

**INFRAÇÕES E PENALIDADES NO ÂMBITO ADUANEIRO:
UMA REVISÃO SOBRE O SISTEMA.**

INFRACTIONS AND PENALTIES ON CUSTOMS LAW: A SYSTEM REVIEW

Bruno Eduardo Budal Lobo¹

RESUMO: Neste trabalho, promoveu-se a avaliação e construção da conceituação de infrações e penalidades aduaneiras. Abordou-se de maneira objetiva, utilizando-se do método indutivo, a forma pela qual o ordenamento jurídico brasileiro constitui em mora o administrado pela inobservância de determinadas normas procedimentais. De forma complementar, intentou-se a discussão acerca da observação da norma infracional a partir do contexto de construção da norma jurídica em sentido estrito, composta pelas suas duas faces: a norma primária e secundária. Na decomposição da norma objetivou-se a redução da complexidade para o intérprete pela divisão em elementos que permitam uma melhor definição da hipótese e do consequente normativo ao identificar-se onde se enquadra a infração e a penalidade. Conceituou-se os dois institutos com a abordagem às espécies, aplicação e restrição. Ao final, observou-se a necessidade de análise da reincidência excessiva dos administrados às penalidades e a possível ausência da sua finalidade pedagógica.

Palavras-chave: aduaneiro; infrações; penalidades; norma jurídica em sentido estrito; dolo; culpa.

ABSTRACT: In this work we developed the evaluation and conceptualization of customs infractions and penalties. The way in which the Brazilian legal system constitutes in arrears what is administered due to non-compliance with certain procedural rules was approached objectively and with the inductive method approach. In a complementary way, a discussion was attempted about the observation of the infraction rule from the context of construction of the legal norm in the strict sense, composed by its two faces: the primary and secondary norm. In the decomposition of the norm, the objective was to reduce the complexity for the interpreter by dividing it into elements that allow a better definition of the hypothesis and the consequent normative by identifying where the infraction and the penalty fit. The two institutes were conceptualized with the approach to species, application and restriction. In the end, there was a need to analyze the excessive recidivism of those administered penalties and the possible absence of their pedagogical purpose.

Keywords: customs; infractions; penalties; legal rule in the strict sense; malice; fault.

¹ Possui graduação em Direito - Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina (2010). Pós-graduado pela UNIVALI em Direito Aduaneiro e Comércio Exterior. Sócio-fundador do escritório Lobo & Vaz Advogados Associados. Coordenador da Pós-Graduação em Direito Aduaneiro e Tributação Internacional. Mestrando em Direito na Universidade Católica de Brasília - UCB Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Aduaneiro e Marítimo.



1 INTRODUÇÃO

As infrações e penalidades aduaneiras estão mais presentes no dia a dia do interveniente de comércio exterior do que se deseja. É um fator de conhecimento notório, ao menos a nível de Brasil, que as operações de importação e exportação, e suas afluentes, desaguam em mares infracionários com suas consequências punitivas numa frequência diária e, muitas vezes, com tratamento dispensado ao operador que flerta com a inconstitucionalidade.

Na construção dos modelos normativos positivados não é dispensado um verdadeiro tratamento que faça frente ao postulado do Modelo Garantista adotado pela constituinte. Nesta ordem, há que se verificar a proximidade da norma penal daquela tributária e aduaneira para formular o questionamento sobre o modo pelo qual é conduzida a imposição ao operador.

Se verá, neste trabalho, como a construção da norma jurídica em sentido estrito penal e aduaneira se relacionam e quais seriam os limites do feixe interpretativo que autorizam a defesa do contribuinte no momento de sua aplicação.

Doutro norte, para um melhor entendimento do sistema, será necessário classificar e segregar as infrações e penalidades por suas características para uma melhor observação do fenômeno jurídico.

O que se buscará apresentar é a estrutura pela qual os sistemas de infrações e penalidades aduaneiras está constituído e o alcance dos direitos do contribuinte no momento da imposição e definição da conduta delitiva. Objetiva-se, de maneira geral, instigar a revisão das bases às quais o ordenamento está constituído com vistas às penalidades serem vistas como *ultima ratio* e não como um mecanismo de arrecadação.

2 INFRAÇÕES

Ao se pensar sobre o conceito de infrações logo vem à cabeça a noção de um ato reprovável, atribuído à uma conduta à qual o agente tem plena consciência do ilícito e opta por agir desta maneira ou, doutro lado, a ideia de que este está envolvido num circuito social donde a ação ilícita se revela de maneira eminentemente comum e corriqueira.



Todavia, há que se considerar no escopo da ocorrência das infrações o modo pelo qual a norma sancionatória é construída e as características técnicas de sua incidência. Esta diagramação de sua ocorrência permitirá construir relações elementares sobre a sua gênese, donde serão amarrados conceitos e princípios jurídicos que lhes são – ou, ao menos, deveriam – afetos.

2.1 Norma e Sanção

Saber serem elementos fundantes do Direito, num primeiro momento, parece desprezível e um conhecimento que qualquer cidadão com o mais parco conhecimento de sua estrutura de direitos compreende, a regra imposta e o local de sua aplicação. Porém a questão é mais profunda à qual seja interessante pequena digressão.

Nos dizeres do grande jusfilósofo Miguel Reale, ao fazer uma análise sobre a “divisão tripartida” da filosofia do direito expõe que “o homem é um ser que é, conhece e age²”. Não pretendo aprofundar este tópico, mas utilizá-lo para desenvolver o que pretendemos estudar aqui.

Quando falamos de norma e jurisdição, necessariamente pressupomos a existência de um ser que conhece e age, porém devemos entender o quão correlacionadas estão estes conceitos.

Lembremos que na concepção de Kelsen, “Norma” sempre se apresentará como a direção de uma ação manifestada pela prescrição, permissão ou outorga de competência, portanto o dever ser de um ato³. Assim, aqui temos a primeira relação entre ser, conhecer e agir, pois uma vez que a conduta está determinada, seu conhecimento é necessário e o sujeito de direito está constituído.

Todavia a questão é entender as relações de competência, principalmente por estarmos tratando de um tópico que envolve o exercício da fiscalização por meio do exercício do

² Pois bem, é dentro desta linha de evolução que encontramos uma *divisão tripartida* da Filosofia do Direito, obedecendo ao critério de que o homem é um ser que é, conhece e age. *Conhecer, agir e ser* são três pontos de vista levados em consideração para se discriminarem os problemas da Filosofia Jurídica. (REALE, Miguel. **Filosofia do Direito** – 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2002, p. 292.

³ “Norma” é o sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita, permitida ou, especialmente facultada, no sentido de adjudicada à competência de alguém (...) Na verdade, a norma é um dever-ser e o ato de vontade que ela constitui o sentido é um ser. (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 5).



“Poder de Polícia”; ao qual remetemos o conhecimento de Hely Lopes Meirelles, para um esclarecimento: “Poder de Polícia é a faculdade de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividade e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado⁴”.

Portanto, é importante destacar o elemento da “faculdade de que dispõe” este ponto deve ser observado com cautela, para que não se observe a faculdade como aquela possibilidade de não-exercício deste poder.

Observe-se que a outorga de competência à qual a norma estabelece, segundo o sentido que mencionamos de Kelsen, trata-se daquela autorização (“regulamentação positiva”) para a prática de determinados atos, tal qual a aplicação de pena determinada sentença pelo agente de execução⁵. Ou seja, é uma disposição de norma que define a autoridade, obrigando ao exercício da ação.

Neste sentido constitui-se do ser a prática do fato prescrito na norma⁶. Porém entender que a norma prescreve condutas somente nos traz metade do caminho, já que o questionamento que logo vem a seguir é “e se o sujeito não praticar o ato prescrito, o que acontece?”

Quando Kelsen estatui a condição de dever ser e o ser da norma, determina a necessidade de que a para se constituir por norma jurídica válida ela precisa ser interpretada de forma a conceber os elementos da força coativa do ordenamento jurídico. De tal maneira este pressuposto demanda que a relação de prescrição tenha uma determinação de ordem coativa na sua consequência, ou tenha outra norma que lhe esteja intimamente relacionada que a preveja⁷.

⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro** – 43. ed. atual. até a Emenda Constitucional 99, de 14.12.2017. – São Paulo: Malheiros, 2018, p. 157.

⁵ Competente por força de uma lei, que é uma norma geral, para decidir os casos concretos, o juiz com a sua decisão – que representa uma norma individual – aplica a lei a um caso concreto. Competente, por força de decisão judicial, para executar uma determinada pena, o órgão de execução aplica a norma individual da decisão judicial. (KELSEN, 1987, p. 16-17).

⁶ “Norma” é o sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita, permitida ou, especialmente facultada, no sentido de adjudicada à competência de alguém (...) Na verdade, a norma é um dever-ser e o ato de vontade que ela constitui o sentido é um ser. (Idem, 1987, p. 5).

⁷ Uma norma, para ser interpretada objetivamente como norma jurídica, tem de ser o sentido subjetivo de um ato posto por este processo – pelo processo conforme à norma fundamental – e tem de estatuir um ato de coação ou estar em essencial ligação com uma norma que o estatua. Com a norma fundamental, portanto, pressupõe-se a



Desta forma, falar da relação objetiva entre o dever ser e a ordem coercitiva de seu conseqüente. Muitas vezes recai-se ao erro de imaginar que a norma jurídica é apenas aquela disposição evidente, portanto apenas se visualiza essa condição de hipótese-conseqüente quando se observa uma norma penal ou sancionatória. Porém, a referência de interpretação da norma jurídica em sentido estrito, é aquela norma completa à qual temos a conduta prescrita e o resultado. Por isso a necessidade de traduzir-se, tal qual a doutrina observa, que a norma é o resultado da interpretação e não do texto posto em ato positivo. Para reforçar este ponto, citamos a inteligência de Carvalho⁸:

Seja como for, o processo de interpretação não pode abrir mão das unidades enunciativas esparsas do sistema positivo, elaborando suas significações frásicas para, somente depois, organizar as entidades normativas (sentido estrito). Principalmente porque o sentido completo das mensagens do direito depende da integração de enunciados que indiquem as pessoas (físicas e jurídicas), suas capacidades ou competências, a ação que podem ou devem praticar, tudo em determinadas condições de espaço e de tempo. A teoria comunicacional, aliás, trata admiravelmente bem desse tema, organizando os enunciados do direito positivo (ordenamento) de tal modo que facilita as providências subseqüentes da montagem comunicativa.

E não poderia ser de maneira diferente, a interpretação do sujeito que se põe a construir a norma jurídica é aquela que validará os elementos da prescrição que antecede a conseqüência da norma, de forma que esta será integrada com os demais elementos do sistema jurídico ao qual a norma está correlacionada. Observe-se que apenas ler a regra positiva em ato não é o suficiente para aplicá-la o que, em muito, conflita com os ideais dos juízes da revolução francesa em que, segundo Montesquieu não poderiam promover a mediação de uma lei rigorosa demais, já que seriam, em sua célebre frase, “a boca que pronuncia as palavras da lei”⁹.

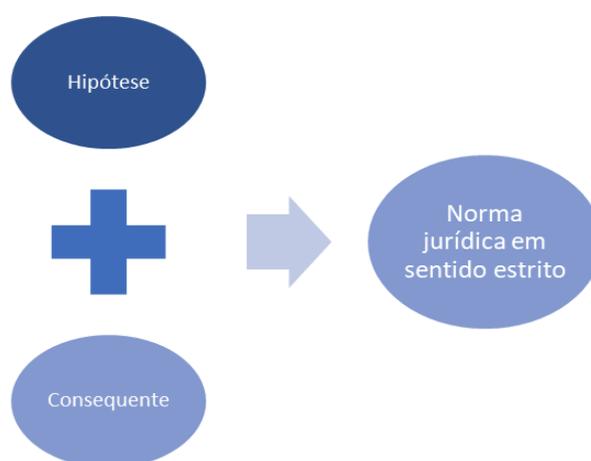
definição nela contida do Direito como norma coercitiva. A definição do Direito pressuposta na norma fundamental tem como conseqüência que apenas se deve considerar como juridicamente prescrita – ou, o que o mesmo, como conteúdo de um dever jurídico – uma certa conduta, quando a conduta oposta for normada como pressuposto de um ato coercitivo que é dirigido contra os indivíduos que dessa forma se conduzam (ou contra seus familiares). Deve notar-se, no entanto, que o próprio ato de coação não precisa ser prescrito com este sentido, que sua decretação e a sua execução pode ser apenas autorizadas. (Idem, 1987, p. 54-55).

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária**. Publicado em: 24 de junho de 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>. Acesso em 19 fev. 2022, p. 7.

⁹ Poderia acontecer que a lei, que é ao mesmo tempo clarividente e cega, fosse, em certos casos, rigorosa demais. Mas os juízes da nação são apenas, como já dissemos, a boca que pronuncia as palavras da lei; são seres



Acontece que ao não promover a integração da norma ao sistema jurídico, são apenas palavras num papel que não trazem a verdadeira definição do que seria o bem jurídico tutelado, nem mesmo promovem os fundamentos aos quais o ordenamento está baseado. Mas para além disso, ao não se integrar o sistema deixa-se de formar a completude de incidência da norma que prescreve a conduta, para aquela que compete o agente público da aplicação de punição pela inobservância. Por esta razão, necessariamente observaremos uma construção normativa que trate de um sistema assim constituído:



Fonte: Elaborado pelo Autor (2022)

Destes pressupostos segue-se no raciocínio de Carvalho¹⁰ ao definir a hipótese (antecedente da norma) como a descrição de “fato de possível ocorrência no contexto social”, enquanto o consequente sendo aquela relação entre sujeitos de direito (necessariamente plural, v.g. relação Estado-contribuinte) e “uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória”. Assim, se conclui à expressão que “se hipótese, então consequente”.

inanimados que não podem moderar nem sua força, nem seu rigor. Assim, é a parte do corpo legislativo que acabamos de dizer ter sido, em outra oportunidade, um tribunal necessário que se mostra de novo necessária agora; sua autoridade suprema deve moderar a lei em favor da própria lei, sentenciando com menos rigor do que ela. (MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 175).

¹⁰ Se a proposição-hipótese é descritora de fato de possível ocorrência no contexto social, a proposição-tese funciona como prescritora de condutas intersubjetivas. A consequência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória. (CARVALHO, 2019, p. 10).

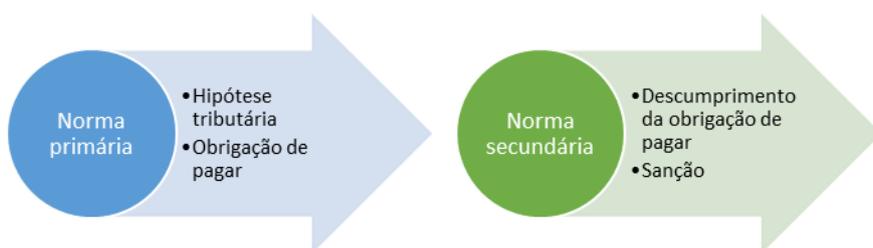


Dito isto, há de se trabalhar as possibilidades de nosso sistema não estar claramente disposto sobre quais fatos resultam em quais sanções, portanto volta-se ao contexto de integração do sistema para trabalhar com os elementos de norma primária e norma secundária. A doutrinadora Maria Padilha¹¹ trabalha bem a definição destes conceitos:

- **Norma primária:** é a norma que descreve um fato de possível ocorrência, a qual implica a prescrição de uma conduta relacionando sujeitos. É a norma que estatui direitos e deveres materiais correlatos.
- **Norma secundária:** logicamente conectada à primária prescreve uma sanção mediante a atuação coercitiva do Estado-juiz quando, verificado o fato descrito na hipótese da norma primária a conduta prescrita é descumprida. Essa norma estabelece relação de cunho processual-sancionatório. (grifos do original)

Aqui sim se adentra à formação da norma infracional. Veja, é necessário entender a correlação entre o ato-sanção para não se recair em diferenciações que vão restringir a coerência do sistema. A norma primária, tal qual exposto é aquela que prescreve a obrigação tributária ou aduaneira (v.g.: pagar o tributo, iniciar o despacho, classificar a mercadoria, etc); enquanto a norma secundária é aquela que propõe a penalidade por descumprimento da obrigação (v.g.: perdimento de mercadoria, multa, etc).

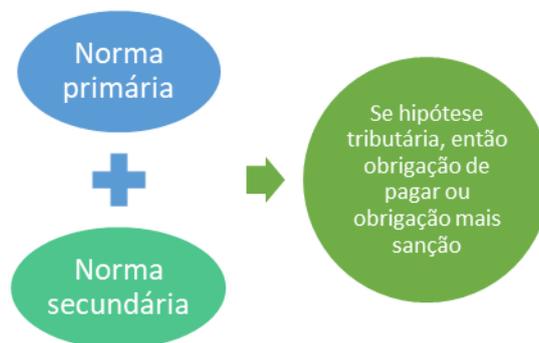
Ou seja, desta correlação entre as normas é que se estabelece a norma jurídica em sentido estrito de cada um dos fatos tributários ou aduaneiros. Assim, para que seja clara a construção passemos a sistematizar:



Fonte: Elaborado pelo Autor (2022)

¹¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 28.





Fonte: Elaborado pelo Autor (2022)

Observe-se, então, que a norma secundária aqui disposta será o objeto principal de estudo, isto porque observar-se-á que o antecedente da norma secundária será habitado pelo conceito de infração, razão pela qual se tratará deste assunto a partir deste ponto.

2.2 Conceito de Infração

Para que fique claro o evento de se considerar a infração como antecedente da norma secundária, compreenda-se que a ao se integrar o sistema de Direito dentro do ordenamento jurídico brasileiro, se estará considerando na norma de incidência do tributo e sua penalidade, todos aqueles princípios, garantias e direitos a que o acusado da prática infracional, tão logo delitiva, detenha.

Num ordenamento jurídico como o brasileiro, em que predomina a garantia dos direitos ao acusado, a paridade de armas, a ampla produção de provas e meios de recurso, objetiva-se a decisão justa que aclare os fatos e permita a compreensão imparcial dos elementos formadores do direito de cada parte. A norma infracional, bem como seu processamento, deve buscar seguir o Modelo Garantista [MG] tal qual proposto por Luigi Ferrajoli, em “*La democrazia attraverso i diritti*”¹² do qual é possível compreender sob o jugo de seu orientando de Doutorado Prof. Hermes Zanetti Jr., quando afirma que o referido

¹² FERRAJOLI, Luigi, *La democrazia attraverso i diritti. Il costituzionalismo garantista come modello teorico e come progetto politico*. Roma/Bari: laterza, 2013.



modelo “exige a presença de quatro postulados: a) legalidade (mera e estrita); b) completude deôntica; c) jurisdicionalidade; d) acionabilidade¹³.

Postulados estes, que garantem ao jurisdicionado que o processo estará dentro da legalidade, com garantias para que os direitos tenham efetividade, com dispositivos sancionatórios e reparatórios ao caso de serem violados e com uma jurisdição sempre disponível para responder às violações¹⁴.

Isto posto, para que se possa construir uma norma dotada dos pressupostos que o Modelo Garantista [MG] estabelece, em conjunto com a ordem de direitos fundamentais da Carta Magna, é necessário que se trate da questão da infração sob a ótica tradicionalmente abordada pelos criminalistas.

Antes, para que se possa prosseguir, vale a citação à Padilha¹⁵ para esclarecer o conceito de infração tributária:

“Infração tributária”, núcleo da materialidade da proposição-hipótese, pode ser definida como a ação ou omissão que configura uma violação aos deveres jurídicos prescritos nas leis tributária, mormente o descumprimento de obrigação tributária principal (não recolhimento do tributo) ou a não prestação de deveres instrumentais, i.e., das providências formais destinadas a auxiliar na arrecadação e na fiscalização da Administração Fazendária.

No sentido impresso pela doutrinadora, a infração corresponde ao principal elemento do antecedente da norma sancionatória, que pode ter como pressuposto o não cumprimento de obrigação principal ou acessória do tributo. Mas antes de adentrar-se nestas diferenças, apenas para firmarmos um ponto com relação ao tratamento destas normas, faremos um pequeno

¹³ ZANETI JR., Hermes. **O valor vinculante dos precedentes: teoria dos precedentes normativos formalmente vinculantes** – 2. ed. rev. e atual. – Salvador: JusPODIVM, 2016, p. 240.

¹⁴ Os quatro postulados do constitucionalismo garantista afirmados pela doutrina são os seguintes:

- a) *princípio da legalidade*, em sua dupla acepção, *mera legalidade e legalidade estrita* (...);
- b) *princípio da completude deôntica*, que obriga a introdução de garantias sempre que reconhecidos direitos pelo ordenamento jurídico (...);
- c) *princípio da jurisdicionalidade*, que garante no ordenamento jurídico a sanção e a reparação das violações às garantias primárias através de garantias secundárias de jurisdição, mediante funções e instituições de garantia previstas para correção destes vícios no ordenamento jurídico. (...)
- d) *princípio da acionabilidade*, o qual prevê, na existência de jurisdição, uma garantia complementar do ponto de vista secundário, determinando a possibilidade de acionar esta jurisdição, ativando-a para sanar os vícios decorrentes da ultrapassagem das garantias primárias, não só pelos particulares lesados, mas também, mesmo que de forma complementar e subsidiária, por órgãos públicos de garantia, a exemplo do Ministério Público Brasileiro. (Idem, 2016, p. 227-228).

¹⁵ PADILHA, 2015, p. 40.



“pit-stop” para tratamos da correlação entre a infração e o injusto penal. Portanto, buscamos na doutrina do brilhante Juarez Tavares¹⁶, a sua caracterização:

O injusto penal se caracteriza pela realização de uma ação violadora de uma norma proibitiva ou mandamental e também contrária à ordem jurídica em sua totalidade. Essa ação é atribuída a um sujeito com as qualidades de pessoa deliberativa de produz uma alteração sensível da realidade, expressa na lesão ou perigo concreto de lesão a um bem jurídico.

Apenas para complemento ao descrito o mesmo autor observa, posteriormente que o conceito de ação empregado na definição do injusto penal, constitui-se pela comissão (fazer) quanto pela omissão (não fazer)¹⁷, entenda-se o ato como aquele que realiza tanto quanto aquele que, apesar da previsão para fazê-lo, deixa-se de praticá-lo.

Tome-se nota das similaridades entre a definição de injusto penal e da infração, ambos tratam da: 1) ação ou omissão do dever de agir do agente, que 2) configura uma violação à norma proibitiva, e que 3) se expressa na lesão ou seu perigo a um bem jurídico. Ou seja, ao tratar de condutas infracionárias tributárias ou aduaneiras, que diferença há da constituição do conceito de crime? Para efeitos de persecução para a constituição da infração aduaneira, certamente as autoridades se inspiram, porém é sempre necessário lembrar dos direitos a que o contribuinte apenas faz jus.

Para reforçar este ponto e darmos continuidade ao tema, cita-se a observação de Solon Sehn¹⁸ sobre o tema:

Entre nós, cumpre destacar o estudo de Fabio Brun Goldschmidt, evidenciando a identidade ontológica do ilícito penal e do ilícito administrativo, bem como Hugo de Brito Machado, para quem “a rigor não existe nenhuma diferença ontológica entre a pena criminal e a pena administrativa, embora as sanções que atingem a liberdade de ir e vir somente possam ser aplicadas pela autoridade judiciária”.

As evidências acerca da identidade das infrações com o injusto penal estão para além da parte ontológica de sua constituição, até porque quando se fala de prática criminosa não necessariamente trata-se da ocorrência única e exclusiva da penalidade restritiva de liberdade, mas também das demais sanções tais quais restrições de direitos, multas etc.

¹⁶ TAVARES, Juarez. **Fundamentos da teoria do delito**. – 3. ed. – São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020, p. 137.

¹⁷ Inicialmente, cabe dizer que a ação, quando acolhida como elemento estrutural do conceito de delito, engloba tanto a comissão (fazer) quanto a omissão (não fazer) (Idem, 2020, p. 138)

¹⁸ SEHN, Solon. **Curso de Direito Aduaneiro**. – 1. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 401-402.



Ademais, considere-se do que a infração diz respeito, pois se trata de dois elementos da norma tributária, a obrigação principal e a acessória (também conhecida como “dever instrumental”), assim observemos o que dispõe o CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A legislação de regência já entrega aquilo que são as correlações necessárias ao entendimento do que se comporta pelos conceitos aqui tratados, mas para esclarecer ainda mais, a obrigação principal se constitui da obrigação de pagar (obrigação de dar coisa certa) enquanto nas obrigações acessórias constitui-se da obrigação de apresentar documentos, prestar informações etc. (obrigação de fazer). Para um pouco mais de informação recorre-se à Padilha¹⁹:

Deveres instrumentais, consoante os arts. 113, §2º, e 115 do CTN, têm como objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas em prol do interesse da arrecadação e da fiscalização do tributo e que não configuram a obrigação principal, consistentes em promover a inscrição no cadastro fiscal na forma e prazo determinados, antecipar valores, preencher declarações realizar a contabilidade-fiscal, emitir notas fiscais, escriturar livros, apresentar as informações quando exigidas pela fiscalização; enfim, documentar a ocorrência do fato previsto na hipótese da regra-matriz da incidência tributária e colaborar com a Administração Fazendária, nos moldes exigidos em lei.

A **obrigação tributária principal**, por sua vez, consiste na obrigação de pagar o tributo com a ocorrência do evento tributário na forma estipulada no critério temporal da RMIT, extinguindo a relação jurídico-tributária entre sujeito passivo e sujeito ativo, nos moldes do art. 156, I, do CTN. (grifos do original)

Diante desses esclarecimentos, é possível dividir as infrações entre suas espécies. Considerando-se que há dois tipos de obrigações, as infrações podem se manifestar pelo descumprimento de quaisquer de suas disposições, portanto exsurtem os tipos de infrações materiais e formais. Na doutrina de Sehn²⁰, trata das infrações formais como sendo aquelas

¹⁹ PADILHA, 2015, p. 36. Esclarecendo: RMIT = **R**egra-**M**atriz de **I**ncidência **T**ributária.

²⁰ Paralelamente, dentro de uma segunda proposta classificatória, as infrações podem ser divididas em formais e materiais. Nas *infrações formais* a conduta omissiva ou comissiva do agente substancia a não prestação de um



ações (comissivas ou omissivas) que resultem no descumprimento de algum dever instrumental, enquanto as infrações materiais são resultado do descumprimento da obrigação principal.

2.3 Dolo e Culpa

Adentrando ao que a legislação prescreve, tanto o Decreto-Lei nº 37/1966, quanto o Decreto nº 6.759/2009 possuem textos muito similares, portanto se trabalhou com aquele que melhor expressar o contexto jurídico da norma. De tal maneira, veja o que prescreve:

Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo.

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato.

Analisando o que prescreve a norma, a infração restará configurada pela prática voluntária ou involuntária da ação (ou omissão). Aqui se adentra num novo elemento de ponderação que trata da culpabilidade e dolo do infrator que exige observar o seu conceito. Neste ponto, resgata-se a doutrina de Tavares sobre o assunto:

Acerca do Dolo²¹:

Atendendo ao tema proposto na norma proibitiva, o dolo deve compreender todos os elementos que lhe dão suporte precisamente em face da lesão ou do perigo concreto de lesão do bem jurídico. Nesse sentido, o dolo será **a consciência e vontade de realizar os elementos objetivos do tipo, tendo como objetivo final a lesão ou o perigo concreto de lesão ao bem jurídico.** (grifos do original)

Sobre Culpa²²:

Atendendo à configuração diferenciada do injusto, conforme as formas do processo de imputação, o tipo dos delitos culposos se compõe de uma ação descuidada (excedente ao risco autorizado), do resultado, da relação de causalidade e da imputação do resultado ao agente, aí se incluindo a previsibilidade e evitabilidade do evento.

A ação descuidada é aquela que excede o risco autorizado. Entende-se que o risco autorizado será excedido quando, nas circunstâncias, o perigo provocado pela conduta do agente não pode ser, juridicamente, suportado pelos demais.

dever instrumental, ao passo que, nas *infrações materiais*, de uma obrigação tributária ou aduaneira. (SEHN, 2021, p. 400).

²¹ TAVARES, 2020, p. 278.

²² Idem, 2020, p. 413.



Ainda, há que se considerar as espécies de culpa, que se dividem nas categorias de consciente e inconsciente. O mesmo autor disserta que a culpa consciente não se revela na consciência ou não do agente sobre o resultado, mas sim quando o agente violar conscientemente a norma de cuidado; o que, por outro lado, até por decorrência lógica, compreende-se que a culpa inconsciente se apresenta quando não detiver o conhecimento acerca da norma de cuidado. Por fim, ao se observar o art. 18, II, do Código Penal, compreende-se que a teoria finalista estabeleceu que o crime é culposo quando se dá por imprudência, negligência ou imperícia.

Já o dolo, apesar de seus desdobramentos, se trata da característica de vontade do agente sobre a prática de ação que venha a lesionar o bem jurídico tutelado.

Na sequência, o art. 674, do RA, determina os responsáveis pela infração:

Art. 674. Respondem pela infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95):

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorra do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou o condutor de veículo, nos casos do inciso II, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignado a pessoa física ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

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 (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95, inciso V, com a redação dada pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 78);
e

VI - conjunta ou isoladamente, o importador e o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95, inciso VI, com a redação dada pela Lei no 11.281, de 2006, art. 12).

Parágrafo único. Para fins de aplicação do disposto no inciso V, presume-se por conta e ordem de terceiro a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos deste, ou em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma da alínea “b” do inciso I do § 1º do art. 106 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 27; e Lei nº 11.281, de 2006, art. 11, § 2º).

Seguindo-se o princípio da pessoalidade, inscrito no art. 5º. XLV, da Constituição Federal, determina que cada infração deve ter um agente correspondente. Diferentemente são os casos em que houver aquele que se beneficie ou concorra para a prática da Infração.



Os casos dos incisos II, III e IV, são específicos aos casos em que o proprietário do veículo, o condutor ou o despachante aduaneiro concorram para a prática infracional, caso contrário, a responsabilidade pela infração se traduz naquela de quem detém a mercadoria.

Acontece que os casos dos incisos V e VI, tratam das modalidades importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda, respectivamente. Todavia, o importante destaque de SEHN sobre o assunto de que estes dispositivos se revestem de inconstitucionalidade, uma vez que a matéria relativa à responsabilidade de agentes pela infração só pode ser regradada por meio de lei complementar²³. É claro que, independentemente disto, se concorrer para a infração ou dela se beneficiar, encontra validade constitucional a aplicação da penalidade.

3 PENALIDADES

Neste tópico serão abordadas as penalidades sob o seu aspecto conceitual e técnico. Ao conferirmos às penalidades após uma clara definição das infrações no contexto da norma jurídica em sentido estrito torna-se mais clara a relação existente entre ambos, pois que há o necessário imbricamento da penalidade em razão da infração que lhe dispara. O grau de reprovabilidade da conduta, que diga-se de passagem é um elemento estritamente sociocultural, será materializado com a penalidade ao outorgar a competência de sua exigibilidade.

3.1 Conceito

Quando avançamos ao tema das penalidades, como sempre exigirá uma pequena digressão. Observar o tema do regramento da imposição das sanções, referidas na legislação dentro de somente uma de suas espécies, tal como “Penalidades” sem entender a construção epistemológica deste conceito, acaba por empobrecer o raciocínio sobre a questão.

Por isso retorna-se a Kelsen para compreender que as sanções possuem uma relação imbricada com o contexto de ordem social²⁴. Pois as ações que se traduzem em condutas

²³ Os incisos V e VI do art. 95 estabelecem a responsabilidade solidária do importador, do adquirente e do encomendante nos regimes de importação por conta e ordem e por encomenda. Esses dispositivos, contudo, são formalmente inconstitucionais, uma vez que essa matéria somente pode ser disciplinada em lei complementar.

²⁴ Vista de uma perspectiva psicossociológica, a função de qualquer ordem social consiste em obter uma determinada conduta por parte daquele que a esta ordem está subordinado, fazer com que essa pessoa omita determinadas ações consideradas como socialmente – isto é, em relação às outras pessoas – prejudiciais, e, pelo



reprováveis não são naturalmente concebidas como tal, é a partir do processo de cognição humana (tão logo a partir da construção da linguagem) que são estabelecidos quais atos devem ser reprimidos. Naturalmente, matar não está prescrito na natureza como uma ação reprovável da conduta de quaisquer seres, muito menos para humanos. É nesta observação dos fenômenos naturais e na construção das relações de causa e efeito que as ações passam a ser restritas.

Neste sentido, observa-se o conceito das sanções como sendo gatilhos jurídicos destinados ao estímulo ou desestímulo de determinadas condutas. Padilha irá ressaltar, com bastante propriedade, que as sanções podem se manifestar em duas formas, as punitivas e as premiais. Mas que apesar de sua proximidade conceitual em razão da finalidade, na forma punitiva pressupõe-se a ocorrência de um ilícito, enquanto determina um dever a quem infringe a norma; doutro lado o prêmio, declara ao agente que a conduta praticada se enquadra dentro dos valores juridicamente estabelecidos, pois que se pressupõe, nas palavras da autora, “um fato juridicamente irrepreensível”²⁵.

Todavia, neste tópico só se tratará das sanções de natureza punitiva e não das premiais. Retomando um tópico anterior em que se tratou da “norma completa” em que foi discursado sobre a sua composição de norma primária, em que há a obrigação a ser cumprida e a norma secundária que prevê a sanção para a sua inobservância, retorna-se ao que Kelsen²⁶ nos traz sobre o assunto:

O ser-devida da sanção inclui em si o ser-proibida da conduta que é seu pressuposto específico e o ser-prescrita da conduta oposta. Devemos notar a propósito que, como o ser-“prescrita” ou o ser-“proibida” de uma determinada conduta se quer dizer não o ser-devida desta conduta ou da conduta oposta, mas o ser-devida da consequência desta conduta, isto é da sanção. A conduta prescrita não é a conduta devida; devida é a sanção. O ser-prescrita significa que o contrário desta conduta é pressuposto do ser-devida da sanção. A execução da sanção é prescrita, é conteúdo de um dever jurídico, se sua omissão se torna pressuposto de uma sanção. Se não for esse o caso, ela apenas pode valer como autorizada e não também como prescrita.

contrário realize determinadas ações consideradas socialmente úteis. Essa função motivadora é exercida pelas representações das normas que prescrevem ou proíbem determinadas ações humanas. (KELSEN, 1987, p. 27)

²⁵ Isso porque, apesar de assemelharem-se no aspecto teleológico, em uma comparação entre a sanção punitiva e a sanção premial, destacam-se distinções relevantes, a saber: a sanção punitiva pressupõe um ilícito e implica um dever ao infrator, sujeito à medida coercitiva; o prêmio, por seu turno tem como pressuposto um fato juridicamente irrepreensível que concretiza os valores insertos nos mandamentos jurídicos, figurando como um direito subjetivo daquele que atendeu à prescrição normativa. (PADILHA, 2015, p. 48).

²⁶ KELSEN, 1987, p. 28.



É certo que explicar um conteúdo tão vasto é complexo, mas é importante que se entenda que o autor pretendeu aclarar as diferenças entre a norma sancionatória (secundária) e a norma de conduta (primária) para estabelecer que o antecedente da sanção é a inobservância da conduta prescrita.

Assim, diante do todo que tratamos até o presente momento, podemos compreender que penalidades são espécies do gênero sanção, cujas se constituem por imposições coativas do ordenamento jurídico decorrente do descumprimento de condutas prescritas que visam o estabelecimento de uma ordem social específica.

3.2 Espécies e aplicação

Definido o seu conceito, passa-se às espécies e sua aplicação. Importa ao jurista compreender as divisões estabelecidas para cada um, principalmente para considerar a qual feixe de normas a penalidade estará adstrita e qual a coerência sistêmica que precisa ser seguida para que sua aplicação não transborde a legalidade.

3.2.1 Espécies

Isto posto, adentremos às espécies de penalidades previstas para o ordenamento aduaneiro. Observemos o art. 675, do RA:

Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 96; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, arts. 23, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59, e 24; Lei nº 9.069, de 1995, art. 65, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 76):

- I - perdimento do veículo;
- II - perdimento da mercadoria;
- III - perdimento de moeda;
- IV - multa; e
- V - sanção administrativa.

Ao se avaliar as hipóteses previstas no Regulamento é possível reclassificar as opções de penalidades como sendo aquelas de Perdimento, Multa ou Sanção Administrativa. Importante o destaque de que as espécies serão tratadas ao largo, haja visto que cada uma possui procedimento próprio e demanda desdobramentos conceituais profundo, de tal maneira buscou-se tratar, neste momento, das competências e procedimentos.



3.2.2 Competência

O art. 676²⁷ do RA estabelece que a aplicação das penalidades será “proposta” por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Sehn argumenta que o artigo repete o mesmo erro do art. 142 do CTN ao utilizar a expressão, já que não há qualquer dúvida de que o agente aplica a penalidade por meio do auto de infração²⁸.

Posteriormente, no art. 677²⁹, há a determinação da competência à autoridade julgadora para determinar a pena – ou penas –, definir quem deve responder pela infração e fixar a quantidade da pena. Acontece que apesar da definição aqui estabelecer à autoridade julgadora a competência para decidir sobre o assunto, a forma prescrita faz crer que será um processo duplo em que ocorre a propositura pelo auditor e a definição pela autoridade superior, porém este fato não ocorre desta maneira.

O auditor fiscal, como bem mencionado por Sehn, aplica a penalidade a quem desejar, nos limites que entender devido e caso o contribuinte discorde da aplicação, recorre à fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal (PAF). Eventualmente lá poderão ser revistas as condições lavradas no auto de infração.

3.2.3 Dosimetria

Na sequência o art. 678³⁰, do RA traz a metodologia de aplicação da pena quando a multa possuir uma faixa variável. Estabeleceu-se aqui que a pena deverá ser aplicada em seu patamar mínimo somente se majorando em três situações: 1) fique demonstrada a existência de artifício doloso na prática da infração; 2) que cause o agravamento das consequências; ou 3) que retarde o conhecimento pela autoridade aduaneira.

²⁷ Art. 676. A aplicação das penalidades a que se refere o art. 675 será proposta por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

²⁸ Esse dispositivo repete o equívoco do art. 142, do CTN. Isso porque, a rigor, o Auditor-Fiscal da Receita Federal não se limita a “propor” a aplicação de penalidade, mas aplica diretamente por meio de auto de infração. (SEHN, 2021, p. 410).

²⁹ Art. 677. Compete à autoridade julgadora (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 97):

I - determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator ou a quem deva responder pela infração; e
II - fixar a quantidade da pena, respeitados os limites legais.

³⁰ Art. 678. Quando a multa for expressa em faixa variável de quantidade, a autoridade fixará a pena mínima prevista para a infração, só a majorando em razão de circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe agravar suas consequências ou retardar seu conhecimento pela autoridade aduaneira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 98).



Apesar da previsão legal trazer uma interessante medida para dosar a pena, hoje as penalidades previstas não possuem dispositivos que promovam a variação da pena. Portanto, acaba por esvaziar a previsão do art. 678.

3.2.4 Concurso de infrações

Prosseguindo o RA trata do concurso de infrações e de pessoas, para complementar citaremos também o disposto no Decreto-Lei nº 37/1966:

Regulamento Aduaneiro:

Art. 679. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações diferentes, pela mesma pessoa física ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penalidades a elas cominadas (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 99, caput).

Decreto-lei nº 37/1966

Art.99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas.

§ 1º - Quando se tratar de infração continuada em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações, serão eles reunidos em um só processo, para imposição da pena.

§ 2º - Não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado.

Note-se que as diferenças entre os artigos 679 e 99 são para definição da forma pela qual será aplicada a penalidade. Um fator importante é que aqui não há a previsão para a absorção do concurso de infrações para a imposição de uma penalidade com maior gravidade, mas sim da cumulação delas. Um outro ponto é que caso as infrações não sejam continuadas, mas ainda não tenham sido objeto de autuação, poderão ser reunidos num auto só.

Na sequência, há o concurso de aparente de tipos nas infrações, assim, vejamos: “Art. 680. Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido”. O artigo 100, do Decreto-Lei nº 37/1966, possui o exato texto desta previsão no RA, portanto pouparemos da citação.

O interessante de se observar aqui é que no concurso de agentes, aplica-se a cada um a responsabilidade para cada fato. Mas, cabe aqui citar o entendimento de Sehn³¹ sobre o assunto:

³¹ SEHN, 2021, p. 411-412.



Não se pode confundir o concurso de infrações com o concurso aparente de tipos. Nesse há duas ou mais normas potencialmente incidentes, sendo que, após um exame mais detido apenas uma efetivamente será aplicada no caso concreto. Há uma unidade de fato e uma pluralidade de tipos concorrentes de aparente aplicabilidade. O afastamento de um dos tipos infracionais decorre da existência de coerência sistemática do direito e da impossibilidade de dupla punição do mesmo fato. A norma incidente será determinada a partir de três critérios ou princípios lógicos: o da especialidade, da consunção e da subsidiariedade.

Aqui o autor trata da incidência normativa específica para cada tipo, isto pois ao caso citado do art. 680, havemos de presumir que o mesmo fato dará origem a mais de uma infração, o que, seguindo na teoria do delito, promove o concurso de tipos dentro de um mesmo fato. Alberto Marques dos Santos, em seu artigo³², apresenta o raciocínio de que a “Tipicidade” no delito é a subsunção da conduta do agente ao tipo criminoso. Esclarece que para a aferição da tipicidade é necessário que se compare o fato com os “modelos de conduta proibida” e a partir deste processo construtivo elenca três possíveis resultados: “a) o fato não se enquadra em nenhum dos modelos: é atípico; b) o fato se enquadra em um só dos modelos: é típico; c) o fato se enquadra em dois ou mais dos modelos: é simultaneamente típico para mais de um tipo”. Em seu julgamento, no caso da situação “c)” temos o concurso de tipos.

Retornando ao abordado por Sehn³³, posteriormente conceitua os critérios tratando como o da especialidade sendo aquele que, na ocorrência de mais de um tipo em que há

³² Tipicidade é a adequação de uma conduta a um tipo legal de crime 4. No sentido jurídico-penal, tipo é um modelo de conduta. Pode ser um modelo de conduta permitida (tipo permissivo) ou um modelo de conduta proibida: o tipo incriminador. O tipo incriminador descreve (modela) a conduta proibida, e ameaçada com a pena. Ao fazê-lo cria um molde, um padrão para ser comparado com condutas da vida real. Logo, definir se um determinado fato constitui, ou não, um delito, passa pela realização do chamado juízo de tipicidade: a comparação do fato com os modelos de conduta proibida, que a lei criminal elenca *numerus clausus*. Três podem ser as conclusões dessa comparação: a) o fato não se enquadra em nenhum dos modelos: é atípico; b) o fato se enquadra em um só dos modelos: é típico; c) o fato se enquadra em dois ou mais dos modelos: é simultaneamente típico para mais de um tipo. (SANTOS, Alberto Marques dos. **Concurso aparente de tipos**. In: Revista Judiciária do Paraná, Curitiba: JM Livraria Jurídica, vol. 1 (jan./2006), p. 161-199 1. Disponível em <https://www.albertosantos.org/Concurso.pdf>. Acessado em 20 de fev. de 2022, p. 2. Disponível também no AVA).

³³ O critério da especialidade estabelece que, havendo mais de um tipo infracional com elementos em comum, aplica-se aquele com maior número de atributos especializantes. (...)

Pelo critério da subsidiariedade, diante de estágios distintos de violação de um mesmo bem jurídico protegido por mais de um tipo infracional, a ofensa maior absorve a menor. (...)

O critério da consunção ou da absorção aplica-se aos casos em que a conduta do agente se desenvolve no tempo, violando uma pluralidade de tipos infracionais contidos uns nos outros. Isso ocorre quando uma infração é etapa de realização de outra ou uma forma regular de transição para o delito final. Há uma relação meio-fim, de sorte que a aplicação do tipo infracional meio (norma consumida) é afetada pela incidência do tipo fim (norma consuntiva). É o que ocorre na falsificação da fatura (infração-meio) em relação ao subfaturamento (infração-



similaridade, aplica-se aquele com o maior número de características específicas; já pela subsidiariedade, havendo uma infração mais grave, esta absorve a de menor potencial; e, por fim, na consunção, a infração meio é consumida por aquela que é a finalidade do agente (v.g. a falsificação da fatura – meio – que causa o subfaturamento – fim, a penalidade aplicada será a de fim).

3.2.5 Restrições e denúncia espontânea

Resolvida a questão do concurso, passa-se às restrições para a aplicação de penalidades:

| Regulamento Aduaneiro | Decreto-Lei nº 37/1966 |
|---|---|
| Art. 681. Não será aplicada penalidade enquanto prevalecer o entendimento, a quem cumprir as obrigações acessória e principal, de acordo com (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 101) : | Art.101 - Não será aplicada penalidade - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto: |
| I - interpretação fiscal constante de decisão de qualquer instância administrativa, proferida em processo de determinação e exigência de créditos tributários ou de consulta, em que o interessado seja parte; ou | I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não; |
| II - interpretação fiscal constante de ato expedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. | II - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte; |
| | III - de acordo com interpretação fiscal constante de circular, instrução, portaria, ordem de serviço e outros atos interpretativos baixados pela autoridade fazendária competente. |

Fonte: Elaborado pelo Autor (2022)

O interessante das diferenças entre os artigos é verificar que já em 1966, havia a preocupação para que se avaliasse as soluções apresentadas em consultas formais e demais documentos publicados pela Receita Federal. O Regulamento Aduaneiro não alterou nada deste procedimento, apenas simplificando a linguagem da norma.

Destarte, adentremos às regras que regem a denúncia espontânea:

fim) nesses casos, deve ser aplicada apenas a sanção decorrente da infração-fim (parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), sem cumulação com a penalidade da infração-meio (art. 105, IV, do Decreto-Lei nº 37/1966). (SEHN, 2021, p 412-413).



| Regulamento Aduaneiro | Decreto-Lei nº 37/1966 |
|---|---|
| Art. 683. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento dos tributos dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade. | Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. |
| § 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada: | § 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada: |
| I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembarço da mercadoria; ou | a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembarço da mercadoria; |
| II - após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. | b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. |
| § 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de multas de natureza tributária ou administrativa, com exceção das aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento | § 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. |
| § 3º Depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior não mais se tem por espontânea a denúncia de infração imputável ao transportador. | |

Fonte: Elaborado pelo Autor (2022)

Ainda, para não perdermos a oportunidade, cita-se o CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A questão que envolve a aplicabilidade da denúncia espontânea se revela sobre o momento em que ela é eficaz. Promover qualquer tipo de arrependimento posterior ao início de ação fiscal sem dúvida restringe o âmbito de aplicação de seus efeitos. Um exemplo bastante discutido na doutrina é a questão do Drawback, já que é muito comum as empresas perceberem que não irão conseguir cumprir o compromisso de exportar e buscam evitar a imposição de gravames, porém a jurisprudência evita qualquer tentativa:

TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. DESCUMPRIMENTO. RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS ADUANEIROS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 360/STJ.

1. Hipótese em que a contribuinte descumpriu os requisitos para o drawback na modalidade suspensão, razão pela qual teve de recolher os valores relativos ao IPI e



ao Imposto de Importação (fato incontroverso). A discussão restringe-se à aplicabilidade do benefício da denúncia espontânea.

2. A posição atual do STJ é favorável à cobrança de multas, nos termos da Súmula 360/STJ: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo." 3. De fato, se o crédito já está constituído e o Fisco sabe de sua existência, não há falar em pagamento antes de qualquer atividade fiscal, requisito para o benefício do art. 138 do CTN.

4. No caso do drawback, é cediço que o crédito tributário relativo ao Imposto de Importação e ao IPI se forma no momento da importação, embora fique, desde então, suspenso. Quando há descumprimento dos requisitos do drawback, é desnecessária a atuação fiscal ou a constituição do crédito, pois já foi realizado o lançamento antes do desembaraço aduaneiro de importação (precedentes: REsp 463481/RS, Segunda Turma, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 20/9/2004; REsp 908.538/SP, Primeira Turma, Rel. Ministra Denise Arruda, DJe 12/2/2009).

5. Inexiste, nesse contexto, espontaneidade abrangida pela égide do art. 138 do CTN, exatamente a orientação consolidada pelo STJ na Súmula 360.

6. Entender de modo distinto seria afastar penalidade tributária no caso de descumprimento dos requisitos do drawback. Dito de outra forma, qualquer importador, mesmo trazendo bens para comercialização interna, poderia sentir-se tentado a desembaraçá-los na sistemática do drawback, adiando assim o pagamento dos impostos aduaneiros para o momento que desejasse, desde que anterior a algum ato fiscalizatório concreto por parte do Fisco. Adequado, portanto, que incida in casu o disposto na Súmula 360/STJ.

7. Recurso Especial não provido.

(REsp 1291018/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2012, DJe 26/09/2012)³⁴.

Note-se que o entendimento firmado é no sentido de que o crédito tributário já está constituído, mas pendente do cumprimento da obrigação acessória relativa ao benefício. Portanto, entende-se que não é possível a aplicação do instituto neste caso. O que já traz uma constatação evidente de que é necessário observar-se muito claramente o que se constitui por ação fiscal e não somente imaginar que pelo fato de o tributo não estar sendo exigido naquele momento, a denúncia passa a ser efetivada.

Um elemento de observação é a súmula nº 126, do CARF³⁵:

Súmula CARF nº 126

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2018

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.291.018/MG. Recorrente: Companhia Ferroligas Minas Gerais – Minasligas. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro Herman Benjamin. Brasília/DF, 21 de junho de 2012. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201102636010&dt_publicacao=26/09/2012. Acesso em 25.04.2023

³⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula nº 126. Brasília/DF, 03 de setembro de 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em 25.04.2023.



A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010.

Este é um alerta importante, o descumprimento de prazos estabelecidos pelas infrações em obrigações acessórias não autoriza a utilização da denúncia espontânea. Em especial para as demandas aduaneiras há um grave problema na aplicação desta súmula, já que a experiência mostra as maiores divergências não se dão sobre a obrigação principal e sim pelas obrigações acessórias o que muito reduz o escopo de possibilidade de defesa.

4 CONCLUSÃO

Como foi possível ver por todo o presente artigo, as infrações e penalidades no âmbito aduaneiro possuem uma característica muito próxima daquilo que se exige nas obrigações tributárias, mas sem receber o devido cotejo acerca do que se materializa nas necessidades e fragilidades da operação de comércio exterior.

No primeiro tópico abordou-se a construção, à luz da teoria geral do Direito, do conceito de norma jurídica em sentido estrito. Observou-se que a norma, enquanto dever-ser, possui a construção “hipótese → consequente” na qual denotaremos que o antecedente se qualifica por ser um descriptor de uma conduta realizável socialmente. Doutro lado, o consequente caracteriza-se pela obrigação prescrita a partir da conduta com a qual se pretende o ajuste.

A observância necessária a ser feita a partir da construção da realidade normativa é a de que o plano do antecedente se encontra na dimensão ôntica das coisas enquanto o consequente se identifica pela dimensão deôntica; isto porque a hipótese, tal como dito, participa duma relação do mundo fático e participa do universo socioeconômico que a constrói a partir da manifestação do poder dominante. Doutro lado, o consequente representa aquele estímulo ou desestímulo à conduta que deve ou não participar do ordenamento jurídico.

Tome-se nota de que toda a consequência normativa possui como pano de fundo um comportamento que pretende ser integrado ou não ao universo de fatos jurídicos.



Invariavelmente, as normas com sanções punitivas não se prestam ao aceite das condutas interpeladas, mas sim para que não se repitam e o sujeito de direitos passe a integrar o ordenamento jurídico apenas com aqueles atos que se compatibilizem com o ideal socioeconômico predefinido nas normas do próprio sistema.

Outro ponto que se observa é que para uma melhor observância sobre os fenômenos jurídicos, faz-se a divisão em norma primária e norma secundária. Estes dois institutos versam sobre a decomposição da norma jurídica em sentido estrito. Isto pois quando observamos certas normas cuja pretensão seja apenas a regulação, nem sempre vemos o dispositivo consequente acoplado de si, o que nos exige a construção daquela que será o consequente na norma completa.

Portanto, quando se avalia a norma secundária, enquanto penalizadora – pois como visto é possível haverem sanções premiaias –, necessariamente está se tratando da hipótese de incidência da infração em face da sanção que lhe compete. Porém, esta norma exige do ordenamento que seja lhe dado um tratamento à luz daquilo que se observa no Modelo Garantista [MG], caracterizando-se pelo tratamento após a devida adequação constitucional.

Por esta razão observou-se a identidade entre o conceito de infração aduaneira (ou tributária) e a sua relação com o injusto penal, ou também conhecido como “tipo”. Constatamos que a infração se refere à ação ou omissão do dever de agir do agente, que configura uma violação à norma proibitiva aduaneira (ou tributária) e que se expressa na lesão ou seu perigo a um bem jurídico aduaneiro (ou tributário). Mas para além da conceituação observa-se a relação necessariamente imbricada que deve haver na gestão do ilícito aduaneiro à luz dos direitos fundamentais na mesma medida da aplicação da norma penal.

O que nos leva, alhures, a questionar acerca da relação entre dolo e culpa quando há a aplicação de penalidades aduaneiras. Pela própria disposição de lei, a culpa do infrator é objetiva e não depende de prova, o que há é somente o consequente agravamento da penalização a depender das circunstâncias as quais o agente praticou o ato. Isto é algo que exige maior digressão ao observarmos a finalidade e objetivo das normas aduaneiras, cujo será abordado noutro trabalho dada a extensão do tema e a necessidade de se verificar a compatibilidade com acordos internacionais.



Na sequência, tratou-se das penalidades, abordando seu conceito, espécies e a forma de sua aplicação. A penalidade configura uma sanção da espécie punitiva que objetiva a repressão da ação humana em desacordo com os desígnios socioeconômicos do ordenamento jurídico. Tal qual se viu em Kelsen, sobre o antecedente da norma da penalidade não ser a conduta devida e sim a sanção (no seu cumprimento), e considerando o que já fora tratado, a norma penal (no contexto de penalidade) não se presta a prescrever uma conduta admissível pelo ordenamento jurídico – diferentemente da norma primária –, mas sim, o desestímulo à sua ação cuja se pretende a integração sistema de Direito.

Ou seja, é interessante entender que a norma sancionatória aduaneira deve ser observada como repressiva ao comportamento do administrado de tal maneira que sua conduta seja efetivamente evitada. Todavia, é necessário cogitar que se o comportamento se repete em razão da estrutura do próprio sistema se esta norma estaria atingindo a finalidade pedagógica à qual se destina, caso contrário há apenas um mecanismo de restrição de direitos travestido de sanção.

No destaque das espécies, apenas apontou-se a referência legal para compreender que na aduana brasileira há basicamente três tipos de penalidades: perdimento, multa e sanção administrativa. Poder-se-ia dizer que talvez haja dois tipos: a sanção administrativa e multa; se considerarmos o perdimento dentro do contexto sancionatório praticado pelo Estado. Entretanto, tradicionalmente se faz a divisão tripartida em razão dos tipos de sanções administrativas previstas em lei.

Por conseguinte, observou-se a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB para a aplicação com o devido questionamento acerca da terminologia sobre a “propositura” da medida ao invés da imposição. O que, de certa forma, propõe a ideia de que haveria uma instância de confirmação do ato, o que há, na realidade são instâncias revisoras, com exceção ao procedimento monofásico para a aplicação da pena de perdimento, cuja é específica de seu processamento.

Ainda, tratou-se do concurso de infrações para delimitar a diferença para com o concurso aparente de tipos. Naquele temos que as infrações são cumulativas e as penalidades são aplicadas de maneira conjunta ao administrado, porém nesse exige-se que a observação



sobre qual o tipo prevalece e será aplicado ao caso corrente. Esta distinção é necessária e mais afeta ao ordenamento penal, ainda que deveria ser observada com mais frequência nas alfandegas, o que nem sempre acontece.

Por fim, abordou-se as diferenças entre as restrições e a denúncia espontânea no trato das penalidades. Nas restrições, somente é verificada quando há decisão administrativa, consulta ou ato interpretativo, todavia estes instrumentos dependem de larga dilação de tempo incompatível com as necessidades mais prementes da sociedade moderna.

Doutro viés a denúncia espontânea encontra guarida sempre que se tratar de obrigação principal, que não se trate de operação de drawback e, necessariamente, antes de qualquer ação fiscal.

Por meio do presente trabalho se buscou sintetizar de maneira objetiva a construção do sistema brasileiro de infrações e penalidades aduaneiras, no que tange a sua teoria geral. Observa-se, contudo, que há questionamentos que são necessários a serem explorados, principalmente quando referentes à culpa objetiva e a finalidade da punibilidade aduaneira, vez que há grande reincidência dos tipos. Acontece que se não há mudança no comportamento do administrado, partindo-se do pressuposto que não consegue realizar o ajuste, questiona-se se não haveria de ser alterada a hipótese infracional ou a sistemática de sua aplicação.

5 REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Publicado em: 24 de junho de 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>. Acesso em 19 fev. 2022.

FERRAJOLI, Luigi, La democrazia attraverso i diritti. Il costituzionalismo garantista come modello teórico e come progetto politico. Roma/Bari: laterza, 2013

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução de João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro – 43. ed. atual. até a Emenda Constitucional 99, de 14.12.2017. – São Paulo: Malheiros.



MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. O espírito das leis. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015.

REALE, Miguel. Filosofia do Direito – 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2002.

SEHN, Solon. Curso de Direito Aduaneiro. – 1. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2021.

SANTOS, Alberto Marques dos. Concurso aparente de tipos. In: Revista Judiciária do Paraná, Curitiba: JM Livraria Jurídica, vol. 1 (jan./2006), p. 161-199 1. Disponível em <https://www.albertosantos.org/Concurso.pdf>. Acessado em 20 de fev. de 2022.

TAVARES, Juarez. Fundamentos da teoria do delito. – 3. ed. – São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020.

ZANETI JR., Hermes. O valor vinculante dos precedentes: teoria dos precedentes normativos formalmente vinculantes – 2. ed. rev. e atual. – Salvador: JusPODIVM, 2016.

