

CARTILHA DE DIREITO ADUANEIRO

**COORDENADOR – AUGUSTO FAUVEL DE MORAES – PRESIDENTE DA COMISSÃO
DE DIREITO ADUANEIRO DA OAB/SP E FELIPPE ALEXANDRE RAMOS BREDA**

1. DIREITO ADUANEIRO

O Direito Aduaneiro é disciplina antiga que recebe pouca atenção e estudo. O interesse em tal ramo do Direito despertou com o fenômeno da globalização mundial e a crescente unificação dos mercados mundiais em blocos econômicos. O seu surgimento dá-se por breve análise da história mundial e do comércio entre os povos.

Hoje em dia a situação é mais complexa, pois se tem um comércio exterior bem desenvolvido. Isso torna imprescindível a criação de normas para regulamentar a entrada e saída de produtos, mercadorias, pessoas, em um país. Para isso existe o Direito Aduaneiro, que é um conjunto de normas jurídica que regulamenta a política aduaneira.

Para a elucidar melhor o conceito, é necessário se voltar a leitura ao texto constitucional, o qual traz a base do ordenamento jurídico. Dessa forma, o artigo 237 da Constituição da República traz o seguinte enunciado: “A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda”. Isso inclui não apenas o comércio de bens com o estrangeiro, mas também o ingresso, sem conotação comercial, de pessoas e bens. Sendo assim, é o Ministério da Fazenda que tem a competência para fiscalizar e controlar o comércio exterior.

Bem como no art. 22, inciso VIII, diz que é de competência da União a criação de normas referentes ao comércio exterior. Essas normas criadas pela União acerca da política aduaneiro é o que se pode dizer, “a priori”, de Direito Aduaneiro.

No entanto, o consenso sobre a existência de um direito autônomo não é pacífica entre os autores que estudam esse assunto. A questão mais importante é saber definir o regime jurídico a ser aplicado, se próprio ou genérico.

A classificação em ramo autônomo poderia receber outra nomenclatura, pois classificar, como bem cita o Prof. Roque Antonio Carrazza (Curso de Direito Constitucional Tributário), tem cunho subjetivo e depende do objeto de referência. Se analisar pelo ponto de vista legal o direito não pode ser dividido, pois os diversos ramos se comunicam entre eles como se fossem vasos sanguíneos do corpo humano.

Diferente não é o Direito Aduaneiro. Principal enfoque de sua regulação é disciplinar a relação entre Estado e cidadão decorrente do tráfego de bens e pessoas, com ou sem conotação comercial. Dessa matriz primordial, vislumbra-se, de pronto, o choque de princípios fundamentais a uma República: o direito do Estado em fiscalizar e aplicar a lei, e o do contribuinte em seu direito de propriedade e ao livre exercício de atividade econômica.

Enquanto o Estado só age conforme a lei – verdadeira utopia -, ao cidadão só se proíbe por meio daquela. Leitura das várias matérias que são tratadas pelo Regulamento Aduaneiro facilmente demonstrar o caráter multidisciplinar da matéria, que envolve os mais diversos ramos do direito e ciências outras.

Sendo assim, o objeto do Direito Aduaneiro identifica-se no resguardo dos múltiplos interesses públicos do Estado com à saúde, à segurança, o meio ambiente, à economia, à política e afins, os chamados interesses primários (difusos) - de que efetivamente deveria o Estado se ocupar -, decorrentes do controle dos fluxos de pessoas e bens em seu território.

Portanto, por possuir o Direito Aduaneiro arsenal de relações jurídicas com os mais variados objetos e envolvendo outros ramos jurídicos e ciências, justifica-se seu estudo enquanto ciência autônoma com peculiaridades e regimes próprios.

2. Tributos na Importação.

Nota-se a forte ligação do Direito Aduaneiro com o Direito Tributário. O fato fenomênico de se importar bens atrai a incidência de inúmeros tributos em cascata, cujas bases de tributação adotam a mesma realidade, incidindo umas sobre as outras (imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, PIS/COFINS-importação, ICMS-importação, Cide-importação).

Ainda que se argumente ser a tributação em Comércio Exterior regulatória (extrafiscal), voltada a fins públicos mais nobres, o interesse arrecadatório ocupa função primordial.

Dessa forma, para se entender a tributação no Comércio Exterior deve-se partir da definição do que seja o Valor Aduaneiro, base da incidência de todos os tributos em Aduanas.

O valor aduaneiro foi definido por meio do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994 (Acordo de Avaliação

Aduaneira), acordo multilateral do qual o Brasil é signatário, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/94 e promulgado pelo Decreto Executivo nº 1.355/1994.

Aludidas normas possuem *status* de Lei Ordinária e estabelecem as normas fundamentais sobre valoração aduaneira no Brasil.

A definição jurídica de valor aduaneiro para o Direito brasileiro conferida pelo GATT determina que o valor aduaneiro é: “o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação.”.

No acordo do GATT foram feitas ressalvas, pelas quais os países signatários poderiam incluir no conceito de valor aduaneiro os custos necessários para a realização da importação, como aqueles com transporte, carga, descarga e seguro. As famosas expressões custo (*cost*), frete (*freight*) e seguro (*insurance*).

Por essa ressalva foi que o Brasil adotou o valor aduaneiro com a inclusão dos custos inerentes à importação, que prevê a inclusão dos custos com o transporte da mercadoria importada até a entrada no território aduaneiro, dos gastos relativos à carga, descarga e manuseio associados ao transporte, acrescidos ainda do seguro da mercadoria durante essas operações.

Daí que o valor aduaneiro da mercadoria é encontrado a partir do seu valor FOB (*Free on Board*), acrescido dos valores do frete e seguro internacionais, convertendo-se esses valores para Reais, por meio da taxa de câmbio do dia do registro da importação.

Pode-se dizer que são seis métodos para se verificar o valor aduaneiro das mercadorias importadas. É primordialmente definido pelo valor de transação comercial, que é o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, com os ajustes e exclusões permitidos pelo GATT.

O preço efetivamente pago compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar como condição da venda das mercadorias e não necessariamente feitos em dinheiro.

Logo, toda e qualquer forma de pagamento indireto que eventualmente seja realizado é parte integrante do valor aduaneiro, conste ele ou não da fatura comercial apresentada à autoridade aduaneira.

Dessa forma, o valor aduaneiro da mercadoria não se confunde com o valor faturado nem com o valor para fins de licenciamento das importações, embora muitas vezes estes possam ter o mesmo valor.

O valor aduaneiro das mercadorias importadas significa o valor das mercadorias para fins de incidência de direitos aduaneiros *ad valorem* (percentual) sobre mercadorias importadas.

Assim, definido o que seja o valor aduaneiro, facilmente será compreendido a dinâmica da tributação aduaneira, apontando singela sistematização das principais exações.

3.Procedimentos Especiais de Fiscalização.

Quem atua no Comércio Exterior submeter-se-á aos Procedimentos Especiais de Fiscalização no âmbito Aduaneiro.

A adoção de procedimentos especiais no Comércio Exterior surgiu no ordenamento jurídico com a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001, (art. 68), vigente por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/01.

A Emenda Constitucional em referência é famosa porque veio para acabar com a farra das reedições das Medidas Provisórias, tendo sido contrabandeada a inserção de diversos temas outros estranhos ao seu objeto.

E a adoção de procedimentos de fiscalização no Direito Aduaneiro foi um desses contrabandos.

Serão eles adotados quando *“houver indícios de infração punível com a e pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização”* (art. 68, Medida Provisória nº 2.158-35/01).

Referidos procedimentos, como se nota da norma, serão disciplinados pela Receita Federal do Brasil.

De pronto evidenciamos que aludida autorização é temerária, na medida em que o campo regulamentar no campo do Direito pátrio a isso não permite.

É cediço que os regulamentos, instruções normativas (norma que regula a atividade *interna corporis* da Administração) e congêneres não de servir apenas para o fiel cumprimento das Leis. Jamais para inovar a ordem jurídica e criar situações não previstas pela Lei, diante da tipicidade fechada que vige em matéria tributária. Também não podem repetir a legislação sob pena de inocuidade. Disciplinam apenas o fiel cumprimento das Leis em atenção aos princípios da legalidade e da igualdade, razões maiores da existência do poder regulamentador do Executivo.

As Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil de números 1169/11 e 228/02 são a regulamentação que disciplinam os aludidos procedimentos.

A IN 1169/11 diz de perto com a carga (preço, classificação fiscal e toda e qualquer irregularidade passível de aplicação da pena de perdimento à mercadoria), que pode ou não culminar em fiscalização severa à empresa (aplicação da IN 228). A In 228 fiscaliza a empresa importadora e sua capacidade financeira para atuar no Comércio Exterior.

Assim, entendemos, a nosso sentir, ser incabível à Instrução Normativa criar procedimento especial com prazo de retenção em descompasso com a realidade dinâmica do Comércio Exterior, em que as operações são realizadas em dias ou horas.

O prazo de duração dos aludidos procedimentos podem durar em até 180 (cento dias). Prazo este muito superior aos previstos pela lei específica que rege o processo fiscal no âmbito da Administração Federal (art. 7º, e 7, § 2º, do Dec. 70.235/72) que prevêem procedimento especial com prazo inferior aos das referidas INs 1169/11 e 228/02, de apenas 60 (sessenta) dias, prorrogável por igual período, desde que justificada a prorrogação.

Alguns doutrinadores defendem um regramento próprio ao Direito Aduaneiro, não sujeito a regras específicas de Direito Tributário, em pretexto da soberania nacional (art. 327, da CF).

Contudo, sempre viva a lição do mestre Francisco Carnelutti, ainda aventada na década de 30, sobre o principal problema do Direito Tributário, a tríplice função estatal, já que o Estado é criador da obrigação, credor dela mesma, e ainda o juiz da lide fiscal (James Marins. Direito Processual Tributário Brasileiro).

Não obstante as regras inerentes ao procedimento administrativo fiscal mitigarem toda e qualquer irregularidade no procedimento, atendendo sobremaneira o interesse público, as garantias e direitos fundamentais deverão prevalecer, razão pela qual propugnamos por um maior abreviamento no prazo hoje existente para a conclusão dos procedimentos especiais de controle aduaneiro previstos pelas INs 206 e 228.

Salvo posições respeitáveis em contrário, reputamos ambas as INs 228 e 1169 ilegais, pois extrapolam o conteúdo da lei que pretenderam regulamentar.

A IN 1169/11 quando prevê o perdimento com base no preço (subfaturamento) e na errônea classificação fiscal. E a IN 228, ao determinar a apreensão ou retenção de mercadorias, com a interrupção do desembaraço aduaneiro.

4.As infrações e os Crimes Aduaneiros

A sanção é ato que se volta contra o querido pela norma jurídica, na lição do mestre de Viena (Kelsen, Teoria Pura do Direito).Assim, a infração jurídica cuida

exatamente do comportamento contrário ao previsto pela norma como regra de conduta a ser seguida, imputando ao infrator uma sanção (pena) - norma jurídica maior-, pela qual o Direito mostra toda a sua força, a coercibilidade.

Dependendo do ramo jurídico que se trate, teremos uma infração de natureza administrativa, civil, penal etc.

Nesse sentido, as infrações aduaneiras são gênero, cujas espécies serão: infração aduaneiro-tributária; infração aduaneira-não-tributária e infração aduaneira de caráter misto.

Todas elas podem derivar de um único fato e desencadear sanções de naturezas diversas, aplicadas cumulativamente, o que é inadequado, desnecessário e injusto (proporcionalidade em sentido estrito).

Sempre se doutrinou que no campo das penalidades a mais grave é a que deve prevalecer e absorver as mais brandas.

Nesse panorama, o Direito Aduaneiro comporta inúmeras infrações decorrentes do ingresso de bens e pessoas.

Na relação aduaneira poderíamos adotar três principais relações jurídicas, lembrando a posição da prof. Regina Helena em sua recente e abalizada obra (Curso de Direito Tributário). São elas (i) relação jurídicas de cunho formal (fazer ou deixar de fazer algo em virtude do interesse da fiscalização e arrecadação); (ii) relação jurídica de dar (pagar tributos); e (iii) relação jurídica sancionadora (aplicação de penalidades decorrentes de infrações).

A última relação jurídica, a sancionadora, é a que abordaremos singelamente. Identifica-se nas infrações relativas ao valor aduaneiro a maior polêmica a se estudar, pois de um só fato atrair-se-ia, em tese, a incidência de diversas relações jurídicas sancionadoras (administrativa, tributária e penal).

A cobrança de tributo pelo fato signo importação, consequência e eventualmente efeito dos cuidados com os interesses primários, é a principal ocupação atual do Direito Aduaneiro no campo das infrações.

Principal pergunta de todo aquele que importa ou exporta é como eliminar a carga tributária, redundando-se nesse espectro o amesquinamento do Direito Aduaneiro, infelizmente.

Nesse sentido, o comércio exterior tem um efeito principal de que, ao se importar, pagam-se tributos. E como se pagam.

É sabido que a prática comercial tem regras próprias dissonantes da realidade fiscal. Leve-se ao exemplo o Lucro Real das empresas, o contábil e o fiscal, que andam em universos paralelos, cada qual em sua realidade, a bem do fisco, claro.

Historicamente é indissociável a função de guarda do passo da fronteira (extrafiscalidade) com as do arrecadador ou coletor de tributos.

Em razão desse fenômeno histórico, restou a idéia premente de que o controle aduaneiro tinha por finalidade a arrecadação de recursos ao Erário, pelo quê o estado encheria à burra seus cofres.

Tudo à época do mercantilismo, em que os impostos aduaneiros assumiam caráter extrafiscal não desnaturado de sua qualificação como exação fiscal.

Nos dias de hoje, a necessidade de arrecadação do governo e do controle da balança comercial demanda atenção especial dos tributos na importação.

Diante da regra universal de que o valor aduaneiro - aquele sobre o qual recairão os tributos – é o valor da transação comercial de compra e venda, acrescido do valor pago com o frete e seguro, muito divergência tem surgido entre fisco e contribuinte.

Essas divergências são o ponto de partida de todas as infrações aduaneiras, pois será sempre uma classificação fiscal errônea, a ausência de uma informação, o desvio de finalidade de um regime especial, um equívoco de interpretação na aplicação das regras legais, independente da intenção do agente (dolo), motivo para reprimenda (sanção).

O perdimento de bens é a sanção máxima no Direito Aduaneiro, implica na perda de bens em processos administrativos de instância única a cargo da própria autoridade que supostamente constatou a infração. As hipóteses para a sua aplicação ora são reais, ora são fictícias (art. 689 e seg. do Dec. 6.759/09, Regulamento Aduaneiro). É figura jurídica híbrida, cujo objeto jurídico sanciona e repara - este à suposta lesão ao erário.

Não raro, entendimentos diversos entre contribuintes e fisco quanto ao valor aduaneiro, ou seja, o valor efetivo da transação comercial pela compra e venda de mercadorias, enseja acusação de subfaturamento, que levaria ao enquadramento no crime de descaminho (iludir no todo ou em parte o pagamento de tributos devidos com a importação).

O móvel delituoso do agente infrator das fronteiras, certamente, é introduzir ou retirar do território mercadorias com o intuito de não pagar tributos (descaminho) ou, ainda, introduzir ou retirar àquelas proibidas de entrada ou saída do território (contrabando).

Tais situações, portanto, são modos de burlar o controle aduaneiro, cujo *modus operandis* se diversifica (descaminho ou contrabando).

O descaminho é a mais comum infração aduaneira. Não obstante ser o descaminho a subtração ao controle aduaneiro visando a eliminar o encargo fiscal, com ofensa ao Erário, diante da subtração dos recursos financeiros devidos ao caixa do Estado, meras irregularidades formais e documentais são o principal motivo de acusação tão grave.

O tributo, em Aduanas, determina-se à vista da declaração de valor e da identificação da alíquota a ser aplicada.

Esse último elemento – a alíquota – é determinada pela classificação da mercadoria no código tarifário (TEC), ou pela prevalência de acordos comerciais e tarifários que tenham avençado, para a espécie, alíquotas diferenciadas.

A fatura comercial, então indicativa do preço da mercadoria na condição comercial, não é necessariamente representativa do valor aduaneiro (suporte da incidência), definido este pelo preço declarado ajustado por inclusões e exclusões (artigo 8º do Acordo de Valoração – GATT).

Pode-se, à vista dessa tentativa de classificação, correlacionar a infração com o tipo de ofensa à ordem jurídica.

Se a infração for identificada como aduaneiro-tributária, a conduta será tida como ofensa ao erário público, hipótese que, nos casos mais gravosos, contempla o descaminho de direitos e a sonegação.

Logo, se a infração aduaneiro-tributária mantiver nexos de identidade com a infração-tributária, isto é, se a conduta infracional ofender o Erário, traduzindo-se em impostos declarados e não pagos, não declarados, inadimplências, obrigações tributárias acessórias descumpridas e outras situações nesse sentido, o campo de apuração, determinação e exigência será o do Processo Administrativo Fiscal, sem necessidade e cabimento a aplicação da pena de perdimento ou apuração da prática de crimes.

Não se pode permitir, em nome do Estado de Direito, atribuir-se à Aduana o poder de qualificar o dano generalizado, a ponto de se lhe permitir punir com o perdimento infrações tipicamente fiscais.

Daí que incabível pretender-se mera rusga quanto à diferença de preços torne-se a principal causa para a acusação de subfaturamento e inculpação ao auspício da prática de descaminho pela apresentação de documento falso (a alegada falsidade seria o valor inserto quanto ao preço, aquém daquele entendido pela fiscalização).

Acusações essas que implicam em outras gravíssimas, como a evasão de divisas, a sonegação fiscal, a falsificação de documentos e afins.

É fato consabido que as condutas infracionais-tributárias são sancionadas com multas e cominações legais que não de ter uma base de cálculo, normalmente, o valor do imposto ou da mercadoria.

A determinação do *quantum* é, pois, fundamental para a incidência da norma sancionatória, que a partir daí passa a ter um caráter punitivo.

Desde a Roma antiga a relação tributária passou a ter natureza patrimonial. O não recolhimento de tributos, seja porque foram sonegados, omitidos ou esquecidos, envolve obrigação de dar, a ser sentida pelo inadimplente em seu patrimônio.

As sanções extrapatrimoniais são rechaçadas por nosso ordenamento conforme o Supremo já por mais de uma oportunidade manifestou (Súmulas nºs. 70, 323 e 547, do STF).

Aliás, o próprio perdimento de bens, na seara aduaneira, tem por finalidade ressarcir o erário e, concomitantemente, castigar o infrator: *“A histórica perda de bens ou mercadorias, como sanção fiscal, tem natureza jurídica mista. Objetiva ao mesmo tempo ressarcir o erário – caráter compensatório – e castigar o infrator – caráter repressivo”.* (Rony Ferreira, in *Importação e Exportação do Direito Brasileiro, obra coordenada por Vladimir Passos de Freitas, Ed.Revista dos Tribunais, 2004, pgs. 168 e segs.*)

Assim, torna-se inaceitável, a senso jurídico, possa um procedimento fiscal ou aduaneiro que pretenda inquirar ao contribuinte a prática de um Dano ao Erário levar em conta acusação da prática de diversas fraudes pela simples divergência quanto ao preço dos bens importados que redundariam no pagamento de tributos, em ausente qualquer prova de fraude e intenção.

O Dano ao Erário é um efeito cuja causa eficaz é a má-conduta tributária, competindo à autoridade fiscal obrigatoriedade na determinação da intensidade do dano e a intencionalidade da ação infracional, por meio do competente lançamento fiscal e a cobrança da diferença de tributos, jamais a pena de perdimento e a representação fiscal para o fim de iniciar eventual ação penal.

O Dano ao Erário é resultado de ofensa patrimonial, de natureza tributária ou financeira, devendo ser ressarcido pelo infrator na exata medida do dano infligido, acrescido das multas e cominações de lei.

Tudo porque toda e qualquer sanção de perdimento por Dano ao Erário é suscetível de ser elidida, nas esferas administrativa e penal, pelo pagamento do tributo. O que demonstra, aliás, seu caráter de ressarcimento e castigo, pelo acréscimo das cominações de lei.

Deveras, ainda é de se ressaltar que, caso a infração cometida tenha por núcleo quaisquer condutas tipificadas na Lei n 8.137/90 (artigos 1º e 2º), que trata dos crimes tributários, obrigatório se torna a definição do valor atribuído de dano, pois o pagamento a qualquer tempo do tributo subtraído comporta o benefício da extinção da punibilidade.

O que se nota, nessa briga entre fisco e contribuintes, é uma ação estatal voltada à aplicação da penalidade de perdimento e o posterior leilão das mercadorias. Ou

seja, a arrecadação pelo fisco de forma indireta, mediante os recursos advindos da venda dos bens, que são arrematados com preço muito inferiores aos reais.

Conclusão

O Direito Aduaneiro é ramo autônomo multidisciplinar e extremamente complexo. Os tributos incidentes pelas operações de Comércio Exterior são burocráticos e têm apenas apregoada natureza extrafiscal, incidem sobre uma mesma realidade e empatam nosso desenvolvimento econômico e tecnológico frente a Países com tributação mais simplificada e efetivamente regulatória (extrafiscal).

Os regimes aduaneiros especiais visam ao interesse primário do Estado e ditam de perto com relevantes interesses nacionais, não sendo mero favor fiscal (desoneração) ou simples aperfeiçoamento da logística das operações de comércio exterior.

Os procedimentos Aduaneiros Especiais, por mexerem com direitos sensíveis e fundamentais do cidadão (liberdade e propriedade), devem ser adotados com *cum grano salis*.

As infrações aduaneiras são mistas e envolvem conseqüências administrativas, tributárias e penais que podem levar ao odioso *bis in idem* (sanção dupla por um único fato) e devem rigorosamente observar o resguardo dos efetivos interesses jurídicos tutelados.

Por fim, cumpre destacar que se trata de área do direito com inúmeras oportunidades aos operadores do direito e devido a globalização e ampliação de litígios no comércio internacional será imprescindível a atuação de profissionais especializados.