



SINDICATO DOS COMISSÁRIOS DE DESPACHOS, AGENTES DE CARGAS E LOGÍSTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO (SINDICOMIS).

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS TRANSITÁRIAS, AGENTES DE CARGA AÉREA, COMISSÁRIAS DE DESPACHOS E OPERADORES INTERMODAIS (ACTC).

COMITEC – COMITÊ TÉCNICO DE COMÉRCIO EXTERIOR E FISCAL

**GRUPO TÉCNICO JURÍDICO DE
COMÉRCIO EXTERIOR E ASSUNTOS ADUANEIROS**

PARECER JURÍDICO

ASPECTOS LEGAIS E CONSTITUCIONAIS DA PENA DE PERDIMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO ADUANEIRO E DUPLO GRAU ADMINISTRATIVO OBRIGATÓRIO

Relator:

OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO

Mestrando e Pós-Graduado em Ciências Jurídico Criminais – FDUL.

Pós-Graduado em Comércio Exterior – UNICAMP.

Pós-Graduando em Direito Aduaneiro Europeu – Universidade de Valencia.

Conselheiro Titular da 3ª Seção Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Delegado do *Customs Affairs Institute* da *International Federation of Freight*

Forwarders Association - FIATA

Revisor:

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA

Advogado. Diretor da Brazil Export I.E. de Commodities Ltda.

Mestre em Direito Internacional pela Puc-Minas.

Especialista em Direito e Negócios Internacionais pela UFSC.

São Paulo, fevereiro de 2022

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO

II. SANÇÕES E PENALIDADES ADUANEIRAS

III. PROCESSO ADMINISTRATIVO: MIGRAÇÃO DO OBJETO DO ATO JURÍDICO PARA A PROCESSUALÍSTICA SOB O PONTO DE VISTA CONSTITUCIONAL

IV. PERDIMENTO E SUAS IMPLICAÇÕES LEGAIS

a. PERDIMENTO, DANO E DOLO

b. PERDIMENTO E DUPLO GRAU DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO

c. DAS VIOLAÇÕES PRINCIPIOLÓGICAS DECORRENTES DA INSTÂNCIA ÚNICA

d. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA UTILIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO EM PEÇA NA APLICAÇÃO DA PENA DO PERDIMENTO

e. DA SIMULAÇÃO NA PRÁTICA DE ILÍCITOS ADUANEIROS; INFRAÇÃO, SONEGAÇÃO E FRAUDE FISCAL À LUZ DO ART. 112 DO CTN VERSUS PODER DE ATUAÇÃO DO SERVIDOR

V. DOS MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO NO CONTENCIOSO ADUANEIRO

VI. ASPECTOS DA FORÇA HIERÁRQUICA DOS TRATADOS E SUA REPERCUSSÃO NA ESFERA ADUANEIRA E DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

VII. OBSERVAÇÕES FINAIS

1. NOTA INICIAL

Parecer aprovado **unanimemente** pelo **Grupo Técnico Jurídico de Comércio Exterior e Assuntos Aduaneiros**¹ do **Comitec** – Comitê Técnico de Comércio Exterior e Fiscal do **Sindicomis** – Sindicato dos Comissários de Despachos, Agentes de Carga e Logística do Estado de São Paulo e da **Actc** – Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais, em sessão realizada virtualmente em **08 de fevereiro de 2022**.

Este parecer se soma à série de pareceres aprovados pelo aludido Grupo destinados à fiel observância da prerrogativa prevista na letra “d” do artigo 513 do Decreto-Lei (Federal) nº 5.452, de 1º de maio de 1943, prestando **espontânea e graciosa colaboração com o Estado**, visando oferecer subsídios para superar obstáculos localizados que dificultam o pleno desempenho de empresas pertencentes às categorias econômicas representadas pelo SINDICOMIS e associadas à ACTC.

Trata-se de um estudo solicitado por SINDICOMIS e ACTC.

I – INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo elucidar algumas questões referentes à sanção aduaneira do perdimento, analisando-a em conjunto com os princípios do contencioso administrativo e constitucionais do Texto Constitucional de 1988, bem como com a legislação ordinária. Temas como a distinção entre infrações aduaneira e tributária são abordados em consonância com o sistema aduaneiro, de modo a buscar entender qual o limite do poder estatal de presunção nos atos de fiscalização. Os métodos de pesquisa utilizados pautaram-se na revisão bibliográfica, análise de leis e informações em meio eletrônico. Dentre o material utilizado, destaca-se artigo elaborado em coautoria com os Drs. Augusto Fauvel de Moraes e Alexandre Bredda, no tocante aos aspectos

¹ *Composto pelos Doutores (ordem alfabética): Adelmo Emerenciano, Augusto Fauvel de Moraes, Cláudio Eidelchtein, Diêrgo Luiz Silva Joaquim, Fernando José Diniz, Fernando Neves, Giovanni Galvão, Luiz Antonio Flora, Mateus Soares de Oliveira, Oswaldo Castro Neto e Walter Veppo.*

princípios do contencioso aduaneiro, publicado no blog dos Estudos Aduaneiros.

II – PROCESSO ADMINISTRATIVO: MIGRAÇÃO DO OBJETO DO ATO JURÍDICO PARA A PROCESSUALÍSTICA SOB O PONTO DE VISTA CONSTITUCIONAL

Por conta da natureza eminentemente regulatória do contencioso aduaneiro, entende-se por necessário perfazer sua análise sob o cunho processual e principiológico aplicáveis aos processos administrativo e judicial. Fruto de forte intervencionismo estatal, o processo administrativo sofreu fortes transformações em seu objeto, especificamente a partir da segunda metade do séc. XX quanto à transição do ato administrativo em si para a órbita da processualidade.

Discorrendo a respeito das dificuldades de se aplicar a processualidade jurisdicional ao administrativo, MEDAUAR explica que:

“Em primeiro lugar, a precedência histórica e a força da construção processual ligada à jurisdição também condicionaram o pensamento dos administrativistas, criando dificuldade de visualização de um processo no âmbito da atividade administrativa.

Em segundo lugar, a ideia, veiculada durante muito tempo, da atividade quase totalmente livre, revela-se incompatível com as atuações parametradas processualmente.

Por outro lado, predominou por longo período a preocupação com o termo final da decisão, o ato administrativo, sem que a atenção se voltasse para os momentos que precedem o resultado final. Ligado a esse aspecto está o zelo doutrinário e jurisprudencial com a garantia a posteriori dos direitos dos administrados, representados pelo controle jurisdicional. Além do mais, o Direito Administrativo permeou-se de concepções subjetivistas, do que fornece exemplo a conceituação do ato administrativo, como manifestação de vontade da autoridade. Tais concepções dificultam a percepção do esquema processual na atividade administrativa

(MEDAUAR, Odete. A processualidade no direito administrativo. 2 ed. São Paulo: 2008, p. 18).

A partir da segunda metade do século XX, acompanhando uma tendência legislativa internacional a processualística administrativa brasileira iniciou uma transição de forma a receber maior influência da judiciária. Por consequência, princípios constitucionais passaram a irradiar o ordenamento processual administrativo, posto que este se tornou o principal objeto de estudo desta área.

A doutrina e os tribunais passaram a enfrentar questões que se desenvolvem até os dias atuais, especificamente na integração dos princípios de ambas as áreas procedimentais e, inclusive, nos pontos de contato destes para com os direitos e garantias individuais dos cidadãos. Atualmente visualizam-se processos administrativos, judiciais e legislativos. Todavia, todos são dotados e um mesmo núcleo: respeito aos princípios constitucionais fundamentais.

Tecendo comentários acerca do conceito de princípios, importante contribuição doutrinária se verifica na obra de BONAVIDES que, ao citar F. de Clemente, menciona que:

“Princípio de direito é o pensamento diretivo que domina e serve de base à formação das disposições singulares do Direito de uma instituição jurídica, de um Código ou de todo um Direito Positivo”
(BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 23ª ed. MALHEIROS. São Paulo: 2008, p. 257-258).

Aqueles desenvolvidos na órbita administrativa passaram a sofrer maior influência das garantias dos indivíduos em face aos atos da Administração. Não por acaso, princípios que recebiam *status* de força absoluta, a exemplo da supremacia do poder público em relação aos administrados e seus reflexos na força da legitimidade do ato administrativo perderam força se chocados com direitos fundamentais.

Tal fato restou consagrado no direito brasileiro a partir da publicação do Texto Constitucional de 1988, que elevou o processo administrativo ao mesmo patamar que o judicial, ainda que preservando suas peculiaridades.

A propósito, JORGE MIRANDA discorre:

“O Direito Administrativo não compreende só as normas reguladoras da estrutura e da disciplina interna da administração e as da atuação dos elementos desta como sujeitos de direito no exercício dos seus poderes e no cumprimento dos seus deveres legais para com os administrados; compreende também as normas de garantia dos direitos e interesses destes. Surgido tal como o Direito constitucional, como o constitucionalismo, nele perpassa a tensão entre os poderes de decisão e de execução dos órgãos administrativos e a necessidade de defesa dos direitos e dos interesses dos administrados. O princípio da legalidade da administração pressupõe o da constitucionalidade da lei (MIRANDA Jorge. Manual de Direito Constitucional, Tomo I. 8 ed. COIMBRA, 2009, p. 23)”.

O ato administrativo encerra uma **relação jurídica** onde se entrelaçam a Administração Pública e o Administrado. Sua essência deve estar acompanhada de alguns elementos, quais sejam, agente capaz, motivação, objeto. Faltando quaisquer deles o ato será inexistente.

Para que seja válido, deverá reunir, além destes indicados, a boa-fé objetiva, finalidade, constitucionalidade e legalidade, motivação, tipicidade. A invalidade do ato decorre da ausência de qualquer um deles.

Neste sentido:

“O ato deve conformar-se à CF e à lei, de modo que o ato inconstitucional e/ou ilegal é inválido. Como a Administração deve agir somente secundum constitution e secundum legem, só pode praticar atos típicos, isto é, aqueles que estejam previstos expressamente na lei, vedada a prática de atos atípicos, que não estejam autorizados prévia e expressamente na lei. O desvio de finalidade é causa de invalidação do ato administrativo. Caso seja praticado por forma da prescrita ou por forma defesa em lei, o ato é inválido. Ato administrativo sem fundamentação é nulo. O motivo que levou a Administração praticar o ato deve existir e ser identificado...A Administração tem o dever de fundamentar os seus atos administrativos, seja em procedimento ou em processo administrativo, circunstância que caracteriza manifestação da

incidência dos princípios constitucionais da legalidade e da moralidade administrativa, bem como da substantive due process clause administrativa

(NERY JÚNIOR, Nelson. Constituição Federal Comentada e Legislação Constitucional. 3ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 447).

Deve ser claro e sério. Motivado. Fundamentado. Correto e válido. Todos aqueles que destoam, se viciam de modo a faltar-lhe ou a existência ou mesmo a validade, tornando-se nulos de pleno direito.

E neste cenário **encontram-se aqueles oriundos da relação aduaneira**, cujo sistema, eminentemente regulatório, envolve uma série de atos praticados pelos servidores que devem seguir, sempre, o aqui explanado.

III – SANÇÕES E PENALIDADES ADUANEIRAS

Para se identificar as penalidades de caráter aduaneiro, deve-se recorrer à leitura do artigo 675 do Regulamento Aduaneiro. Entre os artigos 676 ao 687 do Regulamento Aduaneiro são tratadas as questões da Aplicação e Graduação das Penalidades.

Mas quais seriam estas penalidades?

“Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente:²

I - perdimento do veículo;

II - perdimento da mercadoria;

III - perdimento de moeda;

IV - multa; e

V - sanção administrativa”.

Por sanções administrativas não pecuniárias, conforme artigo 735 do Regulamento Aduaneiro, identificam-se: advertência, suspensão e cassação ou cancelamento.

Importante lembrar que a lei tributária em seu art. 112 prevê que a interpretação deva ser a mais favorável ao acusado, quando houver dúvidas

² Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 96; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, arts. 23, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59, e 24; Lei nº 9.069, de 1995, art. 65, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 76:

quanto à capitulação legal do fato, autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza da penalidade aplicável ou sua graduação.

No mesmo sentido, é preciso frisar que não haverá aplicação de penalidades, consoante redação do art. 681 do Regulamento Aduaneiro, enquanto prevalecer entendimento de acordo com interpretação fiscal favorável ao agente, interessado ou parte em processos administrativos, bem como em atos expedidos pela SRFB.

IV – PERDIMENTO

a. Perdimento, Dano e Dolo

A pena de perdimento é considerada a mais gravosa no procedimento Aduaneiro. E este aspecto já nos deve alertar quanto ao rigor interpretativo com que deve ser tratada.

Vem prevista de forma específica no Regulamento Aduaneiro (arts. 688 a 701) e decorre de infrações aduaneiras cuja finalidade específica é resultar em danos aos cofres públicos, segundo entendimento do Decreto-Lei 14.55/1976.

Os procedimentos adotados em processos administrativos aduaneiros cuja pena possa resultar em perdimento são variados conforme a finalidade. Se constatada **intenção** do agente em causar danos ao erário, aplica-se o procedimento do Decreto acima citado, caso contrário, a exemplo do que ocorre no **abandono** de mercadorias, pelo artigo 642 do RA onde os prazos são distintos quando da configuração do abandono.

Consoante redação dos arts. 660 c.c. 689, ambos do Regulamento Aduaneiro, a pena de perdimento **poderá ser convertida em multa proporcional ao valor aduaneiro** caso a mercadoria importada tenha sido consumida ou não localizada, cujo processamento ocorrerá por meio do rito previsto no art. 73 da Lei 10.833/2003.

O Regulamento Aduaneiro trata do **perdimento de bens** no artigo 689 que assim dispõe:

“Aplica-se a pena de perdimento de mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário”:

Na sequência o regulamento elenca diversas hipóteses, com as mais distintas ilicitudes (entendida aqui como reprovabilidade abstrata), desde a interposição fraudulenta até o simples abandono das mercadorias.

Sem prejuízo da discussão sobre a ampla gama de hipóteses de incidência da infração (que começa com o fato de boa parte delas não estar sequer descrita em lei) é indiscutível que ao dispor que essas hipóteses configuram “*dano ao erário*”, o Legislador envereda pelo pantanoso terreno das presunções.

De acordo com o Direito Canônico (cânon 1.825) presunção é a conjectura provável de uma coisa incerta; pode ser *de iuris*, determinada pela Lei, ou *hominis* formada pela convicção do julgador. A presunção legal (*iuris*) pode ser somente legal (ou *iuris tantum*) ou *iuris et de iure* (de direito e pelo direito). Assim, p.ex., no campo do direito penal, o menor de 18 anos é inimputável, independentemente da real ou potencial consciência que efetivamente tenha ou demonstre ter, de consciência da ilicitude do ato praticado.

O Regulamento 737 de 1850 (uma das primeiras sistematizações de normas processuais nacionais) chamava a presunção *iuris tantum* de “legal condicional”, e a *iuris et de iure* de “legal absoluta”:

Art. 184. As presumpções leaes ou são absolutas, ou condicionaes.

Art. 185. São presumpções leaes absolutas os factos, ou actos que a lei expressamente estabelece como verdade, ainda que haja prova em contrario, como - a cousa julgada.

Art. 186. Presumpção legal condicional é o facto, ou o acto que a lei expressamente estabelece como verdade, emquanto não ha prova em contrario (arts. 200, 305, 316, 432, 433, 434, 476 e outros Código).

Estas presumpções dispensam do onus de prova áquelle que as tem em seu favor.

Na **presunção absoluta** o legislador fixa vínculo indissolúvel entre o **fato provado** e o **fato induzido**, estabelece expressamente como verdade, ainda que haja prova em sentido contrário – de um fato provado temos o outro, induzido, ainda que o induzido não exista. Desta forma, para elidir a presunção *iuris et de iure* a parte deve apresentar provas e argumentos contra o fato provado e não contra o fato induzido.

Já na **presunção condicional** o legislador fixa vínculo não de verdade mas de probabilidade, do fato provado temos que com algum grau de certeza ocorreu o induzido; e é justamente por isto que, aqui, **a presunção admite prova em sentido contrário** tanto do fato provado quanto do induzido.

O exemplo aqui vem a calhar.

No § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/76 ³ o legislador **não afirma** que a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos **constitua efetivo dano ao erário**, ou ainda, que a não comprovação **constitua efetiva interposição fraudulenta**. O que afirma o legislador é que **“presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados”**.

Como se vê, a presunção é *juris tantum* e, portanto, elidível tanto ante prova da capacidade financeira (fato provado) quanto da inexistência de interposição fraudulenta (fato induzido).

Já o **inc. V** do artigo 23 do mesmo Decreto-Lei determina que a interposição fraudulenta **constitui efetivo dano ao erário**. Isto é: de um fato, conhecido (a interposição fraudulenta, ou qualquer outra hipótese legal) o legislador presume, de forma **absoluta**, outro fato, desconhecido: **o dano ao erário**. Ainda que todos os tributos tenham sido pagos, inclusive a maior, para poder afastar a presunção de dano ao erário (aos cofres Públicos, portanto) o agente deve

³ Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições: (...)

III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarço;

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com **a pena de perdimento das mercadorias**.

§ 2º **Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados**.

demonstrar que o fato presumido não ocorreu (que não houve a interposição, o subfaturamento, o abandono, etc), isto é, deve elidir a prova indireta.

A infração em questão é de **perigo abstrato**, ou seja, há um interesse jurídico a ser protegido, a “economia nacional”, entretanto por se tratar de bem jurídico social e difuso (e portanto, salvo raríssimas exceções, passível de ser lesado) o legislador antecipou o momento consumativo, visando a proteção efetiva do bem jurídico. É por isto que - com a máxima vênia aos que defendem argumentos em sentido contrário - é absolutamente inócua a discussão acerca dos motivos da interposição (lavagem de dinheiro, violação do preço de transferência) ou sobre as consequências da infração (quebra da cadeia do IPI, uso indevido de benefício fiscal); certo ou errado, o legislador ordinário antecipou-se a considerações desta ordem e definiu condutas que presumivelmente lesam o erário.

No entanto, o fato de se tratar de infração de perigo abstrato não culmina com a eliminação da necessidade de prova de seu elemento subjetivo. Embora possam implicar-se reciprocamente, intenção da ação e grau de risco ao bem jurídico protegido não se confundem.

Em primeiro lugar porque há casos em que está presente a lesão ao bem jurídico protegido sem que, contudo, exista intenção da ação (v.g. eletrocussão fulminante, em que há violação ao bem jurídico “vida” sem ação e, portanto, também sem intenção).

Ademais, vincular responsabilidade objetiva a perigo abstrato é negar a existência de crimes de perigo abstrato, como por exemplo *“conduzir veículo automotor, na via pública, estando com concentração de álcool por litro de sangue igual ou superior a 6 (seis) decigramas, ou sob a influência de qualquer outra substância psicoativa que determine dependência”* que, nos termos do artigo 18 Parágrafo Único do Código Penal, exige dolo (intenção da ação).

Por fim, e o que parece definitivo, o artigo 3.39 da Convenção de Quioto Revisada (RKC, na sigla em inglês) que trata da simplificação e harmonização dos procedimentos aduaneiros, determina que *“as Administrações Aduaneiras **não aplicarão penalidades excessivas em caso de erros, se ficar comprovado que tais erros foram cometidos de boa-fé, sem intenção fraudulenta nem negligência grosseira**”*.

Lida de outra forma, o que a regra afirma é a **possibilidade** de as administrações aduaneiras aplicarem sanções graves a procedimentos dolosos ou realizados com negligência grosseira. E apenas nestes casos.

Há, portanto, uma fixação de limites negativos para a aplicação da sanção de perdimento, nomeadamente boa-fé, inexistência de intenção fraudulenta e inoportunidade de negligência grosseira – conceitos que devem ser interpretados e aplicados nos termos da legislação nacional, conforme lecionam as Guidelines do Capítulo 3 do RKC.

Nosso Código Civil trata da boa e da má-fé em inúmeros artigos, sempre com a régua do **saber** (no sentido de ter ciência, conhecimento de determinada situação). Com efeito, o artigo 1255 e seguintes do Código Civil dispõe que aquele que planta em terreno alheio, **sem saber que pertence a terceiro**, procede de boa-fé e terá direito a indenização, a *contrariu sensu* aquele que planta em terreno alheio **sabendo-o**, procede de **má-fé**.

Prossegue o Código Civil presumindo má-fé do proprietário do terreno quando a plantação ou edificação é feita em sua presença (ou seja, quando ele sabia da situação ilícita):

*Art. 1.255. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções; se procedeu de **boa-fé**, terá direito a indenização.*

*Parágrafo único. Se a construção ou a plantação exceder consideravelmente o valor do terreno, aquele que, de **boa-fé**, plantou ou edificou, adquirirá a propriedade do solo, mediante pagamento da indenização fixada judicialmente, se não houver acordo.*

*Art. 1.256. Se de ambas as partes houve **má-fé**, adquirirá o proprietário as sementes, plantas e construções, devendo ressarcir o valor das acessões.*

*Parágrafo único. Presume-se **má-fé** no proprietário, quando o trabalho de construção, ou lavoura, se fez **em sua presença** e sem impugnação sua.*

Ademais, a doutrina civilista taxa de adquirente de **má-fé** aquele que traz ao seu patrimônio coisa que **sabia** que era litigiosa (art. 457 CC). Ao final, e o que parece definitivo, o possuidor de **boa-fé** é aquele que *“**ignora** o vício ou o obstáculo que impede a aquisição da coisa”* (art. 1.201 CC) perdendo este *status* a partir do momento que *“as circunstâncias façam presumir que o possuidor **não ignora** que possui indevidamente”* (art. 1.202 CC).

Desta forma, **boa-fé** é, para o Direito, a íntima convicção de se estar agindo conforme à Lei, sem intuito de lesar; enquanto que a má-fé é o **conhecimento** da situação ilícita, é o **saber** que se lesa a outrem (*Fides bona contraria est fraudi et dolo*).

Fraude é ainda mais do que agir com pleno conhecimento de que se lesa outrem; é o engodo, a farsa, a mentira, o ardil, visando interesse próprio ou obter vantagem para si ou para outrem em prejuízo a alguém. Neste sentido, p. ex., o artigo 72 da Lei 4.502/64, *“fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”*.

Na mesma trilha, o artigo 175 do Código Penal dispõe que configura o crime de fraude no comércio “Enganar, no exercício de atividade comercial, o adquirente ou consumidor, I - vendendo, como verdadeira ou perfeita, mercadoria falsificada ou deteriorada; II - entregando uma mercadoria por outra”.

Negligência, por fim, é a falta de cautela, que, acompanhada do adjetivo “grosseira”, parece indicar não apenas uma falta de esmero extraordinário e sim uma falta de cuidado geral, como bem revelam os exemplos de casos em que – segundo as Guidelines da RKC – não deve haver punição ao infrator:

- 1) *Inadvertent errors in the declared value of goods can occur as:*
 - *errors in transcription;*
 - *arithmetical mistakes in declarations or supporting documents;*
 - *inadvertent omissions of elements of the dutiable value, such as inland freight abroad;*
 - *inadvertent errors in the conversion of foreign currency; or*
 - *incorrect deductions, such as discounts, the inadmissibility of which is not within the knowledge of the importer, and similar*

errors arising from misunderstanding of the principles laid down in the legal provisions relating to valuation for Customs purposes.

2) Provided that the nature and other physical characteristics of the goods have been properly declared, an incorrect declaration of the tariff heading may also be regarded as an inadvertent error.

3) A discrepancy between the quantity of goods shown in the freight declaration and the actual quantity may be treated as an inadvertent error where it is due, for example, to a clerical error.

De todo o afirmado, temos que o limite negativo da pena de perdimento fixa *contrariu sensu* o limite positivo da infração: só pode haver perdimento se a ação infracional for perpetrada **dolosamente**, com consciência e vontade de praticar cada uma das ações que configuram dano ao erário ou por “negligência grosseira” que, no Direito Penal, é chamada de “dolo indireto”.

b. Perdimento e Duplo Grau de Julgamento Administrativo

O Brasil é um dos signatários do Acordo de Facilitação de Comércio (AFC, doravante), conjunto normativo que foi internalizado por meio do Decreto 9.326/2018.

Em seu artigo 4º o AFC assegura o direito à interposição de recurso **de decisão administrativa**:

ARTIGO 4: PROCEDIMENTOS DE RECURSO OU REVISÃO

1. Cada Membro assegurará que qualquer pessoa para quem a Aduana emita uma decisão administrativa tenha o direito, dentro de seu território, a:

(a) uma revisão ou recurso administrativo a uma autoridade administrativa superior ou independente da autoridade ou repartição que tenha emitido a decisão; e/ou

(b) uma revisão ou recurso judicial da decisão.

2. A legislação de um Membro poderá exigir que uma revisão ou recurso administrativo seja iniciado antes de um recurso ou revisão judicial.

3. Cada Membro assegurará que os seus procedimentos de recurso ou revisão sejam conduzidos de forma não discriminatória.

4. Cada Membro assegurará que, no caso em que a decisão de que trata a alínea (a) do parágrafo 4.1 não seja cientificada:

(a) dentro de prazos estabelecidos conforme especificado em suas leis ou regulamentos; ou

(b) sem demora injustificada;

A nota 4 do AFC esclarece que decisão administrativa nos termos do artigo 4º é aquela mencionada pelo Artigo X.3 do GATT 1994:

*4 – No presente Artigo, uma decisão administrativa é uma decisão com um efeito jurídico que afeta os direitos e obrigações de uma pessoa específica em um caso concreto. Deve-se entender que uma decisão administrativa no presente **Artigo abrange uma ação administrativa, na acepção do Artigo X do GATT 1994**, ou a omissão em tomar uma medida ou decisão administrativa, conforme previsto no direito interno e no sistema jurídico de um Membro.*

O Artigo X do GATT 1994 trata da Publicação e Apuração dos Regulamentos Relativos Ao Comércio.

Os itens 1 e 2 do Artigo X do GATT 1994 tratam de questões atinentes a publicação de regras gerais de conduta.

A seu turno o item 3 do Artigo X do GATT 1994 giza acerca da aplicação das normas gerais, ou seja, das decisões administrativas:

10.3 (a) Cada Parte Contratante manterá ou aplicará de maneira uniforme, imparcial e equitativa todos os regulamentos, leis, decisões judiciais e administrativas da categoria visada no parágrafo 1 de presente Artigo.

*(b) Cada Parte Contratante manterá ou instituirá, logo que possível, tribunais judiciais, administrativos ou de arbitragem, ou instâncias que tenham por fim especialmente reexaminar e **retificar prontamente as medidas administrativas relacionadas com as questões aduaneiras. Esses tribunais ou instâncias serão independentes dos organismos encarregados de aplicação das***

medidas administrativas e suas DECISÕES serão executadas por esses organismos, cuja prática administrativa dirigirão igualmente, a menos que seja interposta apelação junto a uma jurisdição superior nos prazos previstos para as apelações interpostas pelos importadores, ressalvada a possibilidade da administração central de tal organismo tomar medidas com o fim de obter uma revisão da questão em uma outra ação, se houver base para supor que a decisão é incompatível com os princípios fixados pela lei ou com a realidade dos fatos.

Da dicção acima temos que de um lado há **medidas** administrativas relacionadas a questões aduaneiras; de outro há **decisões** administrativas acerca das medidas administrativas; **decisões** proferidas por **órgãos superiores** àqueles que inicialmente decidiram e irão executar as medidas administrativas.

Portanto, o que o artigo 4º do AFC estabelece é um **DIREITO DE REVISÃO DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS**, e não das “medidas administrativas”.

Pois bem. O artigo 142 do Código Tributário Nacional descreve o lançamento como o ato administrativo tendente a **aplicar** no caso concreto a legislação:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo **lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Em reforço o Artigo 299 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil é claro dispor como competência do SEPEA **executar** as atividades relativas às ações de combate à fraude no curso do despacho aduaneiro.

Portanto, ainda que se possa enxergar certo conteúdo decisório no lançamento, ele **não é uma decisão** e sim um método de aplicação do direito ao caso concreto. Decisão pressupõe escolha entre caminhos, em direito, escolha entre pretensões das partes (lide). Portanto, **decisão pressupõe contraditório** e é fato

que antes do lançamento de ofício não há contraditório – basta rememorar que não há contraditório no curso do procedimento fiscal aduaneiro.

Ora, **se lançamento não é decisão, impugnação não é recurso** Assim, a decisão passível de revisão por meio de recurso é a proferida pelo senhor Delegado de Alfândega e não pelo Auditor Fiscal no momento da lavratura do auto de infração.

De todo modo, em sua parte final o artigo 4º do AFC giza acerca do direito de interposição de **novο** recurso perante a autoridade administrativa:

O requerente tenha o direito de interpor NOVO recurso perante a autoridade administrativa ou a autoridade judicial ou a solicitar a essas autoridades uma NOVA revisão, ou a interpor qualquer outro recurso perante autoridade judicial.

Não fosse suficiente, posteriormente à entrada em vigor do Acordo de Facilitação de Comércio, o Brasil promulgou **nova norma internacional** que trata do direito aduaneiro, a saber, a Convenção de Quioto Revisada (CQR ou RKC) em cujo capítulo 10 (Anexo Geral) trata do direito à interposição de recursos em matéria aduaneira:

A. DIREITO DE RECURSO

10.1. Norma

*A legislação nacional deverá prever o **direito de recurso** em matéria aduaneira.*

10.2. Norma

*Qualquer pessoa que seja diretamente afetada por uma decisão ou omissão das **Administrações Aduaneiras** terá o **direito de interpor recurso**.*

10.3. Norma

*A pessoa diretamente afetada por uma decisão ou omissão das **Administrações Aduaneiras** deverá, após ter apresentado um pedido às **Administrações Aduaneiras**, **ser informada dos fundamentos dessa decisão** ou omissão dentro do prazo fixado pela legislação nacional. Poderá, subsequentemente, interpor ou não recurso.*

10.4. Norma

A legislação nacional **deverá prever um direito de recurso em 1ª instância** perante as Administrações Aduaneiras.

10.5. Norma

Quando um recurso interposto perante as Administrações Aduaneiras seja indeferido, o **requerente deverá ter um direito de recurso para uma autoridade independente da administração aduaneira.**

10.6. Norma

Em última instância, o requerente deverá ter **direito de recurso para uma autoridade judicial.**

B. FORMA E FUNDAMENTOS DO RECURSO

10.7. Norma

O recurso será interposto por escrito e deverá ser fundamentado.

10.8. Norma

O prazo para a interposição de **recurso** de uma decisão das Administrações Aduaneiras deverá ser fixado de modo a permitir ao requerente analisar a decisão contestada e preparar o recurso.

10.9. Norma

Quando o **recurso** é interposto perante as Administrações Aduaneiras, estas não deverão exigir a apresentação de provas juntamente com o recurso, devendo conceder um prazo razoável para a sua apresentação.

C. APRECIÇÃO DO RECURSO

10.10. Norma

As Administrações Aduaneiras deverão tomar uma **decisão sobre o recurso** e notificar por escrito o requerente o mais rapidamente possível.

10.11. Norma

Quando um **recurso interposto** perante as Administrações Aduaneiras for indeferido, estas deverão fundamentar essa decisão por escrito e informar o requerente do seu **direito de recorrer** para uma autoridade administrativa ou independente, precisando, nestes casos, o prazo concedido para a sua interposição.

10.12. Norma

Quando o recurso seja deferido, as Administrações Aduaneiras deverão dar cumprimento à sua decisão ou à decisão da autoridade independente ou da autoridade judicial o mais

rapidamente possível, salvo nos casos em que as Administrações Aduaneiras interponham recurso dessa decisão.

O item 10.1 fixa a **obrigação** de a legislação nacional de cada um dos signatários prever **direito a recurso** em matéria aduaneiro. No entanto, (quicá antevendo resistência de alguns deles em dar cumprimento à obrigação legal) a norma prossegue fixando as **hipóteses de cabimento de recurso** – e daí já se vê que não se trata de norma de conteúdo programático.

Além de o item 10.2 descrever que a pessoa afetada por uma decisão (e não um lançamento – como acima) terá direito a interpor recurso o item 10.3 prossegue destacando que após tomar ciência dos motivos que levaram até a decisão sobre matéria aduaneira, a pessoa poderá ou não interpor o recurso.

De outro modo, embora os itens 10.1 e 10.4, ao disporem que “a legislação nacional **deverá**”, aparentemente se restrinjam a fixar uma obrigação ao legislador nacional (norma programática), os itens 10.2 e 10.3 criam direito para o jurisdicionado, normas institutivas do “**direito de interpor recurso**”.

De mais a mais, ao comentar o item 10.4 em seus Guidelines, a OMA (Órgão responsável pela CQR) destaca “*ser importante que uma pessoa afetada por uma decisão tenha oportunidade de dirigir um **recurso** para uma administração aduaneira*” que será “*ou a Alfândega responsável pela decisão recorrida ou a Administração Aduaneira*”:

*It is important that an affected person be provided with an opportunity to address a decision or omission initially within Customs at the administrative level without first having to resort to an independent judicial authority. This principle in Standard 10.4 for an **initial appeal** to Customs may result in a more expeditious resolution of the matter and at less cost and time to both the affected person and the Customs administration.*

*The **appeal** may be made to the Customs office responsible for the decision or omission or to a higher authority within the Customs administration.*

Nem quando a norma aparenta ser programática ela é de fato. O item 10.4 da CQR concede ao contribuinte um direito, um **direito de interposição de recurso**

quer à Alfândega em que a decisão recorrida foi proferida, quer à Superintendência responsável (ou para a COANA).

Tratamos aqui, é bom que se diga, de **direito novo, não previsto no Decreto-Lei 1.455/76**. O que o Decreto-Lei 1.455/76 prevê é um direito a uma impugnação de um auto de infração de perdimento.

Já o que o item 10.4 da CQR prevê é **recurso de decisão**. Impugnação não é recurso. Auto de infração não é decisão. Para que se tenha por cumprido o quanto descrito no item 10.4 do CQR é preciso que **após o julgamento da impugnação do auto de infração de perdimento seja concedido o direito a um primeiro recurso**.

De forma didática: primeiro, auto de infração; segundo, impugnação; terceiro, decisão; quarto, recurso.

A CQR não se contenta com o recurso da decisão da impugnação. Indo além, o item 10.5 da CQR dispõe que *“quando um **recurso** interposto perante as Administrações Aduaneiras seja indeferido, o requerente **DEVERÁ ter um direito de recurso para uma autoridade independente da administração aduaneira**”*.

Primeiro o que salta na tela: trata-se de um **direito do contribuinte auto aplicável e auto exequível** e não de uma mera obrigação do legislador. Segundo, o recurso deve ser dirigido para uma autoridade independente da administração aduaneira, ou seja, não à Receita Federal.

Sem prejuízo de a OMA apontar em *Guidelines* como autoridade independente *“a court of law or a special tribunal with power to settle Customs disputes”*, a dar a entender que o item 10.5 trata de uma Autoridade Judicial (o que seria contraditório com o item seguinte, diga-se), no comentário ao item 10.4 a OMA destaca que *“the authority independent of the Customs may be an administrative tribunal, which although not strictly part of the judicial system”*.

Destarte, em uma primeira leitura, a instância revisora de segunda instância natural das decisões de primeira instância é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A impressão inicial é referendada pelo Decreto-Lei 37/66 que em fixa direito de interposição de recurso voluntário *“para o Conselho Superior de Tarifa”* (artigo

128, inciso II alínea 'a') que foi substituído no Decreto 70.235/72 pelo 4º **Conselho de Contribuintes**, competente para julgamento de temas relacionados ao Comércio Exterior. Ao final o 4º Conselho de Contribuintes (assim como os demais Conselhos) foi substituído pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pela Lei 11.941/09.

Por fim, nem se diga que há *vacatio legis* a respeitar para a exequibilidade do CQR. Tratamos aqui de direito de recurso concedido ao contribuinte, direito este de ordem Constitucional (devido processo legal) e, nestes termos auto exequível, por força do § 1º do artigo 5º da *Lex Maxima*:

§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

c. Violações Principlológicas Decorrentes da Instância Única

É importante essa temática, especialmente quando se depara com o rito da **instância única** para fins de análise do trâmite dos processos que envolvem aplicação da pena de perdimento por decorrência de sanções aduaneiras.

Ao se abordar a classificação dos princípios que irradiam a processualística administrativa e judicial, ambos fundamentados pelo Texto Constitucional de 1988, embora se visualizem diferentes posicionamentos, observa-se uma uniformidade na essência deles, mesmo que com designações diversas.

Para reforçar o alegado, vale apontar alguns posicionamentos doutrinários.

A propósito, BRAGA dispõe que:

“a) Princípios constitucionais fundamentais (devido processo legal, ampla defesa, contraditório, razoável duração do processo);

b) Princípios constitucionais administrativos (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência);

c) Princípios processuais específicos (oficialidade, verdade material, formalismo moderado, pluralidade de instâncias)

(BRAGA, Carlos Eduardo F.. Princípio da Verdade Material no Processo Administrativo. In. Atuais Rumos do Processo Administrativo. São Paulo. RT., 2010, p. 197-198)”.
.

No processo administrativo aduaneiro, bem como em todos os outros, há constante choque entre princípios. Ora prevalece um, ora outro. Cada caso envolve um cenário próprio, dotado de características que lhes são peculiares.

A Carta Constitucional de 1988 estabelece os princípios que irradiam todo o ordenamento jurídico nacional. Alguns são explícitos, a exemplo do devido processo legal, outros implícitos, a exemplo da inocência, da verdade material, dentre outros.

O ato de **retenção de mercadorias** que inicia um procedimento especial de fiscalização não pode privar o administrado de promover suas contraprovas. **Muito menos reter a mercadoria importada, seja ela qual for e aplicar, em instância única, a pena de perdimento.**

Para melhor compreensão da matéria, devemos analisar os princípios acima identificados, em sintonia com a doutrina.

Celso Bandeira de Melo anota que:

- Princípio da Supremacia do Interesse Público ao Particular:

“...Com efeito, fácil é ver-se que a tônica reside na idéia de ‘dever’, não na de ‘poder’. Daí a conveniência de inverter os termos deste binômio para melhor vincar sua fisionomia e exibir com clareza que o poder se subordina ao cumprimento, no interesse alheio, de uma dada finalidade...(MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 28 ed. Malheiro. 2011, p. 98-99).

-Princípio da Legalidade:

“...Assim o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às Leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumprilas, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, referentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro....

Além dos arts. 5º, II, e 84, IV, donde resulta a compostura do princípio da legalidade no Brasil, o art. 37 faz sua expressa proclamação como cânone regente da Administração Pública, estatutando: ‘A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, Estados, Distrito Federal, Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...

Portanto, a função do ato administrativo só poderá ser a de agregar à lei nível de concreção; nunca lhe assistirá instaurar originariamente qualquer cerceio a direitos de terceiros”

(MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 28 ed. Malheiro. 2011, p. 101-103).

- Princípio da razoabilidade:

“...Com efeito, o fato de a lei conferir ao administrador certa liberdade (margem de discricção) significa que lhe deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual delas. Não significa, como é evidente, que lhe haja outorgado o poder de agir ao sabor exclusivo de seu libido, de seus humores, paixões pessoais, excentricidades ou critérios personalíssimos, e muito menos significa que liberou a Administração para manipular a regra de Direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos nem assumidos pela lei aplicanda. Em outras palavras: ninguém poderia aceitar como critério exegético de uma lei que esta sufrague as providências insensatas que o administrador queira tomar; é dizer que avalize previamente condutas desarrazoadas, pois isto corresponderia a irrogar dislates à própria regra de Direito”

(MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 28 ed. Malheiro. 2011,108).

Já ODETE MEDAUAR oferece interessante contribuição no tocante aos princípios da proporcionalidade e legalidade:

-Princípio da Proporcionalidade:

“...Parece melhor englobar no princípio da proporcionalidade o sentido da razoabilidade. O princípio da proporcionalidade consiste, principalmente, no dever de não serem impostas, aos

indivíduos em geral, obrigações, restrições ou sanções em medida superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público, segundo critério de razoável adequação dos meios aos fins. Aplica-se a todas as atuações administrativas para que sejam tomadas decisões equilibradas, refletidas, com avaliação adequada da relação custo benefício, aí incluído o custo social...

(MEDAUAR, Direito Administrativo Moderno. 15 ed. São Paulo- RT, 2011, p. 138).

-Princípio da Presunção da Legalidade e Veracidade:

*“...As decisões da Administração são editadas com o pressuposto de que estão conformes às normas legais e de que seu conteúdo é verdadeiro. Este último aspecto incide principalmente sobre os documentos expedidos pela Administração. O art. 19, II, CF veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios recusar fé aos documentos públicos. **(neste aspecto inserem as Declarações de Impostos de Rendas- anotação nossa).***

O pressuposto da legalidade e da veracidade não tem caráter absoluto cabendo a qualquer interessado, conforme o caso, demonstrar ou invocar a ilegalidade e a inverdade”

(MEDAUAR, Direito Administrativo Moderno. 15 ed. São Paulo- RT, 2011, p. 138).

- Segurança Jurídica:

“...No Brasil, o caput do art. 5º da CF menciona a garantia à segurança, entendida não só no aspecto físico, mas também no aspecto jurídico. É indicado na Lei 9784/99, que disciplina o processo administrativo federal, como um dos princípios a nortear a Administração Pública (art. 2º, caput).

Visa preservar a estabilidade nas relações, situações e vínculos jurídicos. Dentre suas consequências estão: proibição, em geral, de retroatividade dos atos administrativos; impedimento de aplicação de nova interpretação a situações pretéritas, proibição de anulação de atos administrativos de que decorrem efeitos favoráveis aos destinatários, após longo tempo; respeito aos

direitos adquiridos; preservação de efeitos de atos e medidas praticadas por servidores de fato”
(MEDAUAR, Direito Administrativo Moderno. 15 ed. São Paulo- RT, 2011, p. 139).

Analisando esta matéria sob a ordem dos conflitos principiológicos, independente da “classificação” a que pertençam, até mesmo porque isto é variável na doutrina e jurisprudência, BONAVIDES leciona que:

“...Com a colisão de princípios, tudo se passa de modo inteiramente distinto, conforme adverte Alexy. A colisão ocorre, p. ex., se algo é vedado por um princípio, mas permitido por outro, hipótese em que um dos princípios deve recuar. Isto, porém, não significa que o princípio do qual se abdica seja declarado nulo, nem que uma cláusula de exceção nele se introduza.

Antes, quer dizer- elucida Alexy- que, em determinadas circunstâncias, um princípio cede ao outro ou que, em situações distintas, a questão de prevalência se pode resolver de forma contrária.

*Com isso- afirma Alexy, cujos conceitos estamos literalmente reproduzindo-, se quer dizer que **os princípios tem um peso diferente nos casos concretos, e que o princípio de maior peso é o que prepondera”***

(BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 23ª ed. MALHEIROS. São Paulo: 2008, p. 279-280).

Princípio da Inocência no Processo Administrativo

Correlacionando-se os princípios, bem como os demais argumentos e fundamentos expostos, há que se reiterar o fato de que o Poder Público deve se sujeitar aos ditames decorrentes dos direitos fundamentais dos contribuintes. De forma a corroborar tal posicionamento, destaca-se o art. 5º, LIV, CF/1988, onde se lê: **“ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”**.

Embora a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 não preveja de forma explícita o princípio da inocência para os processos administrativos, é clarividente sua incidência sobre as relações tratadas no âmbito administrativo, a exemplo do contencioso aduaneiro.

“Uma correta leitura dos incisos LIV, LV e LXXVIII do art. 5º da CF é suficiente para demonstrar que o conteúdo material e processual do princípio da presunção da inocência é igualmente tutelado pelo texto constitucional no âmbito da processualidade administrativa.

Do ponto de vista substancial ou material, enquanto inexistir o devido processo legal, não há possibilidade legal de a Administração Pública prejulgar ou antecipar eventual condenação de um contribuinte, a quem deverá ser ofertado todos os meios necessários para o exercício de ampla defesa e contraditório.

Desse modo, a alteração de seus status de inocente para culpado somente poderá ser operada quando uma autoridade imparcial e competente assim decidir, após o esgotamento às garantias e aos direitos conferidos aos acusados.

Do ponto de vista processual, as três principais decorrências da aplicação do princípio da presunção de inocência, em sede de processo jurisdicional penal, parecem ser igualmente vislumbradas no processo administrativo.

Em primeiro lugar, parece ser plenamente aceitável o cabimento da regra geral de que o ônus da prova incumbe a quem acusa, sendo direito do acusado contraditar o conjunto probatório a qualquer momento antes da decisão final que compete à Administração Pública.

Em segundo lugar, a adoção de medidas acautelatórias é igualmente limitada em sede de processo administrativo, não sendo cabíveis na ausência de motivação e devido processo legal.

Por fim a garantia de razoável duração do processo proporciona conforto de que a dúvida sobre eventual culpabilidade seja esclarecida de maneira célere e eficiente”

(CORVO RIBAS, Guilherme F.. O princípio da presunção da inocência no processo administrativo sancionador. In. Atuais Rumos do Processo Administrativo. São Paulo. RT., 2010, p. 181-182).

Extrai-se do exposto que é fato a presença e a efetividade do princípio da presunção da inocência no processo administrativo, especificamente em se tratando de contencioso aduaneiro.

Consequência imediata de sua aplicação é que nos casos onde houver dúvidas por parte da Administração Pública, o caso deve ser interpretado de forma benéfica ao Administrado e, por conseguinte, encerrado o procedimento especial de fiscalização aduaneiro sem a imposição de multa e, especialmente, da pena de perdimento.

São vários os motivos pelos quais se há de acatar esta conclusão. Registra-se que o processo administrativo foi elevado, como dito anteriormente, ao patamar constitucional, com natureza de garantia fundamental.

De outro lado resta que o administrado figurará, como figura, na condição de hipossuficiente no contencioso aduaneiro, posto que suas mercadorias – sua propriedade – se encontra retida pela aduana.

Não obstante a argumentação que ora se propõe, é preciso enaltecer o fato de que a apreensão de mercadoria importada, cujo relatório do representante do fisco se pauta em indícios, resultando no início de um Termo de Apreensão, onde o processo especial de fiscalização poderá resultar num prazo de até 180 dias, é acatar a existência de uma medida cautelar imotivada, o que é flagrantemente inconstitucional e mesmo injusto.

Para que seja adotada uma medida cautelar de apreensão de mercadorias, em que pese a existência do procedimento especial de fiscalização, é necessário haver provas robustas e, ademais, concessão da oportunidade ao administrado para se manifestar antes que se expire o prazo de 180 dias.

Atitude desta natureza reflete um verdadeiro contraponto entre os princípios que regem a Administração Pública com os direitos e garantias fundamentais constitucionais dos administrados. E a consequência mais gravosa é a questão do perdimento.

Como já externado, são inúmeros os textos normativos de ordem interna, constitucional e infra constitucional, bem como decorrentes de acordos internacionais que, diga-se de passagem, vinculam quaisquer procedimentos administrativos à necessária instancia recursal, de forma a se preservar direitos e garantias fundamentais, como o próprio duplo grau de jurisdição, propriedade, dentre outros.

d. Inconstitucionalidade da Utilização da Presunção na Aplicação da Pena de Perdimento

Tomando-se por base a segurança jurídica, reflexo do princípio da tipicidade fechada, aqui visto como pilar constitucional, cabe aos servidores, quando do lançamento ou da lavratura do auto de infração fiscal aduaneiro, buscar a verdade material na investigação a respeito do objeto das Instruções Normativas aplicáveis.

A presunção quanto à suspeita de fraude vinculada à origem do capital ou produto envolvido na operação de Comex, assim como na identificação do verdadeiro importador ou exportador, deve ser analisada com limitações.

Por presunção entende-se tratar-se do exercício de se extrair, de uma lógica ou fatos corriqueiros na realidade aduaneira, uma verdade.

Legalmente, não é proibida sua utilização, inclusive por parte do FISCO, motivo pelo qual a legislação prevê a presunção absoluta – *iuris et de jure*- e relativa- *iuris tantum*-. Trabalha-se em algo inexistente, supondo-o existente, diante de outros fatos conhecidos⁴.

Tarefa árdua a de presumir uma simulação, fraude, diante de meros indícios de quaisquer irregularidades, e sem o devido processo legal, contraditório e ampla defesa, submeter uma empresa aos procedimentos especiais que poderão, inclusive, resultar em perda de CNPJ, perdimento da mercadoria, representação fiscal para apuração de sonegação e até mesmo representação ao Ministério Público Federal para averiguação de práticas supostamente criminosas.

De um lado o agente da fiscalização intui a ocorrência de algo irregular, diante de outros fatos conhecidos, motivo pelo qual se instauram os procedimentos especiais disciplinados por Instruções Normativas. Inexiste ilegalidade nesta conduta.

Todavia, é preciso parcimônia nesta tarefa. Não por outro motivo que o FISCO, na busca incessante por sonegações fiscais ou práticas que atentem contra a normativa nacional, jamais poderá presumir uma irregularidade com base em

⁴ VIDE valiosíssimos comentários de CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. *CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO*. 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 525.

meros indícios e afrontar princípios do devido processo legal e contraditório, legalidade, tipicidade fechada, de forma a suprimir um dos pilares de equilíbrio social que é a segurança jurídica.

*“A partir do momento, porém, em que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é mister venham observados alguns pressupostos e requisitos, de modo a não lhe violentar direitos subjetivos fundamentais. Noutros falares, o Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma presunção iuris tantum, que só pode ceder passo com mínimo de provas produzidas, já na órbita administrativa, por meio do devido processo legal e com a garantia da ampla defesa. **A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais**”⁵.*

Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS IMPORTADAS. PENA DE PERDIMENTO. DECLARAÇÃO ERRÔNEA QUANTO À PROCEDÊNCIA DAS MERCADORIAS. ERRO SUSCETÍVEL DE REGULARIZAÇÃO.

1. Caso em que, por não constar nas DIs a correta procedência das mercadorias, a autoridade competente entendeu ter ocorrido infração consistente na "falsificação de característica essencial de mercadoria importada, capaz de dificultar a sua identificação", insuscetível de regularização.

*2. Não há confundir errônea declaração de procedência com mercadorias falsas. Havendo divergência a respeito da correta identificação ou classificação das mercadorias importadas, **deve ser concedido ao importador a possibilidade de regularizar essa situação, não podendo a autoridade fiscal, desde logo, decretar a pena de perdimento**, porquanto, implicando aqueles atos interpretação da legislação aduaneira, não se pode exigir do*

⁵ CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 527-528.

empresário que conheça a adotada pelo Fisco. (TRF-4 - AG: 63640 PR 1999.04.01.063640-3, Relator: TÂNIA TEREZINHA CARDOSO ESCOBAR, Data de Julgamento: 18/11/1999, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 02/02/2000 PÁGINA: 24)”.

Partindo da premissa de que o indício não leva à certeza, embora, pelo menos em tese, a aproxime de forma substancial, uma determinação administrativa pautada apenas em indícios sempre deixará aberta a porta da incerteza.

Não por acaso, defende-se que direitos fundamentais, a exemplo da liberdade e propriedade, tidos como da órbita dos Direitos Humanos, em hipótese alguma poderão ser limitados ou censurados pelo fisco com base em **presunções ou indícios**, ainda mais quando fundamentados em Instruções Normativas, as quais sob o ponto de vista hierárquico, são infinitamente inferiores às normativas constitucionais.

Diante disto, é de fundamental importância identificar corretamente quais as atitudes configuradoras da fraude e simulação aduaneira, de forma a ilidir quaisquer irregularidades nas operações financeiras de comex, bem como a interposição fraudulenta de pessoas para fins de sonegação fiscal, o que se fará no tópico a seguir.

e. Simulação na Prática de Ilícitos Aduaneiros; Infração, Sonegação e Fraude Fiscal à Luz do Art. 112 do CTN Versus Poder de Atuação do Servidor.

De início vale reportar-se a **regra do artigo 110 do CTN** que prega o **respeito** aos institutos, conceitos, efeitos, formas e regras de Direito Privado.

Eis sua redação:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

A importância deste artigo em relação ao ato simulatório justifica-se na medida em que o sistema tributário e aduaneiro adota o mesmo conceito de simulação, posta, estudada e legislada no Código Civil, especificamente, artigo 167 e 169.

O ato simulado inexistente, motivo pelo qual não se convalesce pelo tempo, nos termos do artigo 169 do C.C., assim como não pode ser confirmado por lapsos temporais.

Suas características centrais podem ser assim elencadas:

- Discrepância entre a vontade convencionada pelas partes originárias, daquela manifestada em documento escrito;
- Intenção de prejudicar terceiros, pessoas privadas ou públicas;
- Objetivo de esconder a real situação de forma a fraudar a legislação pública.

Sob a vigência atual, inexistente a antiga divisão entre simulação absoluta ou maliciosa e a relativa ou inocente. Prevaleceu o entendimento de que o ato simulado deve ser banido das relações sociais, diante dos inúmeros prejuízos causados a todos interessados, inclusive, ao Fisco.

Desta feita, a ineficácia total dos efeitos do ato simulatório tornou-se medida imperativa e, no entender deste parecer, corretamente.

Resta evidente, destarte, que o ato simulado não produz nenhum efeito, até porque ele inexistente quanto a sua substância, motivo pelo qual, importadores e exportadores que porventura se sujeitarem a esta prática, deverão responder civil e criminalmente.

O devido processo legal, tanto na órbita administrativa quanto judiciária se mostra de vital importância. No caso, tendo em vista a gravidade do fato e de suas consequências, há que se preservar amplo direito de defesa e, a partir deste ponto, uma vez constatada e comprovada esta conduta maliciosa, que sejam aplicadas as sanções correspondentes.

O Regulamento Aduaneiro, através do artigo 673, conceitua a infração. Eis sua redação:

“Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).”

Discorrendo a respeito, PAULO CESAR ALVES ROCHA, entende que:

“É muito comum a confusão entre indício de infração e infração propriamente dita. A primeira serve como orientação para apuração de uma possível infração. A segunda deve ser provada com elementos consistentes, não sendo cansativo lembrar que deve haver necessariamente um processo. Este processo deve seguir os preceitos do artigo quinto da Constituição Federal no

tocante a existência de processo formal, do direito ao contraditório e ao direito de defesa. Deve ser cumprido também o item IV do art. 150 da Constituição Federal que proíbe a existência de penas de confisco, ou seja, a aplicação de pena de perdimento de mercadoria só pode ser aplicada a mercadoria abandonada, pois enquanto existir um sujeito passivo da obrigação tributária e este não abandonar a mercadoria, a Fiscalização deve aplicar penas pecuniárias”⁶.

O Regulamento Aduaneiro não conceitua a diferença entre **simulação, fraude e mera infração aduaneira** no texto do artigo em comento. De todo modo, não foi por acaso a anterior menção ao artigo 110 do CTN. Uma vez respeitados os institutos de Direito Privado, os artigos 167 e sgs do Código Civil resolvem a questão da simulação.

Em relação à infração aduaneira, o dispositivo 673 do R.A., mesmo que de forma genérica, estabelece os requisitos básicos para sua configuração.

Resta abordar a temática da **sonegação** e da **fraude** aduaneira a fim de compreender o seu real significado, posto que também não é conceituada pelo R.A.

Estes conceitos se encontram nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964:

“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

A diferença básica entre a sonegação e a fraude fiscal está em que, na primeira, basta o não pagamento do tributo, independente de dolo, para fins de sua

⁶ ROCHA, Paulo Cesar Alves. **Regulamento Aduaneiro Anotado**. 14 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009, p. 666.

configuração, ao passo que, na segunda, a intenção de não pagar se revela mediante a utilização de artifícios e simulações⁷.

Dito isto, anota-se que a fraude aduaneira antecede a sonegação, posto que busca evitar ou retardar a realização do próprio fato imponible, ao passo que na sonegação evita-se, dolosamente, o seu conhecimento por parte das autoridades fazendárias.

Persistindo dúvidas quanto a prática, perfilha-se do entendimento de que o auditor fiscal, necessitará interpretar a legislação de maneira favorável ao contribuinte, pois, assim o fazendo, nos moldes do art. 112 do CTN, estará lhe garantindo a ampla defesa e o contraditório e, após a devida comprovação de irregularidades, terá liberdade e segurança para aplicar as sanções e promover as representações às autoridades competentes.

As atividades de comércio exterior demandam extrema agilidade por parte de todos os envolvidos, especialmente no Brasil onde o custo das atividades envolvidas em operação de comex é um dos mais altos do mundo. As normas são inúmeras e, não raro, confusas e contraditórias entre elas e com outras leis e princípios.

Este contexto exige do servidor público atuante na aduana constante atualização. Não há exagero em se falar da impossibilidade de se atualizar integralmente das normas aduaneiras, assim como sua vinculação aos textos superiores, a exemplo da Carta Constitucional.

Consequência desta realidade é a necessidade que o auditor fiscal tem de se recorrer a uma margem de liberalidade na solução dos casos normatizados pelas Instruções Normativas ora abordadas, desde que previsto em lei⁸.

E este recurso será pautado no seu poder discricionário que, nos dizeres de CARLUCCI pode assim ser entendido:

“O poder discricionário tem como seu pressuposto uma lei que o plasma. Daí surge a possibilidade legal de avaliar, dentro de uma margem determinada no texto da lei, a oportunidade de soluções possíveis a fim de realizar a eficácia da lei. Avaliada a

⁷ **“Na infração tributária prevalece o elemento objetivo pelo que, basta o fato externo do não-pagamento tempestivo do tributo para que se tenha por configurada. Já, a fraude fiscal requer, para configurar-se subjetivamente, a intenção deliberada de lesar o Fisco, e objetivamente, a realização de expedientes enganosos cujo propósito é induzi-lo em erro, visando subtrair-se ao pagamento do tributo”** (CARLUCCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 220).

⁸ **“Na discricionariedade administrativa existe, nos termos da norma de competência, uma pluralidade de decisões legítimas. Tanto faz, em princípio, acolher-se esta ou aquela diretriz desde que o caso concreto revele que ambas atendem ao interesse público...é a liberdade de escolher uma diante da pluralidade de opções legítimas”** (PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 146).

oportunidade de todas, escolhe-se uma, que se constitui no ato discricionário, exercendo-se o poder discricionário”⁹.

No caso em tela, são poucos os dispositivos que conferem à Administração Pública, por seus auditores, esta margem de liberdade.

A possibilidade de se utilizar outra unidade aduaneira senão a do local da mercadoria para desenvolver o procedimento especial por razões de conveniência e liberdade, opção do responsável pelo início do procedimento, opção por uma averiguação mais específica através da exigência de outros documentos e, especialmente, a possibilidade de se estender prazos do procedimento (artigos. 2º, §3º, 3º caput, 7º ao 9º da IN 1169/2011 e parágrafo único do art. 3º e caput do 6º da IN 228/2002) são exemplos do que se afirma.

Entende-se que fora deste contexto, o auditor estará vinculado no desempenho de seus atos, posto inexistir margem de liberdade de atuação. A propósito, por poder vinculado, tem-se que:

“Sendo a competência sempre vinculada, pois cuida de estabelecer atribuições, estas atribuições, por sua vez, podem ou franquear a possibilidade de a Administração Pública optar por uma dentre duas ou mais opções igualmente legítimas, ou podem definir, previamente, uma única opção possível. No primeiro caso, trata-se da competência discricionária, no segundo, da competência vinculada”¹⁰.

Ao menos em tese, a margem de subjetividade que servidor detém para entender ou não haver indícios de fraude, simulação, sonegação ou outra infração aduaneira de forma a submeter a operação de comércio exterior aos procedimentos estabelecidos e já apresentados neste trabalho, se pautam nos artigos 237 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, como também no Regulamento Aduaneiro.

Não se compartilha da tese de que o subjetivismo disponibilizado aos auditores, com base em indícios e presunções, para fins de enquadramento da operação de comércio exterior ao procedimento especial, como disposto na introdução das Instruções Normativas, é constitucional, muito menos legal.

⁹ CARLUCCI, José Lence. **Uma Introdução ao Sistema Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 133.

¹⁰ PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 150.

Convém lembrar, para finalizar, que a simulação não se presume e deve ser declarada, mesmo que *ex officio*.

V. MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO NO CONTENCIOSO ADUANEIRO

Os servidores desempenham suas funções sob a coordenação, orientação e fiscalização, da Secretaria da Receita Federal do Brasil e, em última escala, do Ministério da Economia. Mas problemas surgem quando da interpretação da legislação vaga e confusa a que todos se encontram submetidos.

No comércio exterior a hermenêutica do auditor fiscal, por vezes, reflexo do emaranhado de normas administrativas e legais, confusas e contraditórias, redundam em prejuízos concretos de ordem material e pessoal aos contribuintes e aos próprios cofres públicos.

A interpretação do auditor quando do início do despacho aduaneiro, com base nas Instruções Normativas referentes aos processos administrativos deve levar em conta todo o sistema aduaneiro, tributário e constitucional, motivo pelo qual é de fundamental importância que o mesmo conheça os métodos interpretativos das normas tributárias.

O Código Tributário Nacional, em seu capítulo IV, aborda a interpretação e integração das normas tributárias. Da exegese do artigo 108 e parágrafos, impõe-se que a integração se concretiza através da falta de uma norma específica, onde se utilizam a analogia, princípios gerais do direito tributário, princípios gerais do direito e equidade. Portanto, pressupõe a falta de uma norma. É expressamente proibida a utilização da integração tributária para fins de exação ou aumento de tributos.

Ao contrário, na interpretação, existe uma norma. E nela o hermeneuta se utiliza de um ou vários métodos interpretativos, simultaneamente ou separadamente, para buscar o melhor resultado para o caso específico. Se de um lado o artigo 107 do CTN é omissivo quanto a um rol de métodos hermenêuticos, a doutrina esbanja trabalhos esclarecedores a respeito.

Eis alguns estudos:

“a) Gramatical- Este método sugere que o intérprete investigue antes de tudo o significado gramatical das palavras usadas no texto legal em exame....

b) Histórico- Neste método o sentido da norma é buscado com o exame da situação a que a mesma se refere através dos tempos...Em um sistema jurídico como o nosso, examinam-se o anteprojeto de lei, as emendas sofridas por este, os debates parlamentares, e finalmente, todo o projeto legislativo...

c) Sistemático-...Confronta-se a regra em exame com as demais que disciplinam a figura ou instituto em questão, assim como com as demais normas do ramo do Direito em que se encarta, e finalmente com todo o sistema a que faz parte...O método sistemático, também conhecido como lógico, é de fundamental importância para revelar o significado adequado das normas, porque existem muitos conceitos de lógica jurídica que pode ser simplesmente decisivos para compreensão de certas normas”.

*d) Teleológico- Com este método o intérprete empresta maior relevância ao elemento finalístico. Busca o sentido da regra jurídica, tendo em vista o fim a que foi elaborada” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**- 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 104-106).*

Juristas como SÉRGIO PINTO MARTINS elencam o método lógico, de forma separada da sistemática, além dos métodos extensivo, restritivo, autêntico e sociológico, onde observa:

“a) Lógica (mens legis): em que se estabelece uma conexão entre vários textos legais a serem interpretados. São verificadas as proposições enunciadas pelo legislador. Parte-se de uma premissa menor. Passa-se para uma premissa maior, chegando à conclusão;

b) Extensiva ou ampliativa: dá-se um sentido mais amplo à norma a ser interpretada do que ela normalmente teria;

c) Restritiva ou limitativa: dá-se um sentido mais restrito, limitado, à interpretação da norma jurídica;

d) Autêntica: é a realizada pelo próprio órgão que editou a norma, que irá declarar seu sentido, alcance e conteúdo, por meio de outra norma. Também é chamada de interpretação legal ou legislativa;

e) Sociológica: em que se constata a realidade e a necessidade social na elaboração da lei e em sua aplicação...”

(MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 67-68).

A par dos valiosíssimos estudos doutrinários a respeito¹¹, entende-se que o método sistemático é o mais adequado para o auditor fiscal adotar quando se deparar com dúvidas sobre lei e o contexto que lhe é apresentado. Isto porque o contexto aduaneiro exige uma interação, por sua própria natureza, com os sistemas com o tributário e constitucional, caso contrário, a realidade mostra que seu trabalho será alvo de inúmeras ações declaratórias de nulidade, representações fiscais e ações indenizatórias¹².

Pela redação do artigo 111 do CTN, observa-se que o legislador ordinário adotou a interpretação literal nos casos de:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Tem-se que o pagamento de tributos é a normalidade de qualquer nação que, via inversa, usufrui de serviços prestados pelos órgãos governamentais. Portanto, a exceção é o não pagamento de tributos, motivo pelo qual adotou-se uma interpretação literal.

Rotineiramente, constata-se que em muitos casos os servidores promovem o exercício hermenêutico de forma restritiva. Isto não é correto¹³. Interpretar literalmente não é restringir o real significado do texto, assim como não lhe é

¹¹JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, citando PAULO DE BARROS CARVALHO, além dos métodos tradicionais ora mencionados, destaca ainda o método de Sistema de Linguagem. Aduz que, engenhosamente o autor distribui os métodos de interpretação pelas três plataformas da investigação linguística: métodos literal e lógico (plano sintático); o histórico e o teleológico (nível semântico e pragmático); o sistemático (os três planos). SOARES DE MELO, José Eduardo. In. MARTINS, Ives Granda da Silva (ORG). **Curso de Direito Tributário**. Vol. 1. 5 ed. CAMPINAS: CEJUP, 1997, p. 167-168.

¹² “Na interpretação da lei, tanto o juiz como a autoridade administrativa devem integrar, isto é, inserir a lei no sistema de direito vigente. A interpretação deve ser sistêmica, ou seja, o intérprete deve analisar toda a legislação pertinente e intimamente relacionada com a norma jurídica que pretende investigar” FABRETTI, Lúcio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 4 ed. São Paulo. Ed. Atlas, 2003, p. 138.

¹³Vide Julgado MAS 126.674, publicado aos 07.02.95, TRF3, Des. Rel. Dr. Andrade Martins.

permitido, estender sua essência gramatical para além do que a norma afirma.

14

Neste caso, a interpretação literal deve ser promovida dentro do contexto do qual a norma encontra-se situada, a começar pelo Texto Constitucional. É inegável que um exercício isolado do método da gramatical não poderá resultar em bons resultados.¹⁵

Sendo assim, perfilha-se da tese de que o auditor fiscal não poderá, mesmo nos casos do art. 111 do CTN, desprover-se dos princípios constitucionais norteadores da legislação infra, assim como dos métodos interpretativos do sistema tributário e aduaneiro, e utilizar-se isoladamente da hermenêutica gramatical pura e simples.

Caso contrário, haverá o risco de se alimentar decisões de cunho absurdo, as quais somente afastam a sociedade brasileira daqueles que se tratam dos princípios norteadores do Texto Constitucional, previstos no art. 3º, quais sejam, desenvolvimento nacional e promoção de uma sociedade justa e solidária.

Lastimavelmente, todavia, este cenário é frequente em processos que resultam na aplicação da pena de perdimento.

VI – ASPECTOS DA FORÇA HIERÁRQUICA DOS TRATADOS E SUA REPERCUSSÃO NAS ESFERAS ADUANEIRA E DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

A abordagem desta temática justifica-se em razão:

- do Decreto nº 10.276 de 13 de Março de 2020, responsável pela promulgação das regras do Protocolo de Revisão da Convenção

¹⁴ “O que a expressão ‘interpretação literal’ pode significar é que o ‘sentido da lei deve ser aplicado com a maior exatidão a fim de não criar isenção nele não prevista, nem eliminar isenção que nele se inclua’. SOARES DE MELO, José Eduardo. In. MARTINS, Ives Granda da Silva (ORG). **Curso de Direito Tributário**. Vol. 1.5 ed. CAMPINAS: CEJUP, 1997, p. 186.

¹⁵ “É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do CTN não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas”. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**- 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 114.

Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros – Convenção de Quito de 1999 e

- do Decreto nº 9326 de 2018, que formalizou a promulgação do Protocolo de Emenda ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio, adotado pelo Conselho-Geral da Organização Mundial do Comércio, em 27 de novembro de 2014, bem como
- de seu anexo, o Acordo sobre a Facilitação do Comércio, adotado pelos membros da Organização Mundial do Comércio, em 7 de dezembro de 2013.

A competência para introduzir uma norma internacional no ordenamento jurídico pátrio depende da conjugação da vontade das duas casas do Congresso Nacional, a Câmara e o Senado, aliada à atuação do Poder Executivo, dentro de suas respectivas competências.

Nessa perspectiva, há de se identificar qual a força normativa dessas normas internacionais a partir do instante que adquirem força executória no ordenamento interno. Não há dispositivos constitucionais brasileiros para assegurar uma posição concreta, salvo aqueles vinculados a matérias de Direitos humanos nos termos do artigo 5º, § 3º, tema do próximo capítulo.

Dependendo da matéria em discussão (especialmente aquelas vinculadas aos Direitos humanos), observam-se correntes defendendo a incorporação automática de certas normas, conferindo-lhes ainda, um *status* constitucional. Para os Tratados com os demais conteúdos, segue-se o trâmite normal, recebendo *status* de Lei ordinária.

Outra corrente preserva a necessidade da conjugação de ambas as casas do Congresso com o Executivo, porém, confere um *status* supralegal às normas internacionais. Em relação à hierarquia, uma lei ordinária não poderá revogar um Tratado já incorporado. Já a recíproca não é a mesma, por conta do caráter especial da normativa internacional.

Firmado o compromisso internacional, não pode o Estado lhe conferir um *status* de lei ordinária, posto que as normas internacionais estão abaixo da constituição, no entanto, acima do ordenamento jurídico infraconstitucional.

Na prática, verifica-se que as regras constantes em um Tratado devidamente aprovado e ratificado substituem a lei interna; dentro do mesmo critério, uma

lei posterior não pode substituir um Tratado que foi aprovado pelo legislativo e ratificado pelo executivo (ACCIOLY, 1998, p. 62).

Compartilham desta ideia os doutrinadores monistas, defensores da primazia da norma internacional sobre a nacional, a exemplo de Mello (1992, 2004) e Accioly (1998). Em relação ao conflito entre o Tratado e a Constituição Federal, há de se proceder a uma adequação da norma constitucional ao texto internacional, restando, clarividente, a primazia da norma internacional sobre a nacional.

Por fim, encontram-se os defensores da teoria da paridade das normas (atual entendimento majoritário no STF), ou seja, os Tratados, independentemente da matéria, serão incorporados com o *status* de lei ordinária, salvo, como dito anteriormente, nos casos do art. 5º, §3º da CF/88. São os dualistas moderados. Uma lei ordinária posterior poderá, inclusive, revogar uma norma internacional anterior com ela incompatível.

Atualmente, é a corrente majoritária adotada no plano do STF desde 1977, exigindo-se a necessidade da conjugação de ambos os poderes, Executivo e Legislativo, para fins de aprovação e incorporação de uma norma internacional, independentemente da matéria em questão.

Uma vez incorporadas, terão o caráter de norma ordinária. No entanto, com a vigência da Emenda Constitucional n. 45 (BRASIL, 2004b), por meio de um procedimento formal específico, semelhante ao do Poder Constituinte Derivado previsto no artigo 60, a hierarquia poderá ser constitucional, no caso dos Tratados versando sobre Direitos humanos.

a. Análise Doutrinária e Jurisprudencial

À primeira corrente filiam-se autores de destaque nacional e internacional, dentre eles, Cançado Trindade (1999, 2003) e Piovesan (1996, 1998, 2000). Fundamentam-se nos dois primeiros parágrafos do art. 5º do Texto Constitucional¹⁶, que, segundo eles, legitimam o reconhecimento em nível

¹⁶ Art. 5º- § 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. (BRASIL, 1988).

constitucional dos Tratados de Direitos humanos. Defendem, ainda, com fulcro nos mesmos dispositivos, sua incorporação automática.

Os autores reconhecem, portanto, no Direito constitucional, um sistema misto de recepção às normas internacionais. A questão fundamental é sobre a matéria, a norma material que está inscrita no instrumento jurídico e sua relação com os valores orientadores, previstos no texto constitucional brasileiro.

Quanto aos possuidores de conteúdos não abrangidos pelos Direitos humanos, deverão receber um patamar hierárquico equivalente às normas. Poderão ser revogados por uma norma posterior, inclusive por uma lei ordinária. Segue-se todo o trâmite já comentado, a fim de que, por meio dos dois decretos, legislativo e presidencial, tenham a mesma eficácia da legislação ordinária.

Num sistema diferenciado, os Tratados de Direitos humanos¹⁷, necessariamente, terão força normativa constitucional. Isto porque o § 1º do art. 5º prevê a aplicabilidade imediata das normas relativas aos direitos e garantias individuais, dispensando-se a expedição do decreto executivo.

Com base no §2º, por sua vez, justifica-se a adoção, pelo Brasil, de uma postura constitucional aberta a direitos e garantias que não estejam, necessariamente, previstos nela, desde que versados sobre direitos humanos. Por isso, diz-se que a Constituição não exclui outros direitos, nacionais ou internacionais. Desde que incorporados no ordenamento jurídico pátrio, alcançarão o *status* constitucional.

Atrai-se a este argumento o fundamento de que o § 1º determina a aplicabilidade imediata dos Direitos fundamentais ao texto constitucional. Por isso, se um Tratado contiver cláusulas sobre estas matérias, deverá incorporar-se de forma automática.

Essa conclusão advém de interpretação sistemática e teleológica do texto, especialmente em face da força expansiva dos valores da dignidade humana e dos direitos fundamentais, como parâmetros axiológicos a orientar a compreensão do fenômeno constitucional.

¹⁷ Ao contrário de todos aqueles referentes a outras matérias, muitas vezes, não menos importante, além de interagirem diretamente com os direitos humanos.

A esse raciocínio, se acrescentam o princípio da máxima efetividade das normas constitucionais referentes a direitos e garantias fundamentais e a natureza materialmente constitucional dos direitos fundamentais [...] Logo, por força do art. 5º, §§ 1º e 2º, a Carta de 1988, atribui aos direitos enunciados em tratados internacionais, hierarquia de norma constitucional, incluindo-os, no elenco dos direitos constitucionalmente garantidos, que apresentam aplicabilidade imediata (PIOVESAN, 2000, p. 161).

Uma das polêmicas questões refere-se à força do decreto legislativo. Questionam os críticos da corrente defendida por Piovesan (2000), se, o documento expedido pelo Congresso Nacional, atestando a concordância com o texto internacional, tem o condão de modificar o texto constitucional originário ao inserir uma norma sobre Direitos humanos, haja vista que, segundo a incorporação automática e imediata defendida pela autora citada, dispensa-se a expedição do decreto presidencial.

Seguindo essa linha de raciocínio, seus críticos, a exemplo do posicionamento majoritário atual do próprio STF, atestam que o mecanismo jurídico adequado para tal fim está previsto no artigo 60 da CF/88, qual seja, a Emenda Constitucional.

Acreditam ser necessário um crivo especial para que a norma alcance o patamar hierárquico constitucional, tornando-se necessário que sua votação e aprovação pelo Congresso Nacional sigam os seguintes moldes:

*“Art. 60- A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; II - do Presidente da República;
III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros. (BRASIL, 1988).*

Prova disso são as normas imperativas internacionais e os inúmeros textos internacionais de proteção desta matéria, a exemplos da Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH), Convenção Americana de Direitos Humanos (CADH) e CEDH.

Estão previstas nestes textos, em razão da existência do ser humano e da tendência positivista que marcou o século passado. Contudo, as discussões doutrinárias demonstram que, nem sempre, **as normas de direitos humanos possuem um caráter imperativo**. Por serem inerentes à pessoa humana, deverão ser regulamentados em dispositivos para que sejam efetivamente respeitados e cumpridos.¹⁸

Outro argumento adotado pelos críticos da corrente que confere o *status* constitucional aos Tratados de Direitos Humanos, nos moldes defendidos por Piovesan (2000), diz respeito à relação entre o Controle da Constitucionalidade, previsto no artigo 102, III, “b” da CF/88¹⁹, e a interpretação conferida, atualmente de forma majoritária, pelo STF à paridade das normas internacionais e nacionais²⁰, como se verifica a seguir:

“O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos.

É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional.

Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples escritura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos povos e das nações.

Todos os atos estatais que repugnem a Constituição expõem-se à censura jurídica dos Tribunais, especialmente porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade.

A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste - enquanto for respeitada - constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos.

Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada. (ADI 293-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 6-6-90, DJ de 16-4-93)

¹⁸ Este, diga-se de passagem, foi um dos vários motivos pelos quais se iniciou o desenvolvimento normativo na época contemporânea, como demonstra o tópico referente à Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948. (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 1998).

¹⁹ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

²⁰ Comentários ao artigo 102 da CF/88, pelos julgados do STF. (BRASIL, 1997a).

No campo interpretativo, cumpre adotar a posição que preserve a atividade precípua do Supremo Tribunal Federal — de guardião da Carta Política da República.

(RE 132.747, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 17-6-92, DJ de 7-12-95). (BRASIL, 2007a)”.

A tarefa de proceder à interpretação, visando à compatibilidade dos dispositivos gerais com a evolução dos valores sociais, cabe, justamente, aos órgãos judiciais, especialmente aos Tribunais Constitucionais, motivo pelo qual se fala em controle de constitucionalidade.

Nota-se que a característica de rigidez formal, aliada aos artigos com normas dotadas de termos gerais, não é exclusiva das Constituições, inserindo-se, também, nas Convenções Internacionais.

Verifica-se essa assertiva mediante a necessidade de se submeter a certas regras previstas num determinado Tratado de Direitos Humanos, seja para inserir um novo protocolo ou para fazer alguma outra reforma em seu texto original.

Um clássico exemplo é observado na necessidade de aceitação do teor do Protocolo 11, por parte de todos os signatários da Convenção Europeia de Proteção aos Direitos Humanos. Tal exigência era um pré-requisito para sua vigência. Por isso, têm seus órgãos de controle, atualmente a Corte, o dever de interpretar²¹ o texto de maneira tal que possa ser adequado às circunstâncias atuais.

Isso reafirma a rigidez formal e a generalidade dos termos sobre os direitos humanos previstos na CEDH, que, conseqüentemente terão de ser interpretados à luz das circunstâncias atuais, mediante os trabalhos da Corte, através do controle da constitucionalidade:

“O CEDH, já se disse, inclui um catálogo de direitos e liberdades que, ainda que seja de caráter mínimo, apresenta um conteúdo similar e tem uma finalidade idêntica ao que reveste o próprio de qualquer Constituição que faça honra a tal denominação. E a mesma, quando não maior, rigidez formal dos textos

²¹ Utilizando-se, necessariamente, dos Trabalhos de interpretação desenvolvidos no âmbito da Comissão.

constitucionais se encontra também presente no Convênio, a medida que a revisão de suas disposições requer o acordo de todos os Estados e a manifestação do consentimento de todos eles não sem antes iniciar o cumprimento de seus respectivos e frequentemente pesados - requisitos internos.

(SÁNCHEZ LEGIDO, 1995, p. 97, em tradução livre)²²

A questão, portanto, fica a critério da hermenêutica principiológica dos direitos humanos, responsabilidade esta dos órgãos de controle dos textos internacionais, bem como dos Tribunais Constitucionais, ambos procedendo nesta tarefa por meio do controle de constitucionalidade, pautando-se, inclusive, pelos artigos 31 a 33 da Convenção de Viena de 1969²³.

Porém, reconhecer a importância dos trabalhos exercidos pelo Controle de Constitucionalidade não significa dizer que este estudo adota o posicionamento majoritário atual do Supremo Tribunal Federal. O que se busca, sim, é demonstrar o relevante papel desenvolvido por este mecanismo constitucional.

Tanto o Supremo Tribunal Federal quanto os órgãos internacionais de controle das Convenções Internacionais possuem, através desse mecanismo, a possibilidade de, atuando de forma responsável e imparcial, conferir interpretação adequada que venha efetivar a proteção aos Direitos Humanos no contexto da sociedade atual.

Somando-se às polêmicas demonstradas entre os vários entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, também merece comentários a questão da

²² *El CEDH, ya se há dicho, incluye un catálogo de derechos y libertades que, aunque de carácter mínimo, presenta un contenido similar y tiene una finalidad idéntica al que reviste el propio de cualquier Constitución que haga honor a tal denominación. Y la misma, cuando no mayor, rigidez formal de los textos constitucionales se halla también presente en el Convenio, en la medida en que la revisión de sus disposiciones requiere el acuerdo de todos los Estados parte y la manifestación del consentimiento de todos ellos no sin antes proceder al cumplimiento de sus respectivos- y a menudo pesados-requisitos internos*

²³ *São os seguintes sistemas (denominados por ele de elementos) de interpretação na Convenção de Viena: 1) elemento literal - atende ao significado usual dos termos do tratado (art. 31, n 1) - interpretação regida pela bonafide, buscando-se o sentido comum atribuível aos termos, no seu contexto e à luz do respectivo objeto e fim; 2) elemento sistemático - serve-se do contexto da norma interpretada (art. 31, n 1 e 2) - o contexto abrange o texto, preâmbulo e anexos, bem como, ainda, quaisquer acordos e instrumentos celebrados à mesma época e que tenham relação com a Convenção; 3) elemento teleológico - dá relevância ao objeto do tratado (art. 31, n. 1, in fine); 4) elemento da prática posterior (art. 31, n.3, 'a' e 'b'); e 5) elemento histórico - respeita o enquadramento histórico do tratado (art. 32). (SOARES; CABRAL,, 2006, p 335)*

desnecessidade da expedição do decreto presidencial para validar a norma internacional.

Nos termos da doutrina dominante entre constitucionalistas nacionais que atuam na esfera da constitucionalização do direito internacional, a expedição da vontade do Chefe do Executivo, através de seu decreto presidencial, é reflexo de uma *práxis* jurídica brasileira.

Nesse sentido e seguindo seus defensores, essa manifestação de vontade não pode ser dispensada, pois trabalha a conveniência e oportunidade de verificar o momento mais adequado para validar a norma internacional. Atrela-se a isso a conjugação de vontades para tal fim. Portanto:

“Não há que se imaginar que a edição do decreto represente a subversão da cadeia normativa com a ascensão de norma infraconstitucional ao patamar constitucional. Como salienta Francisco Rezek, a utilização do veículo decreto deve-se à tradição e ao fato inegável de que é a espécie veicular de atos do Chefe do Estado. Aliás, a necessidade de edição de decreto presidencial é caso sui generis de costume constitucional albergado pela jurisprudência constitucional nacional. Não há norma expressa sobre o assunto (retratando a avareza constitucional sobre o processo de incorporação de normas de Direito Internacional). Mais detalhadamente e parafraseando a terminologia adotada por Jorge Miranda, a expedição de decreto presidencial parece construir a figura de precedente não jurisprudencial do direito constitucional brasileiro. Como categoria ao lado, distinta do costume, o precedente configura a assunção de um modo de exercício de competência por determinado poder, decisão política, em face de outros órgãos ou poderes (BORGES, 2007)”.

A propósito, o STF já decidiu acerca de que toda incorporação, se tratando de um ato subjetivo complexo, exige a participação de ambos os poderes, como se depreende da decisão citada:

“Ação direta de inconstitucionalidade - convenção nº 158/OIT - proteção do trabalhador contra a despedida arbitrária ou sem justa causa - argüição de ilegitimidade constitucional dos atos que incorporaram essa convenção internacional ao direito positivo interno do Brasil (decreto legislativo nº 68/92 e decreto nº 1.855/96) - possibilidade de controle abstrato de constitucionalidade de tratados ou convenções

*internacionais em face da constituição da república - alegada transgressão ao art. 7º, i, da Constituição da República e ao art. 10, i do ADCT/88 - regulamentação normativa da proteção contra a despedida arbitrária ou sem justa causa, posta sob reserva constitucional de lei complementar - conseqüente impossibilidade jurídica de tratado ou convenção internacional atuar como sucedâneo da lei complementar exigida pela constituição (CF, art. 7º, i) - consagração constitucional da garantia de indenização compensatória como expressão da reação estatal à demissão arbitrária do trabalhador (CF, art. 7º, i, c/c o art. 10, i do ADCT/88) - conteúdo programático da convenção nº 158/oit, cuja aplicabilidade depende da ação normativa do legislador interno de cada país - possibilidade de adequação das diretrizes constantes da Convenção nº 158/OIT às exigências formais e materiais do estatuto constitucional brasileiro - pedido de medida cautelar deferido, em parte, mediante interpretação conforme à constituição. Procedimento constitucional de incorporação dos tratados ou convenções internacionais. - É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, **resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de Direito Internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.** (BRASIL, ADI nº 1480-MC, grifo nosso)”.*

Importa ressaltar que o objetivo do presente trabalho, quando dessas exposições, é, justamente, elencar que o **direito ao duplo grau de jurisdição**,

contraditório e ampla defesa e direito de propriedade, são inerentes às matérias previstas no rol dos direitos e garantias individuais do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

O fato é que, como muito bem demonstrado nos tópicos referentes ao perdimento e da ausência do duplo grau de jurisdição no tramite da aplicação da penalidade, seja pela incorporação automática ou não, são temas que inevitavelmente serão revistos de modo a serem modificados por força normativa dos dispositivos da Convenção de Quito e Acordo de Facilitação de Comércio.

A propósito, nota-se que o Poder Judiciário já vem trabalhando esta temática, externando posicionamentos concretos acerca da referida incorporação da Convenção de Quioto, com destaque especial a possibilidade de as partes terem acesso ao **duplo grau de jurisdição**, desde que respeitado o prazo de 36 meses para validação efetiva das normas. Neste sentido, vale trazer ao estudo interessante julgado de 2021:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. PENA DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS IMPORTADAS. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA.

1. O processo administrativo que prevê a aplicação da pena de perdimento de mercadorias importadas não está sujeito ao duplo grau no âmbito administrativo, conforme prevê o art. 27, § 4º do DL 1.455/76.

2. O STF tem jurisprudência firmada no sentido de que a Constituição Federal não erigiu garantia de duplo grau de jurisdição administrativa (RE 169.077, RE 460.162 e AgRg no RE 976.178).

*3. conquanto o decreto nº 10.276/2020, que internalizou a convenção internacional para a simplificação e a harmonização dos regimes aduaneiros - Convenção de Quioto, assegure que, quando um recurso interposto perante as administrações aduaneiras for indeferido, o requerente deverá ter um **direito de recurso** para uma autoridade independente da administração aduaneira (norma 10.5 do anexo geral), seu artigo 13 estabelece prazo de 36 meses para que cada contratante proceda à aplicação das normas do anexo geral e dos anexos específicos ou seus capítulos que tenha aceitado.*

4. tendo sido o decreto 10.276/20 publicado no diário oficial em 16 de março de 2020, quando então os preceitos do tratado passaram a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno, conforme tem entendido o stf (adi 1.480), vê-se que a norma que assegurou o direito

de recurso para uma autoridade independente da administração aduaneira ainda não está produzindo os seus efeitos, posto que a vacatio legis especial impede o exercício do direito antes de fluído o prazo de 36 meses previsto.

(TRF-4 – AG: 50161221920214040000 5016122-19.2021.4.04.0000, Relator: ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, 25/05/2021, 2ª TURMA).

VII – OBSERVAÇÕES FINAIS

Das breves anotações acima, observa-se que:

- Na medida em que o processo administrativo, que inclui, por óbvio, o contencioso aduaneiro, foi elevado ao mesmo patamar constitucional do judicial, consoante Constituição Federal de 1988, **não se visualizam motivos para privar o procedimento especial que resulta na penalidade de perdimento, dos princípios inerentes ao duplo grau de jurisdição;**

- Atualmente o poder judiciário acompanha a tese de que, em decorrência do art. 237 da CF/1988, a Secretaria da Fazenda tem plenos poderes para legislar sobre todas as matérias atinentes ao comércio exterior e, por isso, válida a instancia única nos processos de perdimento;

- Tal fato é reflexo da **utilização excessiva e, na maior parte das vezes, equivocada, da hermenêutica literal às normas de controle das operações de comércio exterior**, fato que, inevitavelmente, resulta na aplicação das penas de perdimentos;

- Brasil é um país de excessivo conjunto normativo e, não rara as vezes, contraditório, especialmente em matérias de comércio exterior. **O problema não é falta de leis. É saber interpretar de forma sistêmica e integrada e aplica-las corretamente ao processo aduaneiro.**

- O artigo 237 da CF/1988 não pode se sobrepor aos princípios irradiadores dos direitos fundamentais, assim entendidos como direitos humanos, em especial ao duplo grau de jurisdição nos processos administrativos, propriedade e princípio da presunção da inocência nos processos decorrentes da aplicação de pena de perdimento;

- O limite negativo da pena de perdimento fixa *a contrariu sensu* o limite positivo da infração: **só há perdimento se a ação infracional for perpetrada dolosamente, com consciência e vontade de praticar cada uma das ações que configuram dano ao Erário;**

- Ainda que se possa enxergar certo conteúdo decisório no lançamento, ele não é uma decisão e sim um método de aplicação do direito ao caso concreto. Decisão pressupõe escolha entre caminhos, em direito, escolha entre pretensões das partes (lide). Portanto, decisão pressupõe contraditório e é fato que antes do lançamento de ofício não há contraditório – basta rememorar que não há contraditório no curso do procedimento fiscal aduaneiro;

- Se lançamento não é decisão, impugnação não é recurso. Destarte, a decisão passível de revisão por meio de recurso é a proferida pelo senhor Delegado de Alfândega e não pelo Auditor Fiscal no momento da lavratura do auto de infração. De todo modo, em sua parte final o artigo 4º do Acordo de Facilitação do Comércio giza acerca do direito de interposição de **novu** recurso perante a autoridade administrativa:

- Destarte, em uma primeira leitura, a instância revisora de segunda instância natural das decisões de primeira instância é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

- A impressão inicial é referendada pelo Decreto-Lei 37/66 que fixa direito de interposição de recurso voluntário “*para o Conselho Superior de Tarifa*” (artigo 128, inciso II alínea ‘a’) que foi substituído no Decreto 70.235/72 pelo 4º Conselho de Contribuintes, competente para julgamento de temas relacionados ao Comércio Exterior. Ao final o 4º Conselho de Contribuintes (assim como os demais Conselhos) foi substituído pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pela Lei 11.941/09;

- Pressupostos básicos de um processo penal são perfeitamente aplicáveis ao contencioso aduaneiro. Onus da prova é incumbência de quem acusa. Medidas acautelatórias, como apreensão de mercadorias para fins de perdimento somente poderão ocorrer na presença inequívoca de atos motivados e do devido processo legal. Por fim razoável duração do processo proporciona conforto de que a dúvida sobre eventual culpabilidade seja esclarecida de maneira célere e eficiente. Trata-se, destarte, plenamente inconstitucional a utilização da presunção nesses processos aduaneiros de perdimento;

- Extrai-se do exposto que é fato a presença e a efetividade do princípio da presunção da inocência ao processo administrativo, especificamente ao contencioso aduaneiro. A dúvida do contencioso aduaneiro deve atrair a interpretação sistêmica e de forma benéfica ao Administrado;
- Nada do que se defende neste trabalho é exclusividade do direito nacional. Prova disso são as normas internacionais, a exemplo da Convenção de Quito e do Acordo de Facilitação do Comércio, as quais já foram incorporadas e, portanto, são normas nacionais que também implicam no direito a recurso e duplo grau de jurisdição no contencioso aduaneiro;
- Reitera-se a necessidade de se interpretar de forma integrada e aplicar a legislação sistematicamente. Isto porque os Tratados com matérias eminentemente comerciais e aduaneiras contemplam normas de direitos humanos que, para muitos, possuem aplicabilidade imediata no ordenamento jurídico nacional, sem a necessidade de se aguardar o prazo dos 36 meses da Convenção de Quito para viabilizar o duplo grau de jurisdição;
- O Poder Judiciário já se mobiliza no sentido de reconhecer e fazer valer o duplo grau de jurisdição em processos aduaneiros que contemplem a pena do perdimento. Basta verificar o julgado, deste ano de 2021, (TRF-4 - AG: 50161221920214040000 5016122-19.2021.4.04.0000, Relator: ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, Data de Julgamento: 25/05/2021, SEGUNDA TURMA);
- Pela postura brasileira referente aos Tratados Internacionais, bem como pela cultura da aplicação da hermenêutica literal e de forma equivocada as normas aduaneiras, entende-se que a aplicação do duplo grau de jurisdição ao contencioso aduaneiro decorrente da aplicação da pena de perdimento dependerá essencialmente de alteração substancial das normas no âmbito da SRFB, o que inclui, obviamente, reforma de estatutos do CARF;
- Não ocorrendo essa alteração substancial nos moldes anteriormente comentado, entende-se que a aplicação do duplo grau de jurisdição ocorrerá após o transcurso do prazo da *vacatio legis*, como já se observa-se por algumas decisões judiciais;



- Por fim e, não menos importante, a participação integrada da sociedade civil, por meio de audiências públicas, memorandos, eventos, é de fundamental importância para fomentar a conscientização da necessidade deste duplo grau de jurisdição aos processos aduaneiros que resultem nas penas de perdimento, em razão dos infindáveis prejuízos que a própria economia nacional se submete;

- Em 2021 as políticas de comércio exterior, na sua grande maioria, continuam em descompasso para com as boas práticas internacionais. Não por acaso, quase 20 anos depois, o Brasil diminuiu o percentual de participação no comércio global para menos 1%, o que inclui, dentre outros motivos, a interpretação e aplicação equivocada das normas aduaneiras.

É este nosso entendimento jurídico a respeito deste tema.

OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA