito Tributário*. São Paulo: PUC São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva>>. Acesso em: 31 out. 2019.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: PIRES, Adilson Rodrigues; GOMES, Marcos Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ediotra, 2014.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PENHA, Marcos Bueno Brandão da. *Sanções não pecuniárias no Direito Tributário: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

PIRES, Adilson Rodrigues. Interposição Fraudulenta de Terceiros da Importação. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (Coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF*. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2018.

PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção Aplicável ao Subfaturamento na Importação: Pena de Perdimento ou Pena de Multa?. In: TREVISAN, R. (Org.). *Temas Atuais de Direitos Aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda, os princípios da irretroatividade e da anterioridade e a Súmula 584 do STF. In: GOMES, Marcus Lívio Gomes; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. v. 1.

_____. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016.

_____. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: GZ, 2021.

_____. Responsabilidade Tributária Objetiva no Direito Tributário (e Aduaneiro)?. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). *Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais*. São Paulo: Noeses. 2013. Vol. 1, p. 723-772.

_____. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016.

RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 7. ed. notada e atual. por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *Estudos de Direito Tributário: tributação e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: *Ágora* 21, 2016. v. 2, p. 43.

_____. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 45 n. 177, p. 215-222, jan./mar. 2008. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/160210>>. Acesso em: 5 maio 2021.

_____. *Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no Direito Tributário Contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SCALIA, Antonin. *A matter of interpretation*. Princeton, N.J.: Princeton University Press, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SOUZA NETO, Claudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia Espontânea no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

TORRES, Heleno. Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias. In: TREVISAN, R. (Org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Normas de Interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário: Distinções Básicas. In: _____. (Org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008.

_____. *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*. São Paulo : Aduaneiras, 2017.

ULIANA JÚNIOR, Laércio Cruz. *Sanções aduaneiras decorrentes da importação de mercadoria e a proteção ao direito fundamental a livre-iniciativa: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito*. 2018. 132 f. Dissertação (Mestrado em Direitos Fundamentais e Democracia). Faculdade de Direito, UNIBRASIL Centro Universitário Autônomo do Brasil, Curitiba, 2018. Disponível em: <<https://www.unibrasil.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Dissertac%CC%A7a%CC%83o-LA%C3%89RCIO-CRUZ-ULIANA-JUNIOR.pdf>>. Acesso em: 03 abr. 2021.

ULIANA JÚNIOR, Laércio Cruz; VIEIRA, Amanda Caroline Goularte. Da aplicação da pena de Perdimento de bens na Ocultação do real adquirente Ou aplicação da multa de 10% (dez por cento) do art. 33 da lei n. 11.488/2007. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 37, n. 42, p. 315-335, jul./dez. 2019. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Laercio-Cruz-e-Amanda-Caroline.pdf>>. Acesso em: 03 abr. 2021.

VASQUES, Sergio. Capacidade Contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 11, p. 23-61, set./out. 2004. Disponível em: <http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade_Contributiva_Rendimento.pdf>. Acesso em: 5 maio 2021.

VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 35, abr. 2010. Disponível em: <<https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php?id=3151892>>. Acesso em: 5 maio 2021.

VELLOSO, C. M. da S. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 235, p. 117-138, jan./mar. 2004. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v235.2004.45128>. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45128>>. Acesso em: 5 maio 2021.

WERNECK, Paulo. *Comércio Exterior e despacho aduaneiro*. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário e Empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.