

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

LUCIANO BUSHATSKY ANDRADE DE ALENCAR

**SUBVALORAÇÃO VERSUS SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO: A
RESPOSTA SANCIONADORA DO DIREITO BRASILEIRO**

SÃO PAULO

2018

LUCIANO BUSHATSKY ANDRADE DE ALENCAR

**SUBVALORAÇÃO VERSUS SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO: A
RESPOSTA SANCIONADORA DO DIREITO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário no Programa de Mestrado Profissional

Linha de Pesquisa: Direito Tributário Aplicado

Orientadora: Profa. Dra. Heloísa Estellita.

SÃO PAULO

2018

Alencar, Luciano Bushatsky Andrade de.

Subvaloração versus subfaturamento na importação : a resposta sancionadora do direito brasileiro / Luciano Bushatsky Andrade de Alencar. - 2018.

115 f.

Orientador: Heloisa Estellita

Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Importação. 3. Impostos de importação. 4. Tarifas alfandegárias - Legislação. 5. Fraude. I. Estellita, Heloisa. II. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. III. Título.

CDU 339.543(81)

LUCIANO BUSHATSKY ANDRADE DE ALENCAR

**SUBVALORAÇÃO VERSUS SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO: A
RESPOSTA SANCIONADORA DO DIREITO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário no Programa de Mestrado Profissional.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca examinadora:

Profª. Dra. Heloísa Estellita

Prof. Dr. Flavio Rubinstein

Prof. Ms. Carlos E. de Arruda Navarro

Prof. Dr. Paulo Victor Vieira da Rocha

Ao meu pai e ao meu avô José, com muitas saudades.

À minha mãe, minha irmã e minha avó, pelo incansável suporte, à minha família, por todo o apoio.

À Paula, pelo amor, suporte, compreensão e força, inclusive por ter suportado meus demônios e, ao meu lado estado, e por ter me dado Melissa e Fernanda, nossas eternas bebês.

À toda minha família, em especial aos paulistas e ao meu primo Eduardo e meu tio Sergio.

Sem vocês esse mestrado não teria existido.

Aos professores do Mestrado Profissional da FGV, especialmente à minha orientadora e ao professor Flávio, pela paciência, pelas lições e pelo aprendizado.

Aos meus amigos do mestrado, aos meus sócios irmãos e amigos da vida, jamais conseguirei retribuir a todos por todo o apoio.

Aos advogados que passaram pelo escritório durante a minha guerra pessoal.

RESUMO

Esta dissertação visa elucidar as sanções aplicadas pelas autoridades brasileiras em resposta aos erros e às fraudes no uso do Acordo de Valoração Aduaneira nas atividades de importação. A narrativa é orientada por um caso real prático, que é utilizado no decorrer do trabalho para exemplificar, na prática aduaneira os efeitos dos assuntos abordados. Primeiro é apresentado o Acordo de Valoração Aduaneira e os seis métodos de valoração aduaneira previstos no acordo internacional. Em seguida, é feita a diferenciação entre o erro na aplicação do acordo e a fraude, classificando o primeiro como subvaloração e o segundo como subfaturamento. É realizada uma análise, sob a ótica do Direito Administrativo e Tributário Sancionador, para avaliar as sanções aplicáveis às duas práticas, comparando a prática brasileira com as previsões normativas contidas no Acordo de Valoração Aduaneira. Neste capítulo, ainda, é abordado o conflito entre as disposições contidas nas normas internas da Receita Federal do Brasil e o conteúdo do Acordo de Valoração Aduaneira, sob a ótica da hierarquia dos tratados na legislação tributária brasileira. No capítulo seguinte são apresentados os tipos penais de contrabando e descaminho e identificado qual deles é aplicável para as práticas de subvaloração e subfaturamento. O capítulo final consolida as críticas à legislação interna brasileira, terminando com uma proposta de *lege ferenda* para alteração dos dispositivos que não privilegiam a aplicação do AVA nos casos de valoração aduaneira nas importações. Neste contexto o presente trabalho tem como objetivo identificar se a aduana brasileira faz uso da normativa internacional para verificação do valor aduaneiro, se há diferença entre o subfaturamento e a subvaloração para fins de qualificação da conduta como criminosa ou não, quais as sanções administrativas e os tipos penais que atraem a subsunção da prática de subfaturamento, suas características e, por fim, sugerir alterações normativas de modo a esclarecer aos operadores do direito qual o procedimento a ser adotado pela aduana para verificação do valor aduaneiro e as sanções aplicáveis quando comprovada tal prática. A metodologia utilizada nas pesquisas envolveu consultas à jurisprudência e análise da legislação vigente e da rotina de atividades aduaneiras. Foi possível identificar a falta de correspondência da legislação aduaneira brasileira com os dispositivos do Acordo de Valoração Aduaneira, as diferenças entre subfaturamento e subvaloração, e também as consequências penais originadas destas práticas.

Palavras-chave: Importação; Valoração Aduaneira; Subfaturamento; Subvaloração; Fraude; Descaminho

ABSTRACT

This work aims to explain how the Brazilian Customs Authorities have been imposing sanctions provided in the Customs Valuation Agreement (CVA) in response to both errors and frauds committed in import activities. The narrative is based on a real case, which is described herein to demonstrate how the issues at hand are addressed in customs practice. Firstly we begin by presenting the CVA and the six methods of customs valuation provided in the International Agreement, followed by an explanation on the distinction between errors and fraud, which designates the first as under-valuation and the second as under-invoicing. In the following chapter, we study the differences in approach to the sanctions from both a Brazilian Administrative and Tax Law perspective comparing the Brazilian practice with the legal rules contained in the CVA. The following chapter presents the criminal types of smuggling and import tax fraud as a means to identify which of them is applicable to under-valuation and under-invoicing practices. The final chapter further scrutinizes the Brazilian domestic legislation, culminating in the proposal of a new Bill of Law seeking to change the provisions that have an adverse impact on the application of the CVA to import customs valuation. In the context of the foregoing, the objective of this work is to identify whether the Brazilian customs use international regulations to determine the customs value; whether there is a difference between under-invoicing and under-valuation for the purposes of ascertaining the conduct as criminal or not; which administrative sanctions and criminal penalties should apply to the act of under invoicing; and finally, to suggest normative changes as means to clarify to the legal community the procedure to be adopted by the customs authority in determining the value of goods and the applicable penalties if an offense is committed. The methodology used in the research involved case law consultations and analysis of the current legislation and routine customs activities. It was possible to identify the lack of correspondence between the Brazilian Customs legislation and the provisions of the CVA, as well as the differences between under-invoicing and under-valuation and the criminal consequences resulting from these two practices.

Keywords: Importation; Customs Valuation; Under-Valuation; Under-Invoicing; Criminal Sanctions.

LISTA DE SIGLAS

AVA	Acordo de Valoração Aduaneira
AFC	Acordo sobre Facilitação de Comércio
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CCA	Conselho de Cooperação Econômica
CIF	<i>Cost, Insurance and Freight</i>
CNI	Confederação Nacional das Indústrias
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CORIN	Coordenação-Geral de Relações Internacionais
CSLL	Contribuição Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CTVA	Comitê Técnico de Valoração Aduaneira
GATT	<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
MDIC	Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
MF	Ministério da Fazenda
MPF	Ministério Público Federal
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMA	Organização Mundial das Aduanas
OMC	Organização Mundial do Comércio
PF	Polícia Federal
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
Caso.....	12
1 ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA	15
1.1 Valor Aduaneiro.....	15
1.2 Acordo de Valoração Aduaneira	16
1.2.1 Princípio da Primazia do Valor de Transação	18
1.2.2 Métodos de Valoração Aduaneira.....	18
1.2.2.1 Primeiro Método – Valor de transação.....	22
1.2.2.2. Segundo Método – Valor de transação de mercadorias idênticas às importadas....	24
1.2.2.3 Terceiro Método – Valor de transação de mercadorias similares às importadas.....	25
1.2.2.4 Quarto Método – Métodos dedutivos ou de decomposição do valor de revenda	26
1.2.2.5 Quinto Método – Método computado ou verificação do custo ou valor de insumos e de fabricação	28
1.2.2.6 Sexto Método – Métodos residuais	29
1.3 Anexos do Acordo de Valoração Aduaneira	30
1.4 (Não) Uso dos Métodos de Valoração pela Aduana brasileira	32
1.4.1 Impacto nos Tributos Internos	35
1.4.2. Implicações do descumprimento do AVA pelas autoridades brasileiras.....	37
1.5 Conclusões Parciais.....	37
2 SUBFATURAMENTO VERSUS SUBVALORAÇÃO (ERRO X FRAUDE)	39
2.1 Diferenças Conceituais entre Erro e Fraude.....	39
2.2 Responsabilidade objetiva nas infrações aduaneiras e a posição dos tribunais (administrativos e judiciais).....	43
2.2.1 Conceitos Adotados para Subfaturamento e Subvaloração.....	44
2.2.2 Tratamento a ser dado no procedimento de valoração aduaneira para os casos de subvaloração e subfaturamento	48
2.3 Consequências Aduaneiras/Tributárias	50
2.3.1 Procedimento Especial de Fiscalização Aduaneira para apuração de dúvidas quanto ao preço praticado na operação de comércio exterior	52
2.3.2 Conflito entre normas internas da Receita Federal do Brasil e a Regulamentação Internacional da matéria – Descumprimento do Princípio da Legalidade?	55

2.3.3 Sanções Aplicáveis ao Subfaturamento	59
2.3.4 Sanções Aplicáveis à Subvaloração	68
2.4 Conclusões Parciais.....	69
3 CONSEQUÊNCIAS PENAIS.....	73
3.1 Contrabando ou Descaminho?	74
3.2 Descaminho	75
3.2.1 Bem jurídico tutelado	76
3.2.2 O verbo “iludir”	78
3.2.3 Os vocábulos “impostos” e “direitos”	79
3.2.4 Subvaloração configura descaminho?	80
3.2.5 Subfaturamento configura descaminho?	81
3.2.6 Consumação do Delito de Descaminho.....	82
3.3 Conclusões Parciais.....	84
4 SUGESTÕES DE MODERNIZAÇÃO	86
4.1 Uso exacerbado de instruções normativas na regulamentação do comércio exterior	86
4.2 Proposta de mudança na regulamentação dos procedimentos especiais de fiscalização aduaneira para os casos de dúvida quanto ao preço praticado	89
4.3 Proposta de alteração na legislação aduaneira acerca da sanção administrativa aplicável às práticas de subvaloração e subfaturamento.....	95
4.4 Conclusões Parciais.....	97
4.4.1 Consequências das Conclusões no Caso Apresentado	97
5 CONCLUSÃO.....	99
REFERÊNCIAS.....	102

INTRODUÇÃO

O comércio exterior vem, a cada dia, ganhando notoriedade e importância para a economia global, a ponto de a Organização Mundial de Comércio (OMC), no ano de 2012, ter feito intensa divulgação da sua campanha *Made In The World*¹, com o objetivo de derrubar as barreiras ao comércio global, por meio da promoção dos benefícios que podem ser agregados pelo comércio exterior aos países participantes do órgão.²

No entanto, assim como pode ser origem de diversos benefícios, o comércio internacional é também uma área na qual podem ser perpetrados inúmeros ilícitos e, portanto, objeto de intensa fiscalização pelos órgãos competentes.

O Brasil vem regulamentando as atividades aduaneiras desde o período colonial³, fazendo-o com base na política econômica, por vezes limitando as atividades dos importadores e exportadores, ou mesmo atuando de forma liberal para determinados setores da economia e protecionista para outros, tudo dependendo dos interesses dos governantes e da política econômica adotada.

Apesar de ser uma das atividades mais antigas, especialmente no direito brasileiro, o Direito Aduaneiro carece de maior atenção⁴ por parte dos estudiosos. Tratado, por vezes, como sub-ramo do Direito Tributário⁵, ou do Direito Administrativo⁶, acaba não sendo objeto de estudo apropriado, ficando relegado a segundo plano pelo próprio direito positivo brasileiro.

¹ O principal objetivo da campanha promovida pela OMC foi apresentar ao público em geral os benefícios da internacionalização das empresas, através da criação de "cadeias globais de valor"- inserção das empresas em um cenário no qual os seus fornecedores encontram-se espalhados ao redor do mundo. Sobre a campanha: PASTORE, José. *Made in world. O Estado de São Paulo*, São Paulo, 8 out. 2013. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,made-in-the-world-imp-,1083207>> Acesso em: 1 abr. 2018.

² Clydesdale aponta: "Ao longo de todo esse processo (de evolução do comércio global), os oceanos do mundo são dominados, oferecendo as primeiras conexões do que viria a se tornar a economia global. Cada novo líder introduz tecnologias e conhecimentos que fazem do mundo um lugar menor." CLYDESDALE, Greg. **Cargas**: como os negócios mudaram o mundo. São Paulo: Record, 2012, p. 11.

³ O uso do comércio exterior para prática de atividades ilícitas remonta à Antiguidade. Basaldua, em investigação histórica, aponta que desde o Egito Antigo as nações buscavam o controle da entrada e saída das mercadorias por suas fronteiras, inclusive tributando a entrada de bens em suas áreas fronteiriças. BASALDUA, Ricardo Xavier. *Introducción al derecho aduanero*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. 2008, p. 26); em estudo sobre a pena de perdimento, Ferreira destaca que sua primeira aparição no direito brasileiro ocorreu no Século (XVI, e desde então permanece presente. FERREIRA, Jean Marcos. *Confisco e perda de bens no direito brasileiro*. Campo Grande: J. M. Ferreira, 2000, p. 88.

⁴ FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 15.

⁵ TREVISAN, Rosaldo. Direito aduaneiro e direito tributário: distinções básicas. In: _____. (Coord). **Temas atuais de direito aduaneiro**. São Paulo: Lex, 2008, p. 38.

⁶ COSTA, Regina Helena. Notas sobre a existência de um direito aduaneiro. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 30.

Este trabalho visa a contribuir com os estudos jurídicos voltados para a área de Direito Aduaneiro e comércio exterior e tem como principal objetivo explorar, com base na legislação vigente, os impactos decorrentes da prática do subfaturamento e da subvaloração do valor aduaneiro nas atividades de importação.

Para alcançar tal objetivo, no primeiro capítulo serão avaliadas as normas internacionais que têm por objetivo principal uniformizar o conceito de valor aduaneiro em âmbito global e o seu cumprimento nas atividades aduaneiras desenvolvidas no Brasil, em especial pela Receita Federal do Brasil (RFB), órgão responsável pelo controle e fiscalização sobre as atividades de comércio exterior.

No capítulo seguinte, examina-se a diferença entre o subfaturamento (fraude) e a subvaloração (erro) do valor aduaneiro, bem como as consequências de tal distinção, especialmente no que diz respeito à aplicabilidade dos procedimentos especiais de fiscalização aduaneira previstos nas normas internas da RFB.

Busca-se identificar, também, a sanção aplicável aos casos de subfaturamento e subvaloração, se alguma das penas pecuniárias previstas na legislação aduaneira, ou, alternativamente, a sanção de perda da mercadoria.

No terceiro capítulo, analisa-se os impactos criminais das referidas práticas, no que concerne ao tipo penal aplicável e às suas características. Averigua-se, também, se a prática de subvaloração atrairá o tipo penal aplicável para o subfaturamento.

No quarto e último capítulo, são apontadas as questões polêmicas referentes à aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) na prática de comércio exterior brasileiro e, ato contínuo, são apresentadas propostas de *lege ferenda* para adaptar a redação dos dispositivos legais aplicáveis ao direito aduaneiro para o que preveem os acordos internacionais firmados pelo Brasil, especialmente o AVA.

As propostas pretendem incrementar a efetiva aplicação da norma internacional que regula a valoração aduaneira e, conseqüentemente, possibilitar aos agentes envolvidos no controle aduaneiro no Brasil a aplicação de sanções compatíveis com o tratado global.

Vale ressaltar que as referências à RFB, administração aduaneira, administração pública, ou autoridade aduaneira referem-se indistintamente à função de fiscalização e controle aduaneiro exercido pela RFB.⁷

⁷ Belz considera que a Receita Federal do Brasil, ao exercer a sua função de controle e fiscalização aduaneira, deixa de ter como objetivo principal a arrecadação de tributos, que é substituída pelas seguintes funções: regulamentação do comércio exterior; proteção da soberania nacional; e proteção das práticas alfandegárias delituosas. Restando, em segundo plano, o objetivo de arrecadar os tributos aduaneiros. BELZ, Durcio. O

Para facilitar a compreensão do tema e tornar mais concreto o ambiente no qual se move o trabalho, utilizaremos um caso real, que evidencia todos os problemas tratados ao longo do texto.

Caso⁸

Empresa comercial importadora realizou a importação de “100” unidades de produto eletrônico classificado no NCM 8521.90.90, de origem chinesa, embarcada em um aeroporto chinês, no mês de janeiro de 2016.

Cinco dias após a chegada da carga a relevante aeroporto internacional brasileiro, o importador efetuou o registro da Declaração de Importação, dando início ao procedimento de despacho aduaneiro⁹. O valor apontado na declaração coincidiu com o valor indicado na fatura comercial da carga que, por sua vez, refletiu os contratos de câmbio referentes ao pagamento da mercadoria ao exportador.

A declaração de importação foi parametrizada para o canal vermelho de conferência aduaneira¹⁰, tendo o auditor-fiscal responsável questionado o fato de o preço da carga ser diferente dos preços regularmente praticados pelo importador, inserindo exigência no Siscomex.

O importador explicou que, ordinariamente, realiza suas importações pelo modal marítimo. Ocorre que, por força de um descumprimento de prazo de entrega da mercadoria por culpa exclusiva do exportador, o que foi comprovado através de troca de *e-mails*, foi necessária a realização da importação pelo modal aéreo, cujo valor do frete é superior ao marítimo.

controle do valor aduaneiro na importação. In: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de (Coords.). **Direito aduaneiro e tributação aduaneira em homenagem a José Lence Carluci**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 125.

⁸ O caso narrado reflete elementos de caso real, selecionado a partir da prática profissional do Autor.

⁹ IN SRF nº 680/2006: Art. 15. O registro da DI caracteriza o início do despacho aduaneiro de importação, e somente será efetivado.

¹⁰ IN SRF nº 680/2006: Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

Os atrasos do exportador na fabricação do produto encomendado prejudicaram o controle de estoque do importador. A decisão de realizar a importação pelo modal aéreo ocorreu após negociado um desconto no valor do produto, o que compensou o alto custo do frete.

Não satisfeito com as informações apresentadas, o auditor-fiscal deu início ao Procedimento Especial de Fiscalização Aduaneira, previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, com fundamento na suposta prática de subfaturamento pelo importador, por meio da falsificação de documentos necessários ao desembaraço, infração que seria punível com a pena de perdimento da mercadoria.

Todos os documentos solicitados pela autoridade fiscal foram juntados, inclusive os de origem estrangeira, que foram devidamente firmados pelo exportador e conferidos por repartição consular brasileira na República Popular da China.

O auditor-fiscal responsável pela fiscalização, com base na comparação com outras importações realizadas pelo mesmo importador, todas no modal marítimo, insatisfeito com as justificativas e documentos apresentados, lavrou Auto de Infração para imposição da pena de perdimento por suposta prática de subfaturamento, com fulcro no artigo 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/66, e, simultaneamente, lavrou Representação Fiscal para Fins Penais e a encaminhou ao Ministério Público Federal (MPF).

Em suas razões, o auditor-fiscal apontou que a fatura comercial apresentada pelo importador seria ideologicamente falsa, já que não refletiria a realidade da operação, que teria ocorrido, em sua visão, por valores superiores aos indicados no referido documento. Segundo ele, “O importador apresentou uma fatura falsa no curso do Despacho de Importação”. Esta conclusão impediu que o auditor-fiscal aplicasse, ao caso, os métodos de valoração previstos no AVA.

Os dados comparados para apontar a suposta prática de subfaturamento foram originados de importações realizadas pelo mesmo contribuinte, no modal marítimo e em quantidades superiores àquelas importadas pela via aérea. Alegou o auditor-fiscal, ainda, que o contribuinte importador não logrou êxito em afastar as presunções que seriam suficientes para a imposição da pena de perda da mercadoria.

O importador impugnou o auto de infração lavrado pela autoridade fiscal, apresentando novos documentos que comprovariam a inexistência de subfaturamento, mas de um efetivo desconto comercial, já que teria havido ampla negociação com o exportador, que reduziu o preço em face do descumprimento do prazo previamente acordado com o importador.

A impugnação foi improvida e, conseqüentemente, decretado o perdimento da carga do particular. Ato contínuo, a Representação Fiscal para Fins Penais foi remetida ao MPF.

A representação fiscal para fins penais seguiu seu trâmite regular, tendo sido remetida ao Ministério Público, que solicitou diligências à autoridade policial, que intimou os sócios para serem ouvidos.

O importador ajuizou Ação Anulatória requerendo, liminarmente, a suspensão imediata de quaisquer efeitos decorrentes daquele Auto de Infração, em especial a suspensão da pena de perdimento e do trâmite da Representação Fiscal.

Nesse interregno, o processo judicial foi regularmente distribuído e o Juiz responsável concedeu o pleito liminar, determinando a imediata devolução da carga ao particular, bem como a imediata suspensão dos efeitos do processo administrativo.

Em paralelo, após a oitiva dos sócios da empresa, concluiu a autoridade policial pela inexistência de crime, no que foi seguida pelo Ministério Público Federal, uma vez que entenderam que inexistiu o descaminho (subfaturamento), no caso, mas, sim, subvalorização, pois parte dos descontos comerciais concedidos pelo exportador deveriam, por força do Acordo de Valoração Aduaneira, ter sido incluídos no valor aduaneiro da mercadoria importada. O inquérito foi arquivado.

No que concerne à ação anulatória ajuizada pelo contribuinte, foi mantida a decisão de primeira instância, favorável ao contribuinte, pelo Tribunal Regional Federal, enquanto que o Superior Tribunal de Justiça não adentrou no mérito, pois aplicou ao caso a Súmula nº 7 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o que fez transitar em julgado a decisão, em face da ausência de recursos interpostos pela parte contrária.

Em resumo, o importador cometeu um erro na aplicação do AVA, já que os descontos concedidos pelo exportador deveriam ter sido incluídos no valor aduaneiro da mercadoria importada e, conseqüentemente, indicado o valor sem descontos no ato do registro da Declaração de Importação. Por sua vez, o auditor-fiscal também errou, ao presumir a fraude e não realizar o controle do valor aduaneiro nos moldes previstos no AVA.

1 ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA

1.1 Valor Aduaneiro

O valor aduaneiro é um termo concebido pela OMC para possibilitar a aplicabilidade global do conceito que unifica as regras para interpretação e definição da base de cálculo que servirá para a incidência dos tributos aduaneiros¹¹ possuindo relevância tanto para o Direito Tributário¹², quanto para o Direito Aduaneiro.¹³

O conceito de valor aduaneiro¹⁴ vai além do valor pago pela mercadoria, já que sofrerá acréscimos de outros valores pagos, ou não pagos por alguma razão, como desconto comercial concedido pelo exportador ao importador¹⁵, por exemplo.

Os acréscimos e deduções ao valor aduaneiro, assim como o método que deve ser utilizado para a sua definição em cada operação de comércio exterior estão devidamente elencados no Acordo Sobre Implementação do Artigo VII do *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT)¹⁶, também conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira (AVA).

¹¹ Forma de apuração da base de cálculo do imposto de importação e demais tributos aduaneiros. FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *Tributos sobre o comércio exterior*. In: FREITAS, Vladimir Passos de. **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 49; Importante esclarecer que os tributos que incidem na importação de mercadorias são: II (DL 37/66 – art. 2º), IPI-Importação (Lei nº 5.172/66 – art. 47, I), Pis-Importação, Cofins- Importação (CF/88 - art. 149, §2º, III, a) e ICMS-Importação (Lei Complementar 87/96 – art. 13, V).

¹² Taveira Tôrres, prefaciando a obra de Trevisan Neto, apontou que “[...] determinar objetivamente o valor aduaneiro, por intermédio dos métodos do Acordo de Valoração Aduaneira, é dar cumprimento às medidas de confirmação ou afirmação da base de cálculo indicada pelo contribuinte, para os fins de quantificação do débito tributário, em matéria do imposto de importação. TREVISAN NETO, Antenori. **Aplicação do acordo sobre valoração aduaneira no Brasil**. São Paulo: Aduaneiras, 2010, p. 14; ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação**: na importação e na exportação. 6. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009. p. 34.

¹³ Os termos “valor da mercadoria” ou “valor do produto” se confundem na legislação brasileira com o conceito de “valor aduaneiro”, fazendo referência ao valor que serve como base de cálculo para a incidência dos tributos aduaneiros. As notas de 14 a 20 foram excluídas? Repito: precisa renumerar as notas de rodapé e as respectivas chamadas.

¹⁴ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 266; PIRES, Adilson Rodrigues. A retenção de mercadorias pelas autoridades aduaneiras no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Comércio internacional e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 332.

¹⁵ No caso narrado, por exemplo, parte dos descontos comerciais concedidos pelo exportador deveriam ter sido incluídos no valor aduaneiro, por determinação expressa do AVA.

¹⁶ O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio foi estabelecido em 1947 para harmonizar as políticas aduaneiras exercidas pelos seus países signatários, que, a princípio, eram 22. Este Acordo serviu de base para a implementação da OMC, e em sua origem foram estabelecidas regras para impulsionar o comércio internacional através do combate às práticas protecionistas e criação de regras liberais para o comércio internacional de mercadorias.

1.2 Acordo de Valoração Aduaneira

Em razão do fenômeno da globalização e da necessidade de uniformizar os conceitos e regras de comércio exterior, os países signatários do GATT¹⁷ se reuniram na Rodada do Uruguai (1986-1993)¹⁸, tendo formalizado as bases da OMC¹⁹ e o marco para a implementação do artigo VII do GATT²⁰, conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira.

O motivo para a criação do AVA foi evitar a adoção de métodos não uniformes para definição do valor das mercadorias, que anulassem efeitos de negociações tarifárias internacionais e se tornassem medidas protecionistas.²¹

O AVA tem por primeira consequência revogar a definição de “preço normal”, originado da “Definição de Valor de Bruxelas”²², que até então vigorava para fins de determinação do valor aduaneiro, substituindo-o pelo “valor de transação”, e a sua principal modificação foi a inversão do ônus de comprovar o valor praticado na operação de importação²³, do importador para as autoridades aduaneiras.²⁴

¹⁷ Acordo internacional assinado no período pós-Segunda Guerra Mundial na Rodada de Genebra.

¹⁸ O GATT, em seu artigo VII, 1., determina: “1. As Partes Contratantes reconhecem, ao que diz respeito à determinação do valor para fins alfandegários, a validade dos princípios gerais que figuram nos seguintes parágrafos do presente artigo e se comprometem a aplicá-los em relação a todos os produtos submetidos a direitos alfandegários ou a outras taxas ou restrições de importação e exportação, baseadas no valor ou pelo mesmo reguladas dentro de qualquer modalidade.”. O Acordo de Valoração Aduaneira (Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT) é criado para estabelecer as regras para implementação do referido artigo VII do GATT. BRASIL. Lei n. 313, de 30 de julho de 1948. Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro-RJ: 31 jul. 1948. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L313.htm> Acesso em: 22 fev. 2018.

¹⁹ REGO, Elba Cristina Lima. Do GATT à OMC: o que mudou, como funciona e para onde caminha o sistema multilateral de comércio. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 6, p. 3-22, dez. 1996.

²⁰ VITA, Jonathan Barros. **Valoração aduaneira**. São Paulo: Thomson Reuters, 2014, p. 34.

²¹ CARVALHO, Marcelo Pimentel de. **Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraudes**. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 89.

²² O valor de Bruxelas, apesar de ser um acordo internacional, não era cumprido por grande quantidade de membros, por apresentar um conceito de difícil implementação para a identificação do “valor normal”, o que motivou a sua modificação pelos Países signatários, (o que resultou) resultando na criação do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT, conhecido por Acordo de Valoração Aduaneira. (CARVALHO, op. cit., p. 61).

²³ VITA, op. cit., p. 33.

²⁴ Sobre a história da base de cálculo do Imposto de Importação no Brasil, Melo aponta: “O valor externo teve vigência até a promulgação do Acordo sobre Valoração Aduaneira (art. VII do Gatt 1994, aprovado pelo Dec. Leg. 9, de 08.05.1981, e promulgado pelo Dec. 92.930, de 16.07.1986), sendo que, em 1994, com a finalidade da Rodada do Uruguai de Negociações Comerciais do Gatt - implicando na instituição da OMC - foram reunidos vários Acordos, inclusive o de Valorização Aduaneira, objeto do Dec. Leg. 230, de 15.12.1994, promulgado pelo Dec. 1355, de 30.12.1994), que passou a ser aplicado a partir do Dec. 2.498, de 13.02.1998” MELO, José Eduardo Soares. **A importação no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 51; SEHN, Solon. Do subfaturamento na importação. **Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**, São Paulo, v. 7, n. 38, p. 9-22, maio/jun. 2017.

Como resultado das discussões entabuladas na Rodada do Uruguai, os países participantes assinaram a “Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT”, que foi ratificada pelo Brasil e internalizada na legislação pátria por meio do Decreto nº 1.355²⁵, de 30 de dezembro de 1994.²⁶

Dentre os vários dispositivos contidos na ata, destaca-se o Acordo para Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994, comumente referido como Acordo de Valoração Aduaneira, que uniformiza o conceito de valor aduaneiro no comércio global, e estabelece regras para a sua definição, vinculando os países-membros da OMC. O acordo busca garantir uma maior segurança jurídica nas relações comerciais, além de atuar como norma antielisiva²⁷, mitigando o risco de utilização de divergências de conceitos e práticas da valoração aduaneira como meio de planejamento tributário²⁸.

O AVA estabelece a metodologia que deve ser seguida pelos aplicadores da norma aduaneira para obter o valor aduaneiro de uma operação de comércio internacional de mercadorias. Essa metodologia tem por base o valor de transação, que somente poderá

²⁵ Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Art. 1º A Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, apensa por cópia ao presente decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nele contém. BRASIL. Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Promulgo a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 31 dez. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d1355.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

²⁶ VITA afirma que, apesar da expressão 'valor aduaneiro' constar do Código Tributário Nacional, até então inexistia na legislação brasileira definição semântica do que seria o 'valor aduaneiro', que só passou a existir com a incorporação do AVA ao direito brasileiro. (VITA, op. cit., p. 33).

²⁷ Vita entende que os métodos de valoração aduaneira servirão como forma de impedir que o importador, ou o exportador, atuem, separadamente, ou em conjunto, para manipular o valor declarado na operação de comércio exterior, evitando, assim, a prática de subvalorização, ou supervalorização, nas importações ou exportações. (VITA, op. cit., p. 37). Para Bliacheriene, este seria o principal ponto de interseção entre o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário, já que a valoração aduaneira visa, além do controle das relações comerciais internacionais de mercadorias, também a manutenção da arrecadação do erário. BLIACHERIENE, Ana Carla. Sistemas Gatt/OMC e Mercosul: implicações aduaneiras. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.), **Comércio internacional e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 325.

²⁸ Conforme Macedo, o AVA estabeleceu princípios básicos a serem observados quando da valoração aduaneira, sendo eles: Neutralidade (“A valoração aduaneira não pode ser utilizada para fornecer proteção suplementar a uma dada economia”); Imparcialidade (“Não se poderá utilizar a valoração como meio de combater o dumping ou quaisquer formas desleais de comércio”); Defesa da Concorrência Leal (“A valoração aduaneira deve enfatizar o combate às práticas desleais do comércio”); Não-discriminação (“A valoração não deverá discriminar procedência das mercadorias pela origem”); Simplicidade (“A técnica de valoração deve sujeitar-se a critérios simples e transparentes”); Harmonia com a Realidade Comercial (“Os procedimentos de determinação do valor deverão basear-se, sempre que possível, em documentos comerciais”); Precisão (“As disposições legais e administrativas referentes ao valor aduaneiro será precisas, claras e acessíveis ao público”); Sigilo (“As autoridades responsáveis pelo controle do valor devem preservar sigilo sobre as informações que possam comprometer o segredo dos negócios”). MACEDO, Leonardo Correia Lima. **Direito tributário no comércio internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 66-67.

ser rejeitado se presentes os requisitos estabelecidos na norma para tal rejeição, fazendo com que o aplicador da norma passe aos métodos seguintes (cf. *infra*), de forma sucessiva e ordenada²⁹, até obter o valor aduaneiro da operação de comércio exterior em exame.³⁰

1.2.1 Princípio da Primazia do Valor de Transação

O mais relevante princípio do AVA é o da primazia do valor de transação, que prevê a utilização do valor de transação definido pelo artigo primeiro do Acordo. Este princípio visa a preservação do valor declarado na fatura comercial apresentada no curso do despacho aduaneiro de importação.³¹

Esse princípio determina que seja observado o preço efetivamente pago, ou a pagar, pelo importador das mercadorias, sempre que possível. Este valor não será o declarado, mas sim aquele obtido a partir das regras previstas no primeiro método de valoração aduaneira, a seguir delineadas.³²

1.2.2 Métodos de Valoração Aduaneira

O AVA é composto por métodos de valoração aduaneira e só é aplicável ao comércio internacional de mercadorias, não alcançando, portanto, o comércio exterior de serviços e bens intangíveis.³³ Em outras palavras: a comercialização internacional de bens intangíveis, bem como de serviços, não poderá ser objeto de valoração aduaneira. São estes os métodos de valoração aduaneira:

1º Método - método do valor de transação³⁴;

²⁹ FOLLONI, op. cit., p. 85.

³⁰ A importância de uniformidade na aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira se dá, inclusive, para fins estatísticos, já que os valores de importação apresentados por cada País, ou bloco regional, serão auferidos com base no valor aduaneiro de cada operação, influenciando tanto a balança comercial interna, quanto, em quadros comparativos, volumes de importação de um País-Membro a outro.

³¹ VITA, op. cit., p. 37.

³² Por força do Princípio da Primazia do Valor da Transação, “[...] segundo o qual a base para a valoração aduaneira deve, tanto quanto possível, ser o valor da transação dos produtos importados”, Trevisan Neto considera o método do valor de transação como o mais relevante do AVA, já que este método “[...] respeita a liberdade comercial dos exportadores e importadores de contratar e negociar seus preços” (TREVISAN NETO, op. cit., p. 26-27).

³³ *Ibid.*, p. 23.

³⁴ Hilú Neto assevera que o princípio do AVA é de aceitação do valor declarado, cabendo ao Fisco o ônus de provar que tal valor não corresponde aos critérios do AVA. HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 184.

- 2º Método - mercadorias idênticas;
- 3º Método - mercadorias similares;
- 4º Método - métodos dedutivos;
- 5º Método - método computado;
- 6º Método - valor com base em critérios razoáveis.³⁵

A utilização dos métodos será feita de acordo com o que dispõe a introdução geral do AVA, que determina que primeiro deverá ser aplicado o valor de transação.³⁶ Caso não seja possível utilizar o valor de transação, deverá a autoridade passar para os demais métodos de valoração, observando a ordem crescente, salvo para os métodos 4 e 5, que poderão ser objeto de inversão, a pedido do importador, desde que exista expressa anuência da administração aduaneira/tributária.³⁷

³⁵ Para Trevisan Neto, a aplicação deste método só deve ser feita como último recurso, desde que esgotadas todas as possibilidades de utilização dos métodos anteriores (TREVISAN, NETO. op. cit., p. 28); Já Vita vê com ressalvas a aplicação de tal método, em razão do alto grau de discricionariedade para a administração aduaneira formalizar o valor aduaneiro no caso concreto (VITA, op. cit., p. 123).

³⁶ Princípio basilar do AVA é a primazia do valor de transação, que deverá ser aceito pela autoridade aduaneira sempre que possível. Apenas na impossibilidade do uso do valor de transação é que a autoridade aduaneira poderá passar para os demais métodos de valoração.

³⁷ INTRODUÇÃO GERAL 1. A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o valor de transação, tal como definido no Artigo 1. O Artigo 1 deve ser considerado em conjunto com o Artigo 8, que estabelece, *inter alia*, ajustes ao preço efetivamente pago ou a pagar nos casos em que determinados elementos, considerados como fazendo parte do valor para fins aduaneiros, corram a cargo do comprador, mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O Artigo 8 prevê também a inclusão no valor de transação de certas prestações do comprador a favor do vendedor, sob forma de bens e serviços e não sob a forma de dinheiro. Os Artigos 2 a 7 estabelecem métodos para determinar o valor aduaneiro quando este não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1.

2. Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1, deveria normalmente haver um processo de consultas entre a administração aduaneira e o importador, com o objetivo de estabelecer uma base de valoração de acordo com o disposto nos Artigos 2 ou 3. Pode ocorrer, por exemplo, que o importador possua informações sobre o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares importadas e que a administração aduaneira não disponha destas informações de forma imediata no local de importação. Também é possível que a administração aduaneira disponha de informações sobre o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares importadas e que o importador não tenha acesso imediato a essas informações. Consultas entre as duas partes permitirão trocar informações, atendidas as limitações impostas pelo sigilo comercial, para determinar uma base adequada de valoração para fins aduaneiros.

3. Os Artigos 5 e 6 proporcionam duas bases para determinar o valor aduaneiro quando este não puder ser determinado com base no valor de transação das mercadorias importadas ou de mercadorias idênticas ou similares importadas. Pelo disposto no parágrafo 1 do Artigo 5, o valor aduaneiro é determinado com base no preço pelo qual as mercadorias são vendidas, no mesmo estado em que são importadas, a um comprador não vinculado ao vendedor no país de importação. O importador também tem o direito, se o requerer, de que as mercadorias que são objeto de transformação depois da importação, sejam valoradas com base no disposto no Artigo 5. Conforme as disposições do Artigo 6, o valor aduaneiro é determinado com base no valor computado. Ambos os métodos apresentam certas dificuldades e por isso o importador tem o direito, com base nas disposições do Artigo 4, de escolher a ordem de aplicação dos dois métodos.

4. O Artigo 7 estabelece como determinar o valor aduaneiro nos casos em que este não puder ser determinado de acordo com o disposto em algum dos artigos anteriores. (BRASIL, op. cit., 1994).

Caberá à administração aduaneira apontar, de forma fundamentada, os motivos por não utilizar determinado método, e a opção por utilizar o método subsequente. O importador terá direito a obter informações acerca da motivação que levou a administração aduaneira a definir o valor aduaneiro das mercadorias por ele importadas.³⁸

No AVA, não há ressalvas quanto ao seu uso, mas permissões expressas para que os países signatários incluam, em suas legislações internas, o direito de interpor de recursos contra decisões de primeira instância. Não é garantido no AVA³⁹ o duplo grau de jurisdição no processo de valoração aduaneira⁴⁰.

Outro ponto que deve ser destacado no AVA é a previsão de se liberar a mercadoria mediante garantia, através de um instrumento financeiro que resguarde a administração aduaneira do valor referente ao pagamento total dos direitos aduaneiros devidos em razão da importação das mercadorias.⁴¹ A cada país signatário⁴² cabe regulamentar o referido dispositivo em sua legislação interna.⁴³

Vale destacar que o AVA se aplica em todos os casos em que existam questionamentos acerca do valor aduaneiro da operação de importação, conforme conceitua seu Artigo 7, item 1⁴⁴:

³⁸ Artigo 16. Por meio de solicitação por escrito, o importador terá o direito de receber, da administração aduaneira do país de importação, uma explicação, por escrito, sobre como foi determinado o valor aduaneiro das mercadorias por ele importadas. (BRASIL, op. cit., 1994).

³⁹ Artigo 11. 1. Com relação à determinação do valor aduaneiro, a legislação de cada parte disporá quanto ao direito ao recurso, sem sujeição a penalidades, por parte do importador ou por qualquer outra pessoa responsável pelo pagamento dos direitos aduaneiros.

2. O direito a recurso, de primeira instância, sem imposição de penalidades, poderá ser exercido perante um órgão da administração aduaneira ou perante um órgão independente. Todavia, a disposição de cada Parte disporá quanto ao direito a recurso a instância judiciária, sem imposição de penalidades.

3. O recorrente será notificado sobre a decisão do recurso e as razões que a fundamentaram ser-lhe-ão comunicadas, por escrito. O recorrente também deverá ser informado sobre seu eventual direito de interpor novo recurso. (BRASIL, op. cit., 1994).

⁴⁰ Com a promulgação do Acordo sobre Facilitação de Comércio (AFC) por meio do Decreto nº 9.326/2018, o duplo grau de jurisdição em matéria aduaneira passou a ser previsto na legislação brasileira. Dessa forma, entendemos que todas as demandas de natureza aduaneira estão sujeitas ao duplo grau de jurisdição por força da previsão contida no artigo 4 do AFC.

⁴¹ A título de curiosidade, importante destacar que, no Brasil, os tributos aduaneiros são pagos quando do registro da declaração de importação, diferente do que acontece em outros países signatários do AVA/GATT.

⁴² Artigo 13. Se no curso da determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas, tornar-se necessário retardar a determinação definitiva deste valor, o importador poderá, entretanto, retirá-las da alfândega, apresentando, se exigido, garantia suficiente sob a forma de fiança, depósito ou qualquer outro instrumento apropriado que cubra o pagamento total dos direitos aduaneiros aos quais as mercadorias possam estar sujeitas. A legislação de cada Parte conterà normas para tais circunstâncias. (BRASIL, op. cit., 1994).

⁴³ No Brasil não há previsão legal para a liberação da mercadoria no curso do procedimento de valoração aduaneira, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 327/2003. No entanto, consta do artigo 21 da Instrução Normativa nº 16/1998 previsão para liberação, por meio do oferecimento de garantia, de mercadoria cujo despacho de importação foi interrompido para controle do valor aduaneiro.

⁴⁴ MELO, op. cit., p. 57.

1. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1 a 6, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994, e com base em dados disponíveis no país de importação.

Conforme o artigo 2º, item 3⁴⁵, do AVA, caso sejam identificados nos métodos alternativos de valoração aduaneira mais de um valor⁴⁶, será aplicável o menor, mais benéfico ao importador.⁴⁷

Há quem entenda que o AVA não pode ser utilizado como medida de defesa comercial (direitos *antidumping*, medidas compensatória e medidas de salvaguarda)⁴⁸, em substituição aos métodos legalmente previstos para coibir ilícitos econômicos, sendo de bom alvitre, no entanto, quando da incidência das medidas de defesa comercial, que estas sejam aplicadas sobre a base correta, qual seja, o valor aduaneiro efetivamente praticado na operação de importação.⁴⁹

Alguns doutrinadores apontam para a necessidade do uso do AVA pela autoridade fiscal, ainda que exista a prática de qualquer ilícito fiscal.⁵⁰ Todavia, quando os métodos de valoração previstos AVA não servirem para a valoração aduaneira pretendida, a

⁴⁵ “Se na aplicação deste Artigo for encontrado mais de um valor de transação de mercadorias idênticas, o mais baixo deles será o utilizado na determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas.” (Artigo 2º, item 3, do AVA)

⁴⁶ TREVISAN NETO, op. cit., p. 218.

⁴⁷ Melo aponta que sempre que na pesquisa realizada pela autoridade aduaneira restarem identificados mais de um valor referente a transações com mercadorias idênticas, o mais baixo deverá ser utilizado (MELO, op. cit., p. 53).

⁴⁸ As medidas de defesa comercial têm por objetivo coibir práticas ilícitas no comércio internacional, como o *dumping*, por exemplo. Assim, se revestem de sobretaxas sobre o preço dos produtos, de modo a impedir que a prática ilícita do exportador se configure em uma vantagem comercial para o importador. A valoração aduaneira não pode servir, para estar corrente, como um meio de reduzir os danos ocasionados pelos ilícitos comerciais.

⁴⁹ Nesses casos, primeiro a autoridade aduaneira deverá chegar ao correto valor aduaneiro da mercadoria importado, fazendo uso dos métodos previstos no AVA para, em seguida, fazer incidir as medidas de defesa comercial (MEIRA, op. cit., p. 267). Nesse mesmo sentido: BENKE, Rafael Tiago Juk. Ensaio sobre a valoração aduaneira no Brasil. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 581).

⁵⁰ Trevisan Neto defende que o arbitramento só será cabível na hipótese de fraude comprovada (TREVISAN NETO, op. cit., p. 286); enquanto Vita vê com preocupação o uso do arbitramento do valor aduaneiro pelo fisco, em razão da falta de clareza e transparência dos métodos utilizados para se chegar ao valor arbitrado. (VITA, op. cit., p. 126).

autoridade passará ao arbitramento⁵¹ do preço da mercadoria⁵², não obedecendo à ordem crescente prevista na Introdução do AVA.

De fato, o AVA não pode ser utilizado, em nossa opinião, para eliminar suspeita de prática de *dumping*, já que há uma norma específica para coibir tal abuso, inclusive na legislação brasileira.⁵³

1.2.2.1 Primeiro Método – Valor de transação

O Primeiro Método de Valoração Aduaneira define o valor aduaneiro como sendo aquele efetivamente transacionado entre as partes e declarado nos documentos de importação, aplicando o princípio do valor de transação. Em suma, o valor de transação, acrescido do seguro e do frete referente ao transporte internacional *Cost, Insurance and Freight* (CIF⁵⁴), ajustado na forma prevista no Artigo 8º do AVA.⁵⁵

Essas adições ao valor de transação pretendem funcionar como norma antielisiva.⁵⁶ Os acréscimos⁵⁷ ao valor de transação têm por base valores externos aos contidos no suporte documental da mercadoria importada, que se vinculam à operação de

⁵¹ Sobre o arbitramento do valor aduaneiro, o princípio de vedação ao emprego de valores arbitrários ou fictícios, previstos no texto do AVA, indica que “A valoração deve se basear em sistema equitativo, uniforme e neutro, proporcionado pelas disposições do acordo, afastadas normas de valoração aduaneira que ensejam a determinação em bases arbitrárias ou fictícias e o emprego de expedientes como a ‘pauta de valor mínimo’ e o ‘valor externo’” (CARVALHO, op. cit., p. 94-95). Esse princípio visa impedir, também, o uso de valores fictícios pelo importador, evitando a manipulação do valor aduaneiro para redução dos tributos incidentes na operação de importação.

⁵² Há linha doutrinária que aponta que todas as mercadorias importadas estão sujeitas ao controle do seu preço na importação, seja no decorrer do procedimento de despacho aduaneiro, ou após. Quando não for possível a identificação do preço praticado pelo importador, caberá à autoridade aduaneira, na visão desta corrente, proceder ao arbitramento do valor aduaneiro das mercadorias (MACEDO, op. cit., p. 228).

⁵³ As principais normas *antidumping* (que regulamentam a aplicação dos direitos *antidumping*) no ordenamento brasileiro são a Lei nº 9.019/95, e o Decreto nº 8.058/2013, que regulamenta a regulamentação.

⁵⁴ Modalidade prevista no Incoterm 2010. Valor seria composto pelo custo, acrescido do seguro sobre o transporte internacional e o próprio frete internacional. No caso da valoração aduaneira, ainda que a mercadoria tenha sido negociada com base no valor FOB (*Free on Board*), para fins de valoração deverá ser adicionado ao valor aduaneiro os custos de frete e seguro.

⁵⁵ A OMC publicou um documento intitulado *Brief Guide to the Customs Valuation Agreement*, onde, na introdução geral, apresenta a base primária para a valoração aduaneira, que é a aplicação do valor de transação (artigo 1 do AVA), com os ajustes indicados no artigo 8 do Acordo, apresentando o valor de transação como a base primária do Acordo de Valoração Aduaneira. WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Brief guide to the customs valuation agreement**. Third ed. Belgium, 1996.

⁵⁶ A prática das partes de manipular(em) o valor aduaneiro com o objetivo de reduzir os tributos aduaneiros incidentes em determinadas operações levou os membros fundadores do AVA a prever critérios específicos para a definição do valor aduaneiro, inclusive com a adição de valores ao “valor de transação”, de modo a impedir o uso do princípio do valor de transação como método de planejamento tributário.

⁵⁷ Para Vita, os ajustes ao valor de transação visam substituir o valor efetivamente praticado na operação para uma nova operação precificada de forma a homogeneizar os valores com os ajustes do AVA (VITA, op. cit., 93).

compra e venda internacional. Entre eles se incluem custos com embalagens, corretagens, etc., desde que suportados pelo comprador, mas não incluídos no preço da mercadoria. Só podem ser acrescentadas ao valor de transação verbas previstas no artigo 8 do AVA⁵⁸, o que impede que a arbitrariedade de cada administração descaracterize o valor de transação nos moldes previstos no Acordo internacional.⁵⁹

O valor de transação sempre será aplicável⁶⁰, salvo quando houver qualquer hipótese, prevista expressamente no AVA, que o torne inutilizável.⁶¹ As hipóteses previstas são⁶²: (a) não se trate a operação em questão de uma venda efetiva; (b) haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo importador; (c) a venda ou o preço estejam sujeitos a alguma condição ou contraprestação; (d) alguma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor; e (e) haja vinculação entre comprador e vendedor, desde que tal vinculação tenha influenciado o valor de transação.⁶³ De igual modo, devem ser satisfeitos três requisitos para a utilização do valor de transação: a) que se trate de uma venda; b) que a venda seja do país de exportação para o país de importação; e c) sejam efetuados os ajustes previstos no artigo 8 do AVA.⁶⁴ No caso de impossibilidade de utilização do primeiro método de valoração aduaneira, caberá ao aplicador da norma seguir para os demais métodos, de acordo com a regra prevista no AVA.⁶⁵

⁵⁸ AVA – 8.4. Na determinação do valor aduaneiro, nenhum acréscimo será feito ao preço efetivamente pago ou a pagar se não estiver previsto neste artigo.

⁵⁹ TREVISAN NETO, op. cit., p. 157.

⁶⁰ Nas notas explicativas do Comitê de Valoração Aduaneira há expressa menção ao valor de transação como “[...] o preço efetivamente pago ou a pagar, em uma venda para exportação para o país de importação [...]” (Nota Explicativa Comitê de Valoração Aduaneira 1.1; Artigo 1; 1). MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS. **Acordo sobre a implementação do artigo VII do acordo geral sobre tarifas e comércio 1994**. Disponível em: <www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1196685851.doc> Acesso em: 10 mar. 2018.

⁶¹ TREVISAN NETO, op. cit., p. 191.

⁶² Carvalho defende que também nos casos em que a fiscalização demonstre que o preço pago ou a pagar não corresponde ao valor declarado nos documentos, poderá haver a rejeição do valor de transação pela administração pública. (CARVALHO, op. cit., p. 165). Mesmo sentido é o da Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira.

⁶³ A falta de veracidade das informações constantes dos documentos de importação também prejudica o uso do primeiro método de valoração aduaneira.

⁶⁴ VITA, op. cit., p. 110.

⁶⁵ Na aplicação dos métodos de valoração aduaneira deve ser observada a ordem sequencial, ou seja, só poderá ser adotado o 2º método quando impossível a aplicação do primeiro, e assim em diante.

1.2.2.2 Segundo Método – Valor de transação de mercadorias idênticas às importadas

O segundo método de valoração aduaneira utiliza o valor de mercadorias idênticas exportadas para o mesmo país de importação, ao mesmo tempo ou em tempo aproximado. Trata-se de um método comparativo, tendo como elemento fundamental o conceito de mercadorias idênticas, previsto no artigo 15.2., *a, e c a e*, do AVA.⁶⁶

Deverão ser levados em conta, na aplicação deste método, a origem, o destino e o período da transação comercial comparada, além das condições de mercado, que deverão ser idênticas entre a operação paradigma, e aquela que será objeto de comparação, considerando o cenário de livre concorrência.⁶⁷

Além disso, conforme indicam as notas interpretativas ao artigo 2 do AVA, dois fatores devem ser levados em consideração para a comparação das operações: (a) venda em um mesmo nível comercial; (b) mesmas quantidades de mercadorias objeto de valoração.⁶⁸

Caberá à administração aduaneira apontar a operação a ser comparada. A critério da administração, o contribuinte poderá ser chamado a apresentar prova, ou mesmo contribuir apontando uma operação com mercadoria idêntica àquele objeto de investigação do valor aduaneiro.

⁶⁶ 2. (a) Neste Acordo entende-se por ‘mercadorias idênticas’ as mercadorias que são iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial. Pequenas diferenças nas aparências impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadram na definição; [...]

(c) as expressões mercadorias idênticas e mercadorias similares não abrangem aquelas mercadorias que incorporem ou comportem, conforme o caso, elementos de engenharia, desenvolvimento, trabalhos de arte e de *design* e planos e esboços para os quais não tenham sido feitos ajustes segundo as disposições do parágrafo 1 (b) (iv) do Artigo 8, pelo fato de terem sido tais elementos executados no país de importação;

(d) somente poderão ser consideradas idênticas ou similares as mercadorias produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração;

(e) somente serão levadas em conta mercadorias produzidas por uma pessoa diferente quando não houver mercadorias idênticas ou similares, conforme o caso, produzidas pela mesma pessoa que produziu as mercadorias objeto de valoração. (MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS, op. cit., 1994).

⁶⁷ VITA, op. cit., p. 111.

⁶⁸ Nota ao Artigo 2. 1. Na aplicação do Artigo 2, a administração aduaneira se baseará, sempre que possível, numa venda de mercadorias idênticas efetuadas no mesmo nível comercial e substancialmente nas mesmas quantidades das mercadorias objeto de valoração. Inexistindo tal venda, recorrer-se-á a uma venda de mercadorias idênticas, efetuada de acordo com qualquer uma das três seguintes:

(a) uma venda no mesmo nível comercial, mas em quantidades diferentes;

(b) uma venda em um nível comercial diferente, mas substancialmente nas mesmas quantidades; ou

(c) uma venda em um nível comercial diferente e em quantidades diferentes;

2. Existindo uma venda de acordo com qualquer uma dessas três condições, serão feitos ajustes, conforme o caso, para: (a) somente fatores relativos à quantidade; (b) somente fatores relativos ao nível comercial; ou (c) fatores relativos ao nível comercial e a quantidade. (MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS, op. cit., 1994).

1.2.2.3 Terceiro Método – Valor de transação de mercadorias similares às importadas

Já o terceiro método de valoração aduaneira visa comparar operações⁶⁹ com mercadorias similares.⁷⁰ O pressuposto para a averiguação da similaridade deve ser tanto o aspecto funcional, quanto o qualitativo das mercadorias. Deverá ser utilizado o critério temporal para a escolha da operação paradigma, bem como o meio de transporte nas operações.⁷¹

As mercadorias similares devem ser produzidas no mesmo país em que fabricadas as mercadorias sob valoração, e produzidas por uma pessoa diferente do fabricante das mercadorias sob fiscalização.⁷²

⁶⁹ Dois exemplos podem ser extraídos do Comentário 1.1. do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira: “[...] 7. Exemplo 1 – Chapas de aço de composição química, acabamento e dimensão idênticos, importadas para diferentes finalidades. Ainda que o importador utilize algumas das chapas para carrocerias de automóveis e outras para revestimentos de fornos, todavia são mercadorias idênticas. [...]”; Exemplo 4 – Bulbos de tulipa da mesma dimensão, porém de variedades diferentes, que produzem flores da mesma cor e possuem forma e dimensão aproximadamente iguais e como são comercialmente intercambiáveis, por isso são mercadorias similares [...]”. (MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS, op. cit., 1994).

⁷⁰ Importante a distinção entre mercadorias idênticas e mercadorias similares. Enquanto que o primeiro visa mercadorias de idênticas características, o segundo visa a comparação com mercadorias em idêntica posição no Sistema Harmonizado, devendo, no entanto, tal comparação observar outras mercadorias que tenham aspectos qualitativos equivalentes com as mercadorias da operação comparada. Mercadorias similares, para fins de aplicação do AVA, são “[...] as que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente. Entre os fatores a serem considerados para determinar se as mercadorias são similares incluem-se a sua qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial” (Artigo 15.2. (b) do AVA). (BRASIL, op. cit., 1994).

⁷¹ O extinto Conselho de Contribuintes se manifestou no sentido de que as mercadorias devem ter as mesmas funções para que sejam consideradas similares (Acórdão 302-37.903, Relator Luis Antonio Flora, de 23/08/2006).

⁷² CARVALHO, op. cit., p. 182.

O Decreto-Lei nº 37/66⁷³ estabelece critérios de compatibilidade para fins de aplicação do terceiro método, especialmente para as mercadorias objeto de benefícios fiscais. Esses critérios não conflitam com as previsões constantes do AVA.⁷⁴

Também neste método, a escolha da operação a ser comparada será de responsabilidade da administração pública, que poderá recorrer ao auxílio do contribuinte para tal decisão.

1.2.2.4 Quarto Método – Métodos dedutivos ou de decomposição do valor de revenda

O AVA delega aos países signatários a decisão de aceitar o pedido do contribuinte para a inversão do quarto para o quinto método.⁷⁵ No caso do Brasil, a legislação não permite que a inversão seja solicitada pelo contribuinte, mas somente pela fiscalização.

Neste método são comparados os valores entre mercadorias importadas, idênticas ou similares, envolvidas em operações de revenda entre empresas não vinculadas, descartados os ajustes do artigo 8º, e deduzidos custos como tributos incidentes na exportação, comissões e lucros do exportador.⁷⁶

⁷³ Decreto-Lei nº 37/66: Art. 18 - O Conselho de Política Aduaneira formulará critérios, gerais ou específicos, para julgamento da similaridade, à vista das condições de oferta do produto nacional, e observadas as seguintes normas básicas (Vide Decreto-lei nº 2.433, de 1988) (Vide Lei nº 12.767, de 2012):

I - Preço não superior ao custo de importação em cruzeiros do similar estrangeiro, calculado com base no preço normal, acrescido dos tributos que incidem sobre a importação, e de outros encargos de efetivo equivalente;

II - prazo de entrega normal ou corrente para o mesmo tipo de mercadoria;

III - qualidade equivalente e especificações adequadas.

§1º Ao formular critérios de similaridade, o Conselho de Política Aduaneira considerará a orientação de órgãos governamentais incumbidos da política relativa a produtos ou a setores de produção.

§2º Quando se tratar de projeto de interesse econômico fundamental, financiado por entidade internacional de crédito, poderão ser consideradas, para efeito de aplicação do disposto neste artigo, as condições especiais que regularem a participação da indústria nacional no fornecimento de bens.

§3º Não será aplicável o conceito de similaridade quando importar em fracionamento da peça ou máquina, com prejuízo da garantia de bom funcionamento ou com retardamento substancial no prazo de entrega ou montagem. BRASIL. Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 21 nov. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

⁷⁴ VITA, op. cit., p. 116.

⁷⁵ Regulamento Aduaneiro - Art. 83. Na apuração do valor aduaneiro, serão observadas as seguintes reservas, feitas aos parágrafos 4 e 5 do Protocolo Adicional ao Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, de 12 de abril de 1979 (Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, aprovado pelo Decreto Legislativo no 9, de 8 de maio de 1981, e promulgado pelo Decreto no 92.930, de 16 de julho de 1986):

I - a inversão da ordem de aplicação dos métodos previstos nos Artigos 5 e 6 do Acordo de Valoração Aduaneira somente será aplicada com a aquiescência da autoridade aduaneira; e

II - as disposições do Artigo 5, parágrafo 2, do Acordo de Valoração Aduaneira, serão aplicadas de conformidade com a respectiva nota interpretativa, independentemente de solicitação do importador. (MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS, op. cit., 1994).

⁷⁶ VITA, op. cit., p. 117.

Por conta da complexidade do quarto método, o AVA determina⁷⁷ que o valor aduaneiro seja calculado de acordo com os princípios contábeis internacionalmente reconhecidos.⁷⁸

Esse critério prevê duas formas distintas de valoração. A primeira, chamada de método dedutivo, prevista no art. 5.1. do AVA, toma como premissa a operação de comercialização no mercado interno do produto importado, e a segunda pressupõe a existência de processamento e revenda das mercadorias, quando não existir comercialização do produto importado em seu estado original no mercado interno do país importador.⁷⁹

A Nota Interpretativa ao artigo 5º apresenta exemplos que tornam mais fácil a compreensão do funcionamento deste método:

1. Entende-se por preço unitário pelo qual mercadorias são vendidas na maior quantidade total, o preço pelo qual se vende o maior número de unidades a pessoas não vinculadas àquelas de quem compram tais mercadorias, no primeiro nível comercial após a importação no qual tais vendas ocorrem [...].

⁷⁷ Trevisan Neto sugere que este método é espécie do gênero “preço de revenda menos tributos e lucro” (TREVISAN NETO, op. cit., p. 220).

⁷⁸ Os princípios contábeis internacionalmente reconhecidos devem seguir as orientações dos órgãos responsáveis pela uniformização de tais princípios. O Brasil, após internalizar o IFRS (*International Financial Reporting Standards* – internalizado pela Lei nº 11.638/2007), atualizou as suas normas internas, adaptando-as aos referidos princípios.

⁷⁹ Art. 5 – 1. (a) Se as mercadorias importadas ou mercadorias idênticas ou similares importadas forem vendidas no país de importação no estado em que são importadas, o seu valor aduaneiro, segundo as disposições deste Artigo, basear-se-á no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas ou as mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas desta forma na maior quantidade total ao tempo da importação ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração a pessoas não vinculadas àquelas de quem compram tais mercadorias, sujeito tal preço às seguintes deduções:

(i) as comissões usualmente pagas ou acordadas em serem pagas ou os acréscimos usualmente efetuados a título de lucros e despesas gerais, relativos a vendas em tal país de mercadorias importadas da mesma classe ou espécie;

(ii) os custos usuais de transporte e seguro bem como os custos associados incorridos no país de importação;

(iii) quando adequado, os custos e encargos referidos no parágrafo 2 do Artigo 8; e

(iv) os direitos aduaneiros e outros tributos nacionais pagáveis no país de importação em razão da importação venda das mercadorias.

(b) Se nem as mercadorias importadas nem as mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas ao tempo ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração, o valor aduaneiro que em circunstâncias diversas estaria sujeito às disposições do parágrafo 1 (a) deste Artigo, será baseado no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas ou as mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas no país de importação, no estado em que foram importadas, na data mais próxima posterior à importação das mercadorias objeto de valoração, mas antes de completados noventa dias após tal importação.

2. Se nem as mercadorias importadas, nem mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas no país de importação no estado em que foram importadas, e se assim solicitar o importador, o valor aduaneiro será baseado no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas e posteriormente processadas são vendidas no país de importação, na maior quantidade total, a pessoas não vinculadas, àquelas de quem compram tais mercadorias, levando-se devidamente em conta o valor adicionado em decorrência de tal processamento, e as deduções previstas no parágrafo 1 (a) deste Artigo. (MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS, op. cit., 1994).

Por exemplo, [...] 3. [...] ocorrem duas vendas: na primeira, 500 unidades são vendidas ao preço de 95 unidades monetárias cada; na segunda, 400 unidades são vendidas ao preço de 90. Neste exemplo, o maior número de unidades vendidas a um dado preço é 500; portanto, o preço unitário pelo qual se vende a maior quantidade total é 95.⁸⁰

Enquanto o primeiro sub método é mais adequado para mercadorias comercializadas no país de importação, com pouco ou nenhum grau de industrialização ocorrido após a sua importação, o segundo prevê uma maior atividade de industrialização sobre a mercadoria importada. Na prática aduaneira brasileira estes métodos são pouco utilizados.⁸¹

1.2.2.5 Quinto Método – Método computado ou verificação do custo ou valor de insumos e de fabricação

O Quinto Método é fundamentado na decomposição do valor de produção do bem importado.⁸² Neste método, a empresa estrangeira deve fornecer à RFB, de forma discriminada, os custos considerados no valor de produção do bem exportado, o que é considerado um problema na aplicação deste método.⁸³

O artigo 6º elucida que o método do valor computado se refere à soma das seguintes parcelas:

- (i) Custo ou valor dos materiais e da fabricação ou processamento, empregados na produção das mercadorias importadas;
- (ii) Montante para lucros e despesas gerais, igual ao usualmente encontrado em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie que as mercadorias objeto de valoração. Tais vendas devem ser para exportação para o país de importação e efetuadas por produtores do país de exportação.
- (iii) O custo ou o valor de todas as demais despesas necessárias para aplicar a opção de valoração escolhida pela parte, os custos e encargos referidos no artigo 8.2.⁸⁴

⁸⁰ Este exemplo foi apontado para a modalidade de apuração do valor aduaneiro com base no método dedutivo; o quarto método possui, ainda, outras modalidades de obtenção do valor aduaneiro, que podem ser melhor analisadas da leitura das obras de Trevisan Neto e Vita.

⁸¹ TREVISAN NETO, op. cit., p. 220.

⁸² O Quinto Método consiste, na prática, na decomposição dos valores envolvidos (custos de fabricação, matérias-primas, despesas) no custo de fabricação da mercadoria importada, inclusive o lucro da exportadora na operação de comércio exterior.

⁸³ VITA, op. cit., p. 121.

⁸⁴ CARVALHO, op. cit., p. 197.

Importa, para a aplicação desse método, que as mercadorias sejam fornecidas pelo exportador, ou mesmo diretamente pelo produtor, nunca por um terceiro desvinculado. Há quem defenda que as informações econômicas do processo produtivo podem ser fornecidas por uma associação industrial, o que não consta da literalidade do AVA.⁸⁵

Por envolver dados sigilosos do exportador, é um método de escassa aplicação na prática brasileira.⁸⁶

1.2.2.6 Sexto Método – Métodos residuais

O sexto e último método⁸⁷ prevê a possibilidade de arbitramento do valor aduaneiro pela autoridade aduaneira. Este método não autoriza a ampla discricionariedade do aplicador da norma, que deve atender critérios especificamente previstos na norma⁸⁸, de modo que o valor arbitrado seja o mais próximo possível do valor de transação efetivamente praticado.⁸⁹

Há determinação para que a valoração se dê de forma objetiva e motivada⁹⁰, o que está alinhado aos princípios que norteiam as atividades exercidas pela administração pública no Brasil.

Existe quem defenda que, nessa etapa da valoração aduaneira, são criados vários submétodos, com a aplicação escalonada de dois métodos anteriores (o 2º e o 3º),

⁸⁵ VITA defende a atuação da associação industrial. (VITA, op. Cit., p. 121.)

⁸⁶ Ibid., p. 124.

⁸⁷ AVA - Artigo 7. 1. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1 a 6, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994 e com base em dados disponíveis no país de importação.

2. O valor aduaneiro definido segundo as disposições deste Artigo não será baseado:

- a) no preço de venda no país de importação de mercadorias produzidas neste;
- b) num sistema que preveja a adoção para fins aduaneiros do mais alto entre os dois valores alternativos;
- c) no preço das mercadorias no mercado interno do país de exportação;
- d) no custo de produção diferente dos valores computados que tenham sido determinado para mercadorias idênticas ou similares, de acordo com as disposições do Artigo 6;
- e) no preço das mercadorias vendidas para exportação para um país diferente do país de importação;
- f) em valores aduaneiros mínimos;
- g) em valores arbitrários ou fictícios. BRASIL, op. cit., 1994.

3. Caso solicite, o importador será informado por escrito sobre o valor aduaneiro determinado segundo as disposições deste Artigo e sobre o método utilizado para determinar tal valor.

⁸⁸ Para Trevisan Neto o artigo 7.2. elenca os métodos expressamente proibidos pelo AVA (TREVISAN NETO, op. cit., p. 238).

⁸⁹ FOLLONI, op. cit., p. 91.

⁹⁰ VITA, Ob. Cit., p. 126.

possibilitando a comparação com mercadorias idênticas ou similares às exportadas por outro país diferente do exportador originário.⁹¹

Além dos critérios estabelecidos, a aplicação desse último método, e dos demais, no Brasil, não exige a administração pública da observância dos princípios tributários e administrativos, já que o valor aduaneiro tem influência direta na base de cálculo aplicável aos tributos aduaneiros. Assim, a administração pública não poderá utilizar critério não previsto em lei⁹², sob pena de ofensa ao princípio da legalidade, previsto na Constituição Federal.⁹³

1.3 Anexos do Acordo de Valoração Aduaneira

O AVA é composto ainda pelos Anexos I, II e III, que compõem o texto integral do Acordo. O Anexo I é composto pelas Notas Interpretativas⁹⁴, que têm por objetivo nortear a interpretação dos dispositivos do Acordo, e são de observância obrigatória. Estas notas tendem a evitar interpretações diversas em âmbito global, prejudicando a uniformidade na aplicação do Acordo.⁹⁵

Por sua vez, o Anexo II dispõe sobre a criação e o funcionamento do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA), que tem por objetivo garantir, no nível técnico, uniformidade na interpretação e na aplicação do AVA, e também orientar os Membros sobre assuntos referentes à Valoração Aduaneira, atuando como um órgão consultivo.⁹⁶ O Comitê Técnico era originalmente parte do Conselho de Cooperação Econômica (CCA). Este Conselho passou a ser chamado, em 1994, de Organização Mundial das Aduanas (OMA),

⁹¹ Ibid., p. 124.

⁹² Na Instrução Normativa SRF nº 327/03 há expressa indicação de que o sexto método de valoração aduaneira só poderá ser utilizado se atendidos os seguintes requisitos: - comprovada inaplicabilidade de todos os demais métodos previstos no AVA; - seja baseado em critérios objetivos e razoáveis, em harmonia com os princípios do AVA; - esteja em consonância com os princípios previstos na Constituição Federal; - sejam observado o disposto no artigo 7.2. do AVA. (TREVISAN NETO, Op. Cit., p. 239.)

⁹³ Ibid., p. 239.

⁹⁴ Art. 14. As notas contidas no Anexo I deste Acordo formam parte integrante dele e os artigos deste Acordo devem ser interpretados e aplicados conjuntamente com suas respectivas notas. Os Anexos II e III também formam parte integrante deste Acordo. (BRASIL, op. cit., 1994).

⁹⁵ TREVISAN NETO, op. cit., p. 94.

⁹⁶ Art. 18.2. Será criado um Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (doravante denominado 'Comitê Técnico'), sob os auspícios do Conselho de Cooperação Aduaneira (doravante denominado 'CCA'), que exercerá as atribuições enunciadas no Anexo II deste Acordo e que funcionará de acordo com as normas contidas no referido anexo. (MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS, op. cit., 1994.).

órgão composto por 182 administrações aduaneiras.⁹⁷ O Comitê Técnico é parte integrante da OMA.

As orientações do Comitê podem vir na forma de Notas Explicativas, Comentários, Opiniões Consultivas, Estudos de Casos e Estudos.⁹⁸ Ao contrário das disposições contidas no Anexo I, as manifestações do Comitê Técnico não vinculam os Países-Membros, mas tão somente servem para orientá-los. As orientações não superam dispositivos constantes da legislação interna de cada País.⁹⁹

No Brasil, essas orientações constam do Anexo da Instrução Normativa SRF nº 318/03, que, são normas complementares de direito tributário por força do disposto no artigo 96 do Código Tributário Nacional.¹⁰⁰

Há quem chame a atenção¹⁰¹ para o fato de o Brasil não ter inserido os Comentários e as Decisões originadas do CTVA da OMA em sua legislação ordinária, mas em normas complementares, o que tornou tais atos de pouco conhecimento e aplicação

⁹⁷ WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Membership**. 2018. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/wco-members/list-of-members-with-membership-date.pdf?db=web>> Acesso em: 20 fev. 2018.

⁹⁸ Macedo detalha a função de cada um dos documentos: “I – Notas Explicativas: Uma nota explicativa esclarece os pontos de vista do Comitê Técnico sobre uma questão de caráter geral que se levanta em relação a uma ou várias disposições do Acordo. As notas explicativas também podem examinar as práticas comerciais relacionadas com a questão e extrair conclusões necessárias. Uma nota explicativa permitirá que as administrações aduaneiras apliquem uma disposição do Acordo a certo número de situações comerciais nela enfocadas; II – Comentários: Um comentário é composto de uma série de observações sobre determinada parte do texto do Acordo, visando esclarecer as situações em que a interpretação literal carece de orientações adicionais. Os comentários, caso necessário, podem conter exemplos. Assim, geralmente, os comentários fornecem às administrações aduaneiras orientações a respeito da aplicação de determinada parte do Acordo a certo número de situações; III – Opiniões Consultivas: Uma opinião consultiva responde uma questão sobre a aplicação do Acordo em determinada situação, composta por fatos reais ou teóricos. Assim, quando os fatos em uma situação real são idênticos àqueles descritos na opinião consultiva, as administrações aduaneiras tem a seu dispor uma solução clara para o caso, nas situações em que os fatos não são idênticos, provavelmente a opinião consultiva não possa ser diretamente aplicável, no entanto, pode servir como guia para a solução do problema; IV – Estudos de casos: um estudo de caso é uma exposição de fatos baseada em uma transação comercial real, que possa ser usada para demonstrar a aplicação prática de uma ou mais disposições do Acordo; V – Estudos: Um estudo apresenta as conclusões de uma análise minuciosa de alguma questão relacionada com o Acordo e, em particular, de uma questão submetida ao Comitê Técnico, de acordo com o estabelecido no parágrafo 2(b) do Anexo II ao Acordo, e que não possa ser respondida apropriadamente por algum dos outros instrumentos já citados. Um estudo pode também tratar de questões internas do Comitê Técnico ou tomar a forma de um relatório ao Comitê de Valoração Aduaneira, e, por isso, ter sua divulgação restrita as esferas governamentais” (MACEDO, op. cit., p. 75).

⁹⁹ TREVISAN NETO, op. cit., p. 100.

¹⁰⁰ Carvalho defende que as decisões e atos emanados do Comitê de Valoração Aduaneira e do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, em que pese não constituírem novos acordos internacionais, vinculam os Países-Membros e devem ser por eles observados (CARVALHO, op. cit., p. 105).

¹⁰¹ Como indicado anteriormente, o fato dos atos emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira se encontrarem em normas internas da Receita Federal do Brasil (Instruções Normativas) faz com que referidos atos sejam encarados como atos que vinculam a atividade administrativa, sem possuir, contudo, o mesmo *status* do que foi outorgado ao AVA.

prática na atividade de valoração aduaneira brasileira e, conseqüentemente, no uso do AVA, em desacordo aos demais países signatários.

Não obstante as posições contrárias¹⁰², nos perfilamos à linha de que, por força do exercício de atividade vinculada, os auditores-fiscais da RFB devem seguir as orientações do Comitê internalizadas à legislação brasileira.

Já o Anexo III estabelece regras para a aplicação do AVA nos Países em Desenvolvimento, garantindo-lhes vantagens adicionais, de modo a criar um cenário de igualdade entre os Países-Membros. O Brasil, por enquadrar-se em tal classificação, optou pela reserva quanto à aplicação da inversão dos métodos aludidos nos artigos 5º e 6º, estabelecendo em sua legislação interna que tal inversão só ocorrerá com a anuência da autoridade aduaneira.

1.4 (Não) Uso dos Métodos de Valoração pela Aduana brasileira

Apesar de o AVA ter cumprido os requisitos constitucionais para a sua internalização ao direito brasileiro, não é utilizado de forma plena pela Receita Federal em suas atividades de fiscalização.

A valoração aduaneira das mercadorias importadas tem por base legal o Decreto Legislativo nº 30/1994, regulamentado pelos artigos 76 e seguintes do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) e, ainda, pelas Instruções Normativas SRF nºs 318 e 327¹⁰³, de 2003¹⁰⁴, e também a Medida Provisória nº 2.158-35.

Ocorre, porém, que as autoridades aduaneiras brasileiras não aplicam o Acordo em sua integralidade, pois os dispositivos da legislação citados apontam para o uso de

¹⁰² Cf. Há quem defenda, inclusive, que a utilização dos Estudos de Casos do Comitê para aplicação das regras do AVA geraria ofensa ao artigo 108, § 1º, do CTN, que veda a analogia para fins de imposição de tributos (TREVISAN NETO, op. cit., p. 102.), já Macedo compartilha desta opinião, manifestando-se no sentido de que os atos emanados do Comitê não possuem natureza vinculativa, nem seguem os trâmites dos acordos internacionais, o que os deixa sem qualquer força vinculante. MACEDO, Leonardo Correia Lima. Valoração aduaneira: força legal dos atos do CVA e do CTVA. In: TREVISAN, Rosaldo (coord.). **Temas atuais de direito aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015. p. 137. Nesse sentido também: TORRES, Heleno Taveira. Imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. ajustes do valor de transação com *royalties* e serviços. In: _____. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. II. p. 197-199.

¹⁰³ Sobre o conteúdo da IN SRF nº 327/03, Trevisan Neto aponta que nela constam procedimentos não previstos no AVA, como a comparação do valor declarado pelo importador com listas de preços extraídas da internet (TREVISAN NETO, op. cit., p. 298-299).

¹⁰⁴ Há, também, a Instrução Normativa SRF nº 318/2003, através da qual foram internalizados os Comentários proferidos pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, órgão da Organização Mundial do Comércio voltado para dirimir dúvidas acerca da aplicação do AVA.

procedimentos alternativos, aplicados quando houver dúvidas acerca do valor aduaneiro das mercadorias indicado pelo importador.¹⁰⁵

Esses procedimentos “alternativos” não preveem o uso dos métodos de valoração aduaneira previstos no AVA, passando diretamente para o arbitramento do valor aduaneiro estabelecido pela fiscalização.

A definição do valor aduaneiro pode influenciar, positiva ou negativamente, a arrecadação tributária. Por essa razão, há quem defenda que tal impacto gera, em alguns auditores da Receita Federal do Brasil lotados nas repartições aduaneiras¹⁰⁶, uma análise do valor aduaneiro praticado na operação de comércio exterior sob um viés estritamente fiscal, o que macula a correta aplicação do AVA no Brasil.¹⁰⁷

Sobre essa questão, há dois entendimentos.

De um lado, os que se posicionam contra, defendendo que orientações em tal sentido são incompatíveis com o AVA, pois há expressa vedação no Acordo.¹⁰⁸ Além disso,

¹⁰⁵ Medida Provisória n. 2.158-35: Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis. BRASIL. Medida Provisória n. 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. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 27 ago. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

¹⁰⁶ Há forte crítica por parte de alguns auditores lotados na aduana quanto ao papel da Receita Federal do Brasil como órgão responsável pelo controle aduaneiro. Esta condição não ocorre apenas no Brasil, mas também no Reino Unido, por exemplo. Todavia, no Brasil, a cumulação de papéis faz com que alguns atos normativos internos editados pela Receita Federal tenham conteúdo fiscalista, corrompendo a essência do AVA, como é o caso da Instrução Normativa nº 327/2003, que inclui no valor aduaneiro custos não previstos no AVA. Werneck, por sua vez, defende a cumulação de atividades, já que a aduana, além de exercer o controle das fronteiras, exerce também o papel de protetora da economia nacional, não no sentido protecionista, mas no sentido de controlar o comércio ilegal nas fronteiras. WERNECK, Paulo. **Missão da aduana brasileira sob a ótica empresarial**. Curitiba: Juruá, 2008. p. 32.

¹⁰⁷ Já no artigo 1º, inciso XVIII do Regimento Interno da RFB há a previsão para o órgão “[...] dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar o controle do valor aduaneiro.” MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria MF n. 203, de 14 de maio de 2012. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 17 maio 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37965>> Acesso em: 30 mar. 2018.

¹⁰⁸ VITA, op. cit., p. 127

no lugar do procedimento de valoração aduaneira, a legislação brasileira prevê procedimentos de controle aduaneiro pautados em norma administrativa que visa, ao invés de verificar o valor aduaneiro praticado na operação de importação, apurar a prática de ilícito, penalizado com a perda da mercadoria, o que é importante e será abordado em tópico específico.¹⁰⁹

De outro, há quem entenda que não há qualquer irregularidade nas normas internas editadas pela RFB, já que apenas regulamentam conteúdo previsto no artigo 68 da MP nº 2.158-35¹¹⁰, que estaria em consonância com as previsões do AVA. Para esta corrente, por inexistir rol taxativo na legislação das operações consideradas suspeitas para fins de fiscalização aduaneira, a autoridade cria as hipóteses que entenda supostamente irregulares.¹¹¹

Tal prática nos parece ilegal. Perfilhamos o entendimento de que, a partir do momento em que o acordo internacional é inserido na legislação brasileira, este revoga normas contrárias e passa a ser de observância obrigatória pelas normas futuras.

¹⁰⁹ Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011: Art. 1º O procedimento especial de controle aduaneiro estabelecido nesta Instrução Normativa aplica-se a toda operação de importação ou de exportação de bens ou de mercadorias sobre as quais recaia suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento, independentemente de ter sido iniciado o despacho aduaneiro ou de que o mesmo tenha sido concluído.

Art. 2º As situações de irregularidade mencionadas no art. 1º compreendem, entre outras hipóteses, os casos de suspeita quanto à:

I - autenticidade, decorrente de falsidade material ou ideológica, de qualquer documento comprobatório apresentado, tanto na importação quanto na exportação, inclusive quanto à origem da mercadoria, ao preço pago ou a pagar, recebido ou a receber; [...]

§ 1º As dúvidas da fiscalização aduaneira quanto ao preço da operação devem estar baseadas em elementos objetivos e, entre outras hipóteses, na diferença significativa entre o preço declarado e os:

I - valores relativos a operações com condições comerciais semelhantes e usualmente praticados em importações ou exportações de mercadorias idênticas ou similares;

II - valores relativos a operações com origem e condições comerciais semelhantes e indicados em cotações de preços internacionais, publicações especializadas, faturas comerciais pro forma, ofertas de venda, dentre outros;

III - custos de produção da mercadoria;

IV - valores de revenda no mercado interno, deduzidos os impostos e contribuições, as despesas administrativas e a margem de lucro usual para o ramo ou setor da atividade econômica. [...]. RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa RFB n. 1169, de 29 de junho de 2011. Estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 30 jun. 2011. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16141>> Acesso em; 30 mar. 2018.

¹¹⁰ Art. 68. Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplicar-se-á na forma a ser disciplinada pela Secretaria da Receita Federal, que disporá sobre o prazo máximo de retenção, bem assim as situações em que as mercadorias poderão ser entregues ao importador, antes da conclusão do procedimento de fiscalização, mediante a adoção das necessárias medidas de cautela fiscal. (BRASIL, op. cit., 2001).

¹¹¹ MOURA, Caio Roberto Souto de. **Poder de polícia aduaneira e os procedimentos especiais de controle aduaneiro**. São Paulo: FISCOSOft, 2012. p. 131.

Ainda, a falta de uma uniformidade na prática aduaneira, no Brasil, em comparação aos demais membros da OMC, gera insegurança jurídica nos operadores jurídicos nacionais, originada da inobservância das normas internacionais.¹¹²

Um exemplo do desuso do AVA no Brasil é o artigo 88 da MP nº 2.158-35, que considera o arbitramento como o método a ser adotado imediatamente quando não puder ser considerado o valor exposto nos documentos de importação, inclusive prevendo a aplicação de uma multa duplicada para os casos em que houver a prática de fraude, como se verá adiante. Ou seja, o arbitramento será aplicado tanto nas hipóteses de subvalorização como de subfaturamento, diferenciadas apenas nas sanções, majoradas no segundo caso.

Foi o que ocorreu no caso-base, no qual os documentos apresentados pelo importador foram desconsiderados para fins de comprovação do valor aduaneiro das mercadorias importadas, pois no entender da autoridade aduaneira não refletiriam a realidade e, portanto, seriam ideologicamente falsos.

A apontada falsidade da fatura comercial no caso apresentado motivou a não aplicação do AVA. Ocorreu, por isto, o início do procedimento especial de fiscalização previsto na IN RFB nº 1.169/2011, que findou na aplicação da pena de perdimento sobre a mercadoria objeto de fiscalização.

Se o AVA tivesse sido aplicado corretamente, teriam sido incluídos no valor aduaneiro das mercadorias os descontos comerciais concedidos pelo exportador, adequando-se o valor aduaneiro da carga, conforme o disposto no artigo 8 do referido acordo.¹¹³

1.4.1 Impacto nos Tributos Internos

O AVA é considerado, além de uma parametrização internacionalmente válida, também uma norma antielisiva, tendo como um dos seus principais objetivos evitar que o importador, em conluio ou não com o exportador, utilize o valor aduaneiro como meio de redução dos tributos incidentes nas suas mercadorias. Como dito, os ajustes ao “valor de

¹¹² Conforme prevê o artigo 98 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966).

¹¹³ Aos contribuintes que se deparem com situações semelhantes, restará a alternativa de buscar o Poder Judiciário, através de medida judicial, a fim de impor à administração pública o cumprimento dos dispositivos do Acordo internacional. Por força da constante mutabilidade do posicionamento dos tribunais brasileiros, optamos por não inserir no presente trabalho casos passados. Cabe, no entanto, apontar que o entendimento que hoje prevalece é no sentido de julgar válidos os atos infralegais emanados da administração pública, pois esta age de acordo com o artigo 237 da Constituição Federal de 1988, que delega ao Ministério da Fazenda o controle e fiscalização sobre as atividades de comércio exterior.

transação” previstos no artigo 8 do AVA configuram uma ferramenta para evitar a manipulação de dados pelo importador.

A metodologia adotada para o cálculo do valor aduaneiro terá influência direta sobre outros tributos. Isso porque, em razão da possibilidade de modificação do valor do produto importado, esta alteração terá consequências nos tributos internos¹¹⁴, especialmente os que se relacionam com o princípio da não-cumulatividade, ou os que consideram o custo de determinada mercadoria para o seu cálculo efetivo. Dessa forma, para os tributos sujeitos ao princípio da não-cumulatividade, o valor do produto influenciará o valor do crédito do importador, para fins de cálculo do *quantum* devido em razão da saída do produto. Isso acontecerá tanto para tributos federais que adotam tal princípio, como o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quanto para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tributo estadual.

Tal influência, todavia, não para aí, já que o valor de entrada de uma mercadoria influenciará, indiretamente, também os tributos incidentes sobre as receitas e os lucros, como o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL), inclusive para fins de quantificação do estoque, o que influenciará o lucro operacional da pessoa jurídica importadora.¹¹⁵

Uma simples alteração no valor aduaneiro em razão da substituição do “valor de transação” por um segundo método, ou pelo arbitramento do valor aduaneiro, fará com que o custo do produto importado seja majorado, impactando, dessa forma, em todos os cálculos e previsões realizados pelo empresário, prejudicando todo o seu planejamento de vendas e custos em determinado período de atividade.

¹¹⁴ No presente estudo intitularemos tributos internos aqueles que incidem em etapa posterior ao desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas.

¹¹⁵ Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99): Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração.

§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal. BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 17 jun. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

Vê-se, assim, que o regular cumprimento das disposições do AVA terá importante reflexo para os importadores, seja em suas atividades aduaneiras, seja no mercado interno, especialmente no que concerne à tributação.

1.4.2 Implicações do descumprimento do AVA pelas autoridades brasileiras

A OMC tem, dentre as suas funções, agir nas soluções de controvérsias oriundas das relações comerciais entre os seus Países signatários, inclusive no tocante à aplicação dos acordos internacionais por ela administrados.

Dessa forma, o Brasil, em razão da não aplicação do AVA por suas autoridades aduaneiras¹¹⁶, fica sujeito à abertura de um painel, perante o Órgão de Solução de Controvérsias da OMC. Ao Brasil restará apenas se defender, seguindo o rito previsto no Entendimento sobre as Regras de Procedimento que Governam a Solução de Controvérsias.

O Brasil, caso julgado e condenado pelo Órgão de Solução de Controvérsias, deverá tomar medidas para ajustar a sua política interna, sob pena de sofrer com medidas de compensação que podem vir a ser tomadas pelos demais membros da OMC¹¹⁷.

1.5 Conclusões Parciais

O presente capítulo abordou o AVA, os diversos métodos de valoração e a sua aplicação nas atividades de comércio exterior.

O princípio do “valor de transação” orienta o aplicador a priorizar o uso do efetivo valor praticado na transação comercial internacional, acrescido do valor do seguro e frete, efetuando os ajustes previstos no artigo 8 do AVA. Caso não seja possível utilizar o “valor de transação”, desde que presentes os pressupostos previstos para tal rejeição, o aplicador da norma utilizará os demais métodos previstos no AVA, em ordem sequencial.

A importância do cumprimento do AVA decorre não apenas de seu reflexo sobre a tributação aduaneira, mas também sobre os tributos incidentes após o desembaraço

¹¹⁶ MAZZUOLI indica que o Estado que descumpra o tratado viola a boa-fé prevista na Convenção de Viena de 1969 e fica responsável perante o âmbito internacional. (MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de direito internacional público. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 290)

¹¹⁷ AMARAL JÚNIOR aponta, inclusive, que o Brasil pode ter contra si suspensas aplicações de concessões e outras obrigações contidas nas normas da OMC, caso não cumpra a determinação do Órgão de Solução de Controvérsias. (AMARAL JÚNIOR, Alberto do. Curso de direito internacional público. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 437)

aduaneiro, “tributos internos”, pois impactará nas atividades do importador após a importação, majorando ou reduzindo, nos casos de superfaturamento, o custo do produto.

Assim, o fato de existirem, no direito brasileiro, leis que preveem aplicação de formas distintas de valoração aduaneira, sem observar a ordem prevista no Acordo internacional gera reflexos tributários e aduaneiros, especialmente na aplicação das sanções.

Se a imposição contrária ao AVA surgir através de exigência no curso do procedimento de despacho aduaneiro de importação, o importador terá o direito à opor manifestação de inconformidade em face da exigência.¹¹⁸ Ao auditor-fiscal caberá acatar os argumentos apresentados pelo importador e proceder à aplicação das regras de controle do valor aduaneiro nas diretrizes do AVA, ou lavrar auto de infração, iniciando a fase administrativa litigiosa.

No caso apontado na introdução deste trabalho, o AVA não foi aplicado em sua integralidade. A fiscalização questionou o importador sobre o valor praticado na operação e, ao se deparar com divergência entre uma importação, do mesmo importador, por modal de transporte diferente¹¹⁹, decidiu por dar início a procedimento especial de fiscalização aduaneira.

Ato contínuo, sem observar a sequência dos métodos previstos no Acordo, foi utilizado o arbitramento para apontar o correto valor da carga, sem expor ao importador os critérios utilizados para a conclusão.

Além disso, por considerar a fatura comercial apresentada pelo importador ideologicamente falsa, aplicou a pena de perdimento sobre a mercadoria.

Houvesse sido aplicado o AVA, caberia à fiscalização aduaneira indagar ao importador os motivos da diferença de preço. Caso concluísse, por meio de parecer fundamentado, pela rejeição do “valor de transação”, passaria para os métodos subsequentes de valoração aduaneira, até definir o valor aduaneiro da operação, com base nos critérios previstos no acordo internacional.

¹¹⁸ Instrução Normativa SRF nº 680/06: Art. 42. As exigências formuladas pela fiscalização aduaneira e o seu atendimento pelo importador, no curso do despacho aduaneiro, deverão ser registrados no Siscomex.

§1º Sem prejuízo do disposto no caput, na hipótese de a exigência referir-se a crédito tributário ou direito comercial, o importador poderá efetuar o pagamento correspondente, independentemente da formalização do processo administrativo fiscal.

§2º Havendo manifestação de inconformidade, por parte do importador, em relação à exigência de que trata o §1º, o crédito tributário ou direito comercial será constituído mediante lançamento em auto de infração, que deverá ser lavrado em até 3 (três) dias úteis.

¹¹⁹ A diferença de valores dos fretes cobrados pelos transportadores marítimos e aéreos é significativa, isso porque o último, além de se tratar de um meio de transporte mais célere que o primeiro, não tem a capacidade de suportar a quantidade de cargas que o primeiro modal transporta, sendo, assim, mais caro. Tal fato não foi levado em conta pela autoridade aduaneira no caso prático abordado na introdução.

2 SUBFATURAMENTO VERSUS SUBVALORAÇÃO (ERRO X FRAUDE)

2.1 Diferenças Conceituais entre Erro e Fraude

O erro e a fraude¹²⁰ não se confundem. Essa premissa é basilar para diferenciar a *subvaloração* do *subfaturamento*, já que o primeiro pressupõe um erro do intérprete na aplicação dos dispositivos do AVA, sem dolo¹²¹, ou seja, sem intenção de omitir ou alterar a verdade dos fatos, enquanto o segundo traduz ato praticado com ardil, de forma intencional, buscando a alteração da verdade dos fatos, por ação ou omissão, para reduzir o valor aduaneiro da mercadoria.¹²²

Enquanto o erro envolve uma falsa representação por parte de quem atua, indicadora de falta de má-fé, por mero desconhecimento, ou mesmo por divergências interpretativas acerca das regras de valoração aduaneira¹²³, a fraude pressupõe representação correta da realidade por quem atua e o emprego de meios que busquem ocultá-la do destinatário de uma informação, realizada com má-fé (objetivando a efetiva redução da carga tributária na importação por meio ardiloso, como, por exemplo, a falsidade documental, a alteração da realidade dos fatos, etc.). A fraude é, portanto, um recurso utilizado para causar no destinatário da informação uma falsa representação da realidade, consistindo na prática de ato, de forma consciente e intencional, com o objetivo de lesar direitos de terceiros.

No caso da fraude aplicada à valoração aduaneira, por exemplo, esta poderá se configurar em subfaturamento, quando houver intenção de reduzir o valor aduaneiro, com vistas à redução da carga tributária incidente na operação de comércio exterior, ou em superfaturamento, quando houver a intenção de, por exemplo, efetuar uma remessa de valores para o exterior além dos efetivamente praticados na operação de importação.¹²⁴

¹²⁰ A fraude à lei é, na visão de Rubinstein, junto ao abuso do direito, um dos delimitadores negativos da boa-fé objetiva. RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. (Série doutrina tributária), v. 3, p. 37.

¹²¹ O termo será aqui empregado em conformidade com a definição clássica de dolo, como conhecimento e vontade de todos os elementos da infração, no sentido do art. 18, I, CP.

¹²² Os dicionários conceituam o verbo errar como “incorrer em erro, em engano”, enquanto que o verbo fraudar é definido como “agir de má-fé com o intuito de fazer (alguém) acreditar em algo que não é verdadeiro; iludir, ludibriar”.

¹²³ Na visão de Trevisan Neto, o erro, no caso da valoração aduaneira, consiste em uma declaração de valor inferior resultado de divergências interpretativas quanto à aplicação do AVA. Um erro no enquadramento do caso concreto aos métodos de valoração aduaneira (TREVISAN NETO, op. cit., p. 208).

¹²⁴ SOUZA, Edino Cezar Franzio de. A fraude à lei no direito tributário brasileiro. **Revista de Direito UPIS**, Brasília, DF, v.8, n. 8, p. 83-104, 2010.

A legislação tributária brasileira já apresenta diferença no tratamento dos dois institutos sem, contudo, conceituar o erro. A fraude encontra-se definida na Lei n. 4.502, de 1964, que em seu artigo 72 a conceitua como:

[...] tôda 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 impôsto devido e a evitar ou diferir o seu pagamento.¹²⁵

Em que pese essa definição, a delimitação entre fraude e erro, para fins de aplicação de sanções administrativas, é tema que gera inúmeras discussões, em especial, as decorrentes da redação do artigo 136¹²⁶ do Código Tributário Nacional¹²⁷ e do artigo 94 do Decreto-Lei nº 37/66¹²⁸, que apontam para uma espécie¹²⁹ de responsabilidade objetiva nas infrações tributárias/aduaneiras.¹³⁰

¹²⁵ BRASIL. Lei n. 4.052, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sôbre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 30 nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

¹²⁶ Lei nº 5.172/66 (CTN): 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. BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 31 out. 1966b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

¹²⁷ Sobre o artigo 136 do CTN, Bandeira de Mello apontou que este dispositivo afasta a necessidade de presença de dolo, mantendo consagrada a necessidade de culpa para aplicação das sanções tributárias. MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. *Infração fiscal: dever acessório; declaração de número de cadastro; objetividade das infrações fiscais*. In: BALEEIRA, Aliomar. **Textos selecionados de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1983, p. 63-65. Nesse sentido, também, Nobre Júnior, que defende a impossibilidade de responsabilidade objetiva nas infrações administrativas NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Sanções administrativas e princípios de direito penal*. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 219, p. 127-151, jan. 2000.

¹²⁸ Decreto-Lei nº 37/66: 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. BRASIL. Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966a. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 21 nov. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

¹²⁹ Em que pese o termo “responsabilidade objetiva” ser exaustivamente utilizado na doutrina e jurisprudência, o simples fato de existir um sopesamento da responsabilidade junto aos demais princípios existentes no ordenamento (boa-fé, por exemplo), denota não tratar-se de responsabilidade objetiva.

¹³⁰ Silva aponta que a redação de tais dispositivos, especialmente do artigo 136 do CTN levou parte da doutrina a adotar, sem distinção, a tese da responsabilidade objetiva para os ilícitos tributários não penais, o que seria a principal diferença entre estes ilícitos e os ilícitos tributários penais. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 244.

Via de regra¹³¹, para a maior parte das sanções tributárias e aduaneiras previstas no direito brasileiro, bastará que seja comprovada a ocorrência do ilícito previsto em lei para a aplicação da norma sancionadora.¹³²

No direito comparado, há exigência de demonstração da culpabilidade do agente, mesmo em países que adotam dispositivos semelhantes¹³³ aos do artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN) e 94 do Decreto-Lei nº 37/66.¹³⁴

Já no Brasil, em que pese a previsão legal da responsabilidade objetiva em matéria tributária/aduaneira, há diversas correntes doutrinárias sobre a temática. Há quem defenda¹³⁵ que essa responsabilidade objetiva deve passar por temperamento em sua aplicação¹³⁶, já que a própria lei federal prevê a possibilidade de inclusão de responsabilidade subjetiva na lei sancionatória¹³⁷, e também pela previsão constante do próprio CTN de aplicação da equidade e do *in dubio pro contribuinte*.¹³⁸ Outra linha aponta que a redação do artigo 136 do CTN é vista de forma equivocada pelos intérpretes, pois o legislador não quis, ao redigir o dispositivo, apontar para a responsabilidade objetiva das

¹³¹ A moderna jurisprudência indica que, caso o contribuinte tenha adotado as cautelas de praxe, não poderá ser responsabilizado objetivamente pela irregularidade cometida, pois estas cautelas evidenciarão a boa-fé e, conseqüentemente, afastarão a responsabilidade do contribuinte pelo ilícito cometido. (REsp 1657359/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/03/2018, DJe 19/03/2018)

¹³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Infração tributária e sanção. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Sanções administrativas tributárias**. Fortaleza: Dialética, 2004, p. 422.

¹³³ Na Espanha, houve uma modificação na redação do artigo 77 da *Ley General Tributaria*, no qual foi inserida a expressão “[...] *incluso a título de simple negligencia*”, e apreciando tal alteração o Tribunal Constitucional Espanhol indicou que esta modificação “[...] *no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido em la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa*” (STC 76/1990) (SILVA, op. cit., p. 246).

¹³⁴ Alemanha, Estados Unidos e Itália, por exemplo, possuem em suas respectivas leis dispositivos expressos indicando a necessidade de averiguação da culpabilidade do infrator para a imposição da sanção tributária (SILVA, op. cit., p. 246-247).

¹³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 632.

¹³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 843.

¹³⁷ Para Silva, a culpabilidade deve integrar o núcleo essencial da norma sancionatória, já que deve ser presumido que o agente age com liberdade e consciência para decidir entre o lícito e o ilícito. Aponta o Autor, ainda, a existência de duas correntes distintas: a) não há sanção sem culpa – que entende descabida a imposição de sanções sem a presença de culpa do acusado; b) a pena não poderá ultrapassar a medida da culpabilidade – a culpabilidade, para esta corrente, serve não para constatar a infração, ou não, mas para dosar a pena a ser imposta ao infrator, que deve guardar correlação com o seu grau de culpabilidade, aferido no caso concreto (SILVA, op. cit., p. 318-319).

¹³⁸ 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. BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

infrações tributárias, mas para a irrelevância da presença de dolo, subsistindo a necessidade de culpa¹³⁹, já que o próprio CTN, em seu artigo 172, II e IV¹⁴⁰, aponta que o erro ou ignorância podem levar à remissão tributária.¹⁴¹ Corrente contrária aponta que o artigo 136 do CTN impede que o aplicador da norma teça quaisquer considerações de cunho subjetivo ao avaliar a imposição de sanção ao infrator tributário, pois o artigo veicula presunção absoluta, descabendo, portanto, qualquer deliberação acerca dos motivos do descumprimento da obrigação.¹⁴² Outra linha adota um ponto médio¹⁴³ entre as posições acima, indicando que, do conflito resultante entre o “[...] estado de necessidade da administração” e a presunção de inocência em favor do contribuinte, o artigo 136 do CTN serve como uma presunção relativa de culpa na aplicação das sanções fiscais¹⁴⁴, o que não se confunde com a responsabilidade objetiva, pois no caso da presunção o acusado tem o direito de provar, em processo administrativo, a inexistência de culpa para excluir a imposição da penalidade, o que não ocorre com a responsabilidade objetiva.¹⁴⁵

¹³⁹ Para a averiguação da culpabilidade do agente, é necessário que seja auferido se este agiu com imprudência, negligência ou imperícia, ainda que não tenha tido, no caso concreto, a intenção de cometer a infração. Cf. MARTINS, Fausto de Sanctis. Culpabilidade e Punibilidade. *Revista Jurídica Virtual*, Brasília, DF, v.3, n. 33, p. 1-3, fev. 2002. Disponível em: <file:///C:/Users/Usu%C3%A1rio/Downloads/882-1766-1-SM.pdf> Acesso em: 5 mar. 2018.

¹⁴⁰ CTN: Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: [...]

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; [...]

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso. BRASIL, op. cit., 1966b).

¹⁴¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 431-432. Nessa mesma linha: NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 105; e MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: _____. (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 173.

¹⁴² SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 205; CASSONE, Vittorio. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 475-476; COSTA JUNIOR, Paulo José da Costa; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, p. 111.

¹⁴³ Uma posição que merece destaque é a adotada por Coelho, que argumenta inaplicável ao ilícito fiscal o princípio da responsabilidade subjetiva como regra. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Da sanção tributária*, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 74-75.

¹⁴⁴ Corroborando tal posição, o STJ, quando do julgamento do REsp 1.371.211/PR, apontou: “Muito embora a regra seja a responsabilidade objetiva pelo cometimento de infrações tributárias (art. 136, do CTN e art. 94, caput e §2º, do Decreto-Lei n. 37/66), a responsabilidade subjetiva é admitida quando a lei assim o estabelece. Tal ocorre no art. 95, I, do Decreto-Lei n. 37/66 que exige o concurso, e no art. 95, II, que em interpretação conjunta com o art. 112, do CTN, exige a culpa in eligendo ou in vigilando, conforme a jurisprudência consagrada na Súmula 138 do extinto TFR: “A pena de perdimento de veículo utilizado em contrabando ou descaminho somente é aplicada se demonstrada a responsabilidade do proprietário na prática do delito” (REsp 1371211/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 02/10/2014, DJE 08/10/2014).

¹⁴⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A responsabilidade pelas infrações tributárias. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 47, p. 249-272, 2005. Para o autor, inclusive, a presença da culpabilidade é imprescindível no Estado Democrático de Direito, onde não há possibilidade de imposição de sanção decorrente de responsabilidade objetiva.

2.2 Responsabilidade nas infrações aduaneiras e a posição dos tribunais (administrativos e judiciais)

O Decreto-Lei n. 37/66¹⁴⁶ prevê, em seu artigo 94, que a norma aduaneira/tributária sancionadora aplicar-se-á a todos os casos, independente da intenção do agente, o que denota uma espécie de responsabilidade objetiva nas infrações aduaneiras. Ao contrário do previsto no Código Tributário Nacional, não há, nas leis aduaneiras, dispositivos que relativizem a aplicação da norma sancionatória, como o fazem os artigos 112 e 136 do diploma fiscal. Por conta disso, em razão do exercício de atividade vinculada¹⁴⁷, os auditores da RFB lavram seus autos de infração desconsiderando qualquer elemento de subjetividade do infrator, focando a sua argumentação nos elementos fáticos que caracterizam a infração. No entanto, por tratar-se de orientação para aplicação de sanção, há linha doutrinária¹⁴⁸ que defende a observância, no Direito Administrativo Sancionador¹⁴⁹, do princípio da culpabilidade, ou seja, para a aplicação da sanção deverá ser averiguada a existência de culpa do infrator.¹⁵⁰

Quando a matéria é levada ao julgamento administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem entendendo pela primazia da responsabilidade objetiva para as infrações tributárias e aduaneiras.¹⁵¹ Posição diametralmente oposta vem sendo adotada pelos tribunais judiciais, que, em sua maioria,

¹⁴⁶ Filiamo-nos ao entendimento externado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT/nº 2195/2013, no qual são expostas as razões e fundamentos para defender a compatibilidade do Decreto-Lei nº 37/66 com a Constituição Federal de 1988.

¹⁴⁷ NOBRE JÚNIOR, op. cit., p. 130.

¹⁴⁸ MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador**: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988. São Paulo: Malheiros. 2007. p. 184.

¹⁴⁹ Para Nogueira, todas as sanções tributárias e, portanto, também as aduaneiras, por serem sanções aplicadas por autoridade administrativa, estão no campo do “Direito Administrativo Tributário Penal.” (NOGUEIRA, op. cit., p. 194).

¹⁵⁰ Bim, analisando a inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva em matéria tributária aponta que, não averiguada a culpa no caso concreto, o infrator estará dispensado da multa sancionatória, pela aplicação do princípio de Direito Penal *nulla poena sine lege*. BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 224, p. 211-238, abr. 2001.

¹⁵¹ “MULTA. PRINCÍPIO DA BOA FÉ. INAPLICABILIDADE EM FUNÇÃO DA PRIMAZIA DA TEORIA DA RESPONSABILIDADE OBJETIVA. O legislador adotou a teoria da responsabilidade objetiva para as multas por infração à legislação tributária, portanto a penalidade aplicável prescinde da pesquisa de elementos subjetivos.” (Acórdão 2301-005.122. Rel. Alexandre Evaristo Pinto. 1ª Turma Ordinária. 3ª Câmara. 2ª Seção. Data da sessão 12/09/2017).

avaliam a proporcionalidade e a razoabilidade da sanção aplicada frente os elementos subjetivos identificados no caso concreto.¹⁵²

Parece-nos que a existência ou não de intenção, em que pese não haver previsão legal em tal sentido, torna-se condicionante para a aplicação das sanções aduaneiras. No caso deste estudo, a intenção do agente, que caracterizará a ocorrência de subfaturamento ou subvaloração, deverá ser levada em consideração pelo aplicador da norma para fins de verificação da correta sanção a ser aplicada, especialmente pelo fato de existir mais de uma sanção prevista para a prática.¹⁵³

2.2.1 Conceitos Adotados para Subfaturamento e Subvaloração

Há quem entenda ser a subvaloração o ato de declarar o valor aduaneiro incorreto (a menor) por conta de divergências na interpretação das normas do AVA¹⁵⁴ frente às características da operação de comércio exterior realizada.¹⁵⁵ Daí que a subvaloração não se originaria da prática de um ilícito, mas de divergências interpretativas entre o particular e a administração aduaneira, ou seja, erros cometidos de boa-fé.¹⁵⁶ Sobre a boa-fé, há corrente que defende que esta deve orientar a relação contribuinte-fisco, exigindo que as partes atuem com retidão, ou seja, suas atitudes sejam coerentes e merecedoras de confiança.¹⁵⁷

Semelhante posição é adotada por aqueles que defendem que a relação contribuinte-fisco, por tratar-se de relação entre partes dependentes, deve ser pautada pelo princípio¹⁵⁸ da proteção da confiança, pois este aponta no sentido de que há uma expectativa

¹⁵² O STJ vem, já há algum tempo, defendendo a averiguação da responsabilidade subjetiva para aplicação de sanções em matéria tributária, ainda que exista a previsão legal, contida no artigo 136 do CTN, da responsabilidade objetiva (REsp 68.087/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/06/2004, DJ 16/08/2004, p. 156), (EREsp 1119205/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2010, DJe 08/11/2010); Para fins de aplicação da pena de perdimento de veículo, inclusive, o extinto Tribunal Federal de Recursos sumulou entendimento insculpido no verbete 138: "A pena de perdimento de veículo utilizado em contrabando ou descaminho somente é aplicada se demonstrada a responsabilidade do proprietário na prática do delito".

¹⁵³ No mesmo sentido o entendimento de Nobre Júnior, em artigo em que defende a aplicação dos princípios de Direito Penal às sanções administrativas (NOBRE JÚNIOR, op. cit.).

¹⁵⁴ O AVA é um instrumento de complexa aplicação. Assim, não é incomum ao particular, ou mesmo ao agente fiscal, cometer erros na aplicação de seus dispositivos.

¹⁵⁵ CARVALHO, op. cit., 2007, p. 208.

¹⁵⁶ TREVISAN NETO, op. cit., p. 287.

¹⁵⁷ RUBINSTEIN, op. cit., p. 55. Nessa linha, o não-uso do AVA pelas autoridades aduaneiras seria uma ofensa ao princípio da boa-fé, já que o acordo, como dito, encontra-se devidamente integrado à legislação nacional e deveria ser de cumprimento obrigatória pelos agentes públicos.

¹⁵⁸ O princípio da proteção à confiança pode ser definido como o que "[...] (a) impõe ao Estado limitações na liberdade de alterar sua conduta e de modificar atos que produziram vantagens para os destinatários, mesmo quando ilegais, ou (b) atribui-lhe consequências patrimoniais por essas alterações, sempre em virtude da crença gerada nos beneficiários, nos administrados ou na sociedade em geral de que aqueles atos eram legítimos, tudo

das partes na relação do agir de cada um, especialmente do particular com a administração pública, o que vedaria à administração agir em desconformidade às “expectativas legítimas dos administrados”.¹⁵⁹

Na subvaloração, a aplicação do princípio da proteção da confiança se dá quando o contribuinte valora a sua mercadoria com base na sua compreensão do AVA, e é fiscalizado, tendo contra si imposta sanção pecuniária por conta da incorreta valoração¹⁶⁰. Para os defensores deste princípio, descaberia se falar na aplicação de sanções. Por não constituir o objeto nuclear do presente trabalho, não evoluiremos sobre a aplicação, ou não, do referido princípio aos casos de subvaloração.

Por outro lado, o subfaturamento consiste em prática ilícita, repercutindo não só na seara tributária, mas também na penal e cambial. Para os que defendem esta posição, o subfaturamento é a declaração de valor a menor, através de alteração da realidade¹⁶¹, pressupondo a prática de falsidade¹⁶², seja ela material ou ideológica.¹⁶³

Sobre tal definição o CARF, em julgamento proferido em 2015¹⁶⁴, entendeu haver diferença entre o subfaturamento e a subvaloração. No Acórdão nº 3802-004.098, julgado em 25/02/2015, ficou definido que para a existência do subfaturamento é necessário que a conduta do importador seja fraudulenta, independentemente se essa ilicitude consiste na falsificação da fatura, conluio, ou mesmo alteração de determinado documento que influencie negativamente no valor que será apresentado à aduana. Já a subvaloração, para o

fazendo razoavelmente supor que seriam mantidos” SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei no 9.784/99). (**Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 27, n. 57 supl., p. 33-75, 2004.). Derzi aponta severa discussão doutrinária, que foge do objeto do presente estudo, acerca do princípio da boa-fé objetivo e da proteção da confiança, indicando uma corrente que defende que o princípio da boa-fé serve como base para o da proteção da confiança, enquanto linha contrária defende exatamente o inverso. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

¹⁵⁹ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança**: uma nova forma de tutela diante do estado. Niterói, RJ: Impetus, 2009, p. 239.

¹⁶⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 360.

¹⁶¹ NOVAIS, Raquel Cristina Ribeiro. Imposto de Importação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1089.

¹⁶² Entendemos que sempre em que houver casos de subfaturamento nas importações realizadas através dos pontos de fronteiras (repartições alfandegárias), com o competente procedimento de despacho aduaneiro, haverá algum tipo de falsidade documental, seja ela ideológica ou material, já que os documentos não refletirão o correto valor da operação, ainda que a manipulação dos dados faça referência à quantidade, ao peso da mercadoria, ou mesmo ao frete ou seguro praticados na operação.

¹⁶³ A prática ilícita, no caso, pode ser perpetrada tanto pelo importador isoladamente, quanto por ele e pelo exportador, em conluio.

¹⁶⁴ CARF. Acórdão nº 3802-004.098. Relator(a) SOLON SEHN, data da sessão 25/02/2015.

Tribunal, consiste na aplicação indevida dos dispositivos do AVA para definir o preço da mercadoria importada. As duas condutas consistem em ilícitos tributários/aduaneiros.

No julgamento acima indicado, as sanções aplicadas pelo Tribunal levaram em consideração a existência de fraude. Para a subvaloração, a correta sanção seria a revalorização aduaneira com base nos métodos do AVA, acrescido às multas de ofício sobre a diferença de valores originada da revalorização¹⁶⁵, enquanto, para o subfaturamento, a sanção aplicável seria o arbitramento do valor e a multa prevista no artigo 88 da MP nº 2.158-35.¹⁶⁶

Todavia, em 2016¹⁶⁷, o CARF alterou a sua posição, passando a tratar subfaturamento e subvaloração como práticas de consequências idênticas: redução do valor aduaneiro e, conseqüentemente, diminuição dos tributos aduaneiros devidos por ocasião da importação. Neste julgamento, o CARF se posicionou no sentido de inexistir diferença entre as consequências da prática de subfaturamento ou de subvaloração, aplicando sanções idênticas, sem levar em conta eventual fraude praticada pelo importador.

Já os estudiosos do tema adotam variadas posições.

Para determinada linha, para se configurar a ocorrência do subfaturamento é necessária identificação de dois elementos de fato envolvendo a operação de importação: (a) a existência de conluio entre importador (comprador) e exportador (vendedor); e (b) a prova de pagamento da diferença entre o valor declarado e o efetivamente praticado.¹⁶⁸

Não concordamos com a necessidade de identificação destes dois elementos para se configurar uma hipótese de subfaturamento, pois este pode se provar como prática do importador com o mero objetivo de reduzir a carga tributária na importação, falsificando a fatura comercial sem estar em conluio com o exportador, ou o vendedor das mercadorias.

¹⁶⁵ Artigo 725, I, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

¹⁶⁶ “Se a prova dos autos indica de se tratar de hipótese de subvaloração, e não de subfaturamento, a autoridade aduaneira, diante de inaceitabilidade do valor declarado, ao invés de arbitrar a base de cálculo na forma do art. 88 da Medida Provisória no 2.158/2001, deveria ter constituído o crédito tributário mediante aplicação de um dos métodos substitutivos do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - Gatt (Anexo 1-A), afastando o método do valor da transação e exigindo a diferença do crédito tributário (IPI, II, PIS/Pasep e Cofins), acrescido apenas de juros e da multa de-ofício de 75%. Vício material. Nulidade do lançamento.”

¹⁶⁷ Já quando do julgamento ilustrado no Acórdão CARF nº 3402-002.853, julgado em 26/01/2016, o mesmo Tribunal entendeu aplicável às práticas de subfaturamento e subvaloração a mesma sanção, não diferenciando os dois ilícitos.

¹⁶⁸ Para HAIDAR, sem o cumprimento destas duas fases, não há subfaturamento. (HAIDAR, Raul. Suposições não embasam acusações de subfaturamento. **Revista Consultor Jurídico**, 13 mar. 2011. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2011-mar-13/suposicoes-indicios-nao-embasam-acusacao-subfaturamento>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

O Comitê de Valoração Aduaneira da OMC expressou, na Opinião Consultiva 10.1¹⁶⁹, em resposta à questão quanto à não obrigatoriedade de a administração aduaneira aceitar documentos comprovadamente fraudulentos, orientação no sentido de que caberá à legislação interna o tratamento que será dado a tais documentos. No caso brasileiro, os documentos serão considerados fraudulentos e inutilizáveis para fins de comprovação do valor aduaneiro.¹⁷⁰

Se, por um lado, o Comitê emitiu Opinião no sentido da não obrigatoriedade de aceitação de documento tido por fraudulento, de outro indicou que a invalidação do valor dependerá de dispositivo constante da legislação nacional.¹⁷¹ Esta Opinião indica que a fraude deve ser comprovada, e não presumida.

De outra parte, o mesmo órgão consultivo, na Opinião Consultiva 11.1, indica a possibilidade de aceitação parcial de documentos, quando os erros tiverem sido cometidos de boa-fé, hipótese de subvaloração, não sendo cabível, todavia, utilizar a parte da documentação que não reflete a verdade da operação.

Neste trabalho, consideraremos *subvaloração* como sendo o *erro de subsunção* dos fatos jurídicos às determinações legais (constantes do AVA), enquanto o *subfaturamento* consistirá na declaração, intencional, de valor inferior ao efetivamente pago ou a pagar na importação¹⁷², ou seja, hipótese que se conforma a uma falsidade ideológica.¹⁷³

¹⁶⁹ Opinião Consultiva 10.1. do Comitê de Valoração Aduaneira, internado na legislação pátria como Anexo I da Instrução Normativa SRF nº 318/2003. “Segundo o Acordo, as mercadorias importadas devem ser valoradas com base nos elementos de fato reais. Portanto, qualquer documentação que proporcione informações inexatas sobre esses elementos estaria em contradição com as intenções do Acordo. Cabe observar, a este respeito, que o Artigo 17 do Acordo e o parágrafo 6 do Anexo III enfatizam o direito das administrações aduaneiras de comprovar a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira. Consequentemente, não se pode exigir que uma administração leve em conta uma documentação fraudulenta. Ademais, quando uma documentação for comprovada fraudulenta, após a determinação do valor aduaneiro, a invalidação desse valor dependerá da legislação nacional.” (Opinião Consultiva 10.1. do Comitê de Valoração Aduaneira – Anexo I da IN SRF nº 318/2003)

¹⁷⁰ Vide artigo 88 da Medida Provisória n. 2.158-35.

¹⁷¹ O legislador brasileiro inseriu dispositivo determinando ser imprestável para fins de valoração aduaneira o valor indicado em documento que contém indícios de fraude, conforme redação do artigo 88 da MP nº 2.158-35. BRASIL. Medida Provisória n. 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. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 27 ago. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

¹⁷² Importante indicar que a alteração para diminuição de valor não precisa, necessariamente, ser no preço da mercadoria, mas pode se dar através de redução do peso importado, ou mesmo da quantidade, já que estas influenciarão diretamente no valor aduaneiro da importação (CARVALHO, op. cit., p. 208).

¹⁷³ Código Penal: Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: [...]. COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Comentários ao Código Penal**. São Paulo: Saraiva, 2002.

2.2.2 Tratamento a ser dado no procedimento de valoração aduaneira para os casos de subvaloração e subfaturamento

Em estudo de caso realizado pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA) concluiu-se que o primeiro método de valoração não será aplicável quando houver dúvidas acerca da veracidade dos documentos apresentados pelo importador.¹⁷⁴ Na Decisão 6.1¹⁷⁵ o CTVA externou entendimento pelo reconhecimento do direito da administração aduaneira de requisitar novas informações e documentos ao importador quando existirem dúvidas acerca da veracidade das informações inseridas nos documentos inicialmente apresentados. Nesta decisão também ficou consignada a possibilidade do arbitramento do valor aduaneiro pela fiscalização, desde que não satisfeita com as informações e documentos apresentados pelo importador em resposta à intimação.¹⁷⁶

¹⁷⁴ Estudo de Caso n. 13.1 do Comitê Técnico da OMA “(i) o importador não forneceu nenhuma evidência, além da fatura comercial, para comprovar que o valor declarado representava o preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, ajustado de acordo com o art. 8º; e (ii) os registros da contabilidade examinados durante a auditoria revelaram uma despesa questionável, e a administração aduaneira, por conseguinte, concluiu que ainda restavam dúvidas razoáveis sobre a veracidade ou exatidão do valor declarado e notificou o importador os motivos para tal conclusão”.

¹⁷⁵ Quando tiver sido apresentada uma declaração e a Administração Aduaneira tiver motivo para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados para justificar essa declaração, a Administração Aduaneira poderá solicitar, ao importador, uma explicação adicional, bem assim documentos ou outras provas de que o valor declarado representa o montante efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, ajustado em conformidade com as disposições do Artigo 8. Se, após o recebimento de informação adicional, ou na falta de resposta, a Administração Aduaneira ainda tiver dúvidas razoáveis sobre a veracidade ou exatidão do valor declarado, poderá decidir, tendo em conta as disposições do Artigo 11, que o valor aduaneiro das mercadorias importadas não pode ser determinado com base nas disposições do Artigo 1. Antes de tomar uma decisão definitiva, a Administração Aduaneira comunicará ao importador, por escrito, quando solicitado, suas razões para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados e lhe dará oportunidade razoável para responder. Quando for tomada uma decisão definitiva, a Administração Aduaneira comunicará ao importador, por escrito, os motivos que a embasaram.

¹⁷⁶ Decerto, não será possível utilizar o valor de transação quando se deparar a autoridade aduaneira com informações não fidedignas, ou mesmo fraudulentas, seja para reduzir (subfaturamento), ou para majorar (superfaturamento) o valor aduaneiro da operação de importação. Todavia, nem por isso, o AVA tornar-se-á inaplicável, isso porque o próprio Acordo prevê, em última hipótese, métodos outros para que o valor seja definido unilateralmente pela autoridade aduaneira:

Artigo 7

1. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1 a 6, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994, e com base em dados disponíveis no país de importação.

2. O valor aduaneiro definido segundo as disposições deste Artigo, não será baseado:

- a) - no preço de venda, no país de importação, de mercadorias produzidas neste;
- b) - num sistema que preveja a adoção, para fins aduaneiros, do mais alto entre dois valores alternativos;
- c) - no preço das mercadorias no mercado interno do país de exportação;
- d) - no custo de produção diferente dos valores computados que tenham sido determinados para mercadorias idênticas ou similares, de acordo com as disposições do Artigo 6;
- e) - no preço das mercadorias vendidas para exportação para um país diferente do país de importação;

A previsão para afastamento do valor de transação consta, de forma taxativa, no artigo 86¹⁷⁷ da Medida Provisória nº 2.158-36, de 2001, que determina a apuração do valor por método substitutivo, sem especificar qual deles deve ser usado. Por sua vez, o artigo 88 da referida medida aponta os métodos que serão utilizados para apurar o valor aduaneiro, quando houver fraude, conluio ou sonegação.¹⁷⁸

A nosso ver, no momento em que a legislação aduaneira prevê o afastamento do valor de transação nos casos de subvalorização, por força do que dispõe o AVA, caberá a aplicação dos métodos substitutivos, na ordem sequencial prevista no Acordo, para a identificação do correto valor aduaneiro da operação de importação sob suspeita. Salvo se a administração aduaneira, de forma fundamentada, justificar os motivos pela não aceitação das informações prestadas pelo importador após a intimação prevista na Decisão nº 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira.

A utilização do AVA, no caso de subvalorização, acarretará uma majoração dos tributos aduaneiros devidos, e a imposição das sanções específicas tanto para o mero erro no apontamento do valor aduaneiro, como por utilização de documento duvidoso.¹⁷⁹

Há quem aponte¹⁸⁰ que o AVA não se destina a regular operações realizadas de forma fraudulenta, ou através da prática de ilícitos por parte do importador, cabendo a aplicação do acordo, tão somente, quando for o caso de valor aduaneiro subvalorado, e não subfaturado. Para esta corrente, se o documento apresentado for falso, será inutilizado por

f) - em valores aduaneiros mínimos; ou

g) - em valores arbitrários ou fictícios.

3. Caso solicite, o importador será informado, por escrito, sobre o valor aduaneiro determinado segundo as disposições deste Artigo, e sobre o método utilizado para determinar tal valor.

¹⁷⁷ Art. 86. O valor aduaneiro será apurado com base em método substitutivo ao valor de transação, quando o importador ou o adquirente da mercadoria não apresentar à fiscalização, em perfeita ordem e conservação, os documentos comprobatórios das informações prestadas na declaração de importação, a correspondência comercial, bem assim os respectivos registros contábeis, se obrigado à escrituração.

¹⁷⁸ Uma corrente doutrinária considera conflitante com os dispositivos do AVA a previsão constante na Medida Provisória nº 2.158-35 (VITA, op. cit., p. 132). Nesse mesmo sentido, Carvalho aponta taxativamente a impossibilidade de uso do AVA para regular hipóteses de subfaturamento (CARVALHO, op. cit., p. 209); outra, em sentido oposto, aponta que a MP é plenamente compatível com o AVA, pois o seu conteúdo decorre do art. 17 e do § 6º do Anexo III do Acordo. Indica o autor que o arbitramento existe exatamente pela imprestabilidade dos documentos apresentados pelo importador (SEHN, op. cit., p. 13).

¹⁷⁹ Referida majoração, por si só, acarretará em uma penalidade pecuniária para o importador, que se verá obrigado a recolher a diferença de tributos e, sobre tal diferença, a multa de ofício de 75%.

¹⁸⁰ Na doutrina especializada existem opiniões divergentes acerca da aplicação, ou não, do AVA na hipótese de fraude. Pela não aplicação: “Ademais, o AVA não se presta ao controle de operações fraudulentas, bem como pressupõe um agir lícito do importador, de sorte que devem os Estados desenvolver a legislação interna e preparar as autoridades aduaneiras para combater a fraude em matéria aduaneira e, em especial, para combater a fraude de valor” (CARVALHO, op. cit., p.209); “Apesar de pouco conhecida dos estudos doutrinários, a valoração aduaneira é um instrumento dos mais sofisticados e aprimorados da técnica fiscal para os efeitos de controle da composição da base de cálculo dos tributos aduaneiros. Pressupõe o agir lícito do contribuinte [...]” (TORRES, op. cit., p. 229).

completo. No entanto, se houver erro em seu preenchimento que influencie no valor aduaneiro, passará a autoridade aduaneira a fazer uso de um dos métodos alternativos para a definição do valor aduaneiro da mercadoria importada.¹⁸¹

Em breve resumo, a diferença entre o erro (subvaloração) e a fraude (subfaturamento) encontra-se no caráter volitivo da infração.¹⁸² Existindo a intenção de reduzir o valor, mascarando a realidade dos fatos, seja por ação ou omissão, haverá a fraude; inexistindo tal intenção, o caso deve ser tratado como erro.¹⁸³

2.3 Consequências Aduaneiras/Tributárias

Diferentes consequências, além das sanções, advêm das práticas de subvaloração e subfaturamento, sendo a primeira o tratamento que deve ser dado ao caso¹⁸⁴, pela autoridade aduaneira.

Essa diferença diz respeito à possibilidade de interrupção do despacho aduaneiro de importação em razão das dúvidas acerca do valor aduaneiro praticado na operação.¹⁸⁵

182 Nesse sentido: GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 68, p. 101-123, 2001, e MACHADO, Hugo de Brito. Erro de tipo e erro de proibição nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 125, p. 23-32, 2005.

183 Para Fernandes, a subvaloração é uma irregularidade no campo da licitude, enquanto que o subfaturamento consiste em uma ilicitude, praticada mediante fraude, sonegação ou conluio, sendo, na maior parte das vezes, veiculada através da apresentação de uma fatura comercial ideológica ou materialmente falsa. FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Valoração aduaneira e subfaturamento. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coords.). **Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**, São Paulo: MP Editora, 2013, p. 250-251.

184 Não entendemos cabível falar em prática de subvaloração, por constituir um evidente erro, conforme exposto em tópico específico. Todavia, para fins didáticas, faremos referência à subvaloração e ao subfaturamento do valor aduaneiro como espécies de práticas distintas.

185 Nem sempre há efetiva fiscalização no despacho aduaneiro de importação. Explica-se. A parametrização aduaneira, que ocorre após o registro da Declaração de Importação no SISCOMEX, indica o que deverá ser fiscalizado pela autoridade aduaneira. (p. ex. Verde – não há fiscalização; Amarelo – haverá verificação dos documentos de importação; Vermelho – haverá verificação física da mercadoria, e verificação documental.)

Interrompido o despacho por tal motivo, o auditor-fiscal responsável poderá rejeitar o valor de transação¹⁸⁶ indicado pelo contribuinte, o que se dará através de parecer fundamentado.¹⁸⁷

A norma aduaneira brasileira prevê, taxativamente, que a rejeição do valor de transação poderá ocorrer por duas razões: (a) quando a autoridade aduaneira tiver motivos para duvidar da veracidade do valor apresentado pelo contribuinte; e (b) quando instado a se manifestar sobre as dúvidas da autoridade aduaneira, o contribuinte não lograr êxito em afastá-las através da apresentação de documentos e razões que ensejaram a precificação das mercadorias importadas no valor indicado.¹⁸⁸

Rejeitado o valor de transação, caberá à autoridade aduaneira aplicar ao caso o disposto no artigo 2º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 327/2003, que orienta à autoridade fazer uso dos métodos substitutivos de valoração aduaneira previstos no AVA.

A norma interna da Receita Federal do Brasil, em seu artigo 38, rejeita a aplicação da valoração aduaneira para os casos em que houver elemento indiciário de fraude, sonegação ou conluio, hipótese em que serão aplicados os procedimentos especiais de fiscalização aduaneira.¹⁸⁹ Para tais casos, como será abordado no tópico seguinte, a

¹⁸⁶ Regulamento Aduaneiro: Art. 82. A autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação quando (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 17, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

I - houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor; e

II - as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.

Parágrafo único. Nos casos previstos no caput, a autoridade aduaneira poderá solicitar informações à administração aduaneira do país exportador, inclusive o fornecimento do valor declarado na exportação da mercadoria.

¹⁸⁷ Surge, já, o primeiro problema, pois apesar da previsão legal, inexistente, na prática, o parecer fundamentado da autoridade aduaneira rejeitando o valor de transação indicado pelo importador. O que há, no mais das vezes, é um arbitramento do valor pela autoridade fiscal, com base no preço médio das importações anteriores da mesma mercadoria, ou seja, a aplicação de um método de valoração híbrido, pois seria uma mistura do terceiro método com o sexto.

¹⁸⁸ O artigo 32, §2º da Instrução Normativa SRF nº 327/2003 exemplifica as hipóteses que poderão fundamentar a rejeição do valor de transação pela autoridade aduaneira: I - os preços usualmente praticados em importações de mercadorias idênticas ou similares; II - os valores, para mercadorias idênticas ou similares, indicados em cotações de preços internacionais, publicações especializadas, faturas comerciais pro forma e ofertas de venda; III - os custos de produção de mercadoria idêntica ou similar; IV - o preço de revenda da mercadoria importada ou de idêntica ou similar. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Instrução Normativa n. 327, de 9 de maio de 2003. Estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 14 maio 2003. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15217>> Acesso em; 30 mar. 2018.

¹⁸⁹ Instrução Normativa SRF n. 327/2003: Art. 38. O disposto nesta norma não se aplica aos casos em que se verifique elemento indiciário de fraude, sonegação ou conluio, envolvendo o valor aduaneiro declarado, hipótese em que serão adotados, pela autoridade aduaneira da unidade da SRF que identificar o fato, os procedimentos especiais de controle aduaneiro previstos na legislação específica. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Instrução Normativa n. 327, de 9 de maio de 2003. Estabelece normas e procedimentos para a

legislação aduaneira prevê a retenção da mercadoria e o início de procedimento especial de fiscalização aduaneira.

No caso de subvaloração, não haverá possibilidade de abertura de procedimento especial de fiscalização, pois inexistirá falsificação ou indícios de falsificação, em qualquer documento obrigatório a instruir o despacho aduaneiro de importação.

Tratamento distinto ocorrerá nos casos de subfaturamento.

2.3.1 Procedimento Especial de Fiscalização Aduaneira para apuração de dúvidas quanto ao preço praticado na operação de comércio exterior

A Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011¹⁹⁰ indica um procedimento específico, diferente do previsto no AVA, para aplicação quando houver dúvidas quanto ao valor aduaneiro apontado para a operação¹⁹¹, desde que haja indícios de falsificação documental.

O procedimento especial de fiscalização deve ser aplicado quando existirem indícios de infração punível com a pena de perdimento, por força do artigo 105, VI, do Decreto-Lei n. 37/66.¹⁹²

declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 14 maio 2003. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15217>> Acesso em; 30 mar. 2018.

¹⁹⁰ “Estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento.” MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal. Instrução Normativa RFB n. 1169, de 29 de junho de 2011. Estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 30 jun. 2011. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16141>> Acesso em; 30 mar. 2018.

¹⁹¹ Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011: Art. 2º As situações de irregularidade mencionadas no art. 1º compreendem, entre outras hipóteses, os casos de suspeita quanto à:

I - autenticidade, decorrente de falsidade material ou ideológica, de qualquer documento comprobatório apresentado, tanto na importação quanto na exportação, inclusive quanto à origem da mercadoria, ao preço pago ou a pagar, recebido ou a receber; MINISTÉRIO DA FAZENDA, op. cit., 2011).

¹⁹² O teor deste artigo será melhor abordado mais à frente, no entanto trata-se de uma norma genérica, não específica para os casos de falsificação de documento para adulteração do valor aduaneiro, mas para falsificação com qualquer propósito.

Parte da doutrina¹⁹³ entende que o uso de tais procedimentos, nesses casos, é correto. O uso do procedimento especial de fiscalização é considerado legal¹⁹⁴ em razão da prática de ato fraudulento. Esta corrente, no entanto, aponta que o procedimento não será aplicável ao caso de subvalorização aduaneira, em face de não haver a suspeita de prática de fraude.

Posição oposta¹⁹⁵ defende não ser cabível a instauração de procedimento especial de fiscalização quando a dúvida da autoridade aduaneira recair sobre o preço declarado, ainda que exista suspeita de fraude, já que o procedimento previsto na IN RFB nº 1.169/2011 só é aplicável para os casos puníveis com pena de perda.¹⁹⁶

Com a utilização do procedimento especial, o despacho aduaneiro fica interrompido por um período de 90 (noventa) dias, prorrogável por igual período.¹⁹⁷ Nesse intervalo a mercadoria ficará retida em armazém alfandegado, o que gerará custos de armazenagem ao final do procedimento, caso o importador logre encerrar o procedimento sem a imposição da penalidade de perda da mercadoria.

Há quem considere frágil a abertura de procedimento com base no mero apontamento, pela autoridade aduaneira, de indícios de prática fraudulenta.¹⁹⁸ Essa corrente

¹⁹³ Folloni, representando a doutrina que entende cabível a aplicação do procedimento especial de fiscalização aduaneira para os casos de subfaturamento, aponta, de forma direta, que havendo dúvidas quanto à veracidade das informações apresentadas pelo importador, caberá à autoridade aduaneira definir a parametrização da importação para o canal cinza de conferência aduaneira e, ato contínuo, determinar a abertura do procedimento especial de fiscalização aduaneira (FOLLONI, op. cit., p. 88).

¹⁹⁴ CARVALHO, op. cit., p. 212.

¹⁹⁵ PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa. In: TREVISAN, Rosaldo. **Temas atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 2008, p. 274.

¹⁹⁶ Instrução Normativa RFB n. 1.169/2011: Art. 2º [...]:

IV - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiro;

V - existência de fato do estabelecimento importador, exportador ou de qualquer pessoa envolvida na transação comercial; ou [...]

Art. 5º-A Caso as irregularidades que motivaram a retenção de que trata o art. 5º sejam exclusivamente as elencadas nos incisos IV e V do caput do art. 2º, a mercadoria poderá ser desembaraçada ou entregue antes do término do procedimento especial de controle mediante a prestação de garantia. MINISTÉRIO DA FAZENDA, op. cit., 2011).

¹⁹⁷ Tal prática levou alguns importadores a buscarem o Poder Judiciário para tentar a liberação cautelar de suas mercadorias importadas, o que gerou reação da Receita Federal do Brasil, que editou a Instrução Normativa RFB nº 1.678/2016 para adicionar dispositivo no qual permite que o importador, mediante caução administrativa, libere a mercadoria enquanto perdurar o procedimento especial de fiscalização aduaneira, todavia, a possibilidade de liberação da mercadoria mediante caução não abrange os casos de suspeita da prática de subfaturamento: Vide julgados: 5003211-89.2015.404.7208; 5004233-51.2016.404.7208; 5003252-90.2014.404.7208, entre outros.

¹⁹⁸ JARDIM NETO, José Gomes. Desembaraço aduaneiro. Os prazos e os atrasos da aduana. A retenção de mercadorias - requisitos legais e limites do Poder Executivo. In: FLEISCHMANN, Antônio Carlos; BORGES, Eduardo; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Controvérsias tributárias no comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

entende que, para a abertura do procedimento, os indícios não serão suficientes, devendo ser comprovada a fraude no documento.

O artigo 68¹⁹⁹ da MP nº 2.158-35 autoriza a retenção das mercadorias²⁰⁰ e delega à administração aduaneira a elaboração da norma que regulamentará o prazo máximo desta retenção.²⁰¹ A Instrução Normativa que rege o procedimento especial de fiscalização aduaneira não possui, no entanto, previsão para a liberação da mercadoria retida através de caução oferecida pelo importador. Tal hipótese só é válida para os casos de suspeita de interposição fraudulenta de terceiros.²⁰²

O AVA, por outro lado, possui expressa previsão para a liberação, mediante garantia, das mercadorias retidas em razão de dúvidas quanto ao valor aduaneiro declarado.²⁰³

Ou seja, a principal consequência do desuso, pela autoridade aduaneira brasileira, do procedimento previsto pelo AVA traz prejuízos para o importador. Isso porque, caso o AVA seja utilizado, existirá a possibilidade de liberação da mercadoria nos termos previstos no acordo.

¹⁹⁹ MP nº 2.158-35: Art. 68. Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplicar-se-á na forma a ser disciplinada pela Secretaria da Receita Federal, que disporá sobre o prazo máximo de retenção, bem assim as situações em que as mercadorias poderão ser entregues ao importador, antes da conclusão do procedimento de fiscalização, mediante a adoção das necessárias medidas de cautela fiscal. BRASIL. Medida Provisória n. 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. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 27 ago. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

²⁰⁰ Sobre a legalidade da retenção de mercadorias no curso do despacho aduaneiro de importação, há quem entenda que não pode ser considerada tal prática inconstitucional. Tratando especificamente dos casos de subfaturamento, os que defendem adotar esta corrente doutrinária apontam ser incabível permitir a liberação da mercadoria subfaturada sem o pagamento da integralidade dos tributos devidos, o que torna correta a retenção para que a autoridade aduaneira possa quantificar os valores que devem ser recolhidos pelo importador em razão do subfaturamento por ele praticado, podendo, todavia, proceder à liberação da mercadoria mediante a prestação de caução financeira no valor apontado como devido pela autoridade fiscal/aduaneira. (PONCIANO, op. cit., p. 262.)

²⁰¹ Atualmente este prazo é de 90 (noventa) dias, prorrogáveis por igual período (artigo 9º da IN RFB nº 1.169/2011).

²⁰² A norma restringe o acautelamento para as hipóteses previstas nos incisos IV e V do artigo 2º: “IV - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiro; V - existência de fato do estabelecimento importador, exportador ou de qualquer pessoa envolvida na transação comercial;”

²⁰³ Artigo 13. Se no curso da determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas, tornar-se necessário retardar a determinação definitiva deste valor, o importador poderá, entretanto, retirá-las da alfândega apresentando, se exigido, garantia suficiente sob a forma de fiança, depósito ou qualquer outro instrumento apropriado, que cubra o pagamento total dos direitos aduaneiros aos quais as mercadorias possam estar sujeitas. A legislação de cada Parte conterà normas para tais circunstâncias.

Ao final do procedimento especial de fiscalização, constatada divergência de valor entre o apontado pelo importador na Declaração de Importação, e aquele identificado pela autoridade aduaneira, o auditor-fiscal, vinculado ao que determina a IN RFB nº 1.169/2011, estará obrigado a lavrar o auto de infração para a imposição da pena de perda da mercadoria importada.²⁰⁴

2.3.2 Conflito entre normas internas da Receita Federal do Brasil e a Regulamentação Internacional da matéria – Descumprimento do Princípio da Legalidade?

O Ministério da Fazenda tem dentre outras, a função de “[...] assegurar o cumprimento de tratados, acordos ou convenções internacionais no plano aduaneiro”²⁰⁵, ou seja, fazer cumprir os tratados internacionais que tratam de matéria aduaneira, dentre eles, o AVA.

²⁰⁴ IN RFB n. 1.169/11: Art. 10. Concluído o procedimento especial de controle e comprovados os ilícitos, será lavrado auto de infração com proposta de aplicação da pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes ou da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, nos termos da legislação vigente. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, op. cit., 2011). Não é incomum, no entanto, que o procedimento seja encerrado com a imposição de pena pecuniária. Todavia, na maior parte dos casos, a multa é imposta com base em suposta “falsidade documental”.

²⁰⁵ Lei nº 12.815/2013. Art. 24. Compete ao Ministério da Fazenda, por intermédio das repartições aduaneiras: I - cumprir e fazer cumprir a legislação que regula a entrada, a permanência e a saída de quaisquer bens ou mercadorias do País; II - fiscalizar a entrada, a permanência, a movimentação e a saída de pessoas, veículos, unidades de carga e mercadorias, sem prejuízo das atribuições das outras autoridades no porto; III - exercer a vigilância aduaneira e reprimir o contrabando e o descaminho, sem prejuízo das atribuições de outros órgãos; IV - arrecadar os tributos incidentes sobre o comércio exterior; V - proceder ao despacho aduaneiro na importação e na exportação; VI - proceder à apreensão de mercadoria em situação irregular, nos termos da legislação fiscal; VII - autorizar a remoção de mercadorias da área portuária para outros locais, alfandegados ou não, nos casos e na forma prevista na legislação aduaneira; VIII - administrar a aplicação de regimes suspensivos, exonerativos ou devolutivos de tributos às mercadorias importadas ou a exportar; IX - assegurar o cumprimento de tratados, acordos ou convenções internacionais no plano aduaneiro; e X - zelar pela observância da legislação aduaneira e pela defesa dos interesses fazendários nacionais. BRASIL. Lei n. 12.815, de 5 de junho de 2013. Dispõe sobre a exploração direta e indireta pela União de portos e instalações portuárias e sobre as atividades desempenhadas pelos operadores portuários; altera as Leis nºs 5.025, de 10 de junho de 1966, 10.233, de 5 de junho de 2001, 10.683, de 28 de maio de 2003, 9.719, de 27 de novembro de 1998, e 8.213, de 24 de julho de 1991; revoga as Leis nºs 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, e 11.610, de 12 de dezembro de 2007, e dispositivos das Leis nºs 11.314, de 3 de julho de 2006, e 11.518, de 5 de setembro de 2007; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 5 jun. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/12815.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

Nessa ordem, o próprio Regulamento Aduaneiro define o critério para a base de cálculo da incidência do Imposto de Importação²⁰⁶, indicando que, para tal definição, será utilizado o Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - GATT 1994, que, por sua vez, tem sua aplicação regulamentada pelo AVA²⁰⁷.

Conforme afirmado anteriormente, as normas internas da RFB preveem procedimentos diferentes daqueles do AVA.

As normas utilizadas pela RFB em sua atividade de fiscalização aduaneira se restringem à aplicação da pena de perda para os casos da prática de subfaturamento, sendo o exemplo maior o teor da Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011. Alguns autores²⁰⁸ concordam com o uso do procedimento especial fiscalizatório, enquanto outros, por entenderem ser inaplicável a pena de perda aos casos de subfaturamento, apontam que deverá ser seguido o que dispõe o AVA.²⁰⁹

Para a corrente contrária à aplicação da pena de perda da mercadoria, não se pode falar em aplicação do procedimento especial de fiscalização aduaneira previsto na IN RFB nº 1.169/11 para os casos em que houver dúvidas fundadas em meros indícios; todavia, o procedimento será aplicável no caso de falsificação de documentos, ou falsificação de conteúdos.²¹⁰

Vale ressaltar, ainda, que o AVA não limita a imposição de sanções pelos países signatários, mas pressupõe que os importadores terão direito ao contraditório e à ampla defesa, como evidencia a redação do seu artigo 11. Este dispositivo determina que, no decorrer do procedimento de determinação do valor aduaneiro, a legislação interna poderá dispor sobre direito a recurso, sem imposição de penalidade. Poderá, ainda, haver novo

²⁰⁶ Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994):

I - quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994;

II - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.

²⁰⁷ O popularmente conhecido Acordo de Valoração Aduaneira, na verdade, o Acordo sobre Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, 1994.

²⁰⁸ Folloni (2005) e Trevisan Neto (2010) representam esta corrente.

²⁰⁹ Nesse sentido: (PONCIANO, op. cit., p. 274; VITA, op. cit., p. 35; SEHN, op. cit., p. 14).

²¹⁰ MORAES, Augusto Fauvel de. A polêmica questão do subfaturamento e impossibilidade de perdimento. **Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**, São Paulo, v. 7, n. 38, p. 23-34, maio/jun. 2017. Disponível em: <http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RDM%2038_miolo.pdf> Acesso em: 13 mar. 2018.

recurso, sem efeito suspensivo, ou seja, a administração aduaneira não fica impedida de impor penalidades ao importador.²¹¹

A ponderação é que, em sede de opinião consultiva, o CTVA apresentou uma ressalva expressa quanto à possibilidade do uso do AVA para aferição de valores nos casos em que houver dúvidas quanto à idoneidade dos documentos e informações apresentadas pelo importador, concluindo que, nestes casos, não haverá a garantia, para o importador, de recorrer sem ônus, ou sem adiantar o pagamento de eventual multa, prevista na legislação nacional.²¹²

A partir da interpretação da referida Opinião Consultiva, é possível entender o porquê da legislação brasileira ter previsão expressa de arbitramento para os casos em que houver indícios de fraude.

Há quem sustente²¹³ que as Opiniões Consultivas do CTVA não rejeitam, em qualquer momento, a aplicação do AVA, ainda que existam indícios de fraude na operação. No entanto, na visão de alguns autores²¹⁴, não há qualquer óbice no uso dos procedimentos

²¹¹ Artigo 11.

1. Na determinação do valor aduaneiro, a legislação de cada Parte disporá quanto ao direito a recurso, sem sujeição a penalidade, por parte do importador ou qualquer outra pessoa responsável pelo pagamento dos direitos.

2. Um direito inicial a recurso, sem sujeição a penalidade, pode ser dirigido a administração aduaneira ou a órgão independente. Todavia, a legislação de cada Parte disporá quanto ao direito a recurso a ser impetrado junto a instância judiciária, sem sujeição a penalidade.

3. O recorrente será notificado, por escrito, da decisão do recurso e das razões que a fundamentaram, informando-se-lhe, ainda, quanto ao direito de impetrar novo recurso.

²¹² Opinião consultiva 17.1 Alcance e implicações do Artigo 11 do Acordo A expressão "sem sujeição a penalidades", utilizada nas disposições concernentes ao direito de recurso que figura no Artigo 11, impede a Aduana de exigir, antes da interposição do recurso, o pagamento integral das penalidades impostas em razão de fraude em matéria de valor ou de outra infração às normas sobre valoração?

A questão foi levantada porque o parágrafo 3 da Nota Interpretativa ao Artigo 11 faz menção ao pagamento integral dos direitos aduaneiros, antes da interposição do recurso, mas não trata dos casos que envolvem o pagamento de multas ou outra penalização.

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira concluiu que o parágrafo 2 da Nota Interpretativa ao Artigo 11 dispõe claramente que a expressão "sem sujeição a penalidades" significa "que o importador não estará sujeito ao pagamento de uma multa ou à ameaça de sua imposição pelo único fato de ter decidido exercer o seu direito de recurso".

Por outro lado, o direito de recurso do importador, segundo este artigo, diz respeito às decisões tomadas pelas administrações aduaneiras com relação à determinação do valor aduaneiro, de conformidade com o Acordo.

Disso resulta que os casos de fraude não foram alcançados por esse artigo; nestes casos, o exercício do direito de recurso deveria ajustar-se às disposições da legislação nacional, que poderia prever tanto o pagamento das multas como o dos direitos aduaneiros antes da interposição do recurso.

²¹³ COSTA, Eduardo Ribeiro. Da aplicação da pena de perdimento de bens aduaneiros. In: BRITTO, Demes (Coord.). **Temas atuais do direito aduaneiro brasileiro e notas sobre o direito internacional**: teoria e prática. São Paulo: IOB, 2012. v. 1.

²¹⁴ VITA, op. cit., p. 59.

fiscalizatórios no caso de fraude. Todavia, a autoridade aduaneira deverá observar os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.²¹⁵

Os auditores-fiscais lotados nas repartições aduaneiras, por exercerem atividade vinculada, devem obedecer aos dispositivos internos do órgão do qual fazem parte. Concordamos com tal posição e entendemos que essa situação só poderá ser modificada se houver uma reformulação de parte da legislação aduaneira, de modo a refletir o que dispõe o AVA e, conseqüentemente, a RFB adequar suas normativas internas ao acordo internacional. Sem tal adequação, não caberá ao agente aduaneiro decidir seguir norma diferente do que foi determinado em um ato infralegal do órgão ao qual se encontra vinculado.²¹⁶

O AVA, no entanto, é lei em sentido estrito, já que cumpriu a formalidade prevista para o seu ingresso na legislação interna, não podendo, por se tratar de matéria tributária, ser alterado pelo legislador local sem que o próprio tratado o tenha sido em âmbito internacional.²¹⁷

Para grande parte da doutrina tributária brasileira²¹⁸, o CTN garantiu aos tratados supremacia hierárquica frente à norma interna, o que obriga o legislador ordinário a seguir a orientação exposta na norma internacional²¹⁹. Na prática, todavia, a fiscalização aduaneira, ao editar suas normas internas, deixa de observar os preceitos estabelecidos nos artigos 96 e 98²²⁰ do CTN, que definem o conceito de legislação tributária e, ainda, estabelecem o *status* dos tratados e convenções internacionais frente à legislação interna. Também a Convenção

²¹⁵ Quanto à edição de normas internas em inobservância às determinações constantes dos tratados internacionais, impera que se analise o caso sob a ótica do artigo 99 do CTN, que claramente restringe ao conteúdo previsto em lei o conteúdo dos decretos e, conseqüentemente, as normas regulamentares.

²¹⁶ “Diante deste mandamento (artigo 68 da MP 2.158-35/2001), só cabe à autoridade aduaneira efetuar a apreensão, pela obediência devida à legislação que vincula seu procedimento. As normas procedimentais, sejam elas judiciárias ou administrativas, têm o importante papel de contenção da atuação do órgão responsável, seja ele judicial ou administrativo. Não se vislumbra possibilidade de observância apenas facultativa, a não ser no caso das medidas destinadas pela própria norma serem apenas uma faculdade. Não é este o caso de que se trata. Assim, desencadeada a investigação aduaneira, a apreensão da mercadoria durante a sua duração é decorrência necessárias.” (MOURA, op. cit., p. 135).

²¹⁷ Importante ressalva deve ser feita, já que o simples fato do Brasil optar por aplicar apenas parte do AVA faz com que o Acordo seja descumprido e, conseqüentemente, permita que os demais países signatários apliquem contra o Brasil as medidas previstas como sanções pelo descumprimento do AVA.

²¹⁸ Por não ser o núcleo do presente trabalho, a abordagem à hierarquia dos tratados frente à legislação interna será sucinta e resumida.

²¹⁹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 91.

²²⁰ Código Tributário Nacional. 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.

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. BRASIL, op. cit., 1966b)

de Viena, da qual o Brasil é País signatário, veda expressamente que o direito interno seja utilizado para justificar a não aplicação das disposições de um tratado internacional.²²¹

Em suma, há um claro conflito entre o que dispõe o tratado internacional e o que prevê a norma brasileira, o que se traduz em uma ilegalidade das normas pátrias, pois os tratados, por força da Convenção de Viena, são de cumprimento obrigatório pelos países signatários.

Ao particular caberá apontar o descumprimento do Acordo Internacional, o que só poderá ser feito acionando o Poder Judiciário, que possui competência para invalidar os atos administrativos que, porventura, tenham descumprido o AVA.

2.3.3 Sanções Aplicáveis ao Subfaturamento

Um segundo problema originado da prática adotada pela Receita Federal do Brasil, além do uso do procedimento especial de fiscalização aduaneira em detrimento do procedimento de valoração aduaneira previsto no AVA, decorre da aplicação da pena de perdimento em detrimento das sanções pecuniárias previstas na legislação aduaneira brasileira aos casos de subfaturamento, tenha sido ele comprovado, ou não.

Entendemos que, para a aplicação da sanção de perdimento, é necessária a comprovação da fraude. Para determinada corrente, esta comprovação deve se dar com base em parâmetros legais previamente estabelecidos e, ainda, demonstração, pela autoridade aduaneira, dos fatos tidos como fraudulentos. Isso porque, na fraude, deve existir a intenção de fraudar, por parte do agente, não podendo se admitir que a fraude seja presumida.²²² No mesmo sentido, há quem aponte ser da autoridade aduaneira o ônus de comprovar a fraude, inexistindo a inversão do ônus da prova em tais casos.²²³

Sobre a matéria existe corrente que confronta a presunção de inocência e a presunção de validade dos atos administrativos no que concerne ao Direito Tributário Sancionador, concluindo que a inocência presumida afasta a presunção de veracidade dos

²²¹ Nesse mesmo sentido, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, vigente no Brasil desde 2009, prescreve, em seu artigo 27: “Artigo 27. Direito Interno e Observância dos Tratados. Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46. BRASIL. Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 15 dez. 2009b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

²²² DIAS, Karem Jureidini. A prova da fraude. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 335.

²²³ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 130.

atos administrativos, cabendo à autoridade aduaneira, no caso, comprovar a fraude, sob pena de afastamento dos indícios apontados.²²⁴

O perdimento de mercadorias não visa a coibir o subfaturamento propriamente dito, mas punir a adulteração ou a falsificação de documentos necessários às operações de comércio exterior. A relação de documentos necessários às operações de comércio exterior encontra-se no artigo 553 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09)²²⁵. Falsificado qualquer deles, torna-se cabível a imposição da sanção de perda da mercadoria.²²⁶

Nesse sentido, a adulteração do documento deverá ser relacionada a fato juridicamente relevante, ou seja, a fraude deve ensejar a modificação de algum dos requisitos legais para a validade jurídica do documento. A título de exemplo, uma fatura comercial só poderá ser considerada falsa, para fins de aplicação das normas sancionatórias, se a falsidade ocorrer em algum dos elementos formais, previstos no artigo 557 do Regulamento Aduaneiro.²²⁷

²²⁴ Silva, comparando a experiência brasileira com a experiência espanhola, defende a necessidade de ponderação entre a presunção de veracidade dos atos administrativos frente à presunção de inocência em favor do importador. Tal ponderação, na visão do Autor, faz com que a fiscalização aduaneira seja impelida a produzir prova da fraude perpetrada pelo particular no caso concreto. SILVA, op. cit., 2007, p. 347.

²²⁵ Para determinados doutrinadores, por estar prevista em Decreto-Lei, deveria a pena de perdimento ser considerada inconstitucional. No entanto, reconhece o autor que os Tribunais Superiores possuem pacífico entendimento no sentido de que os Decretos-Leis 37/1966 e 1.455/1976 foram recepcionados pela Constituição Federal, tornando inútil o debate sobre tal inconstitucionalidade. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Infrações e sanções administrativas**. 3. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 145.

²²⁶ Art. 553. A declaração de importação será obrigatoriamente instruída (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 46, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º):

I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador; e

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível.

Parágrafo único. Poderão ser exigidos outros documentos instrutivos da declaração aduaneira em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo.

²²⁷ Art. 557. A fatura comercial deverá conter as seguintes indicações:

I - nome e endereço completos do exportador;

II - nome e endereço do importador e, se for o caso, do adquirente ou do encomendante predeterminado;

III - especificação das mercadorias em português ou em idioma oficial do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, ou, se em outro idioma, acompanhada de tradução em língua portuguesa, a critério da autoridade aduaneira, contendo as denominações próprias e comerciais, com a indicação dos elementos indispensáveis à sua perfeita identificação;

IV - marca, numeração e, se houver, número de referência dos volumes;

V - quantidade e espécie dos volumes;

VI - peso bruto dos volumes, entendendo-se, como tal, o da mercadoria com todos os seus recipientes, embalagens e demais envoltórios;

VII - peso líquido, assim considerado o da mercadoria livre de todo e qualquer envoltório;

VIII - país de origem, como tal entendido aquele onde houver sido produzida a mercadoria ou onde tiver ocorrido a última transformação substancial;

IX - país de aquisição, assim considerado aquele do qual a mercadoria foi adquirida para ser exportada para o Brasil, independentemente do país de origem da mercadoria ou de seus insumos;

X - país de procedência, assim considerado aquele onde se encontrava a mercadoria no momento de sua aquisição;

É importante haver expressa referência aos casos em que a mercadoria tenha sido consumida, ou não seja encontrada pelas autoridades aduaneiras. Nesses casos haverá a conversão da pena de perda da mercadoria em sanção pecuniária no valor aduaneiro dos produtos objeto de subfaturamento.²²⁸ A sanção pecuniária imposta ao importador por meio da lavratura de auto de infração, ao contrário da pena de perdimento²²⁹, fica sujeita ao duplo grau de jurisdição.²³⁰

Há quem considere²³¹ que a aplicação da pena de perdimento aos casos de subfaturamento afrontaria os princípios da Legalidade, do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa e do Contraditório²³², uma vez que existe sanção específica, diversa do perdimento, regularmente prevista para tal prática.

O Superior Tribunal de Justiça entendeu inaplicável a pena de perdimento aos casos em que o subfaturamento se der por falsidade ideológica, já que existe no ordenamento

XI - preço unitário e total de cada espécie de mercadoria e, se houver, o montante e a natureza das reduções e dos descontos concedidos;

XII - custo de transporte a que se refere o inciso I do art. 77 e demais despesas relativas às mercadorias especificadas na fatura;

XIII - condições e moeda de pagamento; e

XIV - termo da condição de venda (Incoterm).

Parágrafo único. As emendas, ressalvas ou entrelinhas feitas na fatura deverão ser autenticadas pelo exportador. BRASIL. Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 6 fev. 2009a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

²²⁸ No caso, tal conversão só poderá ser aplicada se, previamente ao início da instauração do procedimento especial de fiscalização aduaneira, ou mesmo durante o procedimento, o importador tenha desembaraçado a mercadoria, ainda que *sub judice*, ou a pena venha a ser aplicada em sede de revisão aduaneira. Sobre o tema: FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Revisão aduaneira e segurança jurídica**. São Paulo: Intelecto, 2016; e FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. Revisão aduaneira e lançamento tributário: regras para a intervenção do Estado nas importações. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, DF, v. 16, n. 109, p. 443-465, 2014.

²²⁹ A possibilidade de lavratura de auto de infração para a imposição da pena de perdimento, ou para a pena no valor aduaneiro da mercadoria importada encontra guarida no artigo 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, onde estão indicados ao agente aduaneiro os passos seguintes à conclusão do procedimento especial de fiscalização.

²³⁰ Entendemos haver aqui uma quebra de isonomia, já que a sujeição do processo para aplicação da pena de perdimento, ainda que convertido no valor aduaneiro da mercadoria consumida ou não encontrada, torna pleno o exercício do direito de defesa pelo autuado que, inclusive, poderá levar a discussão até o CARF, para que seu caso seja julgado por órgão colegiado e paritário. Enquanto que, por outro lado, o contribuinte que tem contra si lavrado um auto de infração para perda de mercadoria já retida, além de ter exíguo prazo para apresentar impugnação, não tem direito a julgamento por órgão colegiado.

²³¹ SARTORI, Angela; COSTA, Eduardo Ribeiro. A aplicação da pena de perdimento na importação e o acordo de valoração aduaneira. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coords.). **Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2013, p. 51.

²³² O Código Tributário Nacional aplica-se subsidiariamente ao direito aduaneiro, sempre que a norma aduaneira silenciar. O CARF há muito vem adotando o CTN em seus julgamentos em matéria aduaneira cf. acórdãos nºs 3301-003.934, 3301-003.086, 3401-003.776, entre outros.

pátrio sanção específica para este ilícito.²³³ Da leitura dos votos proferidos nesse julgamento, em que pese ter constado do acórdão expressa referência à falsidade ideológica, não houve distinção formal entre esta e a falsidade material²³⁴, tendo a Turma Julgadora chegado à conclusão estampada no acórdão através da aplicação, ao caso concreto, do artigo 112, IV, do CTN²³⁵, por conta das inúmeras sanções previstas no ordenamento brasileiro para punir a prática de subfaturamento.²³⁶

Nesse sentido, uma linha defende que²³⁷, sendo a adulteração específica quanto ao valor das mercadorias importadas, não há cabimento para a aplicação da pena de perdimento, mas apenas para uma das sanções pecuniárias previstas na legislação aduaneira brasileira.²³⁸

Inclusive, aqueles que se posicionam²³⁹ pela legalidade da instauração do procedimento especial de fiscalização aduaneira para os casos de subfaturamento, defendem

²³³ TRIBUTÁRIO. DIREITO ADUANEIRO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO DO VALOR DA MERCADORIA. PENA DE PERDIMENTO. DESCABIMENTO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 108, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DECRETO-LEI Nº 37/66. CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE DA NORMA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. CONSIDERAÇÃO.

1. A falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação dá ensejo à aplicação da multa prevista no art. 105, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/66, que equivale a 100% do valor do bem, e não à pena de perdimento do art. 105, VI, daquele mesmo diploma legal.

2. Interpretação harmônica com o art. 112, IV, do CTN, bem como com os princípios da especialidade da norma, da razoabilidade e da proporcionalidade. Precedentes.

3. Recurso especial da Fazenda Nacional a que se nega provimento.

(REsp 1218798/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 01/10/2015)

²³⁴ Até o ano de 2013 a redação do artigo 689, §3º-A do Decreto nº 6.759/2009 era: “§ 3º-A. O disposto no inciso VI do caput inclui os casos de falsidade ideológica na fatura comercial.”. Posteriormente, por meio do Decreto nº 8.010/2013, a redação foi alterada para: “§ 3º-A. O disposto no inciso VI do caput inclui os casos de falsidade material ou ideológica.”, incluindo, portanto, a falsidade material de qualquer documento necessário ao embarque ou ao desembarque como infração punível com a pena de perdimento da mercadoria importada. BRASIL. Decreto n. 8.010, de 16 de maio de 2013. Altera o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 27 dez. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8010.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

²³⁵ “Todavia, no caso em exame, a hipótese é exclusiva de subfaturamento – aproximadamente 21% menor do que os valores praticados em importações similares –, incidindo o regramento específico que pune com multa de 100% sobre a diferença apurada entre o valor real e o declarado, nos termos do art. 108, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 37/66” – Trecho do voto-vista da Min. Regina Helena Costa.

²³⁶ A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório nº 4, de 09 de maio de 2018, autorizando a dispensa de contestação e interposição de recursos "nas ações judiciais que visem afastar a aplicação da pena de perdimento nas hipóteses de falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação, aplicando-se apenas a pena de multa".

²³⁷ PONCIANO, op. cit., p. 274.

²³⁸ SALES, Deborah; WANDERLEY, Joana Karen. Interpretação e aplicação da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 75.

²³⁹ TREVISAN NETO, op. cit., p. 300.

que a sanção aplicável para tais casos não é a pena de perdimento, mas, sim, sanção pecuniária previamente estabelecida na legislação aduaneira vigente.

Outra corrente, no entanto, além de defender a aplicabilidade da instauração do procedimento especial de fiscalização aduaneira para os casos de subfaturamento, considera que, sendo possível a aplicação da pena de perdimento, a autoridade aduaneira não deverá cogitar a aplicação de qualquer outra.²⁴⁰

Compartilhamos do entendimento de que a sanção de perdimento não deve ser aplicada aos casos de subfaturamento, com base no que prevê o artigo 112 do Código Tributário Nacional, que indica sempre a aplicação da norma mais favorável ao acusado quando restarem dúvidas acerca da natureza da penalidade aplicável.²⁴¹

Diante da posição em prol da inaplicabilidade da pena de perdimento sobre a prática de subfaturamento, o que, entendemos, ocorreu por opção expressa do legislador, resta avaliar, dentre as inúmeras sanções pecuniárias previstas na legislação aduaneira brasileira, qual é a cabível para tal infração.

A primeira sanção pecuniária prevista para o caso em que o importador subfaturar ou superfaturar o valor aduaneiro visa punir o infrator com multa no percentual de 100% sobre a diferença entre o valor efetivamente declarado pelo importador e aquele apontado pela autoridade aduaneira como correto.

Já a segunda, prevista especificamente para os casos nos quais forem identificados os elementos de fraude, sonegação e conluio, prevê a aplicação de sanção pecuniária no percentual de 100% sobre a diferença entre o valor declarado e o valor arbitrado pela autoridade aduaneira, além da multa de ofício, usualmente aplicada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), e a cobrança das diferenças tributárias originadas da aplicação do novo valor aduaneiro.²⁴²

²⁴⁰ CARVALHO, op. cit., p. 220.

²⁴¹ Sobre as ligações entre Direito Aduaneiro e Direito Tributário: “[...] *podemos afirmar que la función de percibir tributos aduaneros por la aduana no constituye una función esencial de la misma en orden a su existencia como tal. Igualmente, cabe afirmar que si bien el derecho aduanero tributario es una parte del Derecho Aduanero, se trata de una parte natural pero no necesaria para la existencia de este último. No integra entonces el núcleo esencial del mismo.*” (BASALDUA, op. cit., 2008, p. 207-208); há corrente que aponta a existência de um Direito Aduaneiro Tributário, que corresponde à área de interseção entre o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário, especialmente no que concerne à função da autoridade aduaneira de regular e controlar a incidência dos tributos aduaneiros. (TREVISAN, op. cit., 2008, p. 48).

²⁴² Em todos os casos de reavaliação aduaneira, tenham sido eles fraudulentos ou não, haverá a necessidade de o importador recolher a diferença originada do valor por ele declarado (menor) e o novo valor aduaneiro (maior).

A terceira e última sanção vigente no ordenamento aponta para a multa de 100% sobre a diferença entre os tributos recolhidos com base no valor declarado e aquele apontado pela fiscalização como correto.

Dessa forma, é possível segregar as sanções da seguinte forma:

- i) Multa de 100% sobre a diferença de valores: artigo 169, II, do Decreto-Lei nº 37/66²⁴³;
- ii) Multa de 100% da diferença acrescida da multa de ofício: artigo 88, parágrafo único da MP nº 2.158-35/2001²⁴⁴;
- iii) Multa de 100% sobre a diferença de tributos: artigo 108, parágrafo único do Decreto-Lei nº 37/66.²⁴⁵

No que concerne às sanções pecuniárias previstas na legislação aduaneira, estas são específicas para declarações fraudulentas que visem reduzir o valor praticado na operação de comércio exterior. A penalidade prevista no item ii, acima, se aplica no caso de comprovação da existência de falsas declarações acerca do valor, da quantidade, ou da própria mercadoria, enquanto que a prevista no item iii mira o subfaturamento realizado por meio de fraude, sonegação ou conluio, termos que possuem definição legal para o Direito Tributário, prevista nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Em suma, pode ser aplicada a multa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação (artigo 169, II, do Decreto-Lei nº 37/66), ou entre o declarado e o arbitrado (artigo 88, parágrafo único, MP nº 2.158-35), ou a multa de cem por cento sobre a diferença apurada do imposto (artigo 108, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/66).

²⁴³ Decreto-Lei nº 37/66. Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações: [...]

II - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria:

Pena: multa de 100% (cem por cento) da diferença. (BRASIL, op. cit., 1966a).

²⁴⁴ Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial: [...]

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

²⁴⁵ Art.108 - Aplica-se a multa de 50% (cinquenta por cento) da diferença de imposto apurada em razão de declaração indevida de mercadoria, ou atribuição de valor ou quantidade diferente do real, quando a diferença do imposto for superior a 10% (dez por cento) quanto ao preço e a 5% (cinco por cento) quanto a quantidade ou peso em relação ao declarado pelo importador.

Parágrafo único. Será de 100% (cem por cento) a multa relativa a falsa declaração correspondente ao valor, à natureza e à quantidade.

Enquanto a primeira e terceira normas datam de 1966, a segunda data de 2001, todas tratando sobre o mesmo tema, o que atrai a aplicação do artigo 2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/42). Este dispositivo determina que, no caso de incompatibilidade entre normas editadas em períodos diferentes, a legislação anterior é revogada pela posterior, não existindo possibilidade da manutenção das duas normas no mesmo ordenamento.²⁴⁶ A aplicação pura e simples deste dispositivo resulta na conclusão de que a sanção aplicável aos casos de subfaturamento seja aquela prevista no artigo 88, parágrafo único, da MP nº 2.158-35.

No entanto, há quem critique a possibilidade de revogação tácita de uma norma pela outra²⁴⁷, a partir do entendimento de que, se há intuito de revogar uma norma anterior, a nova norma deve ser expressa em tal sentido.

Tratar-se-ia, para linha distinta²⁴⁸, de revogação tácita de atividade interpretativa, na qual o intérprete, com base em suas pré-compreensões, identifica o conflito entre as normas, concluindo que a posterior revogou, tacitamente, a anterior. Para esta corrente²⁴⁹ há uma revogação tácita por parte da MP nº 2.158-35/01, que, inclusive, por agravar a pena prevista no artigo 108, parágrafo único do Decreto nº 37/66, passou a ser aplicada somente aos casos ocorridos após a sua entrada em vigor.²⁵⁰ Do mesmo modo, por se tratar de matéria sancionatória, pode o intérprete buscar no artigo 112 do Código Tributário Nacional a solução para o conflito de normas, dada a existência de dúvidas quanto à capitulação legal do fato.²⁵¹

²⁴⁶ Decreto-Lei nº 4.657/42. Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência. BRASIL. Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro-RJ: 9 set. 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm> Acesso em: 22 fev. 2018.

²⁴⁷ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermeneutica e aplicação do direito**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 357.

²⁴⁸ MOUSSALLEM, Tarek Moyses. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 186.

²⁴⁹ OLIVEIRA, op. cit., p. 86.

²⁵⁰ MELLO, op. cit., p. 152.

²⁵¹ Oliveira et al. (2010) explicam que, para a aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional basta existir a dúvida do intérprete, seja na capitulação legal do fato, ou na própria aplicação da norma sancionatória ao caso concreto. OLIVEIRA, Ricardo Mariz; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. Interpretação e integração da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 369.

Aqui deve ser dada ênfase à utilização de preceitos do Código Tributário Nacional para nortear a aplicação das sanções aduaneiras, já que nele estão previstos os princípios que orientam o aplicador da norma sancionatória no caso concreto.²⁵²

Para uma linha²⁵³, a previsão contida no artigo 112 do Código Tributário Nacional torna inaplicáveis as normas sancionatórias não específicas, ou ainda, que não caracterizem com perfeição a ilicitude. É o que acontece, por exemplo, na descrição da infração que prevê a pena de perdimento, que se atém ao fato da adulteração, ou falsificação documental, sem indicar os objetivos do infrator, como, por exemplo, a prática de subfaturamento.

Inclusive, há quem defenda que o termo dúvida²⁵⁴, que consta do artigo 112, tanto pode fazer referência ao fato, quanto à própria norma sancionatória; assim, para a aplicação da sanção, deve haver certeza quanto ao direito aplicável. Tal conclusão significa que, após a entrada em vigor da MP nº 2.158-35, de 2001, não há mais previsão legal para a aplicação da pena de perdimento aos casos de subfaturamento.²⁵⁵

O subfaturamento, por si só, não permite à autoridade aduaneira descartar as demais informações fornecidas pelo importador, assim como não se amolda à aplicação da pena de perda da mercadoria.²⁵⁶

Há firme corrente doutrinária²⁵⁷ defendendo que a sanção aplicável à prática de subfaturamento na importação deve ser a prevista na Medida Provisória nº 2.158-35²⁵⁸, e não a prevista no Decreto-Lei nº 37/66²⁵⁹, uma vez que ocorreu, no caso, revogação tácita da norma mais antiga pela mais recente.²⁶⁰

²⁵² Nesse sentido, Fernandes defende que os princípios de direito tributário apenas deverão ser aplicados ao direito aduaneiro quando houver pertinência para tanto, e se amoldarem ao caso, dada a independência entre o direito aduaneiro e o direito tributário defendida pelo autor. FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Notas introdutórias sobre o direito aduaneiro e sua relação com o direito tributário **Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**, São Paulo, v. 5, n. 26, p. 88-109, maio-jun. 2015.

²⁵³ COELHO, Ob. cit., p. 667; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 430; MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das Sanções Tributárias. In: _____ (Coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 173.

²⁵⁴ CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. Interpretação e aplicação da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. Fortaleza: MP Editora, 2010, p. 37.

²⁵⁵ NASCIMENTO, José Fernandes. Despacho aduaneiro de importação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coords.). **Tributação aduaneira na jurisprudência do CARF** - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP-APET, 2013.

²⁵⁶ TEJADA GARCIA, Sérgio Renato. Defesa em juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 287.

²⁵⁷ PONCIANO, op. cit., p. 274.

²⁵⁸ TREVISAN NETO, op. cit., p. 301.

²⁵⁹ Há uma corrente que defende que a única sanção a que está sujeita a prática de subfaturamento é a pecuniária, prevista no ordenamento jurídico, o que não impede que a aduana busque a diferença de tributos decorrente do subfaturamento e os gravames incidentes sobre tal diferença. (SEHN, op. cit., p. 14).

²⁶⁰ Nesse sentido: PONCIANO, op. cit., p. 273.

A razão parece estar com este último entendimento.²⁶¹ Trata-se de lei específica, destinada a coibir a prática do ilícito administrativo de subfaturamento.

Sobre a matéria, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional proferiu o Parecer PGFN/CRJ nº 1690/2016, no qual exarou entendimento favorável à não apresentação de contestação ou interposição de recursos para os casos de falsidade ideológica consistentes no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação. O Ministro da Fazenda, por despacho, concordou com o entendimento, autorizando a não apresentação de contestação e interposição dos recursos nestes casos²⁶².

O Regulamento Aduaneiro replica, em seu artigo 86, os dispositivos da MP nº 2.158-35, determinando que a base de cálculo dos tributos aduaneiros só poderá ser arbitrada quando houver suspeita fundada de fraude, sonegação ou conluio, além dos casos nos quais o importador não possuía os documentos comprobatórios da operação de comércio exterior, desde que existam dúvidas, por parte da autoridade aduaneira, com relação ao preço praticado na operação. Este arbitramento deverá obedecer a ordem sequencial prevista no parágrafo único do artigo 86.²⁶³

Sobre a diferença entre os tributos recolhidos com base no valor subfaturado e a quantia a ser recolhida, em razão do arbitramento no valor aduaneiro, incidirá a multa de ofício de 75% prevista no artigo 44, I, da Lei nº. 9.430/96.²⁶⁴

Uma vez definida a sanção aplicável ao subfaturamento, cabe destrinchar o conteúdo do dispositivo sancionador²⁶⁵, previsto na Medida Provisória nº 2.158-35. Nas hipóteses de fraude, sonegação ou conluio, a base de cálculo dos tributos aduaneiros deverá ser arbitrada sempre que, não seja possível identificar o preço praticado na importação.

²⁶¹ Ibid., p. 229.

²⁶² Entendemos que a edição deste ato, por ser direcionado aos procuradores da PGFN não vincula os auditores-fiscais da RFB. Por tal motivo, a sua aplicação no cotidiano aduaneiro não deve gerar efeitos na relação contribuinte versus fisco.

²⁶³ Regulamento Aduaneiro: Art. 88 [...] Parágrafo único. O arbitramento de que trata o caput será realizado com base em um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar; ou

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) mediante método substitutivo ao do valor de transação, observado ainda o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado. (BRASIL, op. cit., 2001).

²⁶⁴ Ordinariamente, o controle aduaneiro sobre a mercadoria importada apenas terá início quanto à verificação documental e física após o efetivo registro da Declaração de Importação no SISCOMEX, ato a partir do qual é iniciado o procedimento de despacho aduaneiro de importação. Como os tributos aduaneiros são recolhidos no ato do registro da declaração no sistema, com os ajustes no valor aduaneiro, seja em razão de subfaturamento ou subvalorização, restará um saldo devedor para o importador adimplir, com a devida multa de ofício.

²⁶⁵ Para Pereira, toda norma sancionadora possui hipótese, disposição e sanção, seja ela penal ou administrativa PEREIRA, Frederico Valdez. Limites à imposição de sanções administrativas: multas pecuniárias tributárias. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, v. 7, n. 27, p. 157-184, 2007.

O preço poderá ser arbitrado com base em dois critérios sequenciais: preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar; ou o preço no mercado internacional, obtido através de consulta a bolsa ou publicações especializadas, arbitramento razoável e proporcional ou laudo expedido por entidade especializada.

Obtido o valor, a autoridade aduaneira aplicará a sanção pecuniária prevista no parágrafo único do referido artigo, que é de 100% sobre a diferença dos valores apurados.

Vale destacar, ainda, que junto ao auto de infração para imposição desta sanção será lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, hipótese que será abordada no capítulo seguinte.

2.3.4 Sanções Aplicáveis à Subvaloração

A subvaloração, por sua vez, é um ilícito de natureza fiscal praticado sem intuito fraudulento²⁶⁶. Trata-se de uma hipótese de erro na aplicação do AVA.

A primeira consequência da subvaloração deverá ser a obtenção do valor aduaneiro da operação de importação por meio dos métodos de valoração aduaneira, com primazia no valor de transação. Identificado o valor aduaneiro da operação, caberá o recolhimento dos tributos aduaneiros que foram pagos a menor, em razão da base de cálculo reduzida, e sobre tal valor a multa de ofício prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996²⁶⁷, que poderá ser reduzida pela metade em caso de não haver contestação do valor pelo contribuinte, acompanhada do devido pagamento.²⁶⁸

É aplicável, ainda, a sanção prevista no artigo 108, *caput*, do Decreto-Lei nº 37/66, desde que a diferença entre o valor aduaneiro correto e o apontado pelo importador

²⁶⁶ CARVALHO, Marcelo Pimentel de. *Op. cit.*, p. 208 e TREVISAN NETO, Antenori. *Op. cit.*, p. 287.

²⁶⁷ Lei nº 9.430/96: Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. BRASIL. Lei n. 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. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 30 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

²⁶⁸ Lei nº 9.430/96: Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (BRASIL, op. cit., 1996).

seja igual ou superior a 10%.²⁶⁹ Essa sanção, por não exigir o intuito fraudulento na modificação do valor, aplicar-se à hipótese de erro.²⁷⁰

Ainda, caso algum documento de apresentação obrigatória no despacho aduaneiro seja considerado inválido, será imposta uma sanção pecuniária no percentual de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro.

Não há que se falar, para os casos de subvaloração, da aplicação da pena de perdimento, ou mesmo a multa pecuniária prevista na MP nº 2.158-32, já referida.

Há quem defenda a impossibilidade de aplicação das sanções, ainda que na seara do direito administrativo sancionador, nas hipóteses em que a norma preveja a responsabilidade objetiva do infrator. Filiamo-nos à corrente intermediária, que defende a necessidade de averiguação de culpabilidade do infrator para a aplicação da sanção²⁷¹.

2.4 Conclusões Parciais

O objetivo deste item foi diferenciar a fraude e o erro para fins de valoração aduaneira. A fraude pressupõe a intenção de alterar a verdade dos fatos, reduzindo o valor da mercadoria importada (valor aduaneiro), enquanto o erro se caracteriza pela equivocada interpretação do importador acerca da valoração de suas mercadorias.

O AVA, apesar de regularmente integrado à legislação brasileira, não vem sendo utilizado pela fiscalização aduaneira, que utiliza a norma internacional tão somente para fundamentar seus atos, sem observar os preceitos nela previstos. Mesmo quando as normas internas da RFB se referem ao AVA, não refletem seu teor, especialmente sob a ótica da utilização dos métodos alternativos de valoração aduaneira.

No direito aduaneiro brasileiro, quando identificada a imprestabilidade do valor de transação apontado pelo importador, a autoridade aduaneira passa, diretamente, para o método de arbitramento, sem fazer uso dos métodos previstos no AVA.

²⁶⁹ Decreto-Lei nº 37/66: Art.108 - Aplica-se a multa de 50% (cinquenta por cento) da diferença de imposto apurada em razão de declaração indevida de mercadoria, ou atribuição de valor ou quantidade diferente do real, quando a diferença do imposto for superior a 10% (dez por cento) quanto ao preço e a 5% (cinco por cento) quanto a quantidade ou peso em relação ao declarado pelo importador. (BRASIL, op. cit., 1966).

²⁷⁰ Há autores como RUBINSTEIN (2010), e TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010) que defendem que a boa-fé objetiva impede a imposição de sanções administrativas sem que haja uma mensuração da culpabilidade do agente. Para eles, a sanção pode ser atenuada diante da ignorância ou erro do autor.

²⁷¹ ILLG, Matias. Planejamento tributário: estamos diante de uma conduta neutra? In: FRANCO, Alberto Silva; LIRA, Rafael. (Org.). **Direito penal econômico: questões atuais**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011, p. 294.

Quando a impossibilidade de utilização do valor de transação for devida a erro na interpretação dos dispositivos do AVA, a hipótese será de subvaloração.

Para as hipóteses de subvaloração, a autoridade aduaneira deverá aplicar os métodos subsequentes de valoração aduaneira, identificar o valor aduaneiro correto para a operação de importação analisada e, por fim, determinar ao importador o recolhimento da diferença tributária originada a partir da definição do novo valor aduaneiro, além da multa de ofício sobre a diferença dos valores.

Ao contrário, havendo a suspeita de subfaturamento, a autoridade aduaneira lavrará o competente Termo de Início de Procedimento Especial de Fiscalização Aduaneira, previsto na IN RFB nº 1.169/2011, que, além de possuir caráter inquisitorial, findará com a imposição da pena de perda da mercadoria, por falsidade documental (ideológica ou material), sendo necessária a sua comprovação.

Entendemos inaplicável o procedimento de fiscalização quando a suspeita for específica quanto ao preço praticado na operação de comércio exterior. Para tais casos, deverá ser aplicado o arbitramento previsto na MP nº 2.158-35, norma específica que, inclusive, prevê sanção para a prática do ilícito de subfaturamento. Assim, caberia à fiscalização aduaneira, quando entender inaceitável o valor de transação da mercadoria importada, utilizar os métodos substitutivos previstos no AVA. Uma vez identificado o valor aduaneiro da operação de importação, a fiscalização deverá impor ao importador a multa prevista no artigo 88, parágrafo único, da MP nº 2.158-35, no importe de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e aquele identificado pela autoridade aduaneira, ainda que a identificação do valor aduaneiro ocorra através do método de arbitramento, quando não for possível apontar o valor através dos métodos de valoração previstos no Acordo.

Em que pese a existência de diversas sanções para o mesmo ilícito, entendemos que a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 revogou, de forma tácita, o artigo 108, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/66. O importador arcará, ainda, com a diferença de tributos decorrente do valor identificado pela autoridade fiscal que, conseqüentemente, será superior ao indicado no ato do preenchimento da Declaração de Importação e gerará diferença a maior, em favor do Fisco, no que concerne aos tributos aduaneiros, além da multa de ofício no percentual de 75% sobre a diferença.

Quanto à possibilidade de retenção da mercadoria pela autoridade aduaneira, entendemos que é uma medida legal. Porém, deve existir a possibilidade de sua retirada, mediante garantia financeira por parte do contribuinte. A caução terá por objetivo resguardar o erário de possível desfalque originado da prática de subfaturamento, ou mesmo da

subvaloração. Isto porque, mesmo não decorrendo de qualquer ato ilícito, terá por consequência a redução dos tributos devidos.

Ao particular que se deparar com retenção de mercadoria em razão da suspeita de subvaloração ou subfaturamento, caberá a ele, primeiro, identificar os reais motivos que levaram à retenção da carga para, em seguida, fazer uso da medida legal cabível.

Para as retenções sob mera suspeita quanto ao valor praticado, ainda que a suspeita esteja pautada em suposta falsidade ideológica dos documentos obrigatórios de importação, o importador deverá opor-se através de requerimento administrativo para liberar a carga mediante caução e, diante de possível negativa, ajuizar medida judicial questionando a medida, com fundamento no Parecer PGFN/CRJ nº 1690/2016.

Caso a retenção tenha decorrido de subfaturamento por suposta falsidade material, caberá ao importador requerer a liberação cautelar da mercadoria com o oferecimento de garantia financeira. Em decorrência das normas internas da RFB, o auditor-fiscal, caso concorde com a liberação mediante garantia, determinará que a garantia financeira seja em valor semelhante ao valor aduaneiro apontado para a mercadoria.

No entanto, como defendemos a sanção aplicável para o valor aduaneiro como sendo a prevista no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, o valor da garantia deverá ser o exato valor da sanção, ou seja, 100% da diferença entre o valor apontado pela fiscalização e aquele indicado pelo importador quando do preenchimento da Declaração de Importação. Ocorre que para que a autoridade aduaneira aceite a garantia neste montante deverá o importador buscar provimento judicial determinando referido valor.

Aplicando os resultados até aqui obtidos ao caso hipotético apresentado na Introdução, temos que, a autoridade fiscal, no procedimento realizado, deveria ter aplicado não só o procedimento de valoração aduaneira como o que determina o artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35. Para isso, seria necessária prova da fraude apontada, passando-se, ato contínuo, ao arbitramento do valor com base em uma das alíneas do referido artigo 88, o que não foi feito. O auditor-fiscal, ao contrário, sequer arbitrou o valor que seria correto no caso concreto, tendo apenas indicado que o contribuinte não fez prova dos motivos pelos quais realizou importações simultâneas, uma pelo aeroporto, fazendo uso do modal aéreo, e outra pelo Porto, fazendo uso do modal marítimo, por preços diferentes. A autoridade fiscal desconsiderou, ainda, as diferenças entre o custo dos transportes realizados nas diferentes modalidades, lavrando auto de infração para aplicação da pena de perdimento sobre as mercadorias, com fulcro na genérica disposição prevista no artigo 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/66, o que foi referendado pela autoridade julgadora, em instância única. Foi igualmente

elaborada representação fiscal para fins penais remetida ao Ministério Público Federal, com a sugestão da ocorrência, no caso concreto, do tipo de crime previsto no artigo 334 do Código Penal.

3 CONSEQUÊNCIAS PENAIS

A prática de irregularidades no comércio exterior pode configurar não só ilícitos aduaneiros/tributários, mas também penais, especialmente os de contrabando e descaminho. Daí que, além da lavratura de auto de infração para a aplicação da penalidade prevista na norma tributária/aduaneira²⁷², poderá ser formalizada também²⁷³ representação fiscal para fins penais²⁷⁴, direcionada ao Ministério Público Federal (MPF). Essa Representação conterà todos os elementos indicativos da suposta prática de crime, para que o MPF avalie se, no caso concreto, há, ou não, elementos indiciários que possam embasar oferecimento de denúncia ou abertura de inquérito.²⁷⁵ Isso porque, nem toda conduta antijurídica²⁷⁶ (ilícita) configura também conduta típica²⁷⁷ para fins de incidência da norma incriminadora.²⁷⁸

²⁷² Levando em consideração a realidade prática, inobstante a posição do Autor sobre o tema.

²⁷³ A formalização da representação é atividade vinculada do agente administrativo, configurando delito penal o seu não envio, conforme preceitua o artigo 66 da Lei de Contravenções Penais (Decreto-Lei nº 3.688/41, Art. 66).

²⁷⁴ Lei nº 9.430/1996: Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

§1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.
§2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. (BRASIL, op. cit., 1996).

²⁷⁵ Sobre a obrigação da formalização da representação fiscal para fins penais pelo auditor-fiscal que se deparar com suposta prática de crime. Ver Portaria RFB Nº 2.439/2010.

²⁷⁶ Em que pese a consciência de antijuridicidade compor a noção moderna de culpabilidade, esta pode ser excluída ou reduzida em hipóteses de erro de proibição. SANTOS, Juarez Cirino. **Direito penal: parte geral**. 6. ed. Curitiba: ICPC Cursos e Edições, 2014, p. 79.

²⁷⁷ Bittencourt e Monteiro afirmam não caber ao Direito Penal criar a antijuridicidade, mas selecionar, através da tipificação de condutas antijurídicas, aquelas que devem ser cominadas com sanções penais. BITTENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 53.

²⁷⁸ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1, p. 221.

3.1 Contrabando ou Descaminho?

Tanto a subvaloração quanto o subfaturamento são ilícitos de natureza tributária/aduaneira, que podem produzir efeitos na esfera penal.²⁷⁹

As opções do legislador penal para tutelar atividades relacionadas ao comércio exterior de mercadorias encontram-se²⁸⁰ nos artigos 334²⁸¹ (descaminho) e 334-A²⁸² (contrabando) do Código Penal²⁸³. Em função da particular severidade de sua sanção, apenas os comportamentos antijurídicos considerados mais graves são definidos como crimes.²⁸⁴

O tipo penal de contrabando faz referência à importação, ou exportação, de mercadorias proibidas.²⁸⁵ O conceito de mercadorias proibidas pode ser extraído de diversas normas contidas nos regulamentos normativos exarados pelos órgãos que exercem atividade de fiscalização sobre o comércio exterior.²⁸⁶ A proibição contida no tipo de contrabando pode ser absoluta, quando a importação ou exportação for proibida, ou relativa²⁸⁷, quando, para a importação ou exportação o particular tiver que cumprir formalidades previstas na legislação competente. Já o descaminho visa punir a ilusão de direitos e impostos devidos em razão da importação ou da exportação de mercadorias permitidas. Enquanto o contrabando tem como bem jurídico tutelado o controle aduaneiro, a soberania nacional, o

²⁷⁹ Ao legislador caberá a escolha pelas situações que serão tuteladas pelo direito penal. O direito penal tem por um dos seus princípios basilares o princípio da legalidade, refletido no brocardo *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*. Abrão destaca que o ilícito administrativo não se confunde com o ilícito de natureza penal, pois para este é necessária a presença do elemento doloso, enquanto que para o primeiro prevalecerá a responsabilidade objetiva na aplicação da norma sancionatória. ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário: um estudo da norma penal tributária**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 26. Nesse sentido, também (BITTENCOURT; MONTEIRO, op. cit., p. 50).

²⁸⁰ Até 2014 os tipos de contrabando e descaminho estavam inseridos, conjuntamente, no artigo 334 do Código Penal. Com a Lei nº 13.008/2014, os tipos foram separados em artigos distintos (334 e 334-A). Em legislações penais de outros países latino-americanos, como Argentina, existe um único tipo penal aplicável para as duas práticas, que visa punir a burla ao controle aduaneiro. ALBARRACÍN, Héctor Guillermo Vidal. **Delitos aduaneros**. 3. ed. Corrientes: MAVE Editora, 2010, p. 180.

²⁸¹ Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria

²⁸² Código Penal (Decreto-Lei nº Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida

²⁸³ Bittencourt faz críticas à inclusão do descaminho no rol de crimes contra a administração pública. O autor defende que apenas o contrabando pertence a esta posição, já que o descaminho deveria estar entre os crimes contra a ordem tributária (BITTENCOURT, op. cit., p. 260).

²⁸⁴ BITTENCOURT; MONTEIRO, op. cit., p. 49.

²⁸⁵ PRADO, Luiz Régis. **Curso de direito penal brasileiro: parte especial**. 6. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010. v. 3, p. 311.

²⁸⁶ *Ibid.*, p. 317.

²⁸⁷ Sobre as autorizações para importação, Vieira aponta que existem duas modalidades de licenciamento para as importações de proibição relativa: licenciamento automático e licenciamento não-automático. O autor indica que o deferimento da licença torna a importação permitida. Por sua vez, existem mercadorias que são de importação proibida, seja por sua origem, ou natureza. VIEIRA, Aquiles. **Importação: práticas, rotinas e procedimentos**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 34-36.

descaminho tutela a ordem tributária, a própria arrecadação fiscal.²⁸⁸ Tanto a subvaloração quanto o subfaturamento, como destacado no capítulo anterior, fazem referência à redução da carga tributária devida na importação de mercadorias permitidas, afastando-se, portanto, a relevância do tipo de contrabando para este estudo.

3.2 Descaminho

Cabe agora proceder à avaliação acerca da tipicidade da subvaloração e do subfaturamento como condutas aptas a atrair a incidência do tipo penal de descaminho.

O Direito Penal, especialmente nos crimes tributários e econômicos, insere nas normas penais incriminadoras conceitos que remetem a um juízo valorativo jurídico²⁸⁹, denominados elementos normativos do tipo.²⁹⁰

O tipo penal de descaminho, previsto no artigo 334 do Código Penal, objetiva punir a ilusão, no todo ou em parte, do pagamento de impostos e direitos devidos pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. O legislador penal fez uso da inserção de elementos normativos no tipo penal de descaminho²⁹¹, como a exigência de que a redução dos impostos e direitos se dê mediante atitude fraudulenta, por exemplo.²⁹²

²⁸⁸ Nesse sentido: SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 207.

²⁸⁹ Para Horta, as remissões são estabelecidas pelo legislador através de três técnicas distintas, que as incluem em diferentes partes da norma penal: a) elementos normativos do tipo: “Os elementos normativos do tipo são aquelas qualidades determinantes da conduta proibida, ou do conteúdo da proibição, isto é; do tipo, que só se podem conceber, exprimir ou identificar a partir do pressuposto lógico de uma norma, jurídica ou não”; b) elementos de valoração global: “Os elementos de valoração global do fato se distinguem entre os demais elementos normativos das leis penais por serem logicamente incompatíveis com a ocorrência de causas de justificação”; c) elementos em branco da lei penal: “Elementos em branco das leis penais, por sua vez, são as referências que essas leis eventualmente fazem a uma obrigação ou proibição extrapenal, estabelecida por disposição normativa diversa, cujo conteúdo a lei penal não menciona.” HORTA, Frederico. Do erro sobre os elementos normativos das leis penais no direito penal econômico. In: LOBATO, José Danilo Tavares; MARTINELLI, João Paulo Orsini; SANTOS, Humberto Souza (Orgs.). **Comentários sobre o direito penal econômico brasileiro**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 316-317. No caso do tipo de descaminho, está presente a hipótese descrita por Horta no item a) acima, em razão da inclusão do elemento “iludir” no tipo descrito no artigo 334 do Código Penal. Albarracín aponta, defendendo a classificação dos crimes aduaneiros no Direito Penal Econômico, que “*En tal sentido e como fuera destacado, los ilícitos económicos fueron regulados en leyes especiales, fuera del Código Penal, conformando un derecho penal económico. Como estos delitos económicos apuntaban a conductas muy cambiantes o dinámicas, se echó mano para su regulación no sólo a tipos penales abiertos, sino también a tipos penales en blanco*” (ALBARRACÍN, op. cit., p. 35).

²⁹⁰ BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 737.

²⁹¹ Para Scandelari, não se tratam de elementos normativos do tipo, mas de norma penal em branco. Discordamos, pois o tipo penal de descaminho descreve o ilícito sem que haja a necessidade de que o intérprete recorra a qualquer outra disposição normativa para enquadrar o fato ocorrido ao tipo penal. SCANDELARI, Gustavo Britta. **O crime tributário de descaminho**. Porto Alegre: Magister, 2013, p. 217.

²⁹² Salomão defende a inserção na norma penal tributária incriminadora de elementos que impliquem juízos normativos sobre a existência da obrigação. Assim, andou em linha o legislador ao prever a punição da

A conduta punível, portanto, pelo tipo penal de descaminho, exige a presença de fraude²⁹³ como meio para reduzir, no todo ou em parte, o pagamento dos direitos e impostos devidos na importação (entrada) ou exportação (saída) de mercadorias. Como ocorre nos crimes contra a ordem tributária²⁹⁴, só há previsão de descaminho na modalidade dolosa.

Há quem defenda que, nos crimes contra a ordem tributária²⁹⁵ seja fundamental uma dupla ilicitude, penal e administrativa, no sentido de que só haverá crime se houver, também, o ilícito tributário.²⁹⁶ Ou seja, somente na medida em que ocorrer a infração prevista na norma tributária é que se poderá cogitar da prática de crime.²⁹⁷

Como anteriormente exposto, tanto a subvalorção quanto o subfaturamento configuram ilícitos para o direito tributário/aduaneiro. Enquanto no primeiro não ocorre a utilização de métodos fraudulentos, para a configuração do segundo ilícito é condição necessária o uso da fraude. Esta característica é primordial para a definição das consequências penais do ilícito tributário/aduaneiro.

3.2.1 Bem jurídico tutelado

Historicamente, o crime de descaminho foi introduzido com o Código Criminal de 1830, junto com o contrabando. Seguindo em conjunto no Código Penal de 1890²⁹⁸ e na Consolidação das Leis Penais de 1932.²⁹⁹ Nos diplomas anteriores ao atual Código Penal, que data de 1940, tanto o contrabando quanto o descaminho estavam incluídos dentre os crimes contra a Fazenda Pública.³⁰⁰ Quando do advento do Código Penal de 1940, o

supressão de impostos e direitos na entrada, ou na saída da mercadoria, mediante fraude, reduzindo a moldura da norma penal para os casos que atendam aos elementos objetivos e subjetivos do tipo. (SALOMÃO. op. cit., p. 192).

²⁹³ Galvão defende que o tipo, a partir do momento em que exige o emprego de meio fraudulento para a incriminação, não visa punir o simples inadimplemento da obrigação, mas incriminar a ofensa realizada através de atitude fraudulenta. GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 206.

²⁹⁴ BITTENCOURT; MONTEIRO, op. cit., p. 48.

²⁹⁵ Salomão tece críticas quanto à definição do bem jurídico tutelado como a Fazenda Pública. Para a Autora, a Fazenda Pública poderia, no máximo, ser o sujeito passivo do delito. O correto seria definir o bem jurídico tutelado como a *arrecadação tributária*. (SALOMÃO, op. cit., p. 186-188).

²⁹⁶ Scandelari, inclusive, tem esse entendimento com argumento nuclear para defender que a persecução penal só deve ser iniciada após transitada em julgada a decisão, na esfera administrativa, que concluir pela ocorrência do ilícito, pois será no julgamento administrativo em que o importador poderá exercer o seu direito à ampla defesa, inclusive para desfazer a presunção de culpa contra ele. (SCANDELARI, op. cit., p. 169).

²⁹⁷ Essa corrente é representada por. SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 66 e (BITTENCOURT; MONTEIRO, op. cit., p. 42).

²⁹⁸ Inserido no Título VII - Dos Crimes contra a Fazenda Pública.

²⁹⁹ Inserido no Título VII - Crimes contra a Fazenda Pública.

³⁰⁰ MARQUES, Oswaldo Henrique Duek. A natureza tributária do descaminho e suas consequências jurídicas. **Revista Brasileira de Ciências Criminas**, São Paulo, v. 23, n. 113, p. 389-407., mar./abr. 2015.

descaminho continuou inserido no mesmo tipo do contrabando³⁰¹, todavia, no título destinado aos crimes contra a Administração Pública; em 2014, foram separados, de acordo com a Lei nº 13.008, de 26 de junho de 2014. Referida norma, apesar de ter separado os dois tipos, manteve-os entre os crimes contra a administração pública.³⁰²

Quanto à sua natureza, há, essencialmente, dois entendimentos. Uns entendem³⁰³ que o crime de descaminho é uma figura típica que protege a arrecadação tributária³⁰⁴, ou seja, um crime tributário.³⁰⁵ A diferença do descaminho para os demais crimes tributários seria a tutela, também, da soberania nacional, o que não descaracteriza a natureza tributária do delito.³⁰⁶ Outros, porém, entendem que o bem tutelado pelo descaminho vai além dos tributos aduaneiros, possuindo natureza híbrida³⁰⁷, pois tutela, primeiro, a fiscalização aduaneira para, em seguida, tutelar o erário.³⁰⁸

A discussão doutrinária quanto à caracterização ou não do descaminho como crime contra a ordem tributária gerou questionamentos e posições favoráveis ao entendimento pela revogação tácita do tipo de descaminho pelo artigo 1º da Lei nº

³⁰¹ Para parte da doutrina, apenas o contrabando deveria figurar entre os Crimes contra a Administração Pública, passando o descaminho para o rol de Crimes contra a Ordem Tributária. Nesse sentido: BITTENCOURT; MONTEIRO, op. cit., p. 280.

³⁰² PRIMO, Diego de Alencar Salazar; FEITOSA, Francisco José Soares. Da revogação tácita do crime de descaminho pelo art. 1º da lei nº 8.137/1990. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 227, p. 38-47., ago. 2014.

³⁰³ BITTENCOURT, op. cit., 2017; MARQUES, op. cit., 2015; PRADO, op. cit., p. 583; BARROS, Adriana Pazini de. Natureza tributária do crime de descaminho. **Boletim do IBCCrim**, São Paulo, n. 187, a. 16, p. 8-9, jun. 2008.

³⁰⁴ A razão de existir do tipo penal de descaminho é, para os que se alinham a tal tipo como delito de natureza fiscal, desestimular práticas que tenham por intenção reduzir a base de cálculo que será objeto de incidência dos tributos aduaneiros. Inclusive, para tal corrente, o fato de o importador aceitar o valor arbitrado pela autoridade aduaneira e satisfazer o crédito seria suficiente para impedir a persecução penal, nos mesmos moldes do que ocorre com os demais delitos de natureza fiscal. Os defensores dessa corrente apontam que o fato do descaminho estar alocado no Capítulo destinado aos crimes contra a administração pública em nada altera a sua natureza, pois todo crime tributário é um crime contra a administração pública em essência. SILVA, op. cit., 1998, p. 29; SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 122.

³⁰⁵ Para Bittencourt e Monteiro, o delito de descaminho deveria figurar no rol dos crimes contra a ordem tributária, inclusive. (BITTENCOURT; MONTEIRO, op. cit., p. 282).

³⁰⁶ CARLUCI, José Lenci. **Uma introdução ao direito aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 261; ESTELLITA, Heloísa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas. In: _____; PAULA JÚNIOR, Aldo de; SALUSSE, Eduardo Perez; (Coords.). **Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT): aspectos práticos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 248.

³⁰⁷ Para os que defendem a sua natureza híbrida o simples pagamento da diferença de tributos, somados às sanções pecuniárias impostas não seria suficiente para impedir a persecução penal, pois já teria havido a infração ao interesse fiscalizatório e, portanto, o delito estaria consumado.

³⁰⁸ BONAT, Luiz Antonio. Crimes relacionados com o comércio exterior. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 311-318.

8.137/90³⁰⁹, enquanto outra corrente³¹⁰ defende a manutenção dos dois tipos no ordenamento, com base no princípio da especialidade.

A razão, parece-nos, está com o primeiro entendimento. Trata-se de crime contra a ordem tributária, pois sem a redução dos impostos na importação ou na exportação por meio de fraude não haverá a figura típica prevista no artigo 334 do Código Penal. Ou seja, para a sua ocorrência, o descaminho reivindica a existência de crédito tributário.³¹¹

Não por outra razão, o anteprojeto do Código Penal apresentado ao Senado Federal em 2012, aloca o descaminho (artigo 350) no Título XI - Crimes contra a ordem econômico-financeira; Capítulo I - Dos crimes contra a ordem tributária e previdência social.³¹²

3.2.2 O verbo “iludir”

A lei não possui palavras inúteis.³¹³ O emprego do verbo iludir no tipo penal de descaminho exige do aplicador, em primeiro lugar, a compreensão do significado deste verbo, pois constitui o núcleo central do tipo penal de descaminho. Em uma interpretação gramatical, significa “[...] deixar de cumprir ou de executar (leis, normas, determinações), utilizando truques, subterfúgios; engabelar.”³¹⁴ O termo faz referência, portanto, à utilização, pelo agente, de meio ardid, fraudulento, malicioso, com o fim de reduzir ou obstar o pagamento de direitos ou tributos devidos na importação ou exportação da mercadoria.

No momento em que o legislador penal inseriu no tipo de descaminho o verbo iludir, quis fazer referência ao uso de meio fraudulento, arditoso, por parte do agente que pretende reduzir o valor dos impostos e direitos devidos por ocasião da importação. Ou seja,

³⁰⁹ Nesse sentido: (PRIMO; FEITOSA, op. cit., p. 38-47).

³¹⁰ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 209.

³¹¹ Sobre tal discussão, o STJ, quando do recente julgamento do Recurso Especial nº 1.688.878 – SP, em sede de Recurso Repetitivo (Tema nº 157), definiu, seguindo orientação firmada no STF, a aplicação do princípio da insignificância ao crime de descaminho, alinhando-se ao valor definido pelo Corte Suprema, o que dá ao descaminho mais uma característica dos crimes contra a ordem tributária, reforçando os argumentos dos que defendem o descaminho como delito fiscal.

³¹² Descaminho. Art. 350. Introduzir mercadoria no país, ou promover sua saída, sem o pagamento dos tributos e contribuições devidos.

³¹³ BONAT, op. cit. p. 314.

³¹⁴ Scandelari, citando Assis Toledo e Fragoso, define o termo “iludir” como burla, enganação, fraude contra a fiscalização. Para os autores, o descaminho tem por objetivo punir as inverdades apresentadas ao Fisco com o intuito de sonegar nas atividades de comércio exterior (SCANDELARI, op. cit., p. 246).

o tipo exige o dolo, a intenção de fraudar o fisco para fins de redução dos direitos e impostos incidentes na importação.³¹⁵

3.2.3 Os vocábulos “impostos” e “direitos”

O legislador penal inseriu, além do verbo “iludir”, os vocábulos “impostos” e “direitos” na descrição do tipo penal de descaminho. Sobre “direitos”³¹⁶, entendemos que faça referência aos direitos aduaneiros devidos na importação, como, por exemplo, direitos *antidumping*, que não são considerados tributos, mas medidas de defesa comercial. Como esses direitos serão adicionados ao valor aduaneiro, a redução deste causará impacto aos “direitos”.³¹⁷

Os tipos penais destinados à tutela da arrecadação tributária recebem elementos normativos que resultam na valoração, para fins penais, da obrigação tributária principal (pagar tributo). Sem a obrigação tributária, portanto, não se estará diante de um tipo penal que tutela a arrecadação tributária.³¹⁸ Por tal motivo, a presença do vocábulo *imposto* faz, em nosso entender, alusão à obrigação tributária principal de pagar *imposto* aduaneiro.³¹⁹

Já para o vocábulo “*imposto*”, a maior parte da doutrina³²⁰ considera que a palavra abrange não apenas os impostos propriamente ditos³²¹, mas os tributos devidos nas atividades de importação e exportação. Ocorre que prevalece, no direito penal, o princípio

³¹⁵ Há quem defenda o contrário, entendendo que basta a redução dos impostos devidos na importação para a configuração do descaminho. Assim, para Bittencourt, se fosse a vontade do legislador penal apontar a necessidade de fraude para a ocorrência do descaminho, o teria feito com o uso do vocábulo “fraude”, e não “iludir”. Dessa forma, o autor entende que uma simples omissão de informações ao fisco, ainda que sem intuito fraudulento, caracterizaria o tipo de descaminho. BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, v. 5, p. 261.

³¹⁶ Importante seja feita menção ao texto do Decreto-Lei nº 300/1938. Nesta norma, a expressão “direitos aduaneiros” faz referência ao imposto de importação. Em que pese a falta de esclarecimentos pelo legislador, como ocorreu recente alterações no dispositivo legal que tipifica a prática de descaminho como crime, e o vocábulo “direitos” permaneceu no tipo, entendemos que a opção do legislador foi atingir os direitos aduaneiros atualmente conhecidos, como os direitos *antidumping*.

³¹⁷ Por não ser o objeto nuclear do presente trabalho, não ingressaremos, aqui, na problemática relacionada à aplicação dos direitos *antidumping* na importação.

³¹⁸ SALOMÃO, op. cit., p. 192.

³¹⁹ São impostos aduaneiros, como frisado anteriormente: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços.

³²⁰ Nesse sentido: Scandelari (2013), Bittencourt (2017), Prado (2010), Capez (2012), dentre outros. Importante destacar que estes doutrinadores não ingressam na problemática ora apresentada, mas partem, de antemão, da abrangência pelo descaminho de todos os tributos devidos em razão da importação ou exportação de mercadorias.

³²¹ Imposto é espécie do gênero tributos. A depender do critério, podem existir duas, três, quatro, ou cinco espécies de tributos. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 171.

da reserva legal, ou princípio da legalidade³²², que orienta inexistir crime sem lei que o defina. Este princípio veda, também, o uso da analogia na interpretação dos tipos penais.³²³

Dessa forma, a literalidade do tipo penal é no sentido de que só estão incluídos os impostos devidos na entrada e na saída da mercadoria. Assim, não estariam incluídas, pela literalidade, as contribuições, taxas e as demais espécies tributárias.

Assim como o princípio da legalidade³²⁴ funciona para o direito tributário, vedando a criação de tributos sem lei que os estabeleçam, da mesma forma, se a lei penal que instituiu o tipo limitou-se ao vocábulo impostos, sem ampliar tal vocábulo mesmo com as inúmeras alterações realizadas no Código Penal, é de se concluir que foi a vontade do legislador restringir o alcance do descaminho aos impostos aduaneiros, não alcançando, portanto, contribuições³²⁵ e taxas.³²⁶

3.2.4 Subvaloração configura descaminho?

Estabelecida a conduta punível pelo tipo penal de descaminho, cabe avaliar se a subvaloração se amolda ao tipo.

No Direito Penal, o erro sobre qualquer elemento do tipo, seja aspecto normativo ou fático, exclui o dolo. Dito de outra forma, para a configuração do dolo é necessário que o agente conheça as circunstâncias formadoras do tipo penal. Ausente a representação, ou havendo a falsa representação, ficará configurado o erro de tipo, que exclui o dolo.³²⁷

Como visto, a subvaloração configura justamente a redução do valor aduaneiro ocasionado por erro do intérprete na aplicação dos dispositivos do AVA.³²⁸

Há linha³²⁹ que defende a necessidade de caracterizar a intenção de iludir, de enganar, para a tipificação do descaminho. Para os que adotam esta posição, inclusive, a fraude não se restringe à adulteração no preço das mercadorias: as informações inverídicas podem se referir à quantidade, qualidade ou natureza, desde que tais alterações tenham sido

³²² Apesar de inúmeros doutrinadores entenderem que o princípio da reserva legal é idêntico ao princípio da legalidade, há doutrinadores como (CAPEZ, op. cit., p. 54) que segregam os princípios.

³²³ A única analogia permitida no direito penal é aquela que beneficia o réu. (SANTOS, op. cit., p. 63).

³²⁴ O princípio da legalidade no direito penal encontra-se previsto no artigo 1º do Código Penal: Art. 1º - Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.

³²⁵ O PIS-Importação e a COFINS-Importação são exemplos de contribuições aduaneiras.

³²⁶ Este seria um ponto interessante para estudos ulteriores.

³²⁷ Código Penal: Art. 20 - O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposo, se previsto em lei.

³²⁸ Conferir capítulo 2.

³²⁹ BITENCOURT; MONTEIRO, op. cit., p. 285.

realizadas com o objetivo de reduzir, no todo ou em parte, os impostos e direitos aduaneiros devidos em decorrência da importação.³³⁰

Assim, o erro na interpretação do AVA configurará erro de tipo, já que, apesar da redução do valor devido a título de direitos e impostos na importação, inexistirá um dos elementos constitutivos do tipo penal de descaminho, qual seja, o intuito fraudulento.³³¹

Portanto, o mero erro na aplicação do AVA não atrai o tipo penal do descaminho. Em que pese tratar-se de um ilícito tributário/aduaneiro, lhe falta o intuito fraudulento³³², o dolo. Por não haver a previsão do tipo culposo no crime de descaminho, a subvaloração não gera consequências penais.

3.2.5 Subfaturamento configura descaminho?

Ao contrário da subvaloração, o subfaturamento é um ilícito tributário/aduaneiro que exige a fraude para a sua caracterização. Inclusive, como defendemos, a punição por tal prática é mais rigorosa que a aplicada para a subvaloração.

O núcleo do tipo de descaminho tem por conduta necessária “iludir”; como objeto “direitos e impostos devidos na entrada ou saída da mercadoria”, e como resultado o não pagamento dos direitos e impostos, ou pagamento a menor, por meio da ilusão (fraude) praticada pelo agente³³³. Trata-se de um tipo que possui previsão apenas da modalidade dolosa.

Para a configuração do dolo³³⁴, necessário que sejam conhecidos, pelo infrator, os pressupostos do tipo objetivo³³⁵, parcialmente localizados, nesses casos, nas normas do

³³⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p.113.

³³¹ HORTA, op. cit., p. 317-318.

³³² O erro do tipo pode se configurar por “falsa representação ou por ausência de representação das circunstâncias de fato do tipo objetivo.” SANTOS, op. cit., p. 146.

³³³ PRADO, Luiz Régis. **Direito penal econômico**. 6. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014, p. 315-316.

³³⁴ Santos define dolo como “[...] energia psíquica produtora da ação incriminada, que preenche todo o tipo subjetivo. (SANTOS, op. cit. p. 127). Para Capez é a vontade da pessoa humana de realizar a conduta. (CAPEZ, op. cit., p. 220).

³³⁵ A origem dos problemas das remissões é a quantidade de normas tributárias e aduaneiras existentes no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente nos atos infralegais que apontam diretrizes interpretativas e conceituam, por vezes, atos como lícitos ou ilícitos. Essa quantidade de atos pode ocasionar em erro de proibição em razão da “[...] ausência de possibilidade de compreensão do injusto, o que não é suficiente para afastar o dolo no caso concreto. VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 196.

Direito Tributário, ou do Direito Aduaneiro, por exemplo³³⁶, ou em alguma característica exigida pelo legislador. No entanto, a conduta punível deve estar descrita na norma penal, ainda que seja feita remissão a outra norma, sob pena de violação ao princípio da reserva legal, estabelecido no artigo 1º do Código Penal.³³⁷ É o caso do tipo penal de descaminho.

O agente deve saber (elemento intelectual), ter conhecimento das “circunstâncias de fato do tipo objetivo” e querer (elemento volitivo) “realizar o tipo objetivo do crime”. Não basta, para a configuração do dolo, o simples saber sem o querer, nem o querer sem o saber. Os dois elementos devem estar unidos para a concretização do dolo.

No caso, o descaminho consiste no uso de meio fraudulento para reduzir ou deixar de pagar impostos ou direitos devidos na importação ou na exportação, sendo o elemento nuclear a fraude. Assim, como no subfaturamento estará configurado o dolo, qual seja, a consciência e vontade³³⁸ de, mediante fraude, reduzir ou deixar de pagar os impostos e direitos devidos na importação, estará tipificado o crime de descaminho.

3.2.6 Consumação do Delito de Descaminho

O delito de descaminho envolve matéria específica relacionada ao Direito Aduaneiro, não apenas referente à arrecadação tributária aduaneira, mas também aos regramentos próprios relacionados à alfândega. Um dos pontos de interseção entre as áreas jurídicas diz respeito à divisão legalmente prevista do território aduaneiro³³⁹, que se divide em zona primária e zona secundária.³⁴⁰

³³⁶ Para Bittencourt e Monteiro, sempre haverá a necessidade de buscar no Direito Tributário as informações necessárias para completar o tipo penal, sem deixar de observar, no entanto, que cabe ao legislador penal estabelecer o “núcleo essencial da conduta incriminada”. (BITTENCOURT; MONTEIRO, op. cit., p. 39).

³³⁷ BITTENCOURT, op. cit., 2017. v.1, p. 200.

³³⁸ SANTOS, op. cit., p. 132.

³³⁹ Decreto nº 37/66. Art.33 - A jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o território aduaneiro, e abrange:

I - 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;

II - zona secundária - compreendendo a parte restante do território nacional, nela incluídos as águas territoriais e o espaço aéreo correspondente.

Parágrafo único. Para efeito de adoção de medidas de controle fiscal, poderão ser demarcadas, na orla marítima e na faixa de fronteira, zonas de vigilância aduaneira, nas quais a existência e a circulação de mercadoria estarão sujeitas às cautelas fiscais, proibições e restrições que forem prescritas no regulamento. (BRASIL, op. cit., 1966).

³⁴⁰ O território brasileiro, para efeitos aduaneiros, encontra-se dividido em duas partes: Zona Aduaneira Primária, constituída por portos, aeroportos, pontos de fronteira alfandegados e outras áreas alfandegadas no interior do território nacional. Já a Zona Aduaneira Secundária constitui o restante do território brasileiro (FOLLONI, op. cit., p. 86).

A consumação do delito de descaminho ocorre com a ilusão dos impostos ou direitos, no todo ou em parte, devidos na importação.³⁴¹ Há posição que defende que, apesar do pagamento dos tributos aduaneiros ocorrer com o registro da Declaração de Importação, ato que inicia o despacho aduaneiro, o desembaraço aduaneiro, ato que encerra o despacho, é o momento em que estará concretizada a **ilusão** dos impostos. Para esta linha, caso a autoridade aduaneira, no interior da zona primária, obste a saída da mercadoria, haverá o delito, tão somente na modalidade tentada.³⁴²

A execução do descaminho pode ser separada no tempo e no espaço, admitindo a tentativa, desistência voluntária e, até o arrependimento posterior.

É possível que o infrator não consiga praticar o crime almejado por circunstância alheia à sua vontade. Como, por exemplo, quando a fiscalização da autoridade aduaneira, que, ao se deparar com a inexatidão de informação fornecida no preenchimento da declaração de importação, apresentar exigência ao importador, determinando a retificação da informação. Neste momento o importador pode corrigir os dados, retirando as inverdades inseridas; ou, mesmo com a saída da mercadoria com a ilusão dos impostos, posteriormente pode o importador fazer a retificação dos dados e recolher os valores devidos em face desta correção.³⁴³

Entendemos que, uma vez que parte dos impostos aduaneiros³⁴⁴ terem como fato gerador a importação e não o desembaraço aduaneiro, o simples registro da Declaração de Importação com a ilusão dos impostos será suficiente para a consumação do delito.

Nada impede, de igual modo, que previamente ao preenchimento da declaração de importação o importador retifique os documentos, configurando a desistência voluntária, o que impede a concretização do tipo penal.

³⁴¹ Bittencourt e Monteiro apontam que se a importação ocorreu através da aduana, o crime se consumará quando a mercadoria ultrapassar a barreira alfandegária e for entregue ao importador; enquanto que, caso utilizado meio distinto, longe do efetivo controle aduaneiro, haverá a consumação do delito quando da entrada da mercadoria no território nacional. (BITTENCOURT; MONTEIRO, op. cit., p. 307).

³⁴² VÍBRIO JÚNIOR, Paulo. **Manual de comércio exterior e crimes aduaneiros**. São Paulo: IOB, 2012, p. 304. Em sentido oposto, os tribunais brasileiros entendem que a simples ilusão no pagamento, que no caso das importações ordinárias ocorre no momento do registro da Declaração de Importação já seria suficiente para configurar o crime de descaminho. (TRF4, ACR 5004420-26.2015.4.04.7004, SÉTIMA TURMA, Relatora para Acórdão BIANCA GEORGIA CRUZ ARENHART, juntado aos autos em 14/06/2018)

³⁴³ O importador, no caso, pode utilizar o procedimento previsto para retificação de Declaração de Importação e, neste requerimento, recolher o crédito tributário originado desta retificação.

³⁴⁴ O IPI-Importação, por exemplo, tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro (CTN, art. 46, I); já o II tem como fato gerador a entrada de produtos estrangeiros no território nacional (CTN, art. 19). Em que pese existir discussão sobre a abrangência do termo entrada, entendemos que o fato gerador do Imposto de Importação ocorre com o registro da Declaração de Importação.

3.3 Conclusões Parciais

Este item teve por objetivo abordar os reflexos penais das práticas de subvalorização e subfaturamento.

A primeira dúvida que surge diz respeito ao tipo penal aplicável, se contrabando (importação de mercadoria proibida), ou descaminho (ilusão de impostos ou direitos). Como o foco deste trabalho diz respeito às importações de mercadorias não proibidas, afasta-se o tipo de contrabando, remanescendo a análise apenas o tipo de descaminho.

O tipo penal de descaminho é composto por elementos normativos, dentre os quais se destaca o verbo “iludir”, núcleo do tipo, que consiste na exigência, para a tipicidade da conduta, de uso de meios fraudulentos para a redução, no todo ou em parte, dos direitos e impostos devidos na importação ou na exportação de mercadoria. Assim, para que a conduta seja típica, deve ser praticada mediante fraude.

O descaminho, ao contrário do contrabando, é uma espécie de crime contra a ordem tributária, pois tem por bem tutelado a arrecadação tributária aduaneira. Já o contrabando, por sua vez, tutela o controle aduaneiro.

A subvalorização é um erro de interpretação dos dispositivos do AVA, e, portanto, não pode ser enquadrada como uma prática fraudulenta. Configura, para o direito penal, um erro sobre elemento normativo do tipo, pois, ainda que tenha sido reduzido o valor dos impostos devidos, a subvalorização prescinde do intuito fraudulento. Como o descaminho não possui previsão para a modalidade culposa, como ocorre para os demais crimes contra a ordem tributária, trata-se de conduta atípica.

Já no caso do subfaturamento, por ocorrer mediante ardil, fraude, manipulação da realidade, haverá a tipificação do delito de descaminho, que pressupõe a ilusão, no todo ou em parte, dos tributos e direitos aduaneiros devidos na importação.

Assim, a subvalorização não fará incidir ao caso qualquer sanção penal, por erro de elemento normativo, já que ausente a fraude. Por outro lado, no caso do subfaturamento, por tratar-se de um ato praticado mediante fraude, ocasionando a redução do valor aduaneiro e, conseqüentemente, ilusão dos impostos devidos na importação, ficará configurada a tipicidade para fins de incidência da norma penal incriminadora.

Caso se depre o importador com a lavratura de auto de infração para a imposição de pena de perdimento de mercadoria, ou mesmo para a exigência de crédito tributário decorrente da revalorização de mercadoria subvalorada, ou seja, cujo valor decorreu de um erro na interpretação dos métodos de valoração aduaneira previstos no AVA, caberá

ao importador arguir perante as autoridades, por meio da impugnação administrativa ou apresentação de razões às autoridades policiais para demonstrar a inexistência da fraude no caso concreto.

Já no caso de existir o subfaturamento, a utilização de método fraudulento para a definição do valor aduaneiro, poderá o importador, antes do recebimento da denúncia pela autoridade judicial, efetuar o pagamento ou o parcelamento do crédito tributário. Por defendermos tratar-se o descaminho de crime contra a ordem tributária, a ele o pagamento terá efeito de excluir a punibilidade.³⁴⁵

Em nosso caso hipotético, o MPF determinou a instauração de inquérito para apurar o suposto cometimento do ilícito previsto no artigo 334 do Código Penal (descaminho). Instaurado o inquérito, foram intimados a prestar esclarecimentos os sócios da empresa importadora. Em seus depoimentos, apresentaram farta prova documental demonstrando a relação comercial firmada com o exportador das mercadorias, bem como a falha no processo fabril, que resultou no descumprimento do prazo previamente acordado entre as partes. O descumprimento do prazo acarretou o desabastecimento do estoque da importadora, o que ensejou a renegociação dos valores da carga encomendada, pois, diante da urgência, esta teria que ser enviada através do modal aéreo, mais célere e também mais caro que o modal marítimo. Apresentados os esclarecimentos, bem como a decisão liminar proferida em sede de Ação Anulatória ajuizada pelo importador em face do processo administrativo que resultou na aplicação da pena de perdimento, o Delegado responsável pela condução do inquérito encaminhou parecer ao MPF pela inexistência de conduta capaz de ser tipificada como descaminho, porque ausente o dolo, a intenção de fraudar. Tratava-se, assim, da prática de subvalorização e, conseqüentemente, de erro sobre elemento normativo do tipo, pois inexistiu a fraude. O entendimento foi acolhido pelo MPF, que determinou o arquivamento do inquérito, concordando com as razões do parecer do Delegado responsável.

³⁴⁵ Apesar das posições dissonantes no Judiciário brasileiro.

4 SUGESTÕES DE MODERNIZAÇÃO

Neste capítulo serão apresentadas diretrizes para uma melhor aplicação do AVA no Brasil, sob a ótica de operações realizadas de boa-fé, mas com erro na composição do valor aduaneiro, e também aquelas operações realizadas de modo fraudulento, nas quais o importador tem a manifesta intenção de suprimir os tributos/impostos devidos na importação.

4.1 Uso exacerbado de instruções normativas na regulamentação do comércio exterior

O sistema aduaneiro é complexo, formado por uma grande quantidade de “[...] instrumentos normativos secundários, de hierarquia infralegal”, influenciados por costumes do comércio internacional, que sofrem constantes alterações com o passar do tempo, exigindo do operador uma constante atualização, indispensável para uma boa prática na área de Direito Aduaneiro.³⁴⁶

Esse dinamismo das relações de comércio internacional e, principalmente, o complexo e burocrático processo legislativo brasileiro são motivos³⁴⁷ apontados para a relativização do princípio da legalidade no direito aduaneiro e no direito tributário.³⁴⁸ O Ministério da Fazenda, especialmente, aproveita-se destes motivos para editar inúmeras Instruções Normativas em matéria aduaneira, muitas vezes criando obrigações, à margem do princípio da legalidade.³⁴⁹

A atividade legislativa infralegal do Poder Executivo, na seara tributária, encontra guarida³⁵⁰ na previsão constante no artigo 100 do Código Tributário Nacional, que abarca, como “normas complementares”, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. Para o particular, este fato é de uma importância enorme, já que, ao cumprir o disposto em tais normas, estará ele garantido quanto à não aplicação de penalidade, juros

³⁴⁶ FOLLONI, op. cit., p. 14.

³⁴⁷ ROSENBLATT, Paulo. **Competência regulamentar no direito tributário brasileiro**: legalidade, delegações legislativas e controle judicial. São Paulo: MP Ed., 2009, p. 29.

³⁴⁸ Há quem aponte a crise no Poder Legislativo como razão para o status de legislador do Poder Executivo, que, por Medidas Provisórias e atos internos, invade o campo originariamente reservado para as leis, legislando, de fato, sobre assuntos que, até pouco tempo, eram de exclusividade da lei formal (ROSENBLATT, op. cit., p. 56).

³⁴⁹ Apesar de se constituírem em legislação para fins tributários, as instruções normativas são normas complementares, e sempre dependerão de uma lei em sentido estrito para a sua validade.

³⁵⁰ SCHOUERI, op. cit., p. 129-130.

e correção monetária.³⁵¹ Já para os subordinados da autoridade administrativa não há escolha quanto ao cumprimento ou não dos atos normativos, pois, em razão da hierarquia, serão vinculados ao que determinar a norma.

Os atos regulamentares emanados da administração podem ser classificados como³⁵²: atos de organização, aqueles voltados para o âmbito interno da administração, disciplinando a organização interna³⁵³; ou atos normativos jurídicos, estes, sim, atingindo diretamente a relação entre particulares e agentes administrativos. Esses atos derivam de lei formal, que apresenta conceitos jurídicos indeterminados, vagos, para que a administração exerça, de forma ampla, sua atividade regulatória.³⁵⁴ Chama ainda atenção o fato de que, para a validade desses atos, devem ser observados os limites impostos pela lei formal.

Sobre tais limites, há posição indicando que a lei formal não poderia delegar, sem critérios e limites, a atividade legislativa ao Poder Executivo, pois não é função própria deste Poder a edição de atos regulamentares. A delegação ilimitada acarreta uma invasão, pelo Poder Executivo, das atribuições específicas do Poder Legislativo, ofendendo, portanto, o princípio constitucional da separação dos poderes.³⁵⁵

Posição oposta³⁵⁶ defende a atuação normativa do Poder Executivo na área aduaneira, com base no disposto no artigo 237 da Constituição Federal. Dessa forma, a autoridade aduaneira deve aplicar, no que chama de Jurisdição Aduaneira³⁵⁷, os atos infralegais emanados do Poder Executivo, para que este exerça o controle, a fiscalização e a

³⁵¹ CTN: Artigo 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; BRASIL, op. cit., 1966.

³⁵² MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Poderes da Administração Pública. In: FIGUEIREDO, Marcelo (Coord.). **Novos rumos para o direito público**. Reflexões em homenagem à Professora Lúcia Valle Figueiredo. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 228.

³⁵³ Para, Mello, é imperativo que existam ordens direcionadas à organização interna da administração, uma vez que tais normas estabelecem padrões internos, “[...] os órgãos e agentes administrativos guiar-se-iam por critérios díspares ao aplicarem a lei”, resultando em ofensa ao princípio da isonomia. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 352.

³⁵⁴ KLEIN, Aline Lúcia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Tratado de direito administrativo: funções administrativas do Estado. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Tratado de direito administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014. v. 4, p. 567.

³⁵⁵ MELLO, op. cit., p. 356-357.

³⁵⁶ FRENKEL, Jorge. Jurisdição Aduaneira. In: BRITTO, Demes (Coord.). **Temas atuais do direito aduaneiro brasileiro e notas sobre o direito internacional**: teoria e prática. São Paulo: IOB, 2012, v.1, p. 40.

³⁵⁷ Em nossa visão, o termo jurisdição aduaneira no Brasil abrange todo o território nacional, que por estratégia e planejamento da fiscalização, por sua vez, é dividido em Zona Aduaneira Primária e Zona Aduaneira Secundária, locais onde as atividades de controle e fiscalização aduaneira são realizadas de forma distinta, e com focos diferentes.

cobrança de tributos, como prevê a Carta Maior³⁵⁸; Tais atos, como dito, têm eficácia vinculativa para a administração.

Entendemos que a não submissão das questões alfandegárias ao princípio da reserva legal absoluta não permite que o Poder Executivo edite atos normativos de forma ilimitada, pois devem ser obedecidos os limites impostos pela Constituição e pela lei que fundamenta a edição do ato normativo.³⁵⁹ Caso o ato não obedeça aos seus limites regulamentares, poderá ser buscada, pelo particular, a declaração de sua invalidade, através do Poder Judiciário.³⁶⁰

Inclusive, grande parte das demandas judiciais originadas das relações de direito aduaneiro têm como origem a quantidade de atos normativos existentes³⁶¹ que, por vezes, deixam de observar os limites impostos pela lei formal, passando a criar obrigações sem previsão legal, ou a reduzir direitos legalmente previstos, fazendo com que o particular ingresse em juízo para questionar a validade do ato infralegal.³⁶²

Reconhecendo tal fato como problema, a Confederação Nacional das Indústrias (CNI) editou documento intitulado “Desburocratização Tributária e Aduaneira: Propostas para Simplificação”³⁶³, no qual aponta, em seu item 20, a necessidade de consolidação da legislação aduaneira e correlata, tornando mais fácil o acesso dos operadores, dando transparência às normas aduaneiras existentes e conferindo maior segurança jurídica nas relações aduaneiras. Para a CNI: “O anacronismo e a dispersão da legislação aduaneira e correlata têm sido mencionados em distintos foros como os principais entraves ao crescimento do comércio exterior brasileiro e, conseqüentemente, ao desenvolvimento do país.”³⁶⁴ E conclui pela necessidade de “[...]complementar o mapeamento dos processos de

³⁵⁸ GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Defesa em juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008, p. 259.

³⁵⁹ Ibid., p. 260.

³⁶⁰ Ibid., p. 80.

³⁶¹ A título de exemplo, realizamos pesquisa no Sistema Normas da Receita Federal do Brasil pelo termo “aduaneiro”, tendo sido encontradas 325 Instruções Normativas vigentes contendo o referido verbete; para o termo “aduaneira” foram identificadas 195 Instruções Normativas vigentes. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal. **Consulta:** instruções normativas. 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br>> Acesso em: 1 abr. 2018.

³⁶² BASTOS, Gláucio. Infrações aduaneiras crescem por desconhecimento de normas. **Amcham Brasil**, 15 mar. 2011. Disponível em: <<https://www.amcham.com.br/noticias/comercio-exterior/infracoes-aduaneiras-crescem-por-desconhecimento-de-normas>>. Acesso em: 18 set. 2017.

³⁶³ CNI. Confederação Nacional da Indústria. **Desburocratização tributária e aduaneira: propostas para simplificação**. Brasília, DF: CNI, 2014, p. 99-100.

³⁶⁴ O item acima, em sua conclusão, aponta a necessidade de “Complementar o mapeamento dos processos de comércio exterior para incorporar normas aduaneiras e de outros órgãos de controle, identificando sinergias e pontos críticos que necessitam ser alterados ou aperfeiçoados a partir de uma visão sistêmica e integrada da política comercial brasileira.” (CNI, op. cit., 2014).

comércio exterior para incorporar normas aduaneiras e de outros órgãos de controle, identificando sinergias e pontos críticos que necessitam ser alterados ou aperfeiçoados a partir de uma visão sistêmica e integrada da política comercial brasileira.”

O anacronismo apontado pelo órgão deriva, em nosso entendimento, da morosidade do processo legislativo brasileiro, o que, como apontado no início deste capítulo, torna atrasada a legislação brasileira frente à moderna prática aduaneira internacional, fazendo com que a Receita Federal do Brasil tente atualizar a legislação através de normas internas, esparsas, que resultam nas dificuldades ora apontadas.

Assim, os órgãos que lidam com a atividade regulamentar no comércio exterior, em especial a Receita Federal do Brasil, devem buscar uma consolidação de normas³⁶⁵, diminuindo a quantidade de atos, possibilitando aos operadores o acesso ao conteúdo consolidado, o que facilitará não apenas a consulta, mas o próprio cumprimento da legislação do sistema aduaneiro.³⁶⁶

A consolidação não resolverá o problema da legalidade, todavia, possibilitará ao intérprete um acesso mais fácil ao conteúdo dos atos legais que regulam as atividades de comércio exterior, reduzindo o anacronismo e as dificuldades apontadas pela CNI.

4.2 Proposta de mudança na regulamentação dos procedimentos especiais de fiscalização aduaneira para os casos de dúvida quanto ao preço praticado

Como apontado, o AVA não é objeto de aplicação pela autoridade aduaneira brasileira, que se utiliza de dispositivos legais para, no lugar de aplicar os métodos de valoração previstos no Acordo, realizar o arbitramento do valor aduaneiro das mercadorias importadas. Quando existem suspeitas de fraude, inclusive, as autoridades aduaneiras efetuam a retenção da mercadoria, submetendo o despacho aduaneiro a procedimento especial de fiscalização aduaneira, que dura 90 dias, e pode ser prorrogado por igual período. Ao final do procedimento, a autoridade aduaneira, quando constata a prática de subfaturamento, lavra auto de infração para aplicação da pena de perdimento.

³⁶⁵ O primeiro regulamento aduaneiro brasileiro se originou da atitude de um auditor-fiscal que, por vontade própria, decidiu consolidar todos os atos que versassem sobre direito aduaneiro, codificando-as.

³⁶⁶ A expressão 'sistema aduaneiro' aqui utilizada tem origem nos estudos realizados por Sosa, nos quais o autor busca estabelecer os requisitos para o reconhecimento da existência de um sistema jurídico aduaneiro. Cf. SOSA, Roosevelt Baldomir. **Temas aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos**. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

Esse descumprimento decorre da existência, no ordenamento pátrio, de previsão expressa no sentido de punir com a pena de perda da mercadoria qualquer operação em que qualquer documento necessário ao seu desembaraço tenha sido falsificado ou adulterado.³⁶⁷ Por tal razão, quando há suspeita de prática de subfaturamento, que necessita do complemento fraudulento, ato arditoso, ou seja, falsificação de algum documento necessário ao desembaraço aduaneiro, será aplicável a pena de perda da mercadoria e, conseqüentemente, possível o início do procedimento especial de fiscalização aduaneira previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011.³⁶⁸

Assim, no intuito de corrigir tal distorção e tornar aplicável o Acordo de Valoração Aduaneira, apresentamos como proposta de *lege ferenda*, a edição de Instrução Normativa para revogar parte dos dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, e, em seqüência, alterar e incluir alguns dispositivos específicos à Instrução Normativa SRF nº 327/2003, nos seguintes termos:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº , DE DE 2018.

Altera a Instrução Normativa RFB n. 1.169/2011, que dispõe sobre procedimento especial de fiscalização aduaneira, e altera a Instrução Normativa SRF nº 327/2003, para fazer cumprir o Acordo de Valoração Aduaneira.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto nos arts. 76 e seguintes, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, resolve:

³⁶⁷ Decreto-Lei nº 37/66: Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria: [...].

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado; BRASIL, op. cit., 1966.

³⁶⁸ Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011: Art. 1º. O procedimento especial de controle aduaneiro estabelecido nesta Instrução Normativa aplica-se a toda operação de importação ou de exportação de bens ou de mercadorias sobre a qual recaia suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento, independentemente de ter sido iniciado o despacho aduaneiro ou de que o mesmo tenha sido concluído. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, op. cit., 2011).

Art. 1º O *caput* do art. 2º, seu inciso I e o seu §1º, e o inciso III do artigo 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 2º. As situações de irregularidade mencionadas no art. 1º compreendem, entre outras hipóteses, os casos de suspeita quanto à:

I - autenticidade, decorrente de falsidade material ou ideológica, de qualquer documento comprobatório apresentado, tanto na importação quanto na exportação, inclusive quanto à origem da mercadoria.

.....

§1º As dúvidas da fiscalização aduaneira exclusivamente quanto ao preço da operação não serão dirimidas através do presente procedimento especial de controle, mas pelo procedimento previsto na Instrução Normativa SRF nº 327/2003;

Art. 6º

.....

III - solicitar laudo técnico para identificar a mercadoria, inclusive suas matérias-primas constitutivas;”

Art. 2º O artigo 1º da Instrução Normativa nº 327, de 09 de maio de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º A declaração e o controle do valor aduaneiro serão realizados de conformidade com o estabelecido nesta Instrução Normativa, inclusive se houver dúvidas quanto as informações prestadas pelo importador, exclusivamente no que diz respeito ao valor aduaneiro.”

Art. 3º A Instrução Normativa SRF nº 327, de 2003, passa a vigorar acrescida dos arts. 37-A, 37-B, 37-C, 37-D, 37-E, 37-F, 37-G e 37-H:

“VALORAÇÃO ADUANEIRA EM CASOS DA EXISTÊNCIA DE ELEMENTOS INDICIÁRIOS DE FRAUDE, SONEGAÇÃO OU CONLUÍO

Art. 37-A. Na hipótese de serem identificados elementos indiciários de fraude, sonegação ou conluio, envolvendo o valor aduaneiro declarado, serão adotados, pela autoridade aduaneira da unidade da RFB que identificar o fato, os critérios abaixo elencados, para apurar o efetivo valor aduaneiro da operação:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Não sendo possível identificar o valor aduaneiro da operação pelos critérios acima estabelecidos, a autoridade aduaneira, através de critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais constantes do Acordo de Valoração Aduaneira e do Artigo VII do GATT 1994, poderá arbitrar o valor.

Art. 37-B. O procedimento de valoração aduaneira no curso do despacho aduaneiro de importação será instaurado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) responsável, mediante termo de início, com ciência da pessoa fiscalizada, contendo:

I - os elementos indiciários que motivaram sua instauração;

II - os dados da declaração objeto do procedimento.

Parágrafo único. A mercadoria submetida ao procedimento de valoração aduaneira previsto neste artigo ficará retida até que seja concluído o procedimento.

I - a mercadoria poderá ser desembaraçada ou entregue antes do término do procedimento, a pedido do importador, mediante a prestação de garantia no valor equivalente à diferença entre o valor aduaneiro apresentado pelo importador no registro da Declaração de Importação objeto do procedimento e o valor a ser arbitrado, em caráter provisório, pela unidade de despacho no prazo de 05 (cinco) dias úteis contados do pedido do importador.

II - a garantia a que se refere este parágrafo poderá ser prestada sob a forma de depósito em moeda corrente, fiança bancária ou seguro em favor da União;

III - o instrumento de garantia que não seja efetivo para acautelar os interesses da União será recusado mediante despacho fundamentado.

IV - para efeitos acautelatórios do interesse da União, a garantia prestada mediante fiança bancária ou seguro em favor da União deverá ser concedida pelo prazo de 5 (cinco) anos, devendo ser renovada enquanto persistir a situação que ensejou a contratação, e conter, no mínimo:

- a) cláusula de renovação da garantia, explicitando que a não renovação ou a não substituição da garantia caracteriza a ocorrência do sinistro;
- b) cláusula de revogabilidade; e
- c) cláusula de abrangência da responsabilidade por infração, estabelecendo que a responsabilidade abrange qualquer sanção tributária ou aduaneira que venha a ser aplicada.

Art. 37-C. Na hipótese do procedimento de que trata o artigo anterior, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável poderá adotar as seguintes providências, dentre outras que considerar indispensáveis, nos termos da legislação em vigor:

I - encaminhar à Coordenação-Geral de Relações Internacionais (CORIN) pedido de requisição de informações quanto ao preço praticado no ato de exportação, pelo exportador, à administração aduaneira do país do fornecedor ou ao adido aduaneiro tributário nele localizado;

II - solicitar laudo técnico para identificar a mercadoria, inclusive suas matérias-primas constitutivas e obter cotações de preços no mercado internacional;

III - solicitar movimentação financeira do importador, ou outro interveniente da operação e, se necessário, emitir a correspondente Requisição de Informação sobre a Movimentação Financeira (RMF);

IV - intimar o importador, ou outro interveniente na operação, a apresentar informações e documentos adicionais que se mostrem necessários ao andamento dos trabalhos.

Art. 37-D. O procedimento de valoração aduaneira previsto no artigo 37-A deverá ser concluído no prazo máximo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período em situações devidamente justificadas.

§ 1º O curso dos prazos de que trata este artigo ficará suspenso:

I - a partir da data de ciência do interessado de qualquer intimação, voltando a correr no dia do atendimento;

II - na hipótese do inciso I do art. 37-B; caso em que a suspensão do prazo inicia-se no dia efetivo do recebimento do pedido pela Corin, voltando a correr no dia do recebimento de resposta pela unidade da RFB solicitante; e

III - a partir da data da postagem ao fabricante, produtor ou vendedor do país exportador ou produtor de informações e documentos relacionados com a operação sob investigação, voltando a correr no dia do atendimento.

§ 2º A falta de atendimento da intimação a que se refere o inciso I do § 1º, no prazo de 10 (dez) dias contado da ciência, caracteriza omissão do importador para fins de:

I - declaração de abandono, conforme previsto na legislação, nos casos em que a mercadoria não tenha sido liberada mediante prestação de garantia; ou

II - aplicação da multa sanção prevista no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, quando o importador tiver retirado a mercadoria mediante prestação de garantia, nos termos do § 2º do art. 37-A.

§ 3º A omissão do importador, nos termos do § 2º, enseja o encerramento do procedimento de valoração aduaneira, cabendo à autoridade aduaneira arbitrar o valor com base em critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais do AVA e com o Artigo VII do GATT 1994, e com base em dados disponíveis.

Art. 37-E. Concluído o procedimento de valoração aduaneira, será lavrado o termo de encerramento contendo os critérios utilizados para o arbitramento do valor aduaneiro da operação, inclusive os valores a serem recolhidos pelo importador em razão do novo valor arbitrado para a mercadoria, sendo intimado o importador para ciência da conclusão e, se for o caso, da aplicação da sanção prevista no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35.

§ 1º Depois da conclusão do procedimento especial de controle, a garantia eventualmente prestada será:

I - totalmente extinta, caso tenham sido afastadas as hipóteses de irregularidades que deram ensejo ao início do procedimento de valoração aduaneira;

II - retida, até o efetivo recolhimento da multa equivalente a 100% (cem por cento) da diferença entre o valor aduaneiro das mercadorias apontado pelo importador no registro da declaração de importação e o valor aduaneiro arbitrado pela autoridade aduaneira.

Parágrafo único. Na hipótese de extinção da garantia, nos termos deste artigo, a unidade da RFB responsável pelo procedimento especial de controle expedirá a correspondente comunicação ao banco depositário, ao fiador ou à empresa de seguros.

Art. 37-F. O encerramento do procedimento de valoração aduaneira não prejudica a aplicação de penalidades às infrações constatadas, inclusive aquelas decorrentes da prática de qualquer ato por parte do importador, exportador, ou outro interveniente, que tenha impedido ou dificultado a condução do procedimento, ou a sua conclusão.

Parágrafo único. O ato previsto no caput deverá ser documentado por meio de termo de constatação, sem prejuízo de aplicação da multa prevista na alínea “c” do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Art. 37-G. As representações para fins penais decorrentes da fiscalização na forma desta Instrução Normativa deverão observar as disposições da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010.

Art. 37-H. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá instaurar procedimento administrativo próprio para apuração e aplicação das sanções pertinentes, sem prejuízo, quando for o caso, da correspondente representação fiscal para fins penais, na hipótese de participação do despachante aduaneiro ou de qualquer outro interveniente, conforme definido no § 2º do art. 76 da Lei nº 10.833, de 2003, na prática da infração.”

Art. 4º Fica revogado o artigo 38 da Instrução Normativa nº 327/03.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, ficando revogadas todas as disposições em contrário.

4.3 Proposta de alteração na legislação aduaneira acerca da sanção administrativa aplicável às práticas de subvalorção e subfaturamento

Um segundo defeito identificado na legislação aduaneira brasileira diz respeito à sanção aplicável para os ilícitos fiscais de subvalorção e subfaturamento.

Existem, como visto, três dispositivos que preveem sanções específicas para os casos de subfaturamento: (i) artigo 108, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/66; (ii) artigo

169, II, do Decreto-Lei nº 37/66; e (iii) artigo 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

A fim de dirimir possíveis divergências interpretativas na aplicação das penalidades para os casos em que for comprovada a prática de subfaturamento na importação, entendemos como necessárias alterações na legislação vigente, excluindo hipóteses de sanções divergentes para o mesmo ilícito e, ainda, disposições repetidas em leis distintas.

Dessa forma, para excluir as repetidas sanções previstas para o mesmo ilícito, e visando a garantir maior segurança jurídica aos operadores do direito aduaneiro, sugere-se que sejam revogados o parágrafo único do artigo 108 e 169, II, do Decreto-Lei nº 37/66³⁶⁹, por conflitarem com a previsão contida no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35.³⁷⁰

Recomenda-se, para evitar a duplicidade de sanções para a prática de subfaturamento excluir a possibilidade de aplicação da pena de perdimento para os casos de subfaturamento, que seja modificada a redação do artigo 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/66 para: “[...] estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado, desde que a falsificação não tenha tido por único objetivo o subfaturamento do valor aduaneiro da operação”.

³⁶⁹ Decreto-Lei nº 37/66. Art.108 - Aplica-se a multa de 50% (cinquenta por cento) da diferença de imposto apurada em razão de declaração indevida de mercadoria, ou atribuição de valor ou quantidade diferente do real, quando a diferença do imposto for superior a 10% (dez por cento) quanto ao preço e a 5% (cinco por cento) quanto a quantidade ou peso em relação ao declarado pelo importador.

Parágrafo único. Será de 100% (cem por cento) a multa relativa a falsa declaração correspondente ao valor, à natureza e à quantidade. [...].

Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações:

II - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria:

Pena: multa de 100% (cem por cento) da diferença. (BRASIL, op. cit., 1966a).

³⁷⁰ Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis. (BRASIL, op. cit., 2001).

A nova redação tornará clara ao intérprete a correta sanção aplicável aos casos de subfaturamento, evitando, assim, interpretações divergentes.

Em consequência das alterações propostas, recomenda-se, também, alteração idêntica à apontada para o artigo 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/66, para o disposto no artigo 689, VI³⁷¹, do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), já que este dispositivo apenas reproduz a redação do artigo 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/66.

4.4 Conclusões Parciais

Na primeira parte deste capítulo foi apresentado o problema que diz respeito ao excesso de normas vigentes no sistema aduaneiro e a necessidade de sua consolidação, assim como o seu anacronismo, criticado por diversos órgãos. A nosso ver, tanto o anacronismo quanto a dispersão de normas têm origem no processo legislativo brasileiro, que não permite uma rápida atualização das leis aduaneiras.

O Ministério da Fazenda, diante da morosidade do processo legislativo, por muitas vezes descumpre o princípio da legalidade, atualizando suas normas internas antes de qualquer modificação legal no sistema aduaneiro. O que, por vezes, macula as normas internas de ilegalidade, por afronta ao texto da lei ordinária.

Na segunda parte deste capítulo abordamos as mudanças necessárias (proposta de *lege ferenda*) para que o AVA seja plenamente aplicado na prática aduaneira brasileira. As mudanças sugeridas devem ser realizadas tanto nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil que regulamentam a aplicação do acordo internacional e o procedimento especial de fiscalização aduaneira, quanto na legislação ordinária que prevê, atualmente, a aplicação de inúmeras sanções para a prática de subfaturamento.

4.4.1 Consequências das Conclusões no Caso Apresentado

Se as mudanças sugeridas já estivessem vigentes, o caso apresentado teria um desfecho distinto do que foi narrado na introdução do presente trabalho.

³⁷¹ Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro). Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59): VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado; (BRASIL, op. cit., 2009a).

Primeiro, a autoridade aduaneira, no lugar de dar início ao procedimento especial de fiscalização aduaneira previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, utilizaria a Instrução Normativa SRF nº 327/03, com seus novos dispositivos (artigos 37-A a 37-H), fundamentando, com base nos indícios de fraude identificados, o início do procedimento de valoração aduaneira previsto naqueles artigos.

O importador, por sua vez, poderia fazer uso do direito de, mediante oferecimento de garantia no valor da diferença dos tributos supostamente subfaturados, retirar a sua mercadoria.

Já o auditor-fiscal poderia buscar a coleta de informações junto ao exportador da carga, por meio do CORIN, com o objetivo de confirmar as informações prestadas pelo importador, no sentido do descumprimento do prazo para embarque da mercadoria e desconto concedido pelo exportador, para reduzir o impacto causado pelo alto custo do frete aéreo, utilizado para o transporte das mercadorias.

Por fim, confirmando a informação, o auditor-fiscal encerraria o procedimento, considerando o valor apontado como o valor de transação das mercadorias, que seria ajustado com as adições previstas no artigo 8 do AVA, o que majoraria o valor aduaneiro para o realmente praticado, desconsiderando o desconto concedido pelo exportador, por se tratar de um caso de subvaloração, sem qualquer consequência penal, por erro sobre elemento normativo do tipo (ausência de fraude).

Consequentemente, por inexistir previsão para a modalidade culposa de descaminho, não haveria qualquer consequência penal para o caso narrado.

5 CONCLUSÃO

Neste trabalho ficou demonstrado que a autoridade aduaneira brasileira, papel exercido pela Receita Federal do Brasil descumpra o AVA, mesmo se tratando de um Tratado Internacional firmado pelo Brasil e devidamente integrado à legislação brasileira, e possuindo *status* de revogar normas anteriores e ser observado pelas normas futuras que tratem da mesma matéria.

Por conta deste descumprimento, a autoridade aduaneira brasileira passou a não fazer uso dos procedimentos previstos no Acordo, que indicam a forma pela qual será identificado o valor aduaneiro praticado na operação de importação. Ao contrário, a aduana brasileira em reiteradas oportunidades, aplica o método de arbitramento, realizado sem critérios claros, em evidente ofensa ao previsto no AVA.

No mesmo sentido, as penalidades aplicadas pela aduana brasileira passam à margem do previsto no AVA, especialmente no que concerne a operações com indícios de subfaturamento, quando é iniciado o procedimento especial de fiscalização aduaneira, ficando a mercadoria retida. O importador fica impossibilitado de retirar a mercadoria, ainda que apresentada caução a título de garantia, até o término do procedimento que, na maioria das vezes, é encerrado com a lavratura de auto de infração para aplicação da pena de perdimento da mercadoria, processo julgado em instância única.

Como demonstrado, existem três sanções aplicáveis à prática de subfaturamento ou subvaloração, sendo elas, além do perdimento, a multa pecuniária de 100% sobre a diferença entre o valor apresentado e aquele identificado pela autoridade aduaneira como correto; e a multa de 100% sobre a diferença entre os tributos efetivamente recolhidos e aqueles que deveriam ter sido, caso fosse utilizado o preço efetivamente praticado na operação de importação subfaturada.

A nosso ver, como exposto no capítulo próprio, a sanção correta a ser aplicada para o subfaturamento, tendo por base a revogação tácita das demais e a aplicação do princípio da especialidade, é a prevista na Medida Provisória nº 2.158-35/01, que consiste na sanção pecuniária de 100% sobre a diferença entre o valor apontado pelo importador (subfaturado/subvalorado) e aquele apontado pela autoridade fiscal como correto.

Foram apresentadas, também, as sanções aplicáveis à prática de subvaloração, que consiste no erro de interpretação dos dispositivos do AVA, sem que haja fraude, o que, portanto, afasta também a aplicação do tipo penal aplicável, descaminho, em face da

ausência do intuito fraudulento. O erro na interpretação do AVA, de boa-fé, tem como efeito penal a exclusão do dolo, por configurar erro sobre elemento normativo do tipo.

Em paralelo, a prática de subfaturamento não acarreta apenas a imposição de sanções aduaneiras pecuniárias, mas também a persecução penal, em face do tipo de descaminho previsto no artigo 334 do Código Penal brasileiro, que aponta, especificamente, que iludir, no todo ou em parte, os tributos e/ou direitos aduaneiros configura ilícito previsto na norma penal.

Ficou claro, assim, a importância que deve ser dada à caracterização da prática de subfaturamento e suas consequências, de forma a impedir que qualquer erro no cálculo do valor aduaneiro das mercadorias importadas possa estigmatizar o importador como praticante do crime de descaminho.

A nosso ver, como destacado em item próprio, o ilícito penal só será configurado com a atitude dolosa no sentido de iludir, por ação ou omissão, o pagamento dos tributos aduaneiros devidos, não cabendo se falar, dessa forma, na prática culposa de descaminho. Por inexistir modalidade culposa, entendemos clara a diferença entre subfaturamento e subvaloração. No primeiro deve haver a intenção de iludir os impostos e direitos devidos na importação; no segundo, o mero erro interpretativo já configura a subvaloração, já que o valor aduaneiro é menor do que deveria ser, devido à ignorância do importador.

O descaminho é um crime contra a ordem tributária, que tutela a arrecadação tributária aduaneira.

No decorrer do trabalho, em especial na revisão bibliográfica e na análise da literatura, foi possível confirmar a falta de sincronia, na legislação aduaneira brasileira referente à identificação do correto valor aduaneiro praticado nas atividades de importação frente aos procedimentos previstos no AVA. Por tal razão, sugerimos modificações tanto na legislação interna da Receita Federal do Brasil, quanto na própria legislação aduaneira brasileira, no sentido de que sejam cumpridos os procedimentos previstos na norma internacional.

Essas modificações têm por objetivo garantir maior segurança jurídica aos operadores do comércio exterior, seja pela revogação das sanções que hoje se confundem quando da ocorrência de prática de subfaturamento ou subvaloração aduaneira, seja pela inutilização do procedimento especial de fiscalização aduaneira para os casos em que os indícios de irregularidade apontarem para a prática de subfaturamento.

Uma das modificações consiste em alterar o atual procedimento de valoração aduaneira para aquele previsto na norma internacional. O que possibilitaria ao importador a

retirada da mercadoria mediante o oferecimento de garantia, de modo a evitar qualquer prejuízo ao erário e, ao mesmo tempo, resguardar a continuidade da atividade empresarial do importador.

A análise dos estudos selecionados para o embasamento do trabalho permitiu identificar a ausência de literatura especializada sobre o crime de descaminho, a prática de subfaturamento/subvaloração aduaneira e, ainda, sobre o próprio Direito Aduaneiro.

Fatos desta natureza indicam a necessidade de maior dedicação dos profissionais da área para o desenvolvimento de trabalhos e estudos voltados para um aprofundamento dos conhecimentos sobre a prática aduaneira brasileira, possibilitando seu aperfeiçoamento e, conseqüentemente, a modernização da legislação específica, adequando-a às experiências e práticas bem-sucedidas adotadas por muitos outros países.

REFERÊNCIAS

- ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário: um estudo da norma penal tributária**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ALBARRACÍN, Héctor Guillermo Vidal. **Delitos aduaneros**. 3. ed. Corrientes: MAVE Editora, 2010.
- AMARAL JÚNIOR, Alberto do. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- ARAÚJO, Valter Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela diante do estado**. Niterói, RJ: Impetus, 2009.
- ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação: na importação e na (E)exportação**. 6. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2011.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.
- BARROS, Adriana Pazini de. Natureza tributária do crime de descaminho. **Boletim do IBCCrim**, São Paulo, n. 187, a. 16, p. 8-9, jun. 2008.
- BASALDUA, Ricardo Xavier. **Derecho aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992.
- _____. **Introducción al derecho aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008.
- BASTOS, Gláucio. Infrações aduaneiras crescem por desconhecimento de normas. **Amcham Brasil**, 15 mar. 2011. Disponível em: <<https://www.amcham.com.br/noticias/comercio-exterior/infracoes-aduaneiras-crescem-por-desconhecimento-de-normas>>. Acesso em: 18 set. 2017.
- BENKE, Rafael Tiago Juk. Ensaio sobre a valoração aduaneira no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 224, p. 211-238, abr. 2001.
- BELZ, Durcio. O controle do valor aduaneiro na importação. In: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de (Coords.). **Direito aduaneiro e**

tributação aduaneira em homenagem a José Lence Carluci. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. v. 5.

_____. **Tratado de direito penal: parte geral**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BLIACHERIENE, Ana Carla. Sistemas Gatt/OMC e Mercosul: implicações aduaneiras. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.), **Comércio internacional e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BONAT, Luiz Antonio. Crimes relacionados ao comércio exterior. In: FREITAS, Vladimir de Passos (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

BONFIM, Marcia Monassi Mougnot; BONFIM, Edilson Mougnot. **Lavagem de dinheiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

BRASIL. Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro-RJ: 9 set. 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm> Acesso em: 22 fev. 2018.

_____. Lei n. 313, de 30 de julho de 1948. Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acôrdio Geral sôbre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro-RJ: 31 jul. 1948. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L313.htm> Acesso em: 22 fev. 2018.

_____. Lei n. 4.052, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sôbre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 30 nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 21 nov. 1966a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 31 out. 1966b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Promulgo a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 31 dez. 1994. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d1355.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

BRASIL. Lei n. 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. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 30 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 17 jun. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Medida Provisória n. 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.** **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 27 ago. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 6 fev. 2009a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 15 dez. 2009b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Decreto n. 8.010, de 16 de maio de 2013. Altera o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 27 dez. 2013a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8010.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Lei n. 12.815, de 5 de junho de 2013. Dispõe sobre a exploração direta e indireta pela União de portos e instalações portuárias e sobre as atividades desempenhadas pelos operadores portuários; altera as Leis nºs 5.025, de 10 de junho de 1966, 10.233, de 5 de junho de 2001, 10.683, de 28 de maio de 2003, 9.719, de 27 de novembro de 1998, e 8.213, de 24 de julho de 1991; revoga as Leis nºs 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, e 11.610, de 12 de dezembro de 2007, e dispositivos das Leis nºs 11.314, de 3 de julho de 2006, e 11.518, de 5 de setembro de 2007; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 5 jun. 2013b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112815.htm> Acesso em: 20 fev. 2018.

BRITTO, Demes. (Coord.). **Temas atuais do direito aduaneiro brasileiro e notas sobre o direito internacional: teoria e prática**. São Paulo: IOB, 2012. v. 1.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1.

CARLUCI, José Lenci. **Uma introdução ao direito aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. Interpretação e aplicação da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. Fortaleza: MP Editora, 2010.

CARVALHO, Marcelo Pimentel de. **Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Crimes de contrabando e descaminho**. São Paulo: Saraiva, 1983.

CASSONE, Vittorio. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

CEZAROTI, Guilherme. O combate à interposição fraudulenta de pessoas nas operações de comércio exterior. A instrução normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002. O dever de fiscalização dos agentes públicos e os direitos dos contribuintes. Interesse público e interesse. In: FLEISCHMANN, Antônio Carlos; BORGES, Eduardo; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. (Coords.). **Controvérsias tributárias no comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

CLYDESDALE, Greg. **Cargas: como os negócios mudaram o mundo**. São Paulo: Record, 2012.

CNI. Confederação Nacional da Indústria. **Desburocratização tributária e aduaneira: propostas para simplificação**. Brasília, DF: CNI, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. Infração tributária e sanção. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Sanções administrativas tributárias**. Fortaleza: Dialética, 2004.

_____. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

COSTA, Eduardo Ribeiro. Da aplicação da pena de perdimento de bens aduaneiros. In: BRITTO, Demes (Coord.). **Temas atuais do direito aduaneiro brasileiro e notas sobre o direito internacional: teoria e prática**. São Paulo: IOB, 2012. v. 1.

COSTA, Regina Helena. Notas sobre a existência de um direito aduaneiro. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2ª rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

COSTA, Regina Helena. Tributos sobre o comércio exterior. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Comentários ao Código Penal**. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CUNHA, Rogério Sanches. **Direito penal: parte especial**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008. v. 3.

DELMANTO, Roberto et al. **Leis penais especiais comentadas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DIAS, Karem Jureidini. A prova da fraude. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Tratado de direito administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

DOTTI, René Ariel. **Curso de direito penal: parte geral**. 3. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010.

ESTELLITA, Heloísa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas. In: _____.; PAULA JÚNIOR, Aldo de; SALUSSE, Eduardo Perez. (Coords.). **Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT): aspectos práticos**. São Paulo: Noeses, 2016.

FARIAS, Felipe Medeiros de; ARANHA NETO, Waldemar Albuquerque. A aplicação do princípio da insignificância no crime de descaminho. **Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre, v. 18, n. 103, p. 39-70, abr./maio 2017.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Tributos sobre o comércio exterior. In: FREITAS, Vladimir Passos de. **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Valoração aduaneira e subfaturamento. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coords.). **Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**, São Paulo: MP Editora, 2013

_____. Notas introdutórias sobre o direito aduaneiro e sua relação com o direito tributário **Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**, São Paulo, v. 5, n. 26, p. 88-109, maio-jun. 2015.

_____. **Revisão aduaneira e segurança jurídica**. São Paulo: Intelecto, 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio et. al. Direitos Anti-dumping e compensatórios: sua natureza jurídica e consequências de tal caracterização. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 33, n. 96, p.87-109, out. 1994.

FERREIRA, Jean Marcos. **Confisco e perda de bens no direito brasileiro**. Campo Grande: J. M. Ferreira, 2000.

FERREIRA, Rony. Perdimento de bens. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Exportação e importação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

FIGUEIREDO, Marcelo (Coord.). **Novos rumos para o direito público**. reflexões em homenagem à Professora Lúcia Valle Figueiredo. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. Revisão aduaneira e lançamento tributário: regras para a intervenção do Estado nas importações. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, DF, v. 16, n. 109, p. 443-465, 2014.

_____. **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal**. Rio de Janeiro: Forense, 1965. v. 2.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

FRENKEL, Jorge. Jurisdição Aduaneira. In: BRITTO, Demes. (Coord.). **Temas atuais do direito aduaneiro brasileiro e notas sobre o direito internacional**: teoria e prática. São Paulo: IOB, 2012. v.1.

FÜHRER, Maximiliano Ernesto Roberto. **Curso de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2010.

GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário**: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.

GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Defesa em juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 68, p. 101-123, 2001.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**: parte especial. 7. ed. Niterói: Impetus, 2011. v. 4.

GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação. In: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro. (Coords.). **Direito penal econômico: crimes financeiros e correlatos**. São Paulo: Saraiva, 2011.

HAIDAR, Raul. Suposições não embasam acusações de subfaturamento. **Revista Consultor Jurídico**, 13 mar. 2011. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2011-mar-13/suposicoes-indicios-nao-embasam-acusacao-subfaturamento>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

HORTA, Frederico. Do erro sobre os elementos normativos das leis penais no direito penal econômico. In: LOBATO, José Danilo Tavares; MARTINELLI, João Paulo Orsini; SANTOS, Humberto Souza (Orgs.). **Comentários sobre o direito penal econômico brasileiro**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

ILLG, Matias. Planejamento tributário: estamos diante de uma conduta neutra? In: FRANCO, Alberto Silva; LIRA, Rafael. (Org.). **Direito penal econômico: questões atuais**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011.

JARDIM NETO, José Gomes. Desembaraço aduaneiro. Os prazos e os atrasos da aduana. A retenção de mercadorias - requisitos legais e limites do Poder Executivo. In: FLEISCHMANN, Antônio Carlos; BORGES, Eduardo; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. (Coords.). **Controvérsias tributárias no comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

KLEIN, Aline Lúcia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Tratado de Direito Administrativo: funções administrativas do Estado. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Tratado de direito administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

MACEDO, Leonardo Correia Lima. **Direito tributário no comércio internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

_____. Valoração aduaneira: força legal dos atos do CVA e do CTVA. In: TREVISAN, Rosaldo (Org.). **Temas atuais de direito aduaneiro II**. São Paulo: Lex Editora, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Teoria das sanções tributárias. In: _____. (Coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. O descaminho como crime contra a ordem tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 201, p. 95-99, jun. 2012.

_____. Erro de tipo e erro de proibição nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 125, p. 23-32, 2005.

MARQUES, Oswaldo Henrique Duek. A natureza tributária do descaminho e suas consequências jurídicas. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 23, n. 113, p. 389-407, mar./abr. 2015.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Poderes da Administração Pública. In: FIGUEIREDO, Marcelo (Coord.). **Novos rumos para o direito público**. Reflexões em homenagem à Professora Lúcia Valle Figueiredo. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

MARTINS, Fausto de Sanctis. Culpabilidade e Punibilidade. **Revista Jurídica Virtual**, Brasília, DF, v.3, n. 33, p. 1-3, fev. 2002. Disponível em: <file:///C:/Users/Usu%C3%A1rio/Downloads/882-1766-1-SM.pdf> Acesso em: 5 mar. 2018.

MAXIMIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Infração fiscal: dever acessório; declaração de número de cadastro; objetividade das infrações fiscais. In: BALEEIRA, Aliomar. **Textos selecionados de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1983.

MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador**: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares. **A importação no direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Crime de lavagem de dinheiro**. São Paulo: Atlas, 2006.

MENEZES, Lino Edmar de. Crime de lavagem de dinheiro (lei 9.613/98): reflexões. **Boletim dos Procuradores da República**, Brasília, a. 3, n. 32, p. 25-26, dez. 2000.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal. Instrução Normativa n. 327, de 9 de maio de 2003. Estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 14 maio 2003. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15217>> Acesso em; 30 mar. 2018.

_____. Instrução Normativa n. 2.439, de 21 de dezembro de 2010. Estabelece procedimentos a serem observados na comunicação ao Ministério Público Federal de fatos que configurem, em tese, crimes contra a ordem tributária; contra a Previdência Social; contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional; contra

Administração Pública Estrangeira; bem como crimes de contrabando ou descaminho, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 22 dez. 2010. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30572>> Acesso em: 30 mar. 2018.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 29 de junho de 2011. Estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 30 jun. 2011. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16141>> Acesso em: 30 mar. 2018.

_____. Portaria MF n. 203, de 14 de maio de 2012. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF: 17 maio 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37965>> Acesso em: 30 mar. 2018.

_____. Receita Federal. **Consulta**: instruções normativas. 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br>> Acesso em: 1 abr. 2018.

MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS. **Acordo sobre a implementação do artigo VII do acordo geral sobre tarifas e comércio 1994**. Disponível em: <www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1196685851.doc> Acesso em: 10 mar. 2018.

MORAES, Augusto Fauvel de. A polêmica questão do subfaturamento e impossibilidade de perdimento. **Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**, São Paulo, v. 7, n. 38, p. 23-34, maio/jun. 2017. Disponível em: <http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RDM%2038_miolo.pdf> Acesso em: 13 mar. 2018.

MOURA, Caio Roberto Souto de. **Poder de polícia aduaneira e os procedimentos especiais de controle aduaneiro**. São Paulo: Fiscosoft, 2012.

MOUSSALLEM, Tarek Moyses. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2007.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NASCIMENTO, José Fernandes. Despacho aduaneiro de importação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coords.). **Tributação aduaneira na jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo: Editora MP, 2013.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Sanções administrativas e princípios de direito penal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 219, p. 127-151, jan. 2000.

- NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- NOVAIS, Raquel Cristina Ribeiro. Imposto de Importação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2006.
- ODON, Tiago Ivo. Lavagem de dinheiro: os efeitos macroeconômicos e o bem jurídico tutelado. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 40, p. 160, p. 333-349, out./dez. 2003.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Infrações e sanções administrativas**. 3. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. Interpretação e integração da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.
- PASTORE, José. Made in world. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 8 out. 2013. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,made-in-the-world-imp-1083207>> Acesso em: 1 abr. 2018.
- PEREIRA, Frederico Valdez. Limites à imposição de sanções administrativas: multas pecuniárias tributárias. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, v. 7, n. 27, p. 157-184, 2007.
- PIRES, Adilson Rodrigues. **Práticas abusivas no comércio internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- _____. A retenção de mercadorias pelas autoridades aduaneiras no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) **Comércio internacional e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa. In: TREVISAN, Rosaldo. **Temas atuais de direito aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 2008.
- PRADO, Luiz Régis. **Curso de direito penal brasileiro**; parte especial. 6. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010. v. 3.
- PRIMO, Diego de Alencar Salazar; FEITOSA, Francisco José Soares. Da revogação tácita do crime de descaminho pelo art. 1º da lei nº 8.137/1990. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 227, p. 38-47, ago. 2014.
- REGO, Elba Cristina Lima. Do GATT à OMC: o que mudou, como funciona e para onde caminha o sistema multilateral de comércio. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 6, p. 3-22, dez. 1996.

RODRIGUES, José Roberto Pernomian. **Dumping como forma de expressão do abuso do poder econômico**: caracterização e conseqüências. 1999. 284 f. Tese (Doutorado em Direito)- Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

ROSENBLATT, Paulo. **Competência regulamentar no direito tributário**: legalidade, delegações legislativas e controle judicial. São Paulo: Editora MP, 2009.

ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho**. São Paulo: Nacional, 1999.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. 3. (Série doutrina tributária).

SALES, Deborah; WANDERLEY, Joana Karen. Interpretação e aplicação da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.

SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

SANTOS, Juarez Cirino. **Direito penal**: parte geral. 6. ed. Curitiba: ICPC Cursos e Edições, 2014.

SARTORI, Angela; COSTA, Eduardo Ribeiro. A aplicação da pena de perdimento na importação e o Acordo de Valoração Aduaneira. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coords.). **Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2013.

SCANDELARI, Gustavo Britta. **O crime tributário de descaminho**. Porto Alegre: Magister, 2013.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SEHN, Solon. Do subfaturamento na importação. **Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**, São Paulo, v. 7, n. 38, p. 9-22, maio/jun. 2017.

SHAW, Malcolm N. **Direito internacional**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

SILVA, Juary. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. A responsabilidade pelas infrações tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 47, p. 249-272, 2005.

SILVA, Almiro Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União

(Lei no 9.784/99). **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 27, n. 57 supl., p. 33-75, 2004.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **Temas aduaneiros**: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

SOUZA, Edino Cezar Franzio de. A fraude à lei no direito tributário brasileiro. **Revista de Direito UPIS**, Brasília, DF, v.8, n. 8, p. 83-104, 2010.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTAREJI, Rafael Braude. Consumação dos tipos tributários materiais na ótica do Supremo Tribunal Federal. In: FÖPPEL, Gamil (Coord.). **Novos desafios do direito penal no terceiro milênio**: estudos em homenagem ao Prof. Fernando Santana. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

TEJADA GARCIA, Sérgio Renato. Defesa em juízo. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. Imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. ajustes do valor de transação com *royalties* e serviços. In: _____. (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. II.

TREVISAN NETO, Antenori. **Aplicação do acordo sobre valoração aduaneira no Brasil**. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

TREVISAN, Rosaldo. Direito aduaneiro e direito tributário: distinções básicas. In: _____. (Coord.). **Temas atuais de direito aduaneiro**. São Paulo: Lex, 2008.

VARELA, Jéssica Louise Bezerra; MEIRELES, Elisângela Cabral de. Crimes no comércio internacional: análises socioeconômicas impactantes no Brasil. **EmpíricaBR-Revista Brasileira de Gestão, Negócio e Tecnologia da Informação**, v. 1, n. 3, p. 110-153, 2010.

VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

VÍBRIO JÚNIOR, Paulo. **Manual de comércio exterior e crimes aduaneiros**. São Paulo: IOB, 2012.

VIEIRA, Aquiles. **Importação**: práticas, rotinas e procedimentos. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

VITA, Jonathan Barros. **Valoração aduaneira**. São Paulo: Thomson Reuters, 2014.

WERNECK, Paulo. **Missão aduana brasileira, sob a ótica empresarial**. Curitiba: Juruá, 2008.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Brief guide to the customs valuation agreement.** Third ed. Belgium, 1996.

_____. **Membership.** 2018. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/wco-members/list-of-members-with-membership-date.pdf?db=web>> Acesso em: 20 fev. 2018.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.