

UNICURITIBA  
Centro Universitário Curitiba

**DA OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO E A  
CONSEQUENTE CONSTITUCIONALIDADE (OU NÃO) DA PENA DE  
PERDIMENTO EM INSTÂNCIA ÚNICA**

**THE CONCEALMENT OF PASSIVE SUBJECT ON IMPORTATION AND THE  
CONSEQUENT CONSTITUTIONALITY (OR NOT) THE PENALTY OF  
CONFISCATION IN SINGLE INSTANCE**

**JOSÉ MAURICIO GNATA TELLES<sup>1</sup>  
ROSALDO TREVISAN<sup>2</sup>**

**RESUMO:**

O presente artigo visa tratar de uma das infrações aplicáveis à temática Aduaneira, descrita como 'ocultação do sujeito passivo' e em casos de importação de mercadoria estrangeira, bem como a consequente penalidade aplicável, qual seja, a 'pena de perdimento'. Através de uma pesquisa de abordagem qualitativa, visa-se esclarecer questões teóricas e administrativas determinadas pela legislação, trazendo definições e princípios aplicáveis. Julgamento em instância única, dano ao erário e as penalidades propriamente ditas (perdimento, multas, sanções), também serão alvo da pesquisa, assim como um olhar sob o ponto de vista constitucional do perdimento e julgamento em instância única, confrontando-se o tema também com a Convenção de Quioto Revisada e reflexos na esfera criminal. Entendimentos de Instâncias Superiores serão analisados, objetivando-se melhor esclarecer o tema e orientar os operadores do direito e do comércio exterior.

---

<sup>1</sup> Bacharel em Direito pela Faculdade Estadual de Direito do Norte Pioneiro – Jacarezinho/PR. Pós-Graduando em Direito Aduaneiro – Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA., sócio na TF Consultoria Aduaneira e Tributária.

<sup>2</sup> Doutor em Direito pela UFPR. Especialista credenciado pela Organização Mundial de Aduanas (OMA) e consultor do Fundo Monetário Internacional (FMI). Professor em diversos cursos de especialização, profissionalizantes e preparatórios para concursos. Autor/organizador de livros e artigos sobre Direito Aduaneiro, Tributário e Internacional. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB). Membro das equipes redatoras dos Regulamentos Aduaneiros brasileiros de 2002 e 2009, e do Código Aduaneiro do MERCOSUL/2010. Presidente da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF/MF).

**Palavras-chave:** Importação; Ocultação; Sujeito Passivo; Perdimento; Constitucionalidade.

**Abstract:**

This article aims to deal with one of the applicable customs themed offenses described as 'concealment of passive subject' and in cases of importation of foreign goods, as well as the consequent penalty applies, that is, the 'penalty of confiscation'. Through a qualitative approach, the aim is to clarify theoretical questions and administrative provisions determined by legislation, bringing definitions and principles. Single-instance judgment, damage to the Treasury and the actual penalties (confiscation, fines and penalties), will also be the target of research, as well as a look under the constitutional point of view the confiscation and single-instance trial, clashing the theme also with the Revised Kyoto Convention and reflected in the criminal sphere. Understandings of Superior Instances will be analyzed, in order to better clarify the subject and guide the jurists and foreign trade.

**Keywords:** Import; Concealment; Passive Subject; Penalty of Confiscation; Constitutionality.

## 1 – INTRODUÇÃO.

Pode-se dizer que o marco inicial da história da fiscalização Aduaneira no Brasil, se deu após o aumento das operações de Comercio Exterior (importação e exportação), iniciado com a instituição do Sistema de Capitánias Hereditárias pelo Governo Português e que objetivava solidificar os interesses políticos e econômicos de Portugal em terras brasileiras<sup>3</sup>.

Se inicialmente o Brasil não apresentou grandes possibilidades de lucro (basicamente exploração de pau-brasil), logo depois veio à monocultura

---

<sup>3</sup> ABUD, Jorge Lima. *Interposição Fraudulenta de Terceiros em Comércio Exterior*. E-book. Clube de Autores. 2013.

de cana de açúcar, ocasião em que surgiram os primeiros tributos aduaneiros, bem como a instalação das primeiras Alfândegas.

Com o ciclo do café, cacau e ouro, as possibilidades comerciais aumentaram, havendo a necessidade de se tributar as exportações para fora do Reino e as importações feitas por comerciantes estrangeiros, com destaque para o 'quinto' dos minerais preciosos e o 'dízimo' para as demais mercadorias. Essa tributação, inicialmente, revelou uma função tipicamente de cobrança da Aduana (fins arrecadatários), já que a receita do Governo vinha quase que totalmente desses impostos.

Com o incremento do comércio exterior, fez-se necessário uma reestruturação da Fazenda Pública e os controles de importação e exportação passaram a ser ampliados, atribuindo-se agora, à Aduana, outras funções (em substituição à primeira), quais sejam, a aplicação de proibições e restrições, e, ainda, controle de fluxo de mercadorias, haja vista que, juntamente com este aumento de transações, vieram também as intenções de fraude.

Sobre uma dessas infrações é que trata o presente artigo. O tema central será focado na infração denominada 'ocultação do sujeito passivo' e em casos de importação de mercadoria estrangeira, bem como a consequente penalidade aplicável, qual seja, a 'pena de perdimento'.

Espera-se que, ao final, tenha-se contribuído para um melhor esclarecimento do assunto, tanto num contexto teórico quanto prático, já que, além de definições e princípios aplicáveis, o artigo tratará de questões processuais administrativas, como, julgamento em instância única, dano ao erário e as penalidades reflexas.

O artigo tratará ainda da pena de perdimento sob a ótica da Convenção de Quioto Revisada, penalidades e reflexos na esfera criminal.

Por fim, trará alguns entendimentos de Instâncias Superiores, numa tentativa de se avaliar o ponto de vista jurídico da infração, inicialmente detectada pela Aduana e, com isso, orientar os operadores não só do direito, como também do comércio exterior.

## 1.1 – DA OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Sendo a ocultação do sujeito passivo uma espécie de infração aduaneira, necessário se faz, primeiramente, definir-se o que seja uma infração aduaneira. O DECRETO-LEI Nº 37, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1966, em seu artigo 94, diz que 'constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.'

Em outras palavras, porém com o mesmo entendimento, infração também foi definida pelo artigo 673, do DECRETO Nº 6.759, DE 5 DE FEVEREIRO DE 2009 (Regulamento Aduaneiro).

No que diz respeito à ocultação do sujeito passivo, esta foi introduzida pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002, que alterou o artigo 23 do DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 7 DE ABRIL DE 1976, trazendo o seguinte texto: Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. Similar texto vem expresso no Regulamento Aduaneiro, em seu artigo 689, inciso XXII.

Sendo a palavra 'ocultar' definida como um ato de 'não se deixar ver', 'não revelar', 'disfarçar', ocultação é o efeito desse encobrimento, dessa ação. Sujeito passivo, por sua vez, pode ser considerado toda pessoa (física ou jurídica), que promova a entrada de mercadoria de origem estrangeira em território nacional (importador/adquirente).

Para Carlos Eduardo de Arruda Navarro<sup>4</sup>, 'a conduta que importa para a caracterização do tipo infracional, portanto, é aquela realizada pelo oculto, e esta deve corresponder a uma ação ou omissão com o uso de fraude ou simulação.'

Remy Deiab Junior<sup>5</sup>, em estudo sobre ocultação do sujeito passivo e quebra da cadeia do IPI, diz que: 'Identificado o sujeito passivo, pode-se buscar o significado da ocultação do sujeito passivo, nessa finta, baseando-se

---

<sup>4</sup> NAVARRO. Carlos Eduardo de Arruda. **Ocultação do Sujeito Passivo na Importação Mediante Interposição Fraudulenta de Terceiro**. São Paulo. 2016.

<sup>5</sup> JUNIOR, Remy Deiab. **Ocultação do Real Sujeito Passivo na Importação e a Quebra da Cadeia de Recolhimento do IPI**. Foz do Iguaçu, 2010.

novamente em De Plácido e Silva (2008, p. 977-978), verifica-se o significado do termo ocultação, que é derivado do latim occultatio, de occultare (encobrir, esconder), e compreende a ação de esconder ou de encobrir alguma coisa aos olhos ou conhecimento de outrem, com o intuito de que não seja vista ou reconhecida. Dessa maneira, “a ocultação implica, em regra, na intenção de esconder a verdade sobre os fatos ou a realidade das coisas, a fim de que se atente contra princípio jurídico instituído ou se consigam resultados, que não se teriam, se conhecida à verdade ou aquilo que se ocultou”.

Portanto, em síntese, pode-se afirmar que o ato de se encobrir ou esconder o real adquirente (importador) ou qualquer responsável pela introdução de mercadorias de origem estrangeira ou não em território nacional, é ato infracional (infração) caracterizado como dano ao erário.

## 1.2 – DA PENA DE PERDIMENTO.

Como consequência do ato de se ocultar o real sujeito passivo, prevê a legislação a aplicação da pena de perdimento da mercadoria. Para Paulo José Zanellato Filho<sup>6</sup>, pena de perdimento “deve ser definida como uma sanção aduaneira de natureza jurídica administrativa-tributária, que visa à declaração da perda de bens do particular em favor do Estado, sempre que caracterizada a ocorrência prática dolosa da qual resulta dano ao erário, em suma, pela inobservância de deveres tributários acessórios que resultem na evasão ao controle aduaneiro e/ou tributário, ou pela prática de atos comissivos ou omissivos que dolosamente impliquem em redução indevida do gravame tributário.”

Para Roberto Caparroz<sup>7</sup>, “a pena de perdimento tem natureza jurídica expropriatória e, nesse sentido, implica a perda da propriedade de determinado bem em favor do Estado. Trata-se, na prática, da mais grave sanção de natureza administrativa/aduaneira do direito brasileiro, pois afeta o próprio direito de propriedade, que, embora não seja absoluto, tem resguardado constitucional.”

---

<sup>6</sup> ZANELLATO FILHO, Paulo José. **A (in)constitucionalidade da Pena de Perdimento Aduaneira**. Curitiba, 2015.

<sup>7</sup> CAPARROZ, Roberto. **Comercio Internacional e Legislação Aduaneira**. 4ª Edição. São Paulo. Saraiva Jur.2017.

O DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 7 DE ABRIL DE 1976, no parágrafo primeiro do artigo 23, determina que 'o dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.'

Já o Regulamento Aduaneiro, por sua vez, descreve outras hipóteses para a aplicação da pena de perdimento em seu artigo 689, em especial, quanto ao tema aqui tratado (ocultação do sujeito passivo), no inciso XXII.

Trazidas estas definições iniciais básicas e histórico das normas que as regulam, antes de se entrar na problemática em si, necessário ainda se apresentar alguns princípios aduaneiros aplicáveis ao tema.

## **2 – DOS PRINCÍPIOS.**

Sem se pretender aprofundar nas origens da palavra princípio, bem como sua aplicação no mundo jurídico, cabe discorrer apenas que estes (princípios), são normas abstratas, explícitas ou implícitas que devem dar o sentido material a todo o ordenamento jurídico<sup>8</sup>.

Não obstante possuírem valores genéricos, os princípios podem condicionar e orientar a elaborações de novas normas.

No campo que se pretende estudar, veremos a seguir alguns dos princípios relacionados mais proximamente à ocultação do sujeito passivo e sua pena.

### **2.1 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.**

A Constituição Federal, no inciso II do artigo 5º, destaca que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal disposição traz consigo o estabelecimento do que se chama princípio da legalidade, ou seja, uma manifestação do Estado que chama para si a

---

<sup>8</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Temas de direito constitucional**, Tomo, III, p. 48-49.

prerrogativa de estabelecer o direito através da elaboração e aprovação de leis que manifestem a vontade do povo.

Essas leis, via de regra, são elaboradas pelo Poder Legislativo, que é um dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), e visam não só regular o Estado, mas também a conduta dos cidadãos e das organizações públicas e privadas (Constituição Federal - TÍTULO IV, DA ORGANIZAÇÃO DOS PODERES, CAPÍTULO I, DO PODER LEGISLATIVO, SEÇÃO I, DO CONGRESSO NACIONAL - artigo 44 e seguintes).

O destaque que se traz para este princípio é o de que as leis somente serão consideradas legítimas se vierem dos representantes legais e democraticamente eleitos e o de que o Poder Executivo está subordinado a esta legitimidade democrática, não podendo atuar em sentido contrário, mas segundo a lei, pois, segundo ainda a Carta Magna (artigo primeiro, parágrafo único), todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Pode-se ver ainda no artigo 37 da CF, que o princípio da legalidade também ganha força ao se estabelecer que 'a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...'

Dito isto, pode-se agora trazer as principais regulamentações previstas em nosso ordenamento jurídico Aduaneiro e calcadas no Princípio da Legalidade, com a seguinte legislação básica:

- DECRETO-LEI Nº 37, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Publicado no DOU de 21.11.1966 (CASTELLO BRANCO) e retificado em 1º.12.1966.

- DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 7 DE ABRIL DE 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Publicado no DOU de 8.4.1976 (ERNESTO GEISEL) e retificado em 13.4.1976.

- DECRETO-LEI Nº 1.578, DE 11 DE OUTUBRO DE 1977. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. Publicado no D.O.U. de 12.10.1977. ERNESTO GEISEL

- DECRETO Nº 6.759, DE 5 DE FEVEREIRO DE 2009. Também chamado de Regulamento Aduaneiro. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Publicado no DOU de 6.2.2009 (LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA) e retificado em 17.9.2009.

## 2.2 – PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL (CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA).

Se a ocultação do sujeito passivo é prevista em legislação própria, assim como sua pena, tal infração, para ser cobrada do agente infrator, necessita passar pelo chamado princípio do devido processo legal, ou seja, o Estado fiscalizador necessariamente tem que levar ao acusado o motivo pelo qual está sendo vinculado à infração para que, assim, dela tome conhecimento e exerça seu direito a ampla defesa.

Este princípio vem descrito na Constituição Federal, em seu artigo 5º , incisos LIV e LV, quais sejam: - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal e - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

O contraditório e ampla defesa visam garantir uma igualdade de condições entre o Estado (supostamente lado mais forte), e o acusado (parte supostamente mais vulnerável).

Nas palavras de Paulo José Zanellato Filho<sup>9</sup>, 'o devido processo legal é o princípio segundo o qual são respeitados os direitos fundamentais dos cidadãos, as garantias formais para promoção de um processo justo e equitativo, com decisões imparciais, devidamente motivadas, justas, proporcionais e razoáveis e adequadas ao fim que se pretende.

---

<sup>9</sup> ZANELLATO FILHO, Paulo José. **A (in)constitucionalidade da Pena de Perdimento Aduaneira**. Curitiba, 2015.



### 2.3 – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.

Havendo lei que defina a infração e regulamenta a sua pena; havendo o devido processo legal que garante o contraditório e ampla defesa, necessário também se saber se estas consequências serão aplicadas dentro da definição descrita na norma e na proporção por ela determinada.

Para tanto, vem o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, que objetivam não permitir abusos na aplicação da lei e também garantir que esta adote critérios aceitáveis e proporcionais aos fins a que se destinam.

Em nossa legislação, este princípio pode ser visto na LEI Nº 9.784 , DE 29 DE JANEIRO DE 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e, em seu art. 2º, diz que: A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Já em seu parágrafo único, estabelece, entre outros, que nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I - atuação conforme a lei e o Direito; VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

A razoabilidade visa determinar que na administração pública, esta atue sempre racionalmente, com prudência e sensatez, evitando-se lesões aos direitos do acusado. Estabelece um parâmetro de atuação e também se dá ênfase às circunstâncias que devem ser consideradas no julgamento, ou seja, seus fatores agravantes, atenuantes e antecedentes.

Deixando o julgador de aplicar este princípio, correrá o risco de se tomar uma decisão desproporcional aos limites da lei e, portanto, podendo ser declarada incorreta.

### 2.4 – PRINCÍPIO DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO

O artigo 5º, inciso LV, é claro ao estabelecer que: Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Pois bem, estabelecida a lei aplicável e garantido o devido processo legal, tem-se que uma decisão fundamentada dentro de uma razoabilidade e proporcionalidade tenha sido proferida.

Havendo decisão desfavorável ao agente investigado, reza este princípio do duplo grau de jurisdição que esta parte agora condenada, poderá recorrer desta decisão, ou seja, enviar ao órgão superior a causa decidida para fins de revisão.

Tal se pode ver, dentro do processo de perdimento, que as infrações que levam a esta punição, deverão ser apuradas através de processo fiscal (artigo 118, Dec. Lei 37/66 e artigo 27, Dec. Lei 1.455/76). Mesmo que de forma subsidiária no caso de perdimento, vemos ainda o DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e que, em seu artigo 37, trata do julgamento em segunda instância, ou seja: O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

Ainda fazendo menção a este princípio e convergindo para os fins deste estudo, temos a LEI Nº 9.784 , DE 29 DE JANEIRO DE 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, em seu art. 2º, e que diz: A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Já seu parágrafo único, traz que nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio.

Sendo assim, entende-se que o princípio do duplo grau de jurisdição objetiva dar acesso ao interessado à instância recursal superior, para ver reanalisada a demanda em litígio e que lhe foi desfavorável.

### 3 – DANO AO ERÁRIO.

O artigo 23 do DEC.LEI Nº 1.455/76, ao enumerar o que se considera dano ao erário, traz expressa a relação das infrações (casos aplicáveis) e, no inciso V, que as infrações relativas às mercadorias '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'.

Sendo 'erário' o conjunto dos recursos financeiros públicos; os dinheiros e bens do Estado; tesouro, fazenda, e 'dano' podendo ser considerado como 'um mal, prejuízo, ofensa material ou moral causada por alguém a outrem, detentor de um bem juridicamente protegido', temos que 'dano ao erário', em curta interpretação, pode ser entendido como um prejuízo, uma lesão ou violação às normas ou obrigações (arrecadação) materiais ou não, de direito do Estado.

O DECRETO Nº 6.759/09, traz também as hipóteses de configuração de dano ao erário no artigo 689, inciso XXII.

Discussões ocorrem a respeito de ser ou não necessária a efetiva comprovação de dano ao erário, questão essa de grande relevância para o tema que se estuda. Heleno Taveira Torres<sup>10</sup> entende que as condutas descritas no artigo 23 do DL 1.455/76, por configurarem dano ao erário, justificariam a aplicação automática da pena de perdimento, independentemente de se apurar se houve ou não dano.

Por outro norte, Paulo José Zanellato Filho<sup>11</sup> entende que 'por configurarem-se os casos previstos nos Decretos-Lei números 37/66 e 1.455/76, presunções relativas de condutas das quais decorram dano ao erário, é possível que o apenado possa produzir prova em contrário, isto é, de que no caso concreto não houve dano ao erário. Afastada a presunção de dano, não será possível a aplicação da pena de perdimento, por faltar-lhe o pressuposto material'.

---

<sup>10</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias, in: TREVISAN, Rosaldo (Coord). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. P 230.

<sup>11</sup> ZANELLATO FILHO. Paulo José. **A (in)constitucionalidade da Pena de Perdimento Aduaneira**. Curitiba, 2015.

Rosaldo Trevisan<sup>12</sup>, por sua vez, relator no processo 10314.725106/2012-8, onde se discutiu assunto semelhante, em voto proferido junto ao CARF, assim discorreu: 'Em relação ao dano ao Erário (e sua relação muitas vezes confusa com falta de recolhimento de tributos), há que se aparar arestas tanto na argumentação expendida na autuação quanto na levantada em sede recursal. A aplicação das penalidades previstas no art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976, não demanda demonstração de qual tenha sido o dano ao Erário. Uma leitura sistemática do referido art. 23 (aqui já transcrito) afasta o equívoco, pois é cristalino que o texto (essencialmente no caput e no § 1o) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente se pode afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não dano ao Erário. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do art. 23)´.

Creemos ser necessário, neste momento, separarmos as disposições do citado artigo 23, ou seja: a) Dano ao erário, b) Infração c) Ocultação do sujeito passivo e e) Mediante fraude ou simulação.

A partir desta separação, nasce a seguinte premissa: A ocultação do sujeito passivo, apurada a fraude ou simulação, é tida como infração. Esta infração é considerada dano ao erário.

Como consequência, pode-se dizer que, não havendo apuração de infração, não restará comprovada a ocultação tipificada, não havendo, portanto, o que se falar dano a ser reparado.

A discussão, portanto, pode ser primeiramente focada na caracterização ou não da infração e não se esta é ou não tida como dano ao erário, o que se daria num segundo momento. Porém, o dano erário aqui tratado, é o dano relacionado à infração caracterizada como omissão do sujeito passivo que ocasiona o perdimento e não ao dano tributário caracterizado pelo recolhimento ou não do imposto, que ocasiona a cobrança do valor em si.

---

<sup>12</sup> DF CARF MF. Processo 10314.725106/2012-8, Acórdão 3403-002.842. Relator ROSALDO TREVISAN – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária. Sessão do dia 25 de março de 2014. Data de Publicação: 14/04/2014

Pode haver, sim, dano ao erário por ocultação do sujeito passivo sem, no entanto, haver prejuízo (dano) quanto ao recolhimento tributário, o que, ainda assim, levará à pena de perdimento.

Em continuidade e, por definição, fraude é considerada qualquer ato arditoso, enganoso, de má-fé, com o intuito de lesar ou ludibriar outrem ou de não cumprir determinado dever.

O artigo 166 do Código Civil diz que 'é nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa (VI). Já a Lei 4.502/64, que dispõe sobre o Imposto de Consumo e Reorganiza a Diretoria de Rendas Internas, em seu artigo 72, diz que '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'.

Por esta definição, há a necessidade de se ter por dolosa a conduta a ser tipificada, ou seja, há a necessidade de se provar a manobra ou artifício que induza a um prejuízo que se pretende ver reparado.

Por sua vez, o parágrafo primeiro do artigo 167 do Código Civil, diz que 'haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

ALBERTO XAVIER<sup>13</sup>, diz que simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros'.

Nesse raciocínio, a ocultação prevista no inciso V do art. 23, do DL 1.455/1976, segundo Luís Eduardo G. Barbieri<sup>14</sup> pode ser comprovada por provas diretas ou indiretas (quadro indiciário). Deve-se provar que a importação

---

<sup>13</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 52

<sup>14</sup> BARBIERI, Luiz Eduardo G. **A PROVA DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS NO PROCESSO TRIBUTÁRIO**. Ensaio de DIREITO ADUANEIRO. Coordenadores Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segalla Reis. Intelecto Soluções Inteligentes. São Paulo, 2015.

foi efetuada em favor de terceira pessoa e que o pagamento foi feito com recurso desse terceiro (importação por conta e ordem de terceiro) ou, ainda, que houve um encomendante predeterminado, não declarado na operação (importação por encomenda). Portanto, estamos diante de “interposição comprovada de pessoas”, cuja ocultação foi provada, ou seja, sabe-se quem era a pessoa oculta. Em síntese, nessa modalidade de interposição fraudulenta deve-se provar que houve a ocultação de ao menos uma das pessoas participantes da operação de comércio exterior, mediante a utilização de conduta fraudulenta ou simulatória.

Com isto, é de se concluir haver sim a necessidade de se apurar a fraude ou simulação dolosa nos casos de ocultação do sujeito passivo (ônus pertencente ao Estado), a fim de se caracterizar a infração capitulada, para, somente após isso, considerar-se o ato como danoso ao erário e aplicar-se o perdimento, sem que isto esteja vinculado necessariamente ao dano tributário acima mencionado (outra questão), como, aliás, foi a conclusão do voto proferido por Trevisan e que julgou improcedente a autuação:

‘Não pode o fisco, diante de casos que classifica como “interposição fraudulenta”, olvidar-se de produzir elementos probatórios conclusivos. Devem os elementos de prova não somente insinuar que tenha havido nas operações um prévio acordo doloso, mas comprovar as condutas imputadas, o que não se vê no presente processo.’

‘Em suma, a autuação é extremamente feliz ao expor todo o histórico das construções legislativas visando a dificultar/coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas, mas não logra êxito em encaixar em tal arcabouço o caso concreto que analisa, e peca por não compreender a dimensão do ônus probatório que lhe incumbe, acomodando-se em interpretar excertos (ainda assim de forma incompleta/descontextualizada) de contrato de fornecimento e de questionário enviado a uma das autuadas.’

‘Nas autuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2o do art. 23 Decreto Lei no 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a

interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.’

Neste mesmo sentido foi o voto proferido também junto ao CARF, processo 10945.721211/201215, Acórdão nº 3302005.692 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de julho de 2018, tendo como Relator Felton Moscoso de Almeida:

‘Questão hermenêutica decisiva, interpretar e aplicar a norma contida no inciso V, do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, no que diz respeito a considerar-se Dano ao Erário, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.’

‘Confesso não ser fácil a missão de interpretar de forma adequada os elementos subjetivos fraude ou simulação, no contexto adotado para caracterização da ocultação e do dano ao Erário, resultante na pena de perdimento. Mais difícil ainda, quando não impossível, comprová-las diretamente, pelo que se admite que sejam provadas por todos os meios admitidos em Direito, inclusive provas indiretas, usando-se de indícios e presunções (grifo nosso).’

‘Nesta Turma de julgamento, prevalece o entendimento de que não há interposição fraudulenta quando a interposição é lícita, v.g., nas modalidades de importação permitidas – conta e ordem e encomenda, ou quando o ocultado não tem como saber que está a adquirir produtos que serão objeto de uma importação, ou adquire no mercado interno produto distinto daquele importado, ainda que tenha feito pagamentos adiantados, ao menos parciais.’

Quanto à questão de dano ao erário tributário (recolhimento do imposto), este voto vai ao encontro do entendimento de Trevisan, no sentido de que é inócua a discussão sobre a existência ou a comprovação de efetivo dano

ao Erário, visto que decorre do texto da própria lei (a conduta), com o qual concordamos.

#### **4 – DO PROCESSO ADMINISTRATIVO NA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO.**

Esgotadas as definições e citados alguns princípios aplicáveis, pretende-se agora demonstrar o regramento administrativo para se apurar a pena de perdimento, discorrendo-se ainda sobre instância única e constitucionalidade, a fim de ajudar na compreensão da controvérsia causada pelo entendimento de cerceamento ou não de defesa (ausência de recurso administrativo) e eventual falta de amparo constitucional.

O art. 118 do Regulamento Aduaneiro (Dec. Lei 37/66), diz que a infração será apurada mediante processo fiscal, que terá por base a representação ou auto lavrado pelo Agente Fiscal do Imposto Aduaneiro ou Guarda Aduaneiro, observadas, quanto a este, as restrições do regulamento.

O processo administrativo fiscal, por sua vez, foi regulamentado pelo Dec. nº 70.235, de 6 de março de 1972. Ainda que de forma subsidiária, regulamentando o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, destaca-se novamente a LEI Nº 9.784 , DE 29 DE JANEIRO DE 1999, onde em seu art. 2º, descreve os princípios a serem aplicados e que serão observados alguns critérios, como, por exemplo interposição de recursos, revelando, com isso, uma clara intenção do legislador em oportunizar ao interessado o exercício do direito à ampla defesa e contraditório.

No que diz respeito especificamente a procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias que se apresentem diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento, tem-se ainda a INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1169, DE 29 DE JUNHO DE 2011, onde, em seu artigo 5º-A, diz que: 'Caso as irregularidades que motivaram a retenção de que trata o art. 5º sejam exclusivamente as elencadas nos incisos IV e V do caput do art. 2º, a mercadoria poderá ser desembaraçada ou entregue antes do término do procedimento especial de controle mediante a prestação de garantia. Este



inciso IV, do artigo 2º, trata da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiro e as garantias estão regulamentadas nos parágrafos deste artigo 5-A.

Concluído este procedimento especial de controle e comprovados os ilícitos, será lavrado auto de infração com proposta de aplicação da pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes ou da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, nos termos da legislação vigente – artigo 10 desta IN.

Já o DEC-LEI Nº 1.455/76, em seu artigo 27, quanto ao procedimento de apuração da infração de ocultação, diz que ‘as infrações mencionadas nos artigos 23, 24 e 26 serão apuradas através de processo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda. Iniciado este procedimento, a parte contrária deverá ser intimada para que responda ao feito no prazo de 20 (vinte) dias, sob pena de revelia (parágrafo primeiro).

Sendo esta apresentada (impugnação), a autoridade levará o processo a julgamento, num prazo de 15 dias, podendo ser prorrogado quando necessário (diligências ou perícias).

Vale destacar aqui, importante orientação trazida por Caparroz<sup>15</sup>, no sentido de que, ‘na prática, existem inúmeras situações em que se faz a retenção das mercadorias, a fim de que o interessado comprove a regularidade da operação. Se isso ocorrer, não haverá auto de infração nem pena de perdimento, pois a apreensão é apenas uma medida acautelatória, destinada a preservar os interesses da Fazenda Nacional’.

A questão que causa divergência e que será discutida abaixo, vem descrita no parágrafo 4º deste artigo 27 e que diz: ‘após o preparo, o processo será encaminhado ao Secretário da Receita Federal que o submeterá a decisão do Ministro da Fazenda, em instância única. Procedimentos semelhantes veem dispostos também no artigo 774 do Regulamento Aduaneiro, sendo o julgamento em instância única, previsto no parágrafo 6º.

---

<sup>15</sup> CAPARROZ, Roberto. **Comercio Internacional e Legislação Aduaneira**. 4ª Edição. São Paulo. Saraiva Jur.2017.

Abre-se aqui um parêntese (por não ser objeto da discussão principal, mas necessário para fins didáticos) para esclarecer que a substituição do Ministro da Fazenda pelos Delegados da Receita Federal é questão já regulamentada inicialmente pelo ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº 39, DE 21 DE NOVEMBRO DE 1995 e, posteriormente, pelo artigo 250 da Portaria MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA - MF nº 30 de 25.02.2005, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal.

#### 4.1 – DA PENA DE PERDIMENTO, INSTÂNCIA ÚNICA E CONSTITUCIONALIDADE.

Pena de Perdimento.

Será analisado neste tópico, a questão da pena de perdimento e seu julgamento em instância única e se estes estão (ou foram) recepcionados pela Constituição ou pelas Constituições da época de sua criação.

O Dec. Lei 37/66, que acabou por revogar a Nova Consolidação das Leis das Alfandegas e Mesas de Renda - NCLAAMR – 1894, nasceu sob a égide da Constituição de 1946 e ainda sob a influência do agora conhecido como Ato Institucional 1 – (AI 1 - publicado no DOU de 9.4.1964 e republicado em 11.4.1964).

Este Ato, modificando os poderes do Presidente da Republica, manteve as demais disposições da Constituição de 1946 e em especial, quanto ao direito de propriedade, estabelecido no artigo 141, ou seja: ‘A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade...’

O parágrafo 31 deste artigo, assim dispunha: ‘Não haverá pena de morte, de banimento, de confisco nem de caráter perpétuo. São ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar em tempo de guerra com país estrangeiro. A lei disporá sobre o sequestro e o perdimento de

bens, no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprego em entidade autárquica´.

Segundo estes dispositivos, garantindo o direito à propriedade, o perdimento de bens somente ocorreria em casos de enriquecimento ilícito, por influência ou abuso de cargo ou função pública. Não se vê, portanto, qualquer menção à pena de perdimento de mercadoria relacionado à ocultação de sujeito passivo ou dano ao erário, mas tão somente enriquecimento ilícito.

Fazendo prever o Dec. Lei 37/66, em seu artigo 96, inciso II e artigo 105, uma pena de perdimento de mercadoria, temos que isto se deu em flagrante afronta à Constituição Federal de 1946, passando a existir somente por força do regime autoritário vigente à época, o que se diz pelo fato de que este Decreto Lei foi aprovado sem a intervenção do Parlamento, ou seja, sem a manifestação dos representantes do povo (Câmara Federal e Senado).

André Parmo Folloni<sup>16</sup>, cita que ´se a Constituição de 1946 consagrava o direito de propriedade (art. 141, caput) e impedia a pena de confisco de bens, admitindo o perdimento tão somente no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprego em entidade autárquica, não há dúvida de que outras hipóteses de perdimento não eram constitucionalmente admitidas. A regra – proibição de confisco – e sua exceção, estavam prescritas na Constituição.´

Sendo assim, temos que o Dec. Lei 37/66, no que diz respeito à decretação de perda de mercadoria por ocultação do sujeito passivo, é matéria que nasceu contrária às disposições Constitucionais.

Por sua vez, o Decreto Lei 1.455/76, foi editado sob a vigência da Constituição de 1967 (alterado pela Emenda Constitucional 1/69), que trouxe a seguinte redação para o artigo 150 (Dos Direitos e Garantias Individuais): ´A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: § 11 - Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei

---

<sup>16</sup> FOLLONI, André Parmo. **PENA DE PERDIMENTO NO COMÉRCIO EXTERIOR E DANO AO ERÁRIO: INTERVENÇÃO ESTATAL INCONSTITUCIONAL NO FUNCIONAMENTO DA ECONOMIA**. Temas Atuais de Direito Aduaneiro - Volume II. Coordenador Rosaldo Trevisan. Lex. 2015.

determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta. (Redação dada pelo Ato Institucional nº 14, de 1969).´

Acontece que, o Decreto Lei 1.455/76, embora dispusesse o que seria dano ao Erário (artigo 23), em sua redação originária nada dispôs sobre ocultação do sujeito passivo (não há previsão). É de se convir, portanto, que o dano ao Erário mencionado na CF 67, tratava-se do dano efetivamente tributário, ou seja, relacionado à arrecadação de impostos e não o relacionado à ocultação do sujeito passivo, já que este, somente veio a ser introduzido pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002, já na vigência da Constituição Federal de 1988.

No entanto, esta CF/88, não mais regula ´o perdimento de bens por danos causados ao Erário´ previsto na constituição anterior, mas sim, garante o direito à propriedade, o que se extrai do disposto no artigo 5º: ´Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade...´

Quanto ao perdimento de bens, somente no inciso XLV deste artigo 5º é que se diz: ´nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido. Não se fala aqui categoricamente em dano ao Erário, mas, ao que parece, vem relacionado à um dano penal (origens diferentes).

Com isto, tem-se que, não dispondo a CF/67 sobre dano ao erário causado por ocultação do sujeito passivo, mas tão somente quanto ao dano Erário tributário; sendo a ocultação do sujeito passivo somente introduzida como dano ao Erário em 2002, na vigência da CF/88, quando não mais se admite o perdimento por dano ao Erário, é de se convir que, a pena de perdimento prevista no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei 1.455/76, carece de amparo constitucional, também frente à atual Carta Magna.

Ainda que se diga que o inciso XXII, do artigo 689, do DECRETO Nº 6.759, DE 5 DE FEVEREIRO DE 2009 (RA), também preveja a hipótese de

ocultação e perdimento, este deve seguir a mesma sorte do acima disposto e pelas mesmas razões.

Julgamento em Instância Única.

Trataremos agora da questão disposta no parágrafo 4º, do artigo 27, do Dec. 14455/76 (artigo 774, parágrafo 6º do Regulamento Aduaneiro), ou seja: 'após o preparo, o processo será encaminhado ao Secretário da Receita Federal que o submeterá a decisão do Ministro da Fazenda, em instância única'.

Essa matéria, para fins dos estudos do presente artigo, vem diretamente relacionada ao já disposto sobre o Princípio do Duplo Grau de Jurisdição, regulamentado pelo artigo 5º, inciso LV, da CF, ou seja: 'Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes'.

Foi discorrido também que, dentro do processo de perdimento, as infrações são apuradas através de processo fiscal (artigo 118, Dec. Lei 37/66 e artigo 27, Dec. Lei 1.455/76), e ainda, de forma subsidiária pelo DECRETO Nº 70.235/72.

Não obstante às regulamentações acima (ora prevendo única instância, ora permitindo recurso), Luiz Guilherme Marinoni<sup>17</sup>, entende que: '...o vocabulário recursos não foi utilizado pelo constituinte no seu sentido técnico e estrito, como meio de impugnação aos provimentos jurisdicionais e sim como significante, genérico, do complexo de medidas e meios necessários para a garantia da ampla defesa, da qual o contraditório constitui espécie.'

Convergindo neste posicionamento, o Supremo Tribunal Federal, em Acórdão proferido no Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 79.785-7<sup>18</sup>, o Ministro Sepúlveda Pertence entendeu que (voto vencedor): '...não só a Carta Política mesma subtraiu do âmbito material de incidência do princípio do duplo grau as numerosas hipóteses de competência originária dos Tribunais para

---

<sup>17</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Tutela Antecipatória, julgamento antecipado e execução imediata da sentença**, 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p 217-218.

<sup>18</sup> STF - RHC: 79785 RJ, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 15/08/2000, Data de Publicação: DJ 30/08/2000 P - 00063

julgar como instância ordinária única, mas também, em linha de princípio, não vedou à Lei ordinária estabelecer as exceções que entender cabíveis, conforme a ponderação em cada caso, acerca do dilema permanente do processo entre a segurança e a presteza da jurisdição.

Para este Ministro, 'para corresponder à eficácia instrumental que lhe costuma ser atribuída, o duplo grau de jurisdição há de ser concebido à moda clássica, com seus dois caracteres específicos: a possibilidade de um reexame integral da sentença de primeiro grau e que esse reexame seja confiado à órgão diverso do que a proferiu e de hierarquia superior na ordem judiciária'. Segue ainda afirmando: 'toda vez que a Constituição prescreveu para determinada causa a competência originária de um Tribunal, de duas uma: ou também previu recurso ordinário de sua decisão, ou não o tendo estabelecido, é que o proibiu.'

O caso discutido neste Acórdão, tratava-se de recurso interposto contra decisão proferida em sede de competência originária do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Para esta situação, não há previsão expressa de recurso.

Não se pretende, neste estudo, debater-se a respeito de ser o 'duplo grau' um princípio ou garantia fundamental ou se deve ser aplicada a Convenção Americana de Direitos Humanos – Pacto de São José (que é favorável à ampla defesa e recurso), mas tão somente demonstrar que não só há previsão constitucional, mas também previsão infraconstitucional de recurso para situações de perdimento em casos de omissão de sujeito passivo e que estas previsões podem sim vir acolhidas pelo princípio do duplo grau de jurisdição (já oportunamente mencionado).

Tanto esta tese é defensável que, abrindo voto divergente no citado Habeas Corpus n. 79.785-7 (final de 3 a 2), o Ministro Marco Aurélio discorreu que no 'sistema recursal, a opção legislativa brasileira levou em conta dois valores da maior importância em qualquer sociedade: o representado pelo senso de justiça – e aí teríamos, sem jamais acabar, a sucessividade de recursos – e aquele representado pela segurança jurídica na vida gregária, afastando a recorribilidade'. Segue: 'O legislador, a partir desses aspectos, fez inserir em nossa ordem jurídica um rol de recursos que não está, em si, na Constituição Federal. Alguns deles, constatamos, têm sede constitucional. Não

obstante, a grande maioria está prevista, principalmente no campo civil, nos códigos, na legislação esparsa, na legislação ordinária.

Em consonância a este entendimento, ou seja, sobre a possibilidade de recurso e, em especial, na esfera fiscal administrativa, está o disposto no DEC. Nº 70.235/1972, que em seu artigo 33, assim dispõe: 'Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão'.

Já o artigo 37 do mesmo dispositivo, diz que 'O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno'.

Extrai-se desses dois dispositivos que não só existe a possibilidade (previsão legal) de um reexame integral da decisão, como também há a previsão da existência de um órgão diverso do que a proferiu e de hierarquia superior na ordem judiciária para essa análise.

Tanto assim o é, que, em caso contrário, ou seja, se houver decisão favorável ao Autuado (não aplicação de perdimento), também há previsão expressa para recurso de ofício por parte da Autoridade, e isso é visto no artigo 34 do DEC. Nº 70.235/1972: 'A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão: II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência'.

Caso a autoridade assim não o faça, estará sujeita à representação (§ 2º - Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade). Destaque ainda para a necessidade de julgamento, mesmo que perempto o recurso (artigo 35), o que revela um desequilíbrio no tratamento das partes.

Há que se concordar também com o Ministro Carlos Velloso, que no voto acima mencionado, mesmo tendo sido vencido, acompanhou o voto divergente e esclareceu: 'A Constituição proíbe, com relação à Suprema Corte, sim, porque não existe outro Tribunal superior ao Supremo Tribunal Federal. Mas sempre que existir a possibilidade, penso que a construção é salutar'.

Sendo assim, com o disposto no artigo 5º, inciso LV, da CF (aos litigantes... são assegurados o contraditório e ampla defesa...com os meios e

recursos a ela inerentes...) e as disposições do DEC. Nº 70.235/1972, aliados ao princípio do duplo grau de jurisdição, tem-se que a previsão de julgamento em Instância Única disposta no parágrafo 4º, do artigo 27, bem como no Dec. 14455/76 (artigo 774, parágrafo 6º), pode ser entendida sim como inconstitucional.

#### 4.2 - A PENA DE PERDIMENTO SOB A ÓTICA DA CONVENÇÃO DE QUIOTO REVISADA.

Breve reflexão sobre Teoria Geral do Estado<sup>19</sup>, Comércio e Direito Aduaneiro.

Como síntese do tema Teoria Geral do Estado e sua evolução, visamos agora fazer breve comentário a respeito dessa matéria (algumas características) e, em paralelo, traçar algumas linhas comparativas com o atual sistema em que vivemos e que afeta diretamente o comércio internacional, comércio este que, juntamente com os sistemas de governo, também evoluiu e hoje é conhecida como Convenção Internacional sobre a Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros.

Estado como forma de Governo: A história revela que desde o período Grego/Romano, passando pelo Estado/período Medieval, Moderno, Liberal e Neoliberal, estes sempre nos mostraram um embate entre Governo, Estado, Comércio e Sociedade.

O Estado Grego, caracterizando-se pela cidade-Estado, visando a autossuficiência, onde uma classe política composta pela elite, interferia diretamente nas decisões do Estado (e conseqüentemente no comércio), tendo a população uma interferência bem restrita.

O Estado Romano que experimentou várias formas de governo e durou por longos anos, expandiu seu Império com aspirações gigantescas e trocas comerciais de iguais proporções. Com características iniciais também de cidade-Estado, tinha base familiar, tendo um Imperador, Senado, comunidade

---

<sup>19</sup> DALARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**, 2ª Ed. Atualizada. São Paulo. Editora Saraiva. 1998.



religiosa, formando um Império Sacro-Santo. Sua expansão comercial, para alguns, foi também determinante não só para seu crescimento, mas também para seu fim.

O Estado Medieval foi caracterizado por um Estado temerário e temeroso, ou seja, ame-o ou o tema. Quebraram a rigidez Romana, contribuindo para a formação de um Estado Moderno, havendo divergências entre Governo/Reis e a Igreja/Papas, o que refletiu nas experiências comerciais.

O Estado Moderno, podendo ser considerado absolutista, também se caracterizou por uma luta de poder entre Igreja e Estado, havendo alterações no sistema de produção (feudos - trocas comerciais), influenciando no comportamento social e regime de impostos.

O Estado Liberal, nos mostra uma tentativa de intervenção mínima do Estado, tendo expressões como Adam Smith que pregava a divisão do trabalho em crescimento, produção e mercado.

O advento da Revolução Francesa pregou a disciplina do homem livre, liberdade, onde o Governo era limitado por uma Constituição, que acabou evoluindo para um Estado Neo-Liberal, caracterizado por produtores, atividade comercial forte e trabalhadores, que eram tidos como consumidores por excelência. Houve o surgimento da chamada Burguesia que passou a ter poderio econômico e com isto interferir na gestão do Estado (gestão comercial inclusive).

Tal evolução trouxe ainda um Estado Social (socialismo), marcado pelo Manifesto Comunista, luta de classes, tendo como principais expressões Marx e Engels. O Estado passou a intervir na economia, buscando supostamente, determinar uma sociedade igualitária.

Como característica comum entre os períodos e regimes, temos que estes foram limitados no tempo (uns mais outros menos), porém, o fim foi marcado por (e pelas) mudanças e estas nem sempre se deram de maneira harmoniosa, nem do dia para noite, mas sim foram fomentadas lentamente e por gradativos desequilíbrios entre governantes, governados e comércio.

As mudanças, aparentemente, sempre foram marcadas também ou por excesso ou falta de poder, por uma abertura comercial excessiva ou uma restrição exacerbada, ou ainda, marcada pelo excesso de miséria. Como de

uma forma ou de outra a moeda (poder econômico), sempre andou junto com o Estado (e com o comércio), pode-se, porque não, dizer que o poder econômico não só andou junto em todos os períodos, mas também foi fator determinante para a alteração dos ciclos.

Reflexos para os dias atuais: Como dito, a história demonstra a transição entre várias formas de Governo e Estado de Direito e que as mudanças e transições nem sempre ocorreram de forma pacífica, porém, todas elas revelam um efeito colateral e que refletiram diretamente nos que o sucederam.

Com o advento e evolução do sistema tecnológico, este permitiu uma espécie de encontro de gerações, culturas e experiências comerciais que vêm interferindo não só na vida do Estado Governo, como na vida dos Governados-Cidadãos e no comércio mundial.

Tal encontro, aliado à mudança do capital (poderio econômico), hoje também fortemente nas mãos da iniciativa privado (e não somente com o Estado-Governo), vem provocando também uma revolução aos moldes (ou maior) do que aconteceu com a Revolução Francesa.

Esta revolução pode não ser marcada pela violência física, mas talvez nos conduza para um eventual novo desequilíbrio e que será caracterizado de um lado pelo excesso de riqueza e de outro lado, pelo excesso de miséria, tal qual já houve em períodos passados, havendo uma necessidade urgente de se estabelecer em definitivo um sistema harmônico que unifique os interesses gerais econômicos e comerciais, que é o que nos interessa neste estudo.

Esta revolução está nos conduzindo para uma mudança comportamental de tal magnitude, que já está afetando diretamente os Sistemas Econômicos e Financeiros dos países (e suas Aduanas), de forma global, sem armas e silenciosa, porém, com uma velocidade surpreendente que afeta, por consequência e drasticamente, diretamente a vida e empregabilidade (uma espécie de revolução industrial).

Como exemplo, pode-se citar o surgimento das criptomoedas, o mundo virtual das chamadas 'nuvens' e os novos sistemas de informática aplicados à importação e exportação, bem como novos meios de transporte elétrico e autônomo (inclusive navios).

Esta revolução tende a igualar rapidamente os desiguais (temerário), mas também tende a facilitar o encontro dos iguais e gerar novas discussões a respeito de Poder, Política, Religiosidade, Sustentabilidade, Ética, Valores e Comércio.

As consequências de uma revolução neste porte, para um país com Instituições fragilizadas, portos e aeroportos com baixa competitividade, rodovias e ferrovias deficientes e comércio interno pouco competitivo como se vê hoje no Brasil, poderá trazer sequelas profundas.

Direito Aduaneiro e facilitação do comércio: O mundo de hoje, afetado que está pela tecnologia, nos mostra que questões como as discutidas antigamente podem não mais ser tão relevantes para o futuro, pois, ao que parece, não existirão mais tantas fronteiras, línguas, moedas, numa aparente tentativa de se nivelar povos, nações e, principalmente, comércio, para o qual não há mais limites.

O ponto comum entre o passado e o futuro, nos parece que será o capital (moeda) e o comércio, que sempre andam junto com o Poder e o Estado. Este capital e comércio, concentrado nas mãos de grandes Corporações, poderá se sobrepor ao Poder Estatal, haja vista a necessidade comercial (e arrecadatória), hoje não mais local, porém, global.

A necessidade comercial forçará mudanças políticas e, conseqüentemente, aduaneiras, bem como levará os países a uma adesão inevitável aos sistemas de facilitação de comércio. Ao que parece, estamos diante da diminuição do Estado Governo e um crescimento do poderio dos Governados-Cidadãos.

Não por acaso, hoje a Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros - Convenção de Quioto - é uma realidade e agora será objeto de nossa análise.

Da Convenção de Quioto (origem).

Rosaldo Trevisan<sup>20</sup> nos traz uma síntese do nascimento da Convenção de Quioto, a qual se transcreve na íntegra ante a evolução histórica narrada e a harmonização com a reflexão citada no item 4.2 acima:

‘O pós-guerra, como visto, marcou a construção de uma nova ordem econômica internacional, calcada no tripé organizacional derivado de Bretton Woods – FMI, BIRD e ‘OIC’ - e pensada, predominantemente, no continente europeu. E foi em tal continente que, em 1947, 13 países representados no Comitê para Cooperação Econômica da Europa, criado em decorrência do Plano Marshall, acordaram em instituir um grupo de estudo, buscando estabelecer uma ou mais uniões aduaneiras, baseadas nos princípios do GATT; tendo sido, em 1948, o grupo de estudo, desmembrado em dois comitês: o Comitê Econômico, que foi precursor da Organização para a Cooperação Econômica e o Desenvolvimento (OCDE), e o Comitê Aduaneiro, que viria a se tornar o Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA).’

‘A Convenção para Criação de um Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) foi assinada em Bruxelas, em 15/12/1950, por 13 países, e constituiu, seguramente, uma das providências internacionais mais importantes para a estruturação do Direito Internacional Aduaneiro, pois foi a partir da existência do CCA que foram aprofundados estudos temáticos que resultaram em diversas outras convenções específicas, como as referentes a regimes e procedimentos aduaneiros, classificação de mercadorias, origem e valoração aduaneira.’<sup>21</sup>

‘Em seus primeiros anos de vida, o CCA foi precursor na análise de um tema aduaneiro que já preocupava a Europa, e viria a ser internacionalmente disciplinado, décadas depois, no âmbito da OMC: a valoração aduaneira.’

‘Seguiram-se outros acordos, nas décadas seguintes, como a “Convenção sobre o ATA Carnê para Admissão Temporária de Mercadorias” (1963), até que se diligenciasse, em 1973, pelo tratamento

---

<sup>20</sup> TREVISAN, Rosaldo. **O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E O DIREITO ADUANEIRO INTERNACIONAL**. Aduaneiras/Lex. São Paulo, 2018.

<sup>21</sup> TREVISAN, Rosaldo. DIREITO ADUANEIRO NO BRASIL: A HORA E A VEZ..., p. 26.

mais abrangente da temática aduaneira em um único instrumento, buscando uniformização internacional de regimes e procedimentos aduaneiros. A Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros”, conhecida como “Convenção de Quioto” – CQ/1973 – por ter sido celebrada naquela cidade japonesa, incluía, praticamente, toda a temática procedimental aduaneira, da chegada da mercadoria ao território, ou de sua saída deste, aos regimes aplicáveis.’

‘A CQ/1973 já tratava de assuntos que viriam a ocupar mais intensamente a agenda do GATT em décadas posteriores, como regras de origem e zonas francas. Assim como em relação à valoração aduaneira, o CCA, historicamente, antecipou discussões técnicas que acabariam sendo travadas no âmbito do GATT.’

‘O CCA operou, então como um foro técnico, no qual os temas aduaneiros efervescentes eram ocordados, com mira nas melhores práticas internacionais, inicialmente em um cenário predominantemente europeu, mas com paulatino alargamento para os demais continentes.’

Esta Convenção de Quioto (CQ/73), entre os anos de 1995 e 1999, passou por um processo de revisão, visando aperfeiçoar os procedimentos fronteiriços dos países. Como resultado, veio a ‘Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros’, em sua forma revisada, hoje conhecida como Convenção de Quioto Revisada (CQR), e que entrou em vigor internacionalmente em 03/02/2006.

Ela é chamada de ‘revisada’, o que a diferencia da Convenção original, porque estabelece melhores práticas nos seguintes tópicos<sup>22</sup>: Gestão de risco; Controles baseados em auditorias de controles internos; Informação prévia à chegada da carga; Tecnologia da informação; Intervenções coordenadas e conferência física como exceção; Consulta a operadores econômicos; Sistema de recursos em assuntos aduaneiros, de forma simplificada.

No Brasil, no entanto, somente em 19/06/2019, foi promulgado pelo Plenário do Senado, o Decreto Legislativo nº 56/19 (na Câmara dos Deputados: Projeto de Decreto Legislativo nº 74, de 2019), que aprova o texto

---

<sup>22</sup> Sá Porto, Paulo. (2014). A Modernização da Aduana Brasileira e a Convenção de Quioto Revisada. Política Externa. 23. 99-112.

da Convenção de Quioto Revisada, aguardando hoje (27/06/19), o decreto de promulgação por parte do Presidente da República. Atualmente, conforme se extrai do sitio da OMA (Organização Mundial das Aduanas)<sup>23</sup>, a CQR conta com a adesão de 118 países.

A Convenção de Quioto Revisada, segundo suas 'considerandas', tem como objetivos<sup>24</sup>:

- eliminar as disparidades entre os regimes aduaneiros e as práticas aduaneiras das Partes Contratantes, que podem dificultar o comércio e as outras trocas internacionais;
- responder às necessidades do comércio internacional e das Administrações Aduaneiras em matéria de facilitação, simplificação e harmonização dos regimes aduaneiros e das práticas aduaneiras;
- assegurar a elaboração de normas adequadas em matéria de controle aduaneiro; e - permitir que as Administrações Aduaneiras se adaptem às alterações significativas ocorridas no comércio e nos métodos e técnicas administrativas.

Na busca ainda pela simplificação e harmonização dos regimes aduaneiros, diz a CQR que os princípios que a regerão serão:

- execução de programas de modernização permanente dos regimes aduaneiros e práticas aduaneiras e de melhoria da sua eficácia e do seu rendimento;
- aplicação dos regimes aduaneiros e das práticas aduaneiras de forma mais previsível, coerente e transparente;
- disponibilização de toda a informação necessária às partes interessadas, no que se refere à legislação, regulamentação, diretivas administrativas, regimes aduaneiros e práticas aduaneiras;

---

<sup>23</sup> Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/revised-kyoto/20190522e118.pdf?la=en>. Acesso em 28/06/2019.

<sup>24</sup> Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7930511&ts=1560969581882&disposition=inline>. Acesso em 27/06/2019.

- adoção de técnicas modernas, tais como sistemas de gestão de risco e controles de auditoria bem como a mais ampla utilização possível das tecnologias da informação;
- cooperação, sempre que for o caso, com outras autoridades nacionais, outras administrações aduaneiras e o comércio;
- aplicação de normas internacionais adequadas;
- abertura às partes interessadas de vias de recurso administrativo e judicial facilmente acessíveis.

Antes de se vincular o tema CQR ao objetivo do estudo, necessário ainda se concluir esta parte introdutória com a seguinte informação. A CQR é composta por um CORPO, com comandos relativos a definições, âmbito e estrutura, gestão e aplicação da convenção, assim como adesão, reservas, emendas, vigência e solução de controvérsias, um ANEXO GERAL (adesão obrigatória), com dez capítulos, contendo comandos para os quais não se admite reservas, por serem considerados “o coração da convenção”, com normas e normas transitórias aplicáveis a todos os regimes e procedimentos aduaneiro, e dez ANEXOS ESPECÍFICOS, de adesão facultativa, com normas e práticas recomendadas, específicas para determinados regimes e procedimentos.<sup>25</sup>

Dito isto, vê-se que a CQR, está (e esteve) em sintonia com o processo de evolução comercial existente entre os países e seus regimes. O processo de globalização e sua conseqüente diminuição de barreiras e facilidade de comunicação, proporcionou aos países a possibilidade de expandirem suas fronteiras econômicas. Este novo horizonte trouxe um acelerado desenvolvimento econômico para indústrias e empresas além de seus mercados internos. Considerando este contexto, constituiu-se então, um novo paradigma, de interdependência entre as nações. Maior ou menor interação internacional, via comércio, é uma decisão política do Estado.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> TREVISAN, Rosaldo. **O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E O DIREITO ADUANEIRO INTERNACIONAL**. Aduaneiras/Lex. São Paulo, 2018.

<sup>26</sup> Sá Porto, Paulo. (2014). A Modernização da Aduana Brasileira e a Convenção de Quioto Revisada. *Política Externa*. 23. 99-112.

Do Perdimento e a CQR.

Não obstante a CQR não tratar expressamente sobre uma ‘pena de perdimento’ nos moldes em que conhecemos em nosso regramento aduaneiro, pode-se traçar um paralelo entre estas normas com alguns itens da convenção, como por exemplo os itens 3.39 e 3.43 do anexo Geral. O primeiro reza que: ‘As Administrações Aduaneiras não aplicarão penalidades excessivas em caso de erro, se ficar comprovado que tais erros foram cometidos de boa fé, sem intenção fraudulenta nem negligência grosseira. Quando as Administrações Aduaneiras considerarem necessário desencorajar a repetição desses erros, poderão impor uma penalidade que não deverá, contudo, ser excessiva relativamente ao efeito pretendido.

Quanto ao item 3.43, este diz que: Quando tiver sido constatada uma infração, as Administrações Aduaneiras deverão conceder a autorização de entrega das mercadorias sem esperar pela conclusão do procedimento administrativo ou judicial, na condição de que as mercadorias não sejam passíveis de confisco ou suscetíveis de serem apresentadas como prova material, numa fase posterior do processo e o declarante pague os direitos e demais imposições e preste uma garantia para assegurar o pagamento de direitos e imposições suplementares exigíveis, assim como o cumprimento de qualquer penalidade que possa vir a ser-lhe imposta.

Nos parece clara a intenção na CQR de não se punir excessivamente ou não se decretar o perdimento de bens (sabido é que a pena de perdimento pode sim ser considerada extremada – segundo Caparroz, acima citado, a mais grave), na medida em que outras punições são previstas e aplicadas concomitantemente (restrições junto ao Radar, multas, suspensões...).

Essa tendência (de não se punir excessivamente) se nota ainda pelo disposto no item 3.41, ou seja: ‘Sempre que as Administrações Aduaneiras se assegurem de que todas as formalidades de liberação serão cumpridas posteriormente pelo declarante, deverão autorizar a entrega das mercadorias, desde que o declarante apresente um documento comercial ou administrativo adequado que contenha os principais dados relativos à remessa em causa, bem como uma garantia destinada, se necessário, a assegurar a cobrança dos direitos e demais imposições exigíveis’. Todas as formalidades de liberação



podem ser entendidas como todas aquelas passíveis de correções ou alterações cumpridas dentro dos prazos concedidos para tanto, que, aliás, são concedidos em várias oportunidades, como por exemplo, nos itens 3.13 (não dispor de todas as informações), 3.17 (não tiver os documentos), 3.24 (prorrogação da entrega da declaração de mercadorias), 3.27 e 3.28 (retificação a declaração).

Como exemplo, poderíamos citar uma importação onde consta um equívoco junto ao nome da importadora na embalagem do produto e que, em tese, poderia ser enquadrado como ocultação de sujeito passivo (Pizzaria Italiana ao invés de Itália Pizzaria). Ressalvadas algumas constatações sobre mercadorias proibidas (armas, cigarros, etc...), e, constatado algum erro de boa fé do importador ou até mesmo do exportador (e não fraude comprovada), lançando-se mão das agora 'facilitações' de comunicação entre aduanas e partes envolvidas via procedimentos tecnológicos, nos parece que a CQR vem ao encontro das necessidades de aquecimento comercial entre nações, permitindo a resolução deste tipos de questões de maneira rápida e segura.

O perdimento pode ainda ser entendido de uma maneira mais substancial, no item 3.45: 'No caso de as Administrações Aduaneiras procederem à venda de mercadorias que não tenham sido declaradas no prazo previsto ou em relação às quais a autorização de entrega não pode ser concedida e nenhuma infração tenha sido constatada, o produto da venda, feita a dedução dos direitos e demais imposições assim como de todas as despesas ou encargos inerentes, deverá ser entregue a quem a ele tiver direito ou, quando tal não for possível, mantido à sua disposição durante um prazo determinado'. Trata-se aqui, de um modo de destinação de mercadoria através da venda (alienação), que é uma das formas de se lidar com mercadorias que são objeto da pena de perdimento.

Com isso, se não foi a intenção da CQR corroborar expressamente com uma aplicação de pena de perdimento como medida punitiva, ela nos traz uma tentativa de se remediar (abrandar) tal pena com outras alternativas que visam a facilitação do comércio, sugerindo normas mais adequadas em controle aduaneiro.

No que diz respeito aos recursos, aqui sim a CQR traz orientação expressa quanto às possibilidades recursais e que, já sendo chanceladas pelo

nosso Congresso (aguardando decreto de promulgação), deverão interferir diretamente tanto no DL nº 1.455/76, quanto no Regulamento Aduaneiro, em especial no que diz respeito ao julgamento em Instância Única.

É o que vemos no Capítulo 10 e que trata dos Recursos em Matéria Aduaneira, lembrando que este capítulo vem no Anexo Geral, de adesão obrigatória. O item 10.2, reza que 'Qualquer pessoa que seja diretamente afetada por uma decisão ou omissão das Administrações Aduaneiras terá o direito de interpor recurso', sendo que no item 10.3, vemos que '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'.

Cabe lembrar que o Capítulo 2 do Anexo Geral, define recurso como sendo 'o ato pelo qual uma pessoa diretamente interessada e que se considera lesada por uma decisão ou omissão das Administrações Aduaneiras recorre a uma autoridade competente'.

Se questões como as de Marinoni (já anteriormente citado e de que o vocabulário recursos não foi utilizado pelo constituinte no seu sentido técnico e estrito), ainda possam ser motivos de debate, o item 10.4 da CQR é claro ao dispor que 'a legislação nacional deverá prever um direito de recurso em 1ª instância perante as Administrações Aduaneiras'. Nos parece claro aqui que a intenção de se enviar o 'recurso' para uma autoridade superior à que decidiu a demanda, vem ao encontro tanto do que dispõe o artigo 5º, inciso LV, da CF (aos litigantes... são assegurados o contraditório e ampla defesa...com os meios e recursos a ela inerentes...), como também ao encontro das disposições do DEC. Nº 70.235/1972, artigo 33, ou seja: 'Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão'.

Não bastasse haver previsão na CQR de recurso em primeira instância, esta ainda diz 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

(10.5)’, ou seja, previu-se uma espécie de recurso em Segunda Instância e que é previsto no artigo 37 do Dec. Nº 70.235/72 - CARF.

Soma-se a isto tudo o princípio do duplo grau de jurisdição já discutido e veremos que a previsão de julgamento em Instância Única disposta no parágrafo 4º, do artigo 27, bem como no Dec. 14455/76 (artigo 774, parágrafo 6º), estará flagrantemente contrária às disposições da CQR, sem contar que, não obtendo êxito, a parte afetada ainda poderá lançar mão das vias judiciais, o que, embora previsto no item 10.6 da convenção, encontra respaldo no inciso XXXV da CF - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

Como conclusão e, com a vinda do decreto de promulgação da CQR, temos que o objetivo de se assegurar a elaboração de normas adequadas em matéria de controle aduaneiro terá sido, pelo menos neste momento, alcançado, bem como veremos também aplicado o princípio que assegura às partes interessadas as vias recursais adequadas, o que certamente contribuirá para a simplificação e harmonização dos regimes aduaneiros.

## **5 – DAS PENALIDADES APLICÁVEIS E DOS REFLEXOS DA OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA ESFERA PENAL.**

Como esclarecimentos complementares e numa tentativa de se demonstrar uma regra geral, cabe ainda informar que a ocultação do sujeito passivo não só abrange consequências administrativas, aduaneiras e tributárias, mas também produz reflexos no âmbito penal.

Como espécies de penalidades, podemos destacar além da pena de perdimento da mercadoria, multas e sanções administrativas, sendo que, segundo o disposto no artigo 674 do RA, respondem solidariamente pela infração: I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie; IV - a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promova, de qualquer mercadoria; V - conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora; e VI - conjunta ou isoladamente, o

importador e o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

Na questão das multas, como o artigo trata basicamente sobre a ocultação na importação, temos que estas são aplicadas em percentual e sobre valor de tributo, sobre valor aduaneiro, sobre valor das mercadorias ou fixas, variando de 1% à 150% e de R\$5.000,00 à R\$50.000,00.

Caparroz<sup>27</sup> lembra ainda que 'a pena de perdimento converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro (100%) na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada ou tiver sido consumida ou revendida.'

Poderá haver ainda hipóteses de redução, como nos seguintes casos: - 50% ao contribuinte que, devidamente notificado, efetuar o pagamento no prazo legal de impugnação (redução de 40% no caso de parcelamento) e - 30% se o pagamento for efetuado dentro de 30 dias da ciência da decisão de primeira instância (redução de 20% no caso de parcelamento)

Quanto às sanções administrativas, estas vão de advertência, passando por suspensão (pelo prazo de até 12 meses), dos registros, licenças, etc., até o cancelamento ou cassação destes mesmos documentos.

Já no que diz respeito ao reflexo penal, isto se vê pelo disposto no artigo 740 do Regulamento Aduaneiro e que trata DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. Neste dispositivo tem-se expressa a determinação de que: 'Sempre que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar, no exercício de suas atribuições, fato que configure, em tese, crime contra a ordem tributária, crime de contrabando ou de descaminho, ou crimes em detrimento da Fazenda Nacional ou contra a administração pública federal, deverá efetuar a correspondente representação fiscal para fins penais, a ser encaminhada ao Ministério Público, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil'.

Esta representação está hoje regulamentada pela PORTARIA RFB Nº 1750, DE 12 DE NOVEMBRO DE 2018, que dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, sobre representação

---

<sup>27</sup> CAPARROZ. Roberto. **Comercio Internacional e Legislação Aduaneira**. 4ª Edição. São Paulo. Saraiva Jur.2017.

para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa.

Pois bem, no caso da ocultação aqui tratada, após finalizada a representação fiscal, esta é encaminhada ao Ministério Público Federal, que irá oferecer denúncia em face dos representantes das empresas apontadas e, possivelmente também contra os diretamente envolvidos, tipificando a violação pelo Código Penal, Capítulo III, que trata da falsidade documental, e, no artigo 299, assim dispõe:

“Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.”

Recebida a denúncia e, instaurada a competente ação penal, por obvio os denunciados terão o direito ao contraditório e ampla defesa, a fim de que se apure a autoria e materialidade, sendo que, ao final, será decidido pela condenação ou não.

Sendo a ação fundamentada no artigo 299 do Código Penal, cuja pena mínima cominada é de 1 (um) ano, tem-se que será autorizada a concessão do benefício previsto no artigo 89 da Lei 9.099/95 (acordo/suspensão), desde que preenchidos seus requisitos, senão vejamos:

Art. 89. Nos crimes em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido

condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena (art. 77 do Código Penal).

§ 1º Aceita a proposta pelo acusado e seu defensor, na presença do Juiz, este, recebendo a denúncia, poderá suspender o processo, submetendo o acusado a período de prova, sob as seguintes condições:

I - reparação do dano, salvo impossibilidade de fazê-lo;

II - proibição de frequentar determinados lugares;

III - proibição de ausentar-se da comarca onde reside, sem autorização do Juiz;

IV - comparecimento pessoal e obrigatório a juízo, mensalmente, para informar e justificar suas atividades.

§ 2º O Juiz poderá especificar outras condições a que fica subordinada a suspensão, desde que adequadas ao fato e à situação pessoal do acusado.

§ 3º A suspensão será revogada se, no curso do prazo, o beneficiário vier a ser processado por outro crime ou não efetuar, sem motivo justificado, a reparação do dano.

§ 4º A suspensão poderá ser revogada se o acusado vier a ser processado, no curso do prazo, por contravenção, ou descumprir qualquer outra condição imposta.

§ 5º Expirado o prazo sem revogação, o Juiz declarará extinta a punibilidade.

§ 6º Não correrá a prescrição durante o prazo de suspensão do processo.

§ 7º Se o acusado não aceitar a proposta prevista neste artigo, o processo prosseguirá em seus ulteriores termos.

Ao que parece, para a aplicação de tanto rigor e diversidade de penalidades, as altas cargas tributárias incidentes nos produtos comercializados e o excesso de formalismos e custos operacionais, são fatores que contribuem para as tentativas de fraude no sistema.

Porém, embora tenhamos uma legislação rigorosa e que está aliada a uma fiscalização criteriosa e quase sempre eficaz, visando impedir tais comportamentos e burlas, temos que em casos de ocultação do sujeito passivo que não se enquadrem em crimes de contrabando (importar mercadoria proibida) ou descaminho (tentativa de iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada ou consumo de mercadorias), poderiam sim ver aplicadas penalidades substitutivas à pena de perdimento e enquadráveis (cumulativamente ou não), numas das acima mencionadas,

como, aliás, já temos visto em decisões recentes e que serão objeto do próximo tópico.

## **6 – DO ENTENDIMENTO PREDOMINANTE EM INSTÂNCIAS SUPERIORES.**

Com intenção de facilitar o entendimento e após pesquisas junto a outros Tribunais, percebemos que as decisões proferidas junto ao TRF4<sup>28</sup>, representam uma síntese do que é aplicado nos Regionais a respeito do tema ocultação do sujeito passivo e pena de perdimento.

Embora em menor número, já que o rigor na apuração dos fatos que levam à instauração dos autos de infração quase não permitem interpretações contrárias, aliado ao fato que a parte autuada quase sempre não produz defesa oportuna e qualificada, vimos que, não sendo cabalmente comprovada a fraude em juízo, há sim decisões favoráveis à anulação desses autos e liberando-se as mercadorias a quem de direito, como, por exemplo, o decidido no TRF4, AC 5004140-21.2016.4.04.7101, PRIMEIRA TURMA, Relator ROGER RAUPP RIOS, juntado aos autos em 12/06/2019<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Disponíveis em: <[https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado\\_pesquisa.php](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php)>

<sup>29</sup> EMENTA: TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. PROCEDIMENTO COMUM. PROCESSO CIVIL. JULGAMENTO EXTRA PETITA. NULIDADE. FEITO PRONTO PARA JULGAMENTO - ART. 1.013, § 3º, II, CPC 2015. PENA DE PERDIMENTO. ART. 23, V, DECRETO-LEI 1.455/76. OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. 1. Constatado que a sentença não é congruente com os pedidos formulados na inicial, caracteriza-se julgamento extra petita que, por inobservância dos limites da demanda, é considerado nulo. Acolhida a preliminar arguida em apelação. 2. Nos termos do art. 1.013, § 3º, inciso II, do CPC 2015, estando o feito pronto para julgamento, pode o Tribunal, julgar, desde logo, o mérito. 3. A pena de perdimento do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 tem como pressuposto hipotético a ocultação do real responsável pela operação de importação, ou seja, quando a importação é feita por uma empresa e as mercadorias destinam-se a outra, que não aparece na importação, ou ainda, quando uma empresa importa com recursos de terceiro, que também não aparece na operação. 4. Em se tratando de tipo sancionador, descabe aplicação analógica, sendo forçoso concluir que os casos de irregularidade na constituição societária da empresa, com ocultação de sócio da pessoa jurídica, não se amoldam ao dispositivo legal. 5. In casu, a ocultação constatada pela Receita Federal não possui relação com a importação, mas com o quadro social da pessoa jurídica; o que não altera o fato de que a importação se deu de maneira regular, sob a modalidade direta e com a devida comprovação da origem dos recursos empregados na operação. 6. Nada obsta, todavia, que a Receita Federal, mediante procedimento no qual assegurado o contraditório e a ampla defesa, apure eventuais irregularidades na constituição do quadro social da empresa, vedado, contudo, que assim proceda durante a análise de Despacho de Importação e que sob esse fundamento aplique pena de perdimento em mercadorias importadas. 7. Julgado procedente o pedido inicial para anular o auto de infração lavrado, ante a inocorrência de fraude na importação que enseje a aplicação da pena de perdimento com base no artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76; liberando definitivamente as

Ainda em fase inicial de Procedimento Especial de Controle Aduaneiro – PECA, instituído pela INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1169, DE 29 DE JUNHO DE 2011, pode-se lançar mão o investigado do instituto do Mandado de Segurança, caso não se apontem indícios concretos de infração punível com a pena de perdimento ou haja recusa na liberação da mercadoria, como pode ser extraído da recente decisão no TRF4, 5006252-04.2018.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 16/05/2019<sup>30</sup>.

Não obstante, comprovada a fraude e corretos os meios de apuração, a ocultação do sujeito passivo e sua consequente pena de perdimento é seguramente aplicada aos casos levados às barras da justiça e que, em síntese, concluem: EMENTA: PERDIMENTO DE MERCADORIAS. OCULTAÇÃO DO ENCOMENDANTE. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976. Comprovada a ocultação do real encomendante de mercadorias importadas, impõe-se aplicar a pena de perdimento, prevista no art. 23, V, do Decreto-lei 1.455, de 1976. (TRF4, AC 5010049-86.2017.4.04.7108, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 12/06/2019).

Questão que ainda pode gerar discussões, mas que os Tribunais veem aplicando com mais segurança, diz respeito à possibilidade de caução para liberação de mercadoria, já em fase de procedimento especial (PECA), e que vem fundamentada também na IN nº 1169/11, já mencionada no item 4 acima. Há entendimento majoritário que permite, na forma do seu art. 5º-A desta instrução normativa, a liberação das mercadorias mediante garantia/caução antes do fim do procedimento, como a que se destaca pela decisão do TRF4,

---

mercadorias importadas, com restituição à parte autora, após o trânsito em julgado, da caução oferecida.

<sup>30</sup> EMENTA: TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. INSTAURAÇÃO DE PECA. IN RFB 1.169, DE 2011. MOTIVAÇÃO. É pressuposto para a instauração de Procedimento Especial de Controle Aduaneiro - PECA - a demonstração concreta da existência de indícios de infração punível com a pena de perdimento. Por consequência, para fins de instauração do PECA não basta que a autoridade aduaneira invoque como fundamento legal uma das situações previstas no art. 2º da IN RFB nº 1.169, de 2011: deve apontar, concretamente, indícios de infração punível com a pena de perdimento. Agiu acertadamente, portanto, a juíza da causa ao conceder o mandado de segurança para, reconhecida a ilegalidade parcial do PECA, determinar seja sanado o vício de motivação do ato de instauração do procedimento, com a apresentação do substrato fático que lastreia as suspeitas de ocorrência de irregularidades indicadas pela fiscalização.



AC 5022585-31.2018.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 16/05/2019<sup>31</sup>.

Outra questão que se destaca é sobre a possibilidade de restituição ou compensação do Imposto de Importação, do IPI, da COFINS-Importação e do PIS-Importação, conforme disposto no artigo 1º, §4º, III, do Decreto-Lei nº 37/66 e artigo 2º, III, da Lei nº 10.865/2004, e artigos 71, III, e 250, ambos do Regulamento aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) e previsto na decisão - TRF4, AC 5011689-52.2016.4.04.7208, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 24/04/2019<sup>32</sup>.

Nos casos encontrados junto ao Superior Tribunal de Justiça<sup>33</sup>, vimos que a maioria dos recursos se viram diante da usualmente aplicada Sumula 7, e levaram à seguinte conclusão (improvemento): Que a revisão de entendimentos, a fim de reconhecer como indevida a pena de perdimento aplicada com fundamento no art. 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/76, demandaria reexame de provas, o que, efetivamente, encontra óbice na Súmula 7/STJ. É o que pode se extrair do Processo AgInt no AREsp 236506 / SC AGRADO INTERNO NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0205253-6<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> EMENTA: ADUANEIRO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. INSTAURAÇÃO DE PEÇA. IN RFB 1.169, DE 2011. ILEGALIDADE DA MOTIVAÇÃO AFASTADA. SUSPEITA DE IRREGULARIDADE CONFIGURADA. LIBERAÇÃO DA MERCADORIA. POSSIBILIDADE. 1. Não há falar em ilegalidade na instauração de Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, com fulcro na IN 1169/2011, na hipótese de terem sido elencadas suspeitas de irregularidade puníveis com a pena de perdimento. 2. A impetrante não apresentou prova pré-constituída apta a afastar de plano as suspeitas levantadas pelo Fisco, que não podem ser descartadas sumariamente, ausente qualquer investigação mais aprofundada, prerrogativa esta que é assegurada à Administração. 3. Deve, pois, ser assegurada a continuidade da investigação administrativa. 4. Viável a liberação das mercadorias mediante prestação de caução.

<sup>32</sup> EMENTA: TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. MERCADORIA. PENA DE PERDIMENTO. RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INCIDENTES NA OPERAÇÃO. 1. A interposição fraudulenta de terceiros em operação de comércio exterior enseja a retenção da mercadoria para fins de aplicação da pena de perdimento, nos termos da legislação aduaneira vigente. 2. A decretação da pena de perdimento afasta a incidência do Imposto de Importação, do IPI, da COFINS-Importação e do PIS-Importação, consoante o disposto no artigo 1º, §4º, III, do Decreto-Lei nº 37/66 e artigo 2º, III, da Lei nº 10.865/2004, e artigos 71, III, e 250, ambos do Regulamento aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), gerando o direito à repetição de eventuais valores pagos. 3. Ônus da sucumbência ajustados.

<sup>33</sup> Disponível em:

<[https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=PENA+DE+PERDIMENTO+OCULTA%C7%C3O+SUJEITO+PASSIVO&tipo\\_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURÍDICO&p=true](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=PENA+DE+PERDIMENTO+OCULTA%C7%C3O+SUJEITO+PASSIVO&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURÍDICO&p=true)>

<sup>34</sup> Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRADO INTERNO NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA E DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS E MATERIAIS. IMPORTAÇÃO

Em curtíssima análise, estes são os principais temas discutidos em nossos Tribunais sobre a ocultação do sujeito passivo e pena de perdimento e, para não se excluir o Supremo Tribunal Federal, reportamo-nos ao tema já ventilado no item 4.1, com destaque para Acórdão proferido no Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 79.785-7, que entendeu por ser constitucional o julgamento em Instância Única, nada se pronunciando quanto ao tema perdimento.

## **7 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.**

Ao final do presente estudo, podemos concluir, portanto, que o ato de se encobrir ou esconder o real adquirente (importador) ou qualquer responsável pela introdução de mercadorias de origem estrangeira ou não em território nacional, é ato infracional caracterizado como dano ao Erário, sendo isso denominado aos olhos da legislação, como ocultação do sujeito passivo.

Esta ocultação traz como consequência uma sanção de natureza expropriatória e que visa à declaração da perda de bens do particular em favor do Estado.

---

FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL EXPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO. DECRETO-LEI 1.455/76. REEXAME DE PROVAS. NECESSIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno interposto contra decisão publicada em 17/10/2016, que, por sua vez, julgara recurso interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73. II. Os autos versam sobre ação anulatória cumulada com pedido de indenização, mediante a qual a ora agravante, empresa que tem por objeto social a importação e distribuição de pneus, busca: a) anular o ato administrativo que decretara a aplicação de pena de perdimento de mercadorias que teriam sido importadas irregularmente; e b) condenar a União ao pagamento de indenização por danos morais e materiais. III. O art. 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/76, com a redação determinada pela Lei 10.637/2002, estabelece a aplicação da pena de perdimento, no caso de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação de importação ou exportação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, caso dos autos, conforme delineado pelas instâncias ordinárias. IV. O art. 33 da Lei 11.488/2007, por sua vez, cuida de hipótese diversa, ao preconizar o pagamento de multa de 10% (dez por cento) sobre o valor acobertado, quando a pessoa jurídica ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários. V. O Tribunal de origem assentou que haveria provas, nos autos, de que a importação em debate deu-se mediante fraudulenta triangulação, com o propósito de ocultar o real vendedor (exportador), e, a partir disso, praticar preços subfaturados na importação. A revisão desse entendimento, a fim de reconhecer como indevida a pena de perdimento aplicada com fundamento no art. 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/76, com a redação determinada pela Lei 10.637/2002, demandaria reexame de provas, o que, efetivamente, encontra óbice na Súmula 7/STJ. VI. Agravo interno improvido.

Não obstante podendo ser aplicáveis os princípios do contraditório e ampla defesa, razoabilidade e duplo grau de jurisdição, esta ocultação e sua penalidade ainda são vistas (por expressa disposição legal), como dano ao Erário, porém, viu-se que este dano há que ser cabalmente comprovado (ônus do Estado), sob pena de o auto de infração ser considerado nulo.

O processo administrativo para apuração desta infração e que se inicia com um especial denominado PECA - Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, constitui fase crucial para o importador, já que poderá determinar se ao final da operação ele estará na posse ou não dos bens, haja vista a possibilidade de liberação mediante apresentação de garantia.

Quanto à constitucionalidade tanto da pena de perdimento por ocultação do sujeito passivo, quanto ao julgamento em instância única, pode-se concluir que tanto um quanto outro podem ser questionados do ponto de vista constitucional, embora ainda hoje não tenhamos nenhuma decisão predominante e específica neste sentido nas Instâncias Superiores.

O primeiro (pena) por não dispor a CF/67 sobre dano ao erário causado por ocultação do sujeito passivo, mas tão somente quanto ao dano Erário tributário; sendo a ocultação do sujeito passivo somente introduzida como dano ao Erário em 2002, na vigência da CF/88, quando não mais se admite o perdimento por dano ao Erário. O segundo (instância única), haja vista as disposições do artigo 5º, inciso LV, da CF e as disposições do DEC. Nº 70.235/1972, aliados ao princípio do duplo grau de jurisdição e as disposições que serão introduzidas pela Convenção de Quioto Revisada.

Com a entrada em vigor da Convenção de Quioto Revisada, cremos que a pena de perdimento aqui estudada e sua forma de julgamento administrativo sofrerão forte impacto e tendem a sofrer revisão, o que continuará garantindo ao Estado um amplo reparo pelas violações eventualmente constatadas e, ao empresário importador, maiores possibilidades de defesa e estudos logísticos jurídicos e operacionais para que sua atividade empresarial não seja prejudicada em casos de equívocos de boa fé, o que afastaria, inclusive, responsabilidades penais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ABUD, Jorge Lima. **Interposição Fraudulenta de Terceiros em Comércio Exterior**. E-book. Clube de Autores. 2013.

BARBIERI, Luiz Eduardo G. **A PROVA DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE PESSOAS NO PROCESSO BARROSO**, Luis Roberto. **Temas de direito constitucional**, Tomo, III, p. 48-49.

CAPARROZ. Roberto. **Comercio Internacional e Legislação Aduaneira**. 4ª Edição. São Paulo. Saraiva Jur.2017.

DALARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**, 2ª Ed. Atualizada. São Paulo. Editora Saraiva. 1998.

DF CARF MF. Processo 10314.725106/2012-8, Acórdão 3403-002.842. Relator ROSALDO TREVISAN – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária. Sessão do dia 25 de março de 2014. Data de Publicação: 14/04/2014

FOLLONI, André Parmo. **PENA DE PERDIMENTO NO COMÁRCIO EXTERIOR E DANO AO ERÁRIO: INTERVENÇÃO ESTATAL INCONSTITUCIONAL NO FUNCIONAMENTO DA ECONOMIA**. Temas Atuais de Direito Aduaneiro - Volume II. Coordenador Rosaldo Trevisan. Lex. 2015.

JUNIOR, Remy Deiab. **Ocultação do Real Sujeito Passivo na Importação e a Quebra da Cadeia de Recolhimento do IPI**. Foz do Iguaçu, 2010.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Tutela Antecipatória, julgamento antecipado e execução imediata da sentença**, 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.1997. p 217-218.

NAVARRO. Carlos Eduardo de Arruda. **Ocultação do Sujeito Passivo na Importação Mediante Interposição Fraudulenta de Terceiro**. São Paulo. 2016.

Sá Porto, Paulo. (2014). A Modernização da Aduana Brasileira e a Convenção de Quioto Revisada. *Política Externa*. 23. 99-112.

STF - RHC: 79785 RJ, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 15/08/2000, Data de Publicação: DJ 30/08/2000 P – 00063

TÔRRES, Heleno Taveira. *Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias*, in:

TREVISAN, Rosaldo (Coord). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. P 230.

TREVISAN, Rosaldo. **O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E O DIREITO ADUANEIRO INTERNACIONAL**. Aduaneiras/Lex. São Paulo, 2018.

TREVISAN. Rosaldo. *DIREITO ADUANEIRO NO BRASIL: A HORA E A VEZ...*, p. 26.

**TRIBUTÁRIO**. Ensaios de DIREITO ADUANEIRO. Coordenadores Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segalla Reis. Intelecto Soluções Inteligentes. São Paulo, 2015.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 52

ZANELATO FILHO. Paulo José. **A (in)constitucionalidade da Pena de Perdimento Aduaneira**. Curitiba, 2015.