



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

AUGUSTO OLIVEIRA DA SILVA NETO

**ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NA APLICAÇÃO
ADMINISTRATIVA DA PENA DE PERDIMENTO NAS OPERAÇÕES DE
COMÉRCIO EXTERIOR**

FORTALEZA

2015

AUGUSTO OLIVEIRA DA SILVA NETO

**ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NA APLICAÇÃO
ADMINISTRATIVA DA PENA DE PERDIMENTO NAS OPERAÇÕES DE
COMÉRCIO EXTERIOR**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para a obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Doutora Tarin Cristino Frota Mont'Alverne

FORTALEZA

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca da Faculdade de Direito

-
- S586a Silva Neto, Augusto Oliveira da.
Análise dos princípios constitucionais na aplicação administrativa da pena de perdimento nas operações de comércio exterior / Augusto Oliveira da Silva Neto. – 2015.
105 f.: il. color. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2015.
Orientação: Profa. Dra. Tarin Cristino Mont'Alverne.
1. Direito internacional público. 2. Comércio exterior. 3. Proporcionalidade (Direito). 4. Legalidade. I. Título.

CDD 341.1

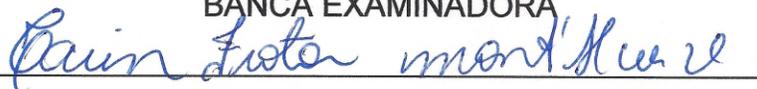
AUGUSTO OLIVEIRA DA SILVA NETO

**ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NA APLICAÇÃO
ADMINISTRATIVA DA PENA DE PERDIMENTO NAS OPERAÇÕES DE
COMÉRCIO EXTERIOR**

Monografia submetida à Coordenação do
Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará como
requisito parcial para a obtenção de grau
de Bacharel em Direito.

Aprovada em 20 / 11 / 2015 .

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dra. Tarin Cristino Frota Mont'Alverne (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)



Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo

Universidade Federal do Ceará (UFC)



Prof. Msc. William Paiva Marques Júnior

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Ao Grande Arquiteto do Universo, que me
permite lutar sem desistir.

Aos meus pais, Francisco e Maria (*in
memoriam*)

AGRADECIMENTOS

Aos professores e servidores da Universidade Federal do Ceará, pela dedicação com que exercem suas funções.

À minha orientadora, Professora Doutora Tarin Cristino Frota Mont'Alverne, pelas brilhantes exposições em sala de aula. Sua tranquilidade e profissionalismo enchem de esperança quem deseja um país melhor.

Aos colegas das muitas turmas que frequentei. Vocês são o grande patrimônio da UFC!

À minha esposa, Beatriz, e aos meus filhos, Otávio Augusto, Alexandra e Carolina, pelas muitas horas roubadas de seu convívio. Por vocês faço tudo, sem vocês nada sou.

“Escrever é fácil. Você começa com uma letra maiúscula e termina com um ponto final. No meio você coloca ideias”. (Pablo Neruda).

RESUMO

A pena de perdimento de mercadorias pelas autoridades aduaneiras é uma medida estabelecida em acordos internacionais e prevista na legislação de muitos países, mas questiona-se se esta penalidade atende aos princípios constitucionais da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade. O trabalho tem por objetivos estudar o instituto do perdimento de mercadorias decorrente do subfaturamento cometido nas operações de importação, analisar o instituto do perdimento de mercadorias no contexto do Direito Internacional, apreciar a posição do Brasil no contexto econômico internacional e avaliar a legislação pátria acerca da pena de perdimento. Os acordos negociados no âmbito da Organização Mundial de Aduanas são claros em prever que os países signatários podem utilizar medidas punitivas a fim de proteger sua economia doméstica. Países como Reino Unido, Estados Unidos e Chile possuem em suas legislações aduaneiras previsão da aplicação da pena de perdimento. O Brasil possui posição de destaque no cenário internacional, ocupando a sétima posição no ranking das maiores economias do mundo, tornando necessária a adoção de medidas repressivas de combate a ilícitos com mercadorias que atravessam suas fronteiras. A legislação brasileira prevê a aplicação de penalidades quando são praticadas irregularidades na importação. O subfaturamento e a subvaloração são ilícitos aduaneiros punidos com penas distintas, aquele com o perdimento, este com a multa. A pena de perdimento nos casos de subfaturamento é considerada desproporcional por parte da doutrina, mas a jurisprudência considera a pena de perdimento nos casos de subfaturamento proporcional quando há fraude relacionada à falsificação de documentos. Ficou evidenciado que a pena de perdimento de mercadorias respeita os princípios da legalidade, da proporcionalidade e da razoabilidade, quando aplicada em casos de falsidade ideológica dos documentos que instruem o despacho de importação.

Palavras-chave: Perdimento. Mercadorias. Razoabilidade. Proporcionalidade. Legalidade.

ABSTRACT

The penalty of confiscation or forfeiture of goods by the customs authorities is a measure provided for under international agreements, besides being explicit in the law of several countries, but wonders whether such a penalty meets the constitutional principles of legality, reasonableness and proportionality. The research aims to study the goods forfeiture due to underpricing committed in import, analyze the goods forfeiture in the context of international law, consider Brazil's position in the international economic context and evaluate the Brazilian legislation on the penalty of forfeiture. The agreements negotiated within the World Customs Organization are clear in predicting that the signatory countries can use punitive measures in order to protect its domestic economy. Countries like UK, US and Chile have in their customs law provision applying the forfeiture of goods. Brazil has a prominent position in the international arena, occupying the seventh position among the largest economies in the world, making it necessary to adopt repressive measures to combat illegal activities on its borders. Brazilian law also provides for penalties when irregularities in the import are practiced. The under-invoicing and under valuation of goods are customs offenses punished with distinct feathers, that with the forfeiture, this with the fine. The penalty of forfeiture in cases of under-invoicing is considered disproportional by the doctrine, but the jurisprudence considers the confiscation of goods, in cases of under-invoicing, proportional when there is document forgery fraud. It was evident that the penalty of confiscation of goods respects the principles of legality, proportionality and reasonableness, when applied in cases of fraud of documents accompanying the customs clearance procedures.

Keywords: Forfeiture. Goods. Reasonableness. Proportionality. Legality.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1 – Lixo enviado para o Brasil com falsa declaração de conteúdo..... | 76 |
| Figura 2 – Arma oculta em importação de brinquedos..... | 77 |
| Figura 3 – Mercadoria oculta em ônibus de turismo..... | 78 |
| Figura 4 – Veículo apreendido com drogas..... | 79 |

LISTA DE GRÁFICOS

| | |
|--|----|
| Gráfico 1 – Evolução dos leilões de mercadorias apreendidas. (R\$ milhões)..... | 55 |
| Gráfico 2 – Participação das regiões fiscais na realização de leilões (%). | 56 |
| Gráfico 3 – Distribuição das DI por canais de parametrização (2003-2014) | 81 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1 – Resumo das multas na importação. | 61 |
| Quadro 2 – Resumo de hipóteses de perdimento de mercadorias na importação.... | 63 |
| Quadro 3 – Apreensões de drogas pela Receita Federal 2013/2014..... | 80 |
| Quadro 4 – Processos nos tribunais por palavras-chave “perdimento, falsidade ideológica e proporcionalidade” | 89 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 1 – Ranking simplificado dos países com maior abertura econômica | 41 |
| Tabela 2 – Importação de mercadorias por região e país | 49 |
| Tabela 3 - Simulação de valores não recolhidos em uma importação. | 50 |
| Tabela 4 – Total por ano e por região fiscal dos leilões de mercadorias penalizadas com o perdimento (em milhões de reais, até abril de 2015)..... | 54 |
| Tabela 5 – Declarações de importação e de exportação registradas no ano 2014... 83 | |
| Tabela 6 – Frequência de decisões nos tribunais por palavras-chave..... | 87 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|------|---|
| AVA | Acordo de Valoração Aduaneira |
| CARF | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais |
| CF | Constituição Federal |
| CIF | Cost, Insurance and Freight |
| CNJ | Conselho Nacional de Justiça |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DE | Declaração de Exportação |
| DI | Declaração de Importação |
| DIE | Direito Internacional Econômico |
| DIP | Direito Internacional Público |
| DIPr | Direito Internacional Privado |
| DL | Decreto-lei |
| DRJ | Delegacia da Receita Federal de Julgamento |
| GATT | Acordo Geral de Tarifas e Comércio |
| IBGE | Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística |
| ICMS | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços |
| IecL | International economic Law |
| II | Imposto de Importação |
| IN | Instrução Normativa |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| MDIC | Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio |
| MF | Ministério da Fazenda |
| MP | Medida Provisória |
| NCM | Nomenclatura Comum do Mercosul |
| OEA | Operador Econômico Autorizado |
| OMA | Organização Mundial de Aduanas |
| OMC | Organização Mundial do Comércio |
| RA | Regulamento Aduaneiro |
| RESP | Recurso Especial |

| | |
|----------|--|
| RF | Região Fiscal |
| RFB | Receita Federal do Brasil. |
| SAFE | Framework of Standards to secure and facilitate global trade |
| SH | Sistema Harmonizado |
| SISCOMEX | Sistema integrado de informações de comércio exterior |
| SRF | Secretaria da Receita Federal |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| TRF | Tribunal Regional Federal |
| UFC | Universidade Federal do Ceará |
| UK | United Kingdom |
| USA | United States of America |
| WCO | World Customs Organization |
| WTO | World Trade Organization |
| ZPE | Zona de Processamento de Exportação |

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1. INTRODUÇÃO | 16 |
| 2. DIREITO INTERNACIONAL COMO FONTE NORMATIVA DO COMÉRCIO INTERNACIONAL | 25 |
| 2.1. Considerações epistemológicas acerca do Direito Internacional: a emergência do Direito Aduaneiro | 25 |
| 2.2. Os organismos internacionais e as regras de Direito Aduaneiro no comércio internacional..... | 28 |
| 2.3. A Organização Mundial de Aduanas (OMA) e a Convenção de Kyoto: as penalidades por infrações aduaneiras | 34 |
| 2.4. A pena de perdimento no Direito comparado: O caso dos EUA, do Reino Unido e do Chile. | 40 |
| 3. A ATUAÇÃO DO BRASIL NO CENÁRIO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL | 47 |
| 3.1. Aspectos econômicos do comércio internacional brasileiro | 48 |
| 3.2. As sanções por irregularidades aduaneiras na legislação brasileira..... | 56 |
| 3.3. As multas por infrações cometidas no comércio exterior | 58 |
| 3.4. A pena de perdimento de mercadorias importadas..... | 62 |
| 3.5. A multa equivalente ao valor aduaneiro | 69 |
| 3.6. Princípios aplicáveis ao Direito Aduaneiro brasileiro | 72 |
| 4. A PENA DE PERDIMENTO NA JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA..... | 85 |
| 4.1. Análise quantitativa do perdimento na jurisprudência..... | 86 |
| 4.2. Análise qualitativa do perdimento na jurisprudência | 90 |
| 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 94 |
| 6. REFERÊNCIAS | 97 |

1. INTRODUÇÃO

O Brasil acelerou, nos últimos anos, seu processo de desenvolvimento econômico, provocado por fatores como a estabilização monetária que o país experimentou desde a implantação do Real, o aumento do consumo, o desenvolvimento das condições tecnológicas e a evolução dos meios de transporte, redundando em aumento significativo nas transações de comércio exterior que realiza.

Apesar de o momento do país ser de instabilidade econômica, com perdas significativas nos ganhos alcançados nas duas últimas décadas, o Brasil ainda se mantém como *player* destacado no cenário internacional, não havendo dados suficientes para mensurar se esse é um movimento permanente, ou apenas um desequilíbrio momentâneo, sendo ainda muito cedo para estimar suas consequências de médio e longo prazos.

As trocas comerciais entre empresas nacionais e estrangeiras são revestidas de formalidades legais que envolvem diversos interesses, desde as questões que afetam o transporte internacional, o envio e recebimento de divisas, a saúde pública e os tributos devidos, até aquelas mais diretamente ligadas ao equilíbrio econômico dos países, como a balança comercial e o nível de endividamento, sendo previstas diversas sanções aplicáveis nos casos de cometimento de irregularidades.

No plano interno, a atividade de importação de mercadorias, praticada de forma irregular, produz consequências diretas na economia nacional, que se vê fragilizada em termos de competitividade, afetando não somente a cadeia produtiva industrial do país, mas também o comércio e os próprios consumidores, prejudicando alguns setores importantes, por não poderem suportar a concorrência exercida por produtos que são introduzidos no país ao arrepio das regras legais.

As hipóteses de irregularidades no comércio entre as nações estão previstas em acordos internacionais, que remetem à legislação aduaneira de cada

país, respeitando a soberania de cada nação, a possibilidade de tipificação e estabelecimento de penalidades a cada uma das possíveis infrações, como é o caso da pena de perdimento de mercadorias, prevista nas normas legais brasileiras.

A legislação tributária, em geral, trata os casos de ocorrência de irregularidades com a aplicação de multas, qualificadas ou agravadas, a depender da gravidade da infração cometida e dos meios utilizados para sua consecução, além de permitir a extinção da punibilidade nas ações penais, caso a infração também configure crime, desde que seja realizado o pagamento dos tributos e multas a qualquer tempo.

Estas condições, tanto para pagamento de multas como para extinção da punibilidade criminal, não são ofertadas aos que praticam infrações tidas pelas normas legais e administrativas¹ como de maior potencial ofensivo, que são punidos com a pena de perdimento das mercadorias importadas, aplicável administrativamente pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Os princípios constitucionais norteadores da Administração Pública, constantes do art. 37, da Constituição Federal, foram alargados com o advento da Lei nº 9.784/1999, que passou a considerar aplicáveis aos processos administrativos em geral também os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, além do princípio da legalidade já previsto no texto constitucional.

Em face destas questões preliminares, observa-se que o tratamento diferenciado dispensado em casos tidos pela legislação como práticas que levam à aplicação da pena de perdimento – dentre elas o subfaturamento na importação de mercadorias – é mais severo que aquele a que estão sujeitos os contribuintes que cometem outras infrações, que são puníveis, em regra, com a aplicação de multas.

¹ O artigo 68, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabelece a previsão legal do perdimento de mercadorias nos casos estabelecidos pela Receita Federal, que, por sua vez, editou a IN RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011 cuja ementa assim descreve seu conteúdo: “Estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento”.

Ocorre que, no caso específico do subfaturamento, a própria legislação prevê dois tipos de penalidade distintas para a mesma infração, o perdimento e a aplicação de multa². Esse tratamento dúbio poderia resultar em descumprimento dos princípios constitucionais e legais norteadores da atividade pública, fato que se pretende apreciar no presente trabalho de maneira mais aprofundada.

Diante das múltiplas abordagens possíveis para o tema proposto, necessário se faz delimitar o tema em seus aspectos temporais e de conteúdo, de forma a alcançar os objetivos de um trabalho monográfico de conclusão de curso, sem perder de vista o caráter científico que se espera de um trabalho acadêmico.

O trabalho limitar-se-á a estudar especificamente a legalidade, razoabilidade e proporcionalidade da aplicação, pelas autoridades administrativas da Receita Federal do Brasil, em decorrência de irregularidades cometidas no comércio exterior, da pena de perdimento de mercadorias na importação, buscando as origens da penalidade no Direito Internacional e nos diversos ramos do Direito pátrio.

A limitação temporal da pesquisa ficará restrita aos reflexos do tema após a Constituição Federal de 1988, marco do atual sistema jurídico nacional, concentrando-se nos casos de maior atualidade, não se furtando, contudo, de analisar a legislação recepcionada pela Carta Magna. A limitação de conteúdo se dará pela abordagem da pesquisa aos aspectos fáticos, não pretendendo adentrar em aspectos filosóficos ou políticos.

1.1. Justificativa

Dentro da perspectiva anteriormente apresentada, reveste-se de relevância o tema, tanto do ponto de vista jurídico, com suas implicações nos campos do Direito Internacional, Tributário, Empresarial, Administrativo, Aduaneiro e Penal, bem como do ponto de vista econômico, com reflexos na atividade comercial

² Conforme disposto no art. 703, §1º-A, do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

e industrial do país, pois a concorrência desleal, decorrente de práticas ilícitas para ingresso de mercadorias no país, afeta diretamente o mercado nacional.

Por outro lado, a retenção das mercadorias no momento das importações, antes mesmo de sua entrada em circulação comercial no Brasil e calcada somente em suspeitas de irregularidades, pode significar enorme prejuízo à atividade empresarial, tanto pela privação da propriedade, como também prejuízo ao Erário, que se vê, repentinamente, na condição de fiel depositário de uma grande quantidade de mercadorias.

Necessário ser observado que a retenção de mercadorias no curso do despacho aduaneiro nem sempre se dá pela ocorrência comprovada de um ilícito, mas pela simples existência de indícios que podem ou não ser comprovados no curso do processo investigativo, gerando tensões e insegurança jurídica, além de causar prejuízos, às vezes irreparáveis, aos importadores, que se veem impossibilitados de ter a posse dos bens adquiridos.

Inúmeras situações observadas no dia a dia de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados, levam a fiscalização ao estabelecimento de critérios rigorosos para seleção de operações com indícios do cometimento de irregularidades severas, baseados em gerenciamento de risco, a fim de minimizar a possibilidade de ocorrência de prejuízos financeiros para os importadores.

Ademais, diversos produtos de importação proibida são falsamente declarados, com o intuito de burlar os controles alfandegários, como é o caso de armas, drogas, lixo e produtos falsificados, que provocam prejuízos à sociedade como um todo, seja pela exposição a produtos inadequados, seja pelo risco potencial a que fica submetida com a presença desses produtos em solo nacional.

Justifica-se, portanto, a análise do tema sob uma perspectiva sistêmica, a fim de que sejam estudadas e analisadas as relações de causa e efeito que levam à aplicação da pena de perdimento de mercadorias nos atos de comércio internacional, possibilitando o conhecimento mais aprofundado das situações em

que se pode usar desse instituto, além de abrir espaço para a propositura de novas pesquisas que levem a uma evolução da questão no campo acadêmico.

1.2. Relevância

A penalidade de perdimento administrativo de mercadorias, apesar de estar prevista na legislação há muitos anos, foi pouco explorada por pesquisadores, existindo escassas referências acadêmicas a esse respeito no Brasil. Contudo, observando-se o crescimento do comércio internacional, bem como a diversificação da atividade econômica nacional, observa-se uma crescente incidência das infrações que levam à aplicação desta sanção administrativa.

Também possui características próprias do ponto de vista processual administrativo, trazendo consequências bastante severas para importadores e exportadores, além de causar transtornos à própria administração tributária, que se vê na condição de depositária de mercadorias, tarefa esta não alinhada com sua vocação natural de lançar tributos.

A pena de perdimento, aplicável em casos em que se verifica a ocorrência de infrações lesivas ao interesse nacional, muitas vezes mediante utilização de meios fraudulentos, constitui irregularidade não somente do ponto de vista tributário, mas também sob a ótica penal, levando invariavelmente as ações propostas no campo administrativo a terem repercussão na esfera criminal, a partir de representações fiscais para fins penais.

Ademais, o crédito tributário, quando exigido de ofício pelas autoridades administrativas federais, pode ser impugnado em duas instâncias independentes na esfera administrativa, de modo a conferir ao contribuinte a garantia do duplo grau de jurisdição, mas o princípio não é garantido nos casos de aplicação da pena de perdimento, uma vez que a apreciação se dá em instância única, na mesma unidade administrativa responsável pela aplicação da penalidade.

Assim, a relevância de um estudo desta natureza é marcada por diversas razões, as quais são destacadas duas. A primeira, pela sua crescente importância para os vários campos do Direito envolvidos no comércio exterior, que muitas vezes carecem de uma análise sistêmica para compreensão das diversas situações verificadas, desde o Direito Internacional até o Direito do Consumidor, passando por questões processuais relevantes.

A segunda, pela necessidade de aprofundamento das pesquisas que envolvam o Direito Aduaneiro, principalmente em um país cuja dependência das trocas comerciais com o exterior cresce a cada dia, havendo necessidade de maior abertura econômica para alcançar novos mercados para os produtos nacionais, mas que só encontrarão esse fim com a reciprocidade de tratamento dada aos produtos estrangeiros.

1.3. Problematização

A aplicação administrativa da pena de perdimento nas operações de comércio exterior está prevista em convenções internacionais e em diversos pontos da legislação tributária aduaneira pátria, que prevê a sua incidência em casos onde tenha ocorrido dano ao Erário, mas torna-se alvo de críticas por parte de operadores do Direito e dos próprios intervenientes do comércio internacional, uma vez que não possui previsão clara no que diz respeito ao subfaturamento.

Neste sentido, os casos previstos na legislação como passíveis de aplicação da pena de perdimento são decorrentes de infrações de natureza gravíssima, normalmente associados ao cometimento de fraudes, mas que no caso do subfaturamento gera controvérsias quanto à constitucionalidade ou mesmo à legalidade da sua aplicação.

Desta forma, o problema de pesquisa a ser investigado resume-se à seguinte questão: A pena de perdimento de mercadorias na importação, aplicável administrativamente, atende aos princípios constitucionais da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade?

1.4. Objetivos

O trabalho tem como **objetivo geral** estudar o instituto do perdimento de mercadorias, aplicável na esfera administrativa e em razão de infrações cometidas nas operações de importação, a fim de identificar sua adequação aos princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade.

O **primeiro objetivo específico** será analisar o instituto do perdimento de mercadorias no contexto do Direito Internacional, de modo a conhecer o estabelecimento desta penalidade administrativa nas Convenções ou Tratados Internacionais e as hipóteses de sua aplicação em outros ordenamentos.

O **segundo objetivo específico** será apreciar a legislação brasileira no que diz respeito à aplicabilidade das normas de Direito Aduaneiro, bem como sua posição relativa no contexto econômico internacional, correlacionando os impactos decorrentes para o país do cometimento das infrações aduaneiras.

O **terceiro objetivo específico** será avaliar a jurisprudência pátria acerca da pena de perdimento, observando se as decisões judiciais que versam sobre a pena de perdimento levam em consideração os princípios da razoabilidade e proporcionalidade como argumento para desconstruir as decisões administrativas.

1.5. Metodologia

A fim de delinear o método empregado para alcance dos objetivos do trabalho, cumpre situá-lo primeiramente, no que diz respeito ao tipo de pesquisa, no campo das pesquisas descritivas, que têm como fim primordial “a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”(GIL, 2010, p. 42), sendo uma de suas características mais significativas a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, como a observação sistemática (GIL, 2010).

Neste sentido, a pesquisa terá uma abordagem calcada no método sistêmico³, uma vez que o tema está correlacionado a diversas áreas das ciências jurídicas e econômicas, sendo necessárias diversas abordagens para revelar os objetivos que se pretende alcançar, pois o método deve ser um caminho a ser seguido para alcance dos resultados buscados pelo pesquisador (MEZZAROBA; MONTEIRO, 2009).

Para os propósitos do trabalho, a pesquisa instrumental⁴ mostra-se como mais adequada, pois está vinculada à preocupação com a prática, buscando trazer uma contribuição teórica à resolução de problemas técnicos, transformando o saber em saber-fazer, caracterizando-se como instrumental porque capta o objeto da Ciência do Direito como um instrumento para a resolução de problemas práticos (SILVA, 2004).

Assim, pode-se dizer que o método empregado foi descritivo, sistemático e instrumental, utilizando-se de recursos adequados ao tema em estudo, que está correlacionado com outros ramos do saber, demonstrando a necessidade de apreciar as questões práticas envolvidas com o objeto de análise.

A metodologia aplicada para alcance dos objetivos estabelecidos foi, portanto, constituída de análise doutrinária, legal e jurisprudencial, buscando estabelecer um liame lógico entre as diversas fontes disponíveis que levem ao esclarecimento da questão proposta, bem como que possibilite a abertura de novas frentes de investigação, considerando o tema inserto em um sistema aberto.

Também foram utilizadas informações quantitativas, pesquisadas nos sistemas disponibilizados de consulta dos organismos nacionais e internacionais, de modo a robustecer as conclusões alcançadas por meio do referencial teórico de

³ O método sistêmico caracteriza-se pelo “conjunto de elementos reunidos em um conjunto que obedece a uma mesma lógica de organização” (MEZZAROBA; MONTEIRO, 2009, p. 76).

⁴ Segundo Monteiro & Savedra (2001), a pesquisa científica classifica-se em epistemológica, instrumental e sociojurídica.

natureza técnico-profissional, aproveitando da análise estatística para conferir um caráter quantitativo a estas fontes, dando maior confiabilidade às informações.

1.6. Organização do trabalho

O trabalho foi estruturado de forma a contemplar todas as fases pelas quais passou a pesquisa.

Assim, o capítulo dois trata das hipóteses previstas nas convenções e tratados internacionais de penalidades por infrações cometidas no comércio exterior, além de analisar as previsões existentes nos ordenamentos jurídicos dos Estados Unidos, Reino Unido e Chile, por serem países destacados no comércio internacional e pertencentes a três regiões distintas, proporcionando uma análise comparativa mais sólida, buscando apresentar fundamentos de validade de Direito Internacional para os institutos tratados na pesquisa.

O capítulo três foi dedicado aos aspectos econômicos da atividade do comércio internacional brasileiro, a posição relativa do Brasil no cenário internacional, a análise da legislação brasileira e os impactos provocados pelas infrações cometidas por importadores, mensurando possíveis impactos econômicos da aplicação da pena de perdimento, observando a sua adequação quantos aos aspectos principiológicos da Constituição Federal e as consequências da aplicação desta penalidade.

O capítulo quatro se ocupa da jurisprudência pátria no que diz respeito aos principais argumentos utilizados na apreciação dos processos de perdimento de mercadorias importadas que chegam aos tribunais brasileiros, sob uma perspectiva quantitativa e qualitativa.

2. DIREITO INTERNACIONAL COMO FONTE NORMATIVA DO COMÉRCIO INTERNACIONAL

As relações comerciais realizadas entre pessoas de diferentes países possuem regulações de diversas fontes, uma vez que são inúmeras as situações – e diversos são os interessados – que geram direitos e obrigações quando se faz uma simples transação de compra e venda, levando os países a acordarem entre si pactos que reduzam os riscos e aumentem a confiabilidade do comércio exterior.

Tais pactuações realizadas no âmbito internacional são genericamente conhecidas como tratados e refletem a expressão do acordo de vontades – *pacta sunt servanda* – que venham estabelecer direitos e obrigações entre sujeitos de direito internacional (ACCIOLLY; CASELLA; SILVA, 2012). Rezek (2011) define tratado como um acordo formal, compromissivo e cogente, realizado entre pessoas jurídicas de direito internacional público.

Convém esclarecer que as medidas negociadas entre nações soberanas possuem diversos tratamentos em suas ordens jurídicas internas, a depender do modelo adotado por cada país, havendo maior ou menor grau de obrigatoriedade de submissão das normas internas àquelas negociadas no âmbito do direito Internacional.

Deste modo, necessário se faz trazer as devidas considerações acerca das divisões do direito internacional, tanto do ponto de vista da cogência de suas normas, quanto do seu objeto de estudo, a fim de melhor organizar o trabalho, conforme será visto a seguir.

2.1. Considerações epistemológicas acerca do Direito Internacional: a emergência do Direito Aduaneiro

O confronto entre o direito internacional e direito interno, no que diz respeito à independência, encontra correntes distintas na doutrina, como a dualista, dentre os quais se destacaram neste século Carl Heinrich Triepel, na Alemanha, e

Dionisio Anzilotti, na Itália (REZEK, 2011), para os quais o direito internacional e o direito interno de cada Estado são sistemas rigorosamente independentes e distintos, de modo que a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional.

Já os autores adeptos da corrente monista, defende Rezek (2011), dividiram-se em duas correntes, uma que sustenta a unicidade da ordem jurídica sob o primado do direito internacional, a que se ajustariam todas as ordens internas, tendo Hans Kelsen como seu expoente maior, e a outra que defende o primado do direito nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos do direito internacional representa apenas uma faculdade discricionária.

Quanto ao objeto, outra divisão epistemológica que se faz é aquela entre o direito internacional público e o privado, com focos de estudo próprios (PORTELA, 2011), mas que têm como matéria comum a presença do comércio exterior como ponto de interesse, dado que as relações comerciais entre diferentes nações possuem importância tanto para os Estados onde se desenrolam tais transações, ou onde haverá consequências, como para os demais atores internacionais envolvidos e que eventualmente se verão em busca da solução de conflitos.

Como se vê, o direito internacional possui grande diversidade em sua abordagem conceitual, subdividindo-se não somente em público e privado, mas também em outros focos de interesse, que muitas vezes se confundem, tamanho é o imbricamento das relações observadas no campo fático⁵.

O foco de interesse no comércio exterior fez surgir o direito aduaneiro, que encontra seus fundamentos de validade no direito internacional, calcado na dinâmica do comércio internacional e que busca conferir aos Estados-membros dos

⁵ Segundo a doutrina esta diferenciação tem tido sua importância reduzida. Modernamente, leciona Jacob Dolinger, a interação entre o Direito Internacional Público e o Direito Internacional Privado é tanta que se desenvolveu a noção de “Transnational Law” (Direito Transnacional), fundindo o Direito Internacional Público, o Direito Internacional Privado e novos campos do direito não enquadrados em qualquer uma destas tradicionais disciplinas (DOLINGER, 2008).

organismos internacionais ferramentas que propiciem proteção contra as práticas desleais de comércio.

Preliminarmente, necessário se faz ressaltar que as questões jurídicas que envolvem o comércio internacional não estão contidas em um único ramo do direito, segundo a divisão clássica do direito positivo em direito público e privado, sendo necessário o reconhecimento de um ramo específico que seja capaz de explicar e alcançar todas as especificidades inerentes a esta atividade.

As normas aduaneiras não podem ser resumidas ao interesse tributário, mesmo porque há diversas situações em que a legislação aduaneira faz referência a questões de natureza administrativa, econômica ou penal, para citar alguns exemplos. Nas palavras de Albarracín (2005), a respeito da função essencial da aduana, esta poderia ser dividida em tributos, proibições e estímulos.

Um dos doutrinadores que reconhece a existência do Direito Aduaneiro, Basaldúa (1988) afirma que, para ser reconhecido, é necessário que existam alguns elementos que o constituam, como quando afirma que são “instituciones básicas del Derecho Aduanero a los referidos por los conceptos ‘territorio aduanero’, ‘mercadería’, ‘importación’ y ‘exportación’” (BASALDÚA, 1988, p.165)⁶.

Também Fernandes (2015) aponta que a regulação do comércio internacional aponta para a existência do Direito Aduaneiro como um ramo próprio de caráter multidisciplinar e intervencionista, que poderia ser definido como um conjunto de normas jurídicas cujo objeto é o comércio internacional, considerado como seu antecedente, e a relação aduaneira, como seu conseqüente.

Nesta mesma linha argumentativa, conclui Trevisan (2008, p. 39):

[...] não mais merece prosperar a argumentação de que o Direito Aduaneiro é mero subconjunto do Direito Tributário, regulamentando os tributos incidentes sobre o comércio exterior. O Direito Aduaneiro vai além do viés tributário, abarcando as atividades de controle e fiscalização do

⁶ Em tradução livre: instituições básicas do Direito Aduaneiro aqueles referenciados pelos conceitos de território aduaneiro, mercadoria, importação e exportação.

comércio exterior (haja ou não tributos a recolher), inclusive no que se refere às restrições não tarifárias e a direitos antidumping.

De acordo com Machado (2013) não é cientificamente apropriado dizer que há autonomia de qualquer ramo do Direito, que é uno, sendo conveniente e didaticamente necessário que se faça a divisão do Direito como forma de facilitar o estudo. Assim, o autor alinha-se à corrente doutrinária que reconhece a existência de um Direito Aduaneiro como ramo do Direito, de modo que assim será tratado neste trabalho.

Desta maneira, é possível notar que o comércio internacional está sujeito a regras pactuadas tanto pelos próprios Estados, naquilo que se refere aos seus interesses e dentro da sua soberania, quanto por meio de tratados internacionais, quando pactua com outras nações, por intermédio de organizações internacionais, regras que serão aplicáveis às empresas que negociam mercadorias que entram ou saem de seu território.

2.2. Os organismos internacionais e as regras de Direito Aduaneiro no comércio internacional

Os sujeitos de direito internacional público não se restringem aos Estados, comportando outros entes que atuam de maneira efetiva no âmbito das relações internacionais, que são as organizações internacionais (PORTELA, 2011), que avolumaram-se diante do aumento da conscientização da incapacidade dos Estados de lidarem com as questões internacionais, evidenciando a necessidade de coordenação para enfrentamento destas questões (ACCIOLLY; CASELLA; SILVA, 2012).

Dentro desta perspectiva, as relações jurídicas entre as nações não encontram fundamento de validade em razão de subordinação, mas de coordenação entre os Estados, de modo que se torna necessária a devida aceitação por parte dos entes soberanos das normas pactuadas no âmbito internacional, repousando a fundamentação do direito internacional no consentimento (REZEK, 2011).

As relações jurídicas decorrentes das transações comerciais internacionais estão sujeitas a tratamento ampliado em relação ao ordenamento a que se submetem, devendo os agentes – importadores, exportadores e transportadores, principalmente – observarem as regras do país de origem, do país de destino, daqueles países que porventura sejam obrigados a utilizar como rota de passagem, além de estarem sujeitos a regulações emanadas por organismos internacionais.

Assim, estabelecidas as tratativas entre os Estados e formalizado o acordo internacional em uma de suas formas, evidencia-se a importância do *pacta sunt servanda*, que constitui princípio basilar para a convivência organizada e pacífica entre as nações, principalmente por se tratar de um contexto descentralizado de poder (ACCIOLLY; CASELLA; SILVA, 2012).

Segundo Rezek (2001, p. 292) “[...] A competência da organização para celebrar tratados em seu próprio nome é de todas a mais expressiva como elemento indicativo da personalidade”. Muito embora os Estados só se sintam obrigados quando tenham decidido com seu voto de concordância (REZEK, 2011), no âmbito do comércio internacional a não adesão às regras pactuadas pode significar redução dos negócios realizados com os demais países.

Isto se explica por razões de natureza meramente econômica, uma vez que muitas regras negociadas no âmbito das organizações internacionais visam facilitar o comércio e a não adesão de um determinado país a estas regulamentações acarreta aumento de custos, como vistoria de produtos, ou a necessidade de autorizações especiais, que atrasam e oneram as mercadorias.

Dentro da perspectiva do trabalho, que se propõe ao estudo da aplicação de penalidades no comércio exterior, necessário se faz citar os organismos – ou organizações – internacionais que regulam as relações comerciais entre as nações, atores que são na perspectiva do DIP, de modo que se possa conhecer a atuação destas instituições multilaterais.

Logo, no que diz respeito ao comércio internacional, os principais organismos referenciados são a Organização Mundial do Comércio (OMC) e a Organização Mundial de Aduanas (OMA), além do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT)⁷, que é um tratado multilateral cuja complexidade no mecanismo de vigência o levou a assumir o status de organismo internacional (REZEK, 2011).

A maior contribuição das normas internacionais negociadas no âmbito da OMC e da OMA têm como fim uma maior fluidez do comércio internacional, com redução dos tempos exigidos para liberação das cargas nas alfândegas e utilização de gerenciamento de risco para seleção das conferências, proporcionando redução de custos para importadores e exportadores, guardando a segurança desejável para a sociedade.

No âmbito desses organismos são elaborados diversos acordos, que possuem força de lei nos Estados signatários, sendo o mais importante deles a Convenção de Kyoto, que será mais bem detalhada ao longo do trabalho e que, embora ainda não ratificada pelo Brasil⁸, conta com mais de 95% de seus termos já implementados no país, segundo informações da Receita Federal do Brasil (VERÍSSIMO, 2014).

As empresas que atuam no comércio internacional devem, portanto, estar atentas para as normas reguladoras internas dos países onde ocorrem as transações pactuadas com seus fornecedores ou clientes, que podem estar reforçadas por outras normas, de caráter geral, pactuadas no âmbito do direito internacional, que alcançam também as operações realizadas.

É bem verdade que, para que uma norma internacional tenha validade no ordenamento jurídico interno de um determinado Estado, necessário se faz que haja mecanismos para sua incorporação, sendo que “essa processualística ou vem

⁷ Do original em inglês: General Agreement of Tariffs and Trade.

⁸ Segundo Affonso(2013), a razão da não ratificação da Convenção de Kyoto pelo Brasil é o compromisso que essa ratificação produziria, obrigando o país a adotar regras indesejadas pela administração tributária, como o duplo grau de jurisdição em julgamento de processos administrativos de perdimento.

disciplinada em lei ou regulada pelo texto constitucional, sendo esse último o caso do Brasil". (MAZZUOLI, 2015, p. 368).

O que se está a demonstrar até este ponto é que a necessidade de regulação da atividade econômica no âmbito internacional parte não somente do desejo unilateral de cada nação, mas de pactos estabelecidos de forma coordenada, que definem regras para o exercício da atividade comercial além das suas próprias fronteiras.

Se no passado esta atividade estava adstrita ao desejo dos governantes, que pactuavam de acordo com os interesses dos Estados por eles governados, uma nova leva de atores de direito internacional surgiu com funções cada vez mais específicas, as chamadas organizações internacionais, conforme citado por Rezek (2011, p. 36):

O século XX abriria espaço a dois fatos novos: a entrada em cena das organizações internacionais, no primeiro após-guerra — fazendo com que o rol das pessoas jurídicas de direito das gentes, habilitadas a pactuar no plano exterior, já não se exaurisse nos Estados soberanos; e a codificação do direito dos tratados, tanto significando a transformação de suas regras costumeiras em regras convencionais, escritas, expressas, elas mesmas, no texto de tratados.

A criação e o desenvolvimento destas organizações decorreram das crescentes necessidades por cooperação no âmbito internacional surgidas nas últimas décadas, pois, conforme já observado anteriormente, a partir do momento em que a recorrência aos institutos do Direito Internacional aumentou, sua característica inicial relativa às relações deixou de ter caráter simplesmente bilateral ou multilateral entre os Estados para consolidar-se como um direito das organizações internacionais (Mazzuoli, 2015).

No comércio exterior a presença dos organismos internacionais se faz perceber de forma clara nas ações da Organização Mundial do Comércio (OMC) e do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT)⁹, que são os dois principais órgãos

⁹ A história do GATT começa em 1945, logo após o final da segunda guerra, quando 15 países se reuniram em Genebra para discutir a liberalização do comércio, revogando as práticas protecionistas existentes desde a década anterior e que colaborou em alguma medida para a eclosão do conflito

formuladores das normas relativas ao comércio internacional, muito embora, como já observado em linhas pretéritas, seja o GATT um tratado multilateral com status de organismo internacional.

Convém ressaltar que o GATT constitui-se no principal acordo fechado no pós-guerra com vistas à derrubada das barreiras protecionistas levantadas pelos países em virtude da Grande Depressão dos anos 1930 e buscou-se pelo acordo que o protecionismo fosse eliminado ou, pelo menos, circunscrito somente a situações especiais, assumindo variados compromissos em favor do livre comércio.

Durante o período em que vigorou como instrumento de direito internacional para liberalização e regulação do comércio mundial, o GATT passou por oito alterações advindas das “Rodadas GATT”, que promoveram a redução sucessiva de tarifas e a aplicação de sanções por descumprimento do acordo, apesar de seu limitado campo de atuação.

Somente em 1995, com a criação da OMC, as regras antes negociadas no âmbito do GATT passaram a estar albergadas dentro de uma organização internacional que se mostra formalmente como um ator de direito internacional, sem perder o histórico e as conquistas alcançadas pelo GATT ao longo de 48 anos. Contudo, as regras do GATT continuam vigentes no ordenamento jurídico internacional, produzindo efeitos concomitantemente às novas regras negociadas na OMC.

Paralelamente, a Organização Mundial de Aduanas (OMA), que representa 179 administrações aduaneiras em todo o mundo, processa coletivamente aproximadamente 98% do comércio mundial e serve como centro global em matéria aduaneira, sendo a única organização internacional com competência em matéria de alfândega (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2015, *on line*).

bélico mundial. Desta reunião surgiu o GATT, um acordo que perdurou com status de provisório por quase meio século (WORLD TRADE ORGANIZATION, 2015a, *on line*).

O papel desempenhado por estas organizações visa maior liberalização do comércio internacional, além de estabelecer limites para a atuação de cada um dos Estados-membros, que se veem vinculados às normas emanadas por meio de convenções e acordos, além de reduzir o poder dos Estados em criar normas internas que geram protecionismo (GOLDSTEIN, 2000).

O livre comércio proposto pela OMC – que presume o menor número possível de barreiras para a circulação de mercadorias (NAKAYAMA, 2005) – considera que as ações se darão dentro de regras previamente estabelecidas e que importam em respeito mútuo aos termos acordados, conforme informado na página da organização na internet (WORLD TRADE ORGANIZATION, 2015b, *on line*):

The system's overriding purpose is to help trade flow as freely as possible — so long as there are no undesirable side-effects — because this is important for economic development and well-being. That partly means removing obstacles. It also means ensuring that individuals, companies and governments know what the trade rules are around the world, and giving them the confidence that there will be no sudden changes of policy. In other words, the rules have to be “transparent” and predictable¹⁰.

Os acordos negociados na OMC versam não somente sobre tarifas, conhecidas como barreiras alfandegárias, mas também sobre outras áreas ligadas ao comércio internacional, conhecidas como barreiras não-alfandegárias, que possuem grande valor protetivo, como as questões relativas à agricultura, proteção do consumidor e prevenção da disseminação de pragas e doenças.

Neste aspecto, cabe esclarecer que, quando o importador adquire uma determinada mercadoria em outro país, o contrato firmado com o exportador deverá prever a forma de negociação para as mercadorias, fixando o *incoterm*¹¹ da

¹⁰ Em tradução livre: O objetivo primordial do sistema é ajudar o fluxo de comércio a transcorrer tão livremente quanto possível - desde que não existem efeitos colaterais indesejáveis - porque isso é importante para o desenvolvimento econômico e bem-estar. Significa, em parte, remover obstáculos. Isso também significa assegurar que indivíduos, empresas e governos sabem o que as regras comerciais são globais, dando-lhes a confiança de que não haverá mudanças bruscas de política. Em outras palavras, as regras têm que ser "transparentes" e previsíveis.

¹¹ *Incoterm* é um acrônimo de International Commercial Terms, padronizados internacionalmente, que descrevem as obrigações de compradores e vendedores em transações de comércio exterior. É um conjunto de 13 termos que alocam claramente os custos, riscos, costumes e responsabilidades

transação e delimitando as responsabilidades de lado a lado desde a saída da mercadoria do estabelecimento no exterior até a sua chegada no estabelecimento do importador brasileiro.

Por desempenhar papel relevante no que diz respeito aos regulamentos internacionais que versam sobre penalidades aduaneiras, objeto maior do trabalho, destaca-se, a seguir, o papel da Organização Mundial de Aduanas e a importância da Convenção de Kyoto, cujas medidas afetam sobremaneira o comércio internacional.

2.3. A Organização Mundial de Aduanas (OMA) e a Convenção de Kyoto: as penalidades por infrações aduaneiras

Como já visto anteriormente, a OMA é a organização internacional com competência em matéria de alfândega e no seu âmbito foram adotadas medidas que representam a concepção desenvolvida pelas aduanas mundiais para solucionar a falsa dicotomia existente entre facilitação do comércio internacional e segurança.

Diante do crescente fluxo nas transações do comércio internacional, a OMA se viu diante da necessidade de desenvolver novas estratégias para combater as ameaças ao livre comércio, garantindo maior segurança para a cadeia de fornecimento global, e, ao mesmo tempo, contribuir para o desenvolvimento socioeconômico por meio da facilitação do comércio (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2007).

Assim, para fortalecer e ir além dos programas e práticas existentes, os membros da OMA desenvolveram um regime que visa melhorar a segurança e a facilitação do comércio internacional, o SAFE¹² - Quadro de Normas para a Segurança e Facilitação do Comércio Global (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2007), que contém um conjunto de medidas padronizadas que objetivam combater

de seguro durante o transporte internacional de mercadorias entre o comprador e o vendedor (Stapleton; Saulnier, 1999).

¹² No original em inglês: WCO SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade.

os ilícitos transnacionais com o uso de gerenciamento de risco, conforme estabelecido no próprio documento (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2007, p.6):

It is an unacceptable and an unnecessary burden to inspect every shipment. In fact, doing so would bring global trade to a halt. Consequently, modernized Customs administrations use automated systems to risk manage for a variety of issues. In this environment, Customs administrations should not burden the international trade community with different sets of requirements to secure and facilitate commerce, and there should be recognition of other international standards. There should be one set of international Customs standards developed by the WCO that do not duplicate or contradict other intergovernmental requirements¹³.

O SAFE, por meio do programa denominado Operadores Econômicos Autorizados (OEA), pretende criar redes de relacionamentos baseadas na confiança mútua entre operadores de comércio internacional, sejam eles importadores, exportadores, transportadores, depositários ou quaisquer outros intervenientes, e a aduana do país de origem e/ou destino, gerando ganhos tanto em agilidade na entrada e saída das cargas, como na redução de custos decorrente desta aceleração.

Contudo, há diversas situações em que práticas desleais de comércio são detectadas e necessitam ser reprimidas para evitar não somente a falta de recolhimento dos direitos aduaneiros, mas também para evitar o comprometimento da saúde pública, salvaguardar os interesses de terceiros detentores de direitos comerciais, proteger o consumidor ou mesmo garantir a segurança nacional.

A liberalidade das negociações entre compradores e vendedores está limitada tanto por questões de ordem transnacional, quando afeta a comunidade internacional como um todo, como questões que afetam apenas determinado país, quando há questões de ordem pública que impedem a aplicação do direito

¹³ Em tradução livre: É inaceitável e um encargo desnecessário inspecionar cada embarque. De fato, fazê-lo paralisaria o comércio global. Por esta razão as administrações aduaneiras modernas usam sistemas automatizados para gerenciamento de risco. Nesse ambiente as administrações aduaneiras não deveriam sobrecarregar a comunidade do comércio internacional com diferentes conjuntos de requisitos para garantir e facilitar o comércio, devendo existir o reconhecimento de outros padrões internacionais desenvolvidos pela OMA que não dupliquem ou contradigam outros requisitos intergovernamentais.

estrangeiro na solução de conflitos (BASSO, 2009), como é o caso das exportações de lixo de países desenvolvidos em direção a países em desenvolvimento.

Com efeito, as infrações relativas à propriedade intelectual, ao desrespeito às patentes, às importações de materiais proibidos e os crimes financeiros, ocupam boa parte da atuação das aduanas mundo afora, onde pode ser percebido o aumento da evasão de divisas por meio do subfaturamento das importações, infração praticada por importadores que ocultam das autoridades tributárias parte do resultado obtido com as práticas delituosas (VARELA, MEIRELES, 2010).

As aduanas reconhecem que não podem controlar tudo, mas o que é ainda mais importante, não querem controlar tudo. Segundo Karlsson (2005), todos os anos milhões de navios, caminhões, aviões, trens, veículos e pessoas passam pelas fronteiras e a fiscalização aduaneira deve exigir que recolham a quantidade certa de tributos, além de proteger e salvaguardar a sociedade de atividades ilegais e, ao mesmo tempo, promover o comércio legítimo.

Esta nova forma de execução do trabalho da aduana traz consigo conceitos até então não imaginados para os atores globais do comércio internacional, transformando a fiscalização em um parceiro nos fluxos de comércio, canalizando suas energias para o combate de operações potencialmente danosas para a sociedade, por meio de recursos mais racionais, como a análise de risco.

Também foi gestada no âmbito da OMA, em 1973, a Convenção Internacional sobre a Simplificação e Harmonização dos procedimentos aduaneiros (Convenção de Kyoto), revisada e atualizada em 1999 para garantir que atenda às demandas atuais dos governos e do comércio internacional, entrando em vigor a versão revista em 03 de fevereiro de 2006 (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2006).

A Convenção de Kyoto foi elaborada, conforme proposta da OMA, com o intuito de desburocratizar os trâmites aduaneiros e estabelecer procedimentos

comuns às aduanas do mundo. Após ter sofrido uma revisão, que passou a ser conhecida como Convenção de Kyoto Revisada, promoveu avanços em relação à versão original à medida que propôs melhorias das práticas relacionadas ao comércio internacional (AFFONSO, 2013).

O Conselho da OMA adotou a Convenção de Kyoto revista como um projeto modelo para procedimentos aduaneiros modernos e eficientes no século XXI, como a uniformização e simplificação da declaração de mercadorias, procedimentos simplificados para pessoas autorizadas, uso de gestão de riscos, que, uma vez implementados em larga escala, irão dotar o comércio internacional da previsibilidade e eficiência que o mundo moderno exige.

A Convenção de Kyoto tem por objetivo ainda promover a facilitação do comércio e controles efetivos por meio de suas disposições legais que detalham a aplicação de procedimentos simples, mas eficientes, além de também conter regras novas e obrigatórias para a sua aplicação, que todas as partes contratantes devem aceitar sem reservas.

Ademais, a Convenção de Kyoto prevê a aplicação, pelas autoridades alfandegárias, de uma série de penalidades no curso do despacho aduaneiro¹⁴, dentre elas o perdimento de mercadorias, que pode ter lugar em situações específicas de ofensa às regulamentações aduaneiras do país de origem ou de destino das mercadorias, a depender se a infração cometida se deu na exportação ou na importação¹⁵.

¹⁴ Segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil: “O despacho aduaneiro tem por finalidade verificar a exatidão dos dados declarados pelo exportador ou importador em relação à mercadoria exportada ou importada, aos documentos apresentados e à legislação vigente, com vistas ao desembaraço. Em virtude do desembaraço é autorizada a saída da mercadoria para o exterior, no caso de exportação, ou a entrega da mercadoria ao importador, no caso de importação”. (www.receita.fazenda.gov.br)

¹⁵ No original em inglês do Protocolo de Kyoto: “The penalties commonly applicable are fines, forfeiture of the goods and, where appropriate, forfeiture of the means of transport.” (Kyoto Convention – Specific Annex H –Chapter 1 Guidelines on Customs offences).

Observa-se, pois, que uma das funções da OMA é estabelecer diretivas para o exercício do controle aduaneiro, estabelecendo penalidades aplicáveis pelos países membros em caso de descumprimento das regras pactuadas no âmbito da organização, conforme estabelecido no guia de orientações para aplicação de penalidades contidas na Convenção de Kyoto, em seu Anexo H (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2000, p. 3):

The primary task of Customs is to ensure compliance with Customs law. To assist in dealing with Customs offences or suspected offences, it is necessary that Customs have powers to investigate and, where appropriate, to impose sanctions against those who are not in compliance¹⁶.

Apesar de ter sido fruto de acordo entre os países signatários, a própria Convenção prevê que a aplicação de penalidades aduaneiras deverá ser precedida de legislação que faça expressa tipificação da ilicitude no país que a for aplicar, não sendo suficientes as previsões estabelecidas no acordo ou no guia de orientações (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2000).

Além das diversas regulamentações existentes ao longo da Convenção, e que passam ao largo do interesse do trabalho, cabe ressaltar a norma¹⁷ número 11, que estabelece a possibilidade de retenção de mercadorias e dos meios de transporte nos casos que especifica, ou seja, onde haja possibilidade de aplicação da pena de perdimento a esses bens em momento posterior ou que eles possam servir como prova em momento posterior da investigação (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2006).

O guia de orientações da OMA assim se refere à possibilidade de aplicação da pena de perdimento às mercadorias retidas pela aduana (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2000, p. 10):

¹⁶ Em tradução livre: A tarefa primeira da aduana é garantir o cumprimento das normas aduaneiras. Para ajudar a lidar com infrações aduaneiras ou suspeitas de infração, é necessário que as alfândegas possuam poderes para investigar e, se necessário, para impor sanções contra aqueles que não estão em conformidade.

¹⁷ O texto da Convenção de Kyoto fala em “standard”, que foi traduzido livremente para “norma” ou “regra”. Os “standards” da convenção assemelham-se a artigos de uma lei produzida no Brasil.

Confiscation and forfeiture are the next stage following seizure. Both confiscation and forfeiture mean that the person concerned loses the ownership of the goods. The use of the two different terms depends upon the prevailing legal system, the common law system or the civil law system. [...] It should be noted that not all seized goods are confiscated or forfeited. The decision to confiscate or forfeit the goods depends upon on the factors of each case and the result of the appeals process¹⁸.

Fica evidenciado, portanto, que a aplicação da pena de perdimento de mercadorias, por ofensa à legislação aduaneira, possui previsão em convenção internacional, devendo os casos que levam a esta medida extrema serem tipificados no ordenamento jurídico interno de cada Estado, a fim de conferir efetividade ao que dispõe a Convenção de Kyoto.

Antes de adentrar na legislação brasileira – e como nela são tratados os casos de aplicação da pena de perdimento no comércio exterior – é possível observar que outros países também se utilizam desta penalidade para punir infrações aduaneiras severas cometidas em seus territórios, como é o caso dos Estados Unidos, do Reino Unido e do Chile.

Importante, para os objetivos do trabalho, será realizar a análise da legislação interna de outros países, de modo a observar como as normas emanadas dos acordos gestados no âmbito da OMA, relativas ao perdimento de mercadorias, são tratadas em outros ordenamentos e, deste modo, poder fazer comparações com a legislação brasileira, principalmente no que diz respeito à busca pela questão maior se esses procedimentos são razoáveis e proporcionais.

Com essa finalidade foram selecionados três países, a partir do ranking dos países mais abertos ao comércio (INTERNATIONAL..., 2015), por possuírem características que facilitam a pesquisa, como as informações acerca de suas legislações disponíveis na internet, o idioma e a posição relativa que ocupam no

¹⁸ Em tradução livre: Confisco e perdimento são os estágios seguintes à apreensão. Tanto o confisco quanto o perdimento significam que a pessoa perde a propriedade dos bens. A utilização dos dois termos diferentes depende do sistema legal vigente, o sistema do common law ou o sistema de direito civil. [...] Deve-se notar que nem todos os bens apreendidos são confiscados ou objeto de perdimento. A decisão de aplicar a pena de perdimento às mercadorias depende dos fatores de cada caso e do resultado do processo de apelação.

cenário internacional, possibilitando um olhar sem o viés protecionista que caracteriza as nações menos abertas ao comércio internacional, conforme será visto no próximo subitem.

2.4. A pena de perdimento no Direito comparado: O caso dos EUA, do Reino Unido e do Chile

As penalidades aduaneiras, como já visto anteriormente, podem ser aplicadas pelos Estados que se vejam diante de situações previstas em suas normas, quando houver afronta às regras de comércio exterior. A fim de estudar a legislação internacional foram selecionados três países com economias fortes e localizados em diferentes regiões do planeta, evitando a utilização de países pertencentes ao Mercosul, que não possuem grande distinção do Brasil.

A escolha desses três países partiu do ranking elaborado pela International Chamber of Commerce (ICC), que classifica os países mais ou menos abertos ao comércio, ou seja, aqueles que impõem mais ou menos barreiras à entrada de mercadorias em seu território e, em tese, estão menos sujeitos a estabelecer normas sem razoabilidade e proporcionalidade na aplicação do perdimento.

No último levantamento realizado, cujo resultado foi divulgado em setembro de 2015 (INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, 2015), foram pesquisados 75 países, que foram classificados em 5 grupos distintos, a partir do grau de abertura de cada um: muito abertos, acima da média de abertura, na média de abertura, abaixo da média de abertura e fraca abertura. A Tabela 1, abaixo, condensa as informações de alguns países, a fim de clarear a questão da escolha por tais países.

Tabela 1 – Ranking simplificado dos países com maior abertura econômica

| CLASSIFICAÇÃO | PAÍS | RANKING | PONTUAÇÃO |
|--------------------------|----------------|---------|-----------|
| MUITA ABERTURA | Cingapura | 1 | 5.5 |
| | Hong Kong | 2 | 5.5 |
| ABERTURA ACIMA DA MÉDIA | Chile | 29 | 4.1 |
| | Reino Unido | 30 | 4.1 |
| ABERTURA NA MÉDIA | Estados Unidos | 42 | 3.7 |
| | Italy | 43 | 3.6 |
| ABERTURA ABAIXO DA MÉDIA | Uganda | 69 | 2.3 |
| | Brazil | 70 | 2.3 |
| MUITO ABAIXO DA MÉDIA | Bangladesh | 73 | 1.9 |
| | Etiópia | 74 | 1.9 |
| | Sudão | 75 | 1.8 |

Fonte: ICC

A partir dos dados coletados, fica evidente que o Chile e o Reino Unido situam-se no patamar dos países com posição de destaque em termos de abertura econômica, com posicionamento acima da média mundial. Os Estados Unidos situa-se em posição média no contexto internacional, contudo é o país que detém maior fluxo de comércio internacional (WORLD TRADE ORGANIZATION, 2014).

Apenas para efeito comparativo, nota-se que, em um universo pesquisado de setenta e cinco países, o Brasil ocupa a septuagésima posição, logo abaixo de Uganda, classificando-se como detentor de uma abertura de mercado muito abaixo da média, justificando, pois, a escolha dos países pesquisados como termo de comparação para a previsão da pena de perdimento em suas legislações aduaneiras.

Nos Estados Unidos, a pena de perdimento de mercadorias aplicável pela aduana americana está prevista no “Code of Federal Regulations”, que representa o

Regulamento Aduaneiro americano, onde está claro que a violação a qualquer norma referente ao Direito Aduaneiro sujeita o possuidor à penalidade, aplicável pelos agentes da aduana, conforme estabelecido no §162.21 (UNITED STATES OF AMERICA, 2012):

§ 162.21 Responsibility and authority for seizures.

(a) *Seizures by Customs officers.* Property may be seized, if available, by any Customs officer who has reasonable cause to believe that any law or regulation enforced by Customs and Border Protection or Immigration and Customs Enforcement has been violated, by reason of which the property has become subject to seizure or forfeiture¹⁹.

Da mesma forma que previsto na Convenção de Kyoto, o Regulamento Aduaneiro americano estabelece que a autoridade aduaneira deve, administrativamente, reter toda e qualquer mercadoria que viole a legislação aduaneira, havendo diversos casos estabelecidos na norma legal para a aplicação desta severa medida, como é o caso contido no seguinte artigo da mesma norma:

§ 152.3 Merchandise found not to correspond with invoice description.

When any merchandise not corresponding with the description given in the invoice is found by the examining officer, duties shall be assessed on the merchandise actually found. If the discrepancy appears conclusively to be the result of a mistake and not of any intent to defraud, no proceedings for forfeiture shall be taken²⁰.

A previsão de aplicação do perdimento, quando há divergência fraudulenta nas informações contidas na fatura comercial, está contida de forma indireta no excerto supramencionado, pois é possível notar que a previsão normativa estabelecida na lei aduaneira exclui o perdimento apenas quando houver simples erro não decorrente de fraude.

¹⁹ Em tradução livre: Apreensões por funcionários aduaneiros. Mercadorias podem ser apreendidas, se disponíveis, por qualquer funcionário da alfândega que tenha motivos razoáveis para acreditar que qualquer lei ou regulamentação imposta pela Alfândega tenha sido violada, tornando a mercadoria sujeita ao perdimento.

²⁰ Em tradução livre: Quando qualquer mercadoria que não corresponder à descrição dada pela fatura comercial for detectada pelo fiscal aduaneiro os tributos serão avaliados sobre a mercadoria realmente encontrada. Se a discrepância resultar comprovadamente de um erro e não de qualquer intenção fraudulenta, não serão adotados procedimentos de perdimento.

Passando à análise para o Reino Unido, também é possível perceber que no “Customs and Excise Management Act”, o perdimento administrativo de mercadorias pelos agentes da aduana é um instrumento previsto em lei e aplicável em diversos casos. A exemplo do que ocorre nos Estados Unidos, também no Reino Unido os agentes aduaneiros estão habilitados por lei para aplicação da pena de perdimento (UNITED KINGDOM, 1979, p.90):

139. Provisions as to detention, seizure and condemnation of goods, etc.

(1) Any thing liable to forfeiture under the customs and excise Acts may be seized or detained by any officer or constable or any member of Her Majesty's armed forces or coastguard²¹.

Esta disposição demonstra também que estão os membros da aduana britânica, servidores investidos na competência de fiscalização das mercadorias importadas, habilitados para aplicação administrativa da pena de perdimento nos casos estabelecidos no regulamento aduaneiro, conforme exemplo a seguir (UNITED KINGDOM, 1979, p.33):

49 Forfeiture of goods improperly imported.

(1) Where [...] (f) any imported goods are concealed or packed in any manner appearing to be intended to deceive an officer, those goods shall [...] be liable to forfeiture²².

O exemplo apresentado traz a hipótese de aplicação da pena de perdimento pelos funcionários da aduana quando há tentativa de fraudar a fiscalização por esconder a mercadoria que está sendo importada, demonstrando que a atividade dos agentes aduaneiros tem uma característica singular, que mescla diversas funções em um único agente público, com poder para aplicação de penalidades de grande impacto, como é o caso do perdimento de mercadorias.

²¹ Em tradução livre: Disposições sobre a detenção, apreensão e retenção de mercadorias, etc. Qualquer coisa sujeita à pena de perdimento de acordo com o Regulamento Aduaneiro pode ser apreendida ou retida por qualquer oficial de aduana, policial, membro das forças armadas ou da guarda costeira de Sua Majestade.

²² Quando quaisquer bens importados são escondidos ou embalados de maneira que pareçam ter a intenção de enganar um agente da aduana, essas mercadorias ficarão sujeitas ao perdimento.

No Chile, o Decreto nº 30, que aprovou a “Ordenanza de Aduanas”, possui elementos semelhantes aos casos já anteriormente tratados, estabelecendo que, na ocorrência de contrabando ou fraude à legislação aduaneira, será aplicada a pena de perdimento às mercadorias, conforme artigos 168 e 178, abaixo transcritos (CHILE, 2004):

Artículo 168 – [...] Comete también el delito de contrabando el que, al introducir al territorio de la República, o al extraer de él, mercancías de lícito comercio, defraude la hacienda pública mediante la evasión del pago de los tributos que pudieren corresponderle o mediante la no presentación de las mismas a la Aduana.

[...]

Artículo 178.- Las personas que resulten responsables de los delitos de contrabando o fraude serán castigadas:

1) Con multa de una a cinco veces el valor de la mercancía objeto del delito o con presidio menor en sus grados mínimo a medio o con ambas penas a la vez, si ese valor excede de 25 Unidades Tributarias Mensuales.

2) Con multa de una a cinco veces el valor de la mercancía objeto del delito si ese valor no excede de 25 Unidades Tributarias Mensuales.

En ambos casos se condenará al comiso de la mercancía, sin perjuicio de su inmediata incautación²³.

As autoridades aduaneiras do país andino estão investidas no dever legal de penalizar importadores ou exportadores que atuem de forma fraudulenta não somente com o perdimento, mas também, em alguns casos, com a aplicação concomitante de multas proporcionais ao valor aduaneiro das mercadorias.

Um dos casos em que a legislação aduaneira chilena prevê o cabimento da aplicação da pena de perdimento de mercadorias é o de apresentação de fatura

²³ Em tradução livre: Art. 168. [...] Comete também o delito de contrabando aquele que, ao introduzir no território, ou dele extrair, mercadorias de comércio lícito com uso de fraude à fazenda pública mediante a evasão do pagamento dos tributos ou da não apresentação das mercadorias à aduana. [...]

Art. 178. Os responsáveis pelos crimes de contrabando ou fraude serão punidos:

1) Com multa de um a cinco vezes o valor da mercadoria objeto do delito ou de prisão, ou ambas as penas juntas, se esse valor for superior a 25 unidades tributárias mensais.

2) Com multa de um a cinco vezes o valor da mercadoria objeto do delito, se esse valor não exceda 25 unidades fiscais mensais.

Em ambos os casos serão condenados ao perdimento da mercadoria, sem prejuízo da sua imediata apreensão.

ou outro documento falso no despacho de importação, conforme estabelecido no art. 181, do Decreto nº 30 (CHILE, 2004):

Artículo 181.- Se presumen responsables del delito de fraude las personas que cometan o intervengan en los siguientes actos:

[...]

b) Intentar la importación o exportación, o importar o exportar mercancías después de haber redactado o entregado facturas, cartas u otros documentos falsos concernientes a dichas mercancías y que sirvan para conseguir la entrega de ellas o para obtener con ellos otras especies por medio de manejos, procedimientos, omisiones y actos que despojan al Fisco de sus derechos sobre las mercancías²⁴ [...].

No Chile, em levantamento realizado por Li (2010), é possível perceber que, no ano 2008 foram realizadas pela Aduana daquele país fiscalizações que redundaram na aplicação da pena de perdimento em diferentes tipos de mercadorias, entre obras de arte, drogas, falsificações, cigarros, veículos e produtos prejudiciais ao meio ambiente, comprovando que a atuação da aduana é bastante diversificada.

Importante notar que, no passado, a preocupação maior da comunidade internacional, no que diz respeito às infrações cometidas no comércio entre as nações, se referia à prática do contrabando ou do descaminho genericamente, crimes que ficaram diminuídos em importância quantitativa pela evolução das práticas delituosas nesse campo, que foram multiplicadas e aperfeiçoadas, tornando-se necessário um controle específico para cada tipo de ocorrência.

Nota-se, portanto, que a pena de perdimento de mercadorias, aplicada por infração à legislação aduaneira, está presente no ordenamento jurídico de outras nações. Conforme observado por Filho (2006), também na Argentina, França e

²⁴ Em tradução livre: Presumem-se responsáveis pelas fraudes as pessoas que executem ou intervenham nos seguintes atos [...]:

b) Tentar importar ou exportar, ou importar ou exportar mercadorias depois de ter entregue faturas, cartas ou outros documentos falsos relativos às mercadorias, que sirvam para entrega ou outros procedimentos que privem o Tesouro tributos incidentes sobre os bens [...].

Alemanha há previsão em seus respectivos códigos aduaneiros para aplicação desta penalidade em casos de infração cometida no comércio internacional.

Apesar de ter sido possível perceber a presença dos dispositivos legais que permitem a aplicação da pena de perdimento de mercadorias por autoridades administrativas dos países estudados, cabe ressaltar que não foi realizado qualquer estudo valorativo da aplicação destas penalidades, não sendo possível comparar a aplicação de tais penalidades a casos concretos.

A fim de prosseguir no estudo das penalidades no comércio exterior, torna-se necessário conhecer a posição do Brasil relativamente à aplicabilidade das normas de Direito Aduaneiro em sua legislação pátria, bem como analisar as relações de causa e consequência das infrações aduaneiras, tanto do ponto de vista econômico, quanto dos seus aspectos legais.

3. A ATUAÇÃO DO BRASIL NO CENÁRIO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL

A existência de relações comerciais entre pessoas de países diversos é uma questão que envolve uma série de relações jurídicas que se avolumam com o passar do tempo. Se, no passado, as trocas comerciais estavam limitadas a grandes empresas, hoje esta realidade está separada por uma simples conexão à internet, possibilitando a aproximação de compradores e vendedores em um mercado globalizado.

Embora economicamente abalado pela atual crise que atravessa, o Brasil possui papel relevante no mercado mundial, desfrutando de uma democracia consolidada, possibilitando maior segurança jurídica para a atuação de empresas e pessoas físicas no comércio exterior, cabendo à legislação brasileira, no que diz respeito às regras do comércio internacional, refletir a preocupação com a segurança e a agilidade das transações.

As normas brasileiras de Direito Aduaneiro seguem as regras contidas nos tratados e acordos em matéria aduaneira dos quais o Brasil é signatário, como é o caso, por exemplo, do Acordo de Valoração Aduaneira, negociado no âmbito do GATT e incorporado à legislação pátria por meio do Decreto nº 2.498, de 1998, posteriormente revogado, estando em vigor atualmente o Decreto nº 6.759, de 2009.

Como não poderia deixar de ser, as sanções previstas nos diversos acordos celebrados pelos Estados-membros, principalmente no âmbito da OMA, são incorporadas aos regulamentos aduaneiros internos dos países que a compõem e também nas normas brasileiras que visam conferir disciplina ao comércio internacional.

Outra questão de suma importância para o estudo do comércio internacional é o reflexo econômico causado aos países pelas trocas de mercadorias e pelas limitações e regramentos impostos na ordem jurídica internacional, que se veem expostos à maior competitividade de produtos produzidos fora de suas fronteiras, enfraquecendo a sua própria economia.

Com o fim de melhor compreender estas implicações econômicas e legais da atividade do comércio exterior brasileiro, serão analisados a seguir os aspectos econômicos e legais da atuação do Brasil no cenário internacional, começando pelo estudo da posição relativa brasileira na ordem econômica, as implicações decorrentes do cometimento de irregularidades e as sanções incorporadas à legislação pátria para punição de tais ilícitos.

3.1. Aspectos econômicos do comércio internacional brasileiro

Demonstrando todo seu potencial de inter-relação entre vários ramos do Direito e mesmo de outras ciências, o comércio exterior possui uma componente que não pode ser desprezada, que é a que cuida dos aspectos e consequências econômicas desta atividade. Com foco nesses limites, a definição de Direito Internacional Econômico (DIE) pode ser entendida da seguinte forma, conforme descrito por Charnovitz (2014, p. 4):

Answering the question of what IEcL²⁵ is can usefully begin by the ordinary meaning of those three words. In being 'international', IEcL is law applying to matters that cross borders. A crossed border can mean anything spatially from a land frontier to covering the entire planet²⁶.

Para Portela (2011), o objeto do DIE é o de prover regulações na economia internacional no plano macroeconômico, importando-se prioritariamente com temas que tenham impacto na dinâmica das relações e da sociedade internacionais, incluindo aí o comércio internacional.

As consequências econômicas das relações comerciais internacionais são objeto de atenção tanto do DIP quanto da Economia, pois há uma correlação intrínseca entre os dois campos de estudo. Para Cottier (2014) a maior parte do DIP

²⁵ IecL – International Economic Law (Direito Internacional Econômico).

²⁶ Em tradução livre: Respondendo à questão do que é o Direito Internacional Econômico, normalmente começa com o sentido comum de três palavras. Sendo internacional, o DIE é a lei que se aplica às operações que atravessam as fronteiras. Um cruzamento de fronteira pode significar desde uma fronteira terrestre, até a transposição de todo o planeta. Uma vez que há um cruzamento de uma fronteira, a questão transfronteiriça já não é da competência exclusiva de um Estado.

sempre possuiu uma forte conotação para os casos e interesses econômicos, sendo, portanto, alvo do interesse mútuo.

Importante ressaltar que o Brasil, apesar de todo o potencial industrial e de possuir uma economia que é a sétima maior do mundo (WORLD BANK, 2015), em termos de Produto Interno Bruto²⁷, e de ter uma população estimada superior a 204 milhões de habitantes (IBGE, 2015), a participação no comércio internacional é pouco expressiva se comparada a outros países, como mostram os dados (WORLD TRADE ORGANIZATION, 2014) contidos na Tabela 2, abaixo.

Tabela 2 – Importação de mercadorias por região e país

| World merchandise imports by region and selected economy, 1948, 1953, 1963, 1973, 1983, 1993, 2003 and 2013 | | | | | | | | |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| (Billion dollars and percentage) | | | | | | | | |
| | 1948 | 1953 | 1963 | 1973 | 1983 | 1993 | 2003 | 2013 |
| | Value | | | | | | | |
| World | 62 | 85 | 164 | 594 | 1883 | 3800 | 7696 | 18409 |
| | Share | | | | | | | |
| World | 100.0 |
| North America | 18.5 | 20.5 | 16.1 | 17.2 | 18.5 | 21.3 | 22.4 | 17.4 |
| United States | 13.0 | 13.9 | 11.4 | 12.3 | 14.3 | 15.9 | 16.9 | 12.7 |
| Canada | 4.4 | 5.5 | 3.9 | 4.2 | 3.4 | 3.7 | 3.2 | 2.6 |
| Mexico | 1.0 | 0.9 | 0.8 | 0.6 | 0.7 | 1.8 | 2.3 | 2.1 |
| South and Central America | 10.4 | 8.3 | 6.0 | 4.4 | 3.9 | 3.3 | 2.5 | 4.2 |
| Brazil | 1.8 | 1.6 | 0.9 | 1.2 | 0.9 | 0.7 | 0.7 | 1.4 |
| Argentina | 2.5 | 0.9 | 0.6 | 0.4 | 0.2 | 0.4 | 0.2 | 0.4 |
| Europe | 45.3 | 43.7 | 52.0 | 53.3 | 44.1 | 44.4 | 45.0 | 35.8 |
| Germany a | 2.2 | 4.5 | 8.0 | 9.2 | 8.1 | 9.0 | 7.9 | 6.5 |
| France | 5.5 | 4.9 | 5.3 | 6.4 | 5.6 | 5.7 | 5.2 | 3.7 |
| Italy | 2.5 | 2.8 | 4.6 | 4.7 | 4.2 | 3.9 | 3.9 | 2.6 |
| United Kingdom | 13.4 | 11.0 | 8.5 | 6.5 | 5.3 | 5.5 | 5.2 | 3.6 |
| Commonwealth of Independent States (CIS) b | - | - | - | - | - | 1.2 | 1.7 | 3.1 |
| Africa | 8.1 | 7.0 | 5.2 | 3.9 | 4.6 | 2.6 | 2.2 | 3.4 |
| South Africa c | 2.5 | 1.5 | 1.1 | 0.9 | 0.8 | 0.5 | 0.5 | 0.7 |
| Middle East | 1.8 | 2.1 | 2.3 | 2.7 | 6.2 | 3.3 | 2.8 | 4.2 |
| Asia | 13.9 | 15.1 | 14.1 | 14.9 | 18.5 | 23.6 | 23.5 | 31.8 |
| China | 0.6 | 1.6 | 0.9 | 0.9 | 1.1 | 2.7 | 5.4 | 10.6 |
| Japan | 1.1 | 2.8 | 4.1 | 6.5 | 6.7 | 6.4 | 5.0 | 4.5 |
| India | 2.3 | 1.4 | 1.5 | 0.5 | 0.7 | 0.6 | 0.9 | 2.5 |
| Australia and New Zealand | 2.9 | 2.3 | 2.2 | 1.6 | 1.4 | 1.5 | 1.4 | 1.5 |
| Six East Asian Traders | 3.5 | 3.7 | 3.2 | 3.9 | 6.1 | 10.3 | 8.6 | 9.5 |
| Memorandum item: | | | | | | | | |
| EU d | - | - | 25.5 | 37.1 | 31.4 | 36.2 | 41.3 | 32.6 |
| USSR, Former | 1.9 | 3.3 | 4.3 | 3.6 | 4.3 | - | - | - |
| GATT/WTO Members e | 58.6 | 66.9 | 75.3 | 85.5 | 79.7 | 89.3 | 96.0 | 97.5 |

Fonte: WTO

²⁷ Produto Interno Bruto (PIB) representa a soma, em valores monetários, de todos os bens e serviços finais produzidos numa determinada região, durante um período determinado.

Diante dos dados fornecidos pela OMC é possível perceber que o Brasil, em 1948, representava 1,8% de todas as importações mundiais, passando em 2013 para 1,4%, ocupando o 22º lugar dentre os maiores importadores e exportadores mundiais, situação incompatível com a posição econômica que o país ocupa no mundo.

Apesar disto, as ocorrências de infrações cometidas no comércio internacional existem e suas implicações podem ser avaliadas sob diversos aspectos, uma delas pelas consequências causadas aos cofres públicos, sendo possível de imediato perceber que uma das intenções das práticas ilegais é a redução indevida dos tributos incidentes, ocorrendo o chamado dano ao Erário.

Como forma de ilustrar esta prática foi elaborada a Tabela 3, abaixo, contendo dados de uma importação fictícia de liquidificadores no valor de R\$ 100.000,00, contendo dados com o valor do produto e com redução de 50% do valor negociado, em decorrência de subfaturamento, sendo importante destacar que as alíquotas, assim como a classificação fiscal são as efetivamente utilizadas para esse produto, a fim de conferir maior fidedignidade ao exemplo.

Tabela 3 - Simulação de valores não recolhidos em uma importação.

| Liquidificadores (NCM 8509.40.20) | | | |
|--|------------------|-----------------------|----------------------|
| | | Verdadeiro | Subfaturado |
| Valor das mercadorias | | R\$ 100.000,00 | R\$ 50.000,00 |
| Frete | | R\$ 2.000,00 | R\$ 2.000,00 |
| Seguro | | R\$ 500,00 | R\$ 500,00 |
| VALOR ADUANEIRO | Alíquotas | R\$ 102.500,00 | R\$ 52.500,00 |
| II | 20,00% | R\$ 20.500,00 | R\$ 10.500,00 |
| IPI | 10,00% | R\$ 12.300,00 | R\$ 6.300,00 |
| Pis-Importação | 2,10% | R\$ 2.152,50 | R\$ 1.102,50 |
| Cofins-Importação | 9,65% | R\$ 9.891,25 | R\$ 5.066,25 |
| ICMS | 18,00% | R\$ 24.354,00 | R\$ 12.474,00 |
| TOTAL TRIBUTOS RECOLHIDOS | | R\$ 69.197,75 | R\$ 35.442,75 |
| TRIBUTOS RECOLHIDOS A MENOR | | | R\$ 33.755,00 |
| DIFERENÇA (%) | | | 48,78% |

Fonte: elaborada pelo autor

A mercadoria apresentada foi escolhida por ser representativa de um importante segmento industrial, sendo produzida por empresas nacionais e também importada de outros países, ficando evidente que o subfaturamento de 50% do valor realmente pago produz uma redução de quase 49% nos valores a serem recolhidos na forma de tributos.

Ademais, do ponto de vista econômico, a prática comercial desleal é patente, uma vez que as empresas importadoras, que se valem desta prática, pagarão menos tributos que as indústrias nacionais, sendo capazes de, a médio e longo prazos, provocar um processo de desindustrialização no país, com consequente perda de competitividade dos produtos nacionais e desemprego para trabalhadores brasileiros.

Esta questão foi recentemente tratada em entrevista concedida pelo Presidente da Associação Brasileira de Máquinas e Equipamentos – Abimaq, Carlos Pastorizza, ao jornal Folha de São Paulo (ROLLI, 2015), quando se referiu à questão da desindustrialização no Brasil:

[...] O Brasil passa por uma desindustrialização silenciosa, mascarada. Não vemos o fechamento em massa das fábricas, mas as indústrias silenciosamente deixam de ser fabricantes para virarem montadoras e, em seguida, importadoras. Fazem isso de uma forma maquiada. Por exemplo, o eletrônico vem acabado da China, a empresa tira a placa do produto xinguelingue (sic) e coloca a de fabricado no Brasil, com uma marca conhecida. Perde o consumidor, perde o trabalhador, perde o país. A empresa faz isso porque quebraria se continuasse produzindo aqui. [...]

Apesar de não se referir diretamente à questão do subfaturamento, o entrevistado deixa claro que o tratamento tributário diferenciado das importações causa prejuízo aos produtores nacionais, uma vez que não há equilíbrio entre o tratamento oferecido ao bem importado e ao bem produzido no país, situação que obviamente se agrava diante de um quadro de subfaturamento nas importações.

É também importante destacar outro aspecto decorrente desta prática ilegal que é a questão financeira e contábil desse tipo de operação, uma vez que, para conferir aparência de legalidade à transação, a empresa precisa lançar em sua

contabilidade o valor fictício, deixando parte dos valores fora de sua contabilidade oficial, que será controlada paralelamente no que se costuma chamar de “caixa 2”.

Além disto, a verdadeira transação comercial havida entre a empresa importadora brasileira e a empresa exportadora no exterior deverá ser saldada pelo valor correto, que reflete a negociação havida entre vendedor e comprador, sendo necessário que a empresa brasileira faça a remessa do valor total ao exterior para quitar a dívida assumida.

A forma de se fazer esse tipo de pagamento é por meio do chamado contrato de câmbio, quando a empresa que deseja fazer a remessa ao exterior procura uma instituição financeira, apresenta o contrato que sustente a operação realizada – a fim de justificar a remessa para exterior – e compra moeda estrangeira suficiente para quitar o débito.

Como nos casos de subfaturamento os valores não estão devidamente contabilizados, a empresa necessita fazer uma remessa a descoberto para o exterior, pois ao apresentar a fatura subfaturada não poderá enviar o valor maior. Ou, ainda, apresentar a fatura verdadeira à instituição financeira e confessar a fraude, pois deverá registrar a operação de contratação do câmbio em sua contabilidade, gerando uma incongruência entre o valor pago e aquele registrado.

Os registros de exportação da mercadoria, realizados no país de origem, e os registros de importação, realizados no Brasil, são baseados nas informações contidas na fatura comercial e somente na presença de fraude há possibilidade de ocorrerem divergências, pois, do contrário os preços deveriam ser os mesmos.

A partir desta premissa o subfaturamento de mercadorias exportadas para o Brasil foi estudado Kume, Piani e Miranda (2011), a partir de modelos econométricos, comparando o valor das mercadorias exportadas para o país e aquele declarado pelas empresas importadoras, que concluíram:

Considerando a tarifa paga como a variável relevante, em virtude do conhecimento das empresas quanto ao seu enquadramento nos regimes

especiais de tributação, a estimativa indica que um aumento de um ponto de porcentagem na tarifa eleva a diferença entre o valor das exportações e das importações em 3,1%. Vale observar que a constante não difere significativamente de zero, indicando que quando a tarifa paga é nula, o valor da exportação e o da importação são estatisticamente iguais. (KUME, PIANI, MIRANDA, 2011, p. 76).

Ou seja, quanto maior a alíquota dos tributos incidentes sobre a importação, maior a incidência do subfaturamento daquela mercadoria, confirmando por análise estatística dos dados disponíveis para o ano de 2003 que o valor verdadeiro das mercadorias exportadas para o Brasil estava mascarado por subfaturamento, principalmente quando o produto importado apresentava alíquotas superiores a 9,5%. Assim definem os autores:

Procedendo-se à diferenciação das tarifas em quartis, obtém-se como resultado que, nos dois primeiros, com tarifas inferiores a 9,5%, a evasão é nula, enquanto nos intervalos a partir deste nível as elasticidades são positivas e estatisticamente crescentes, indicando a presença de um custo fixo para a prática de evasão. (KUME, PIANI, MIRANDA, 2011, p. 81).

O que se está a demonstrar é que o subfaturamento não é apenas um equívoco ou um erro de menor potencial ofensivo, mas uma prática deliberada que afeta múltiplas pessoas: o Erário, pela redução de tributos pagos; a economia nacional, podendo causar desindustrialização e desemprego no país pela prática desleal, e o próprio sistema financeiro, com a inserção de dados falsos para a quitação das dívidas assumidas.

A Receita Federal atua para conter o cometimento de irregularidades no comércio exterior do qual o Brasil é parte, aplicando a pena de perdimento de acordo com as previsões contidas na legislação aduaneira. Muito embora não haja dados disponíveis que possibilitem conhecer o valor das mercadorias penalizadas segregadas por infração cometida, o saldo dos leilões realizados para alienação dos bens apreendidos é um estimador fidedigno desse montante.

Como se pode notar na Tabela 4, abaixo, de 2004 até abril de 2015 a Receita Federal arrecadou aproximadamente um bilhão e meio de reais com os leilões de mercadorias apreendidas, em um universo de importações realizadas no

mesmo período que somou 3,7 trilhões de reais aproximadamente, o que representa menos do que 0,04% do total importado pelo país.

Tabela 4 – Total por ano e por região fiscal dos leilões de mercadorias penalizadas com o perdimento (em milhões de reais, até abril de 2015).

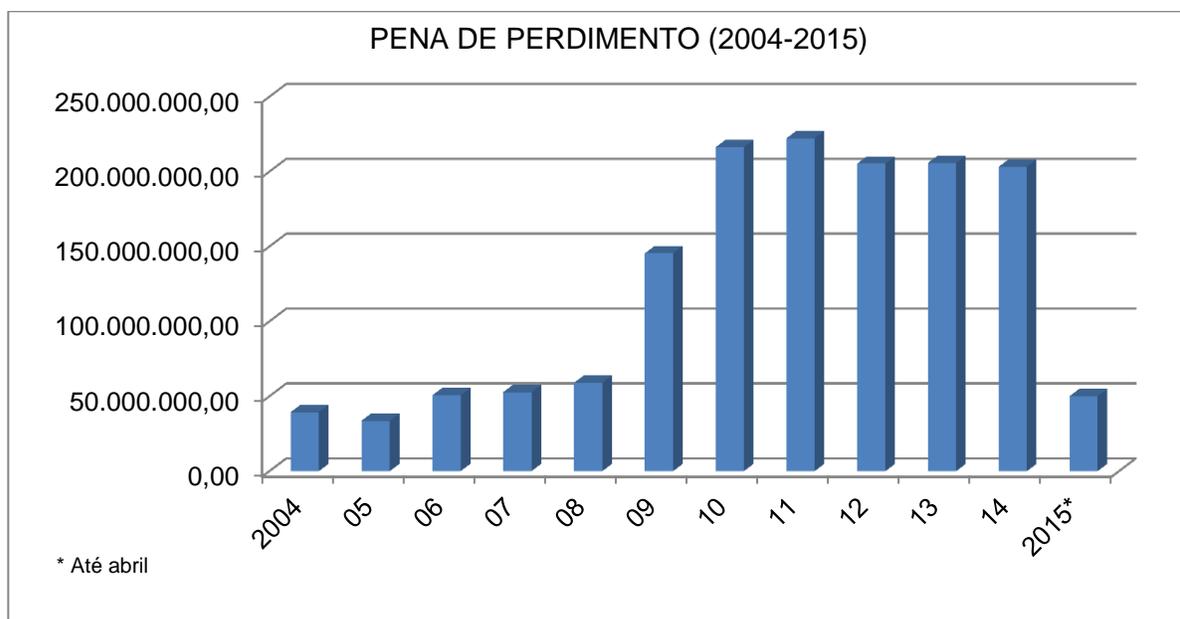
| ANO | IMPORTAÇÕES | PERDIMENTO | %PERDIMENTO |
|--------------|-----------------------------|-------------------------|----------------|
| 2004 | 183.479.997.636,68 | 39.374.442,60 | 0,0215% |
| 2005 | 178.848.912.882,96 | 33.674.111,00 | 0,0188% |
| 2006 | 198.231.323.837,26 | 50.683.789,54 | 0,0256% |
| 2007 | 235.204.020.187,50 | 52.767.690,85 | 0,0224% |
| 2008 | 316.562.124.733,62 | 59.000.894,50 | 0,0186% |
| 2009 | 254.162.450.154,02 | 145.475.340,27 | 0,0572% |
| 2010 | 319.740.396.261,44 | 216.285.549,39 | 0,0676% |
| 2011 | 377.826.492.874,69 | 222.265.576,63 | 0,0588% |
| 2012 | 435.140.804.120,10 | 205.319.572,89 | 0,0472% |
| 2013 | 517.586.985.205,92 | 205.793.727,00 | 0,0398% |
| 2014 | 538.492.899.812,90 | 203.234.348,58 | 0,0377% |
| 2015 | 183.322.753.160,07 | 49.995.576,00 | 0,0273% |
| TOTAL | 3.738.599.160.867,16 | 1.483.870.619,25 | 0,0397% |

Fonte: Receita Federal/MDIC

Os dados revelam que, apesar de haver um grande número de apreensões no país, apenas uma pequena parte é penalizada com o perdimento, sem deixar de esclarecer que os valores referentes aos leilões de mercadorias referem-se a todas as hipóteses contidas na legislação e não somente aos casos de subfaturamento, deixando claro que apenas uma pequena parte do que é importado sofre penalização.

O Gráfico 1, a seguir, mostra a evolução dos leilões de mercadorias apreendidas ao longo dos anos, desde 2004 até 2015, de modo a possibilitar uma melhor visualização dos dados, evidenciando que houve um incremento da aplicação da pena de perdimento a partir do ano 2009.

Gráfico 1 – Evolução dos leilões de mercadorias apreendidas. (R\$ milhões).

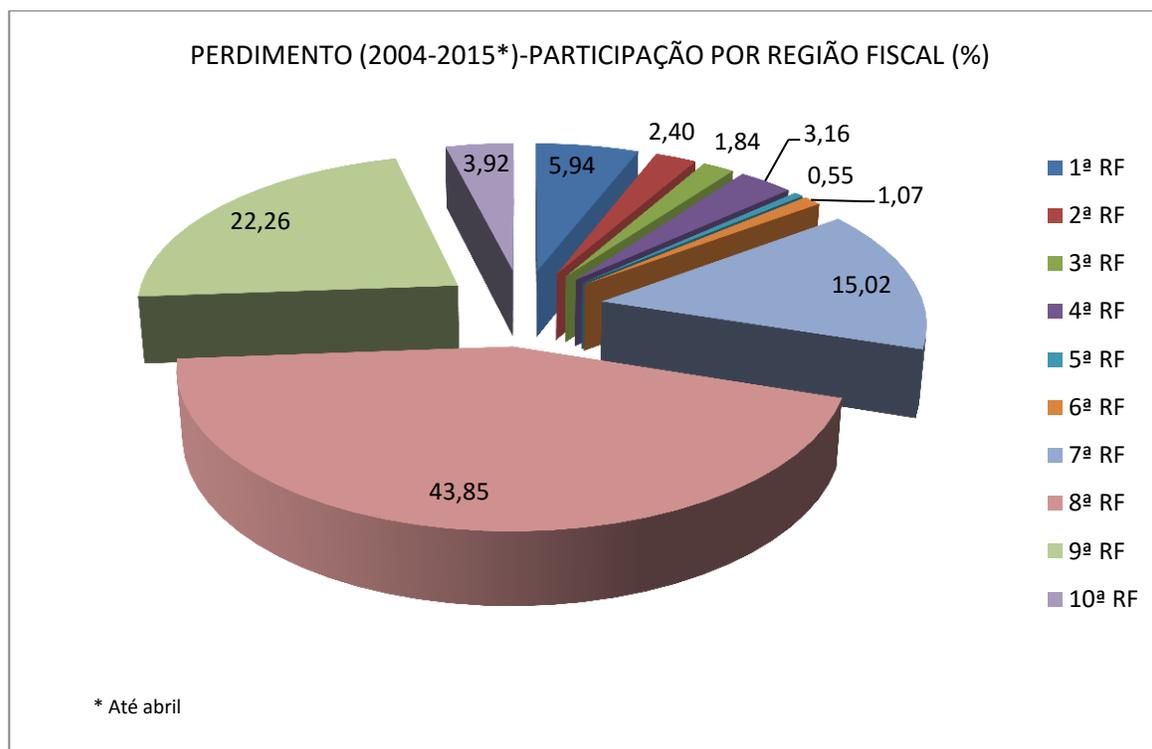


Fonte: Receita Federal

O Gráfico 2, abaixo, apresenta a distribuição percentual dos leilões de mercadorias apreendidas por Região Fiscal²⁸, a fim de que seja possível visualizar quais locais no país realizam maior número de apreensões, evidenciando desde já que São Paulo, por ser a maior porta de entrada de mercadorias do país, por meio do Porto de Santos e dos aeroportos de Guarulhos e Viracopos, é responsável por mais de 43% das apreensões de mercadorias.

²⁸ O Brasil é dividido em dez Regiões Fiscais (RF): 1ª RF (DF, GO, MT, MS, TO); 2ª RF (AC, AP, AM, PA, RO, RR); 3ª RF (CE, MA, PI); 4ª RF (AL, PB, PE, RN); 5ª RF (BA, SE); 6ª RF (MG); 7ª RF (RJ, ES); 8ª RF (SP); 9ª RF (PR, SC); 10ª RF (RS).

Gráfico 2 – Participação das regiões fiscais na realização de leilões (%).



Fonte: Receita Federal

Assim, foi possível constatar que o subfaturamento na importação de mercadorias é danoso e traz múltiplas consequências ao país, devendo ser penalizado de modo a desestimular a prática ilícita. Contudo, não se consegue, até este ponto, definir se a pena de perdimento é adequada a esses casos, ou se a multa seria a penalidade mais indicada, o que começará a ser abordado no próximo tópico.

3.2. As sanções por irregularidades aduaneiras na legislação brasileira

A existência de sanções na ordem jurídica aduaneira pressupõe a existência de comportamentos tidos como lícitos ou ilícitos, o que somente a lei pode determinar, conforme estabelecido no art. 97, do Código Tributário Nacional (CTN), estando o conceito de sanção bem definido por Machado (2013, p. 499) como “o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito”.

Neste sentido, as normas sancionatórias estão ligadas a outras normas que a antecedem e que definem o comportamento esperado dentro da ordem estabelecida, fazendo surgir a relação jurídica entre os sujeitos de direito (CARVALHO, 2012). A regra sancionatória surgirá, portanto, do descumprimento do dever legal que, segundo Carvalho (2012), passa a ser tratada como ilícito tributário ou infração tributária.

As sanções podem ser classificadas em executórias, indenizatórias ou punitivas, caso visem, respectivamente, a compelir o devedor ao pagamento, a reparar o dano resultante do ilícito ou a reprimir a prática do ilícito, sendo, nesse último caso, “a finalidade essencial de castigar o responsável pelo ilícito a que corresponde” (CARVALHO, 2012, p. 9).

Como já observado anteriormente, a sanção procura inibir o comportamento antijurídico e o descumprimento das normas faz surgir as penalidades, que deverão ser exigidas do sujeito passivo mediante lançamento de ofício por parte da autoridade administrativa responsável, com ou sem a exigência do tributo correspondente, conforme disciplinado no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ademais, alguns ilícitos fiscais podem figurar entre as condutas consideradas pelo legislador como dotadas de grande potencial ofensivo, passando a ser tipificadas como crime, sendo-lhes atribuídos efeitos jurídicos suficientemente graves e severos para inibir e punir a sua prática. Nas palavras de Silva (2005, p. 251) “observa-se que o injusto erigido pela legislação tributária é, por vezes, tipificado pela legislação criminal”.

Apesar de na legislação brasileira a pena de perdimento ser uma das mais severas sanções aplicáveis, Ferreira (2004) entende que poucas referências são encontradas na doutrina acerca desta penalidade, razão pela qual muitas das alusões feitas neste trabalho ao perdimento estão calcadas na experiência

profissional do autor, por exercer há mais de 20 anos o cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

As infrações aduaneiras estão sujeitas a cinco penalidades diferentes, previstas em lei e consolidadas em ato administrativo: o perdimento do veículo, o perdimento da mercadoria, o perdimento de moeda, a multa ou a sanção administrativa, conforme previsto no art. 69, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, o Regulamento Aduaneiro (RA).

As penas de perdimento de veículos (art. 688, RA) e de moeda (art. 700, RA), aplicam-se em casos restritos de utilização de veículos em atividades ilícitas que envolvam o comércio exterior, ou no caso de moeda, quando do seu ingresso ou saída do país em valor superior a R\$ 10.000,00, desde que não devidamente autorizado.

Como o trabalho se propõe a analisar a pena de perdimento de mercadorias por subfaturamento, além de estabelecer um termo comparativo com a pena de multa, quanto à razoabilidade e à proporcionalidade da medida extrema, não será realizada qualquer abordagem sobre o perdimento de veículos ou moeda, uma vez que não se aplicam aos objetivos a serem alcançados, passando-se imediatamente à apreciação das multas.

3.3. As multas por infrações cometidas no comércio exterior

A legislação aduaneira no Brasil, do mesmo modo que ocorre nos países já anteriormente estudados, prevê que as infrações cometidas no comércio exterior estão passíveis de aplicação de penalidades por duas razões principais: para proteção da economia nacional, por meio da regulação da entrada de mercadorias em desacordo com a legislação, e para garantia da arrecadação tributária, coibindo desvios que levem à redução dos direitos aduaneiros.

Estas barreiras de entrada no país são conhecidas por barreiras alfandegárias, que são as “tarifas cobradas pelas mercadorias estrangeiras no

momento da importação” (NAKAYAMA, 2005, p. 143), ou barreiras não alfandegárias, que são restrições como o licenciamento de importação, os procedimentos alfandegários, as medidas antidumping ou compensatórias, subsídios, dentre outras (MINISTÉRIO..., 2015).

A Constituição Federal, de 1988, traz, em seu artigo 237, a previsão expressa que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são atribuições do Ministério da Fazenda (MF), que foram delegadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme estabelecido no art. 15, do Decreto nº 7.482, de 16 de Maio de 2011, que versa sobre a estrutura regimental daquele Ministério.

As penalidades na área aduaneira estão previstas em diversos atos legais, alguns editados antes mesmo da Constituição de 1988, mas que foram recepcionados pela nova ordem jurídica nacional, como é o caso do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, que possuem força de lei ordinária.

Também a Medida Provisória nº 2.158-33, de 24 de agosto de 2001, definiu como competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil a retenção de mercadorias diante de indícios do cometimento de infrações puníveis com a pena de perdimento, bem como a edição de atos tendentes a regulamentar a atividade²⁹, sendo editados a partir de então atos administrativos que versam sobre a aplicação desta penalidade.

É o caso da Instrução Normativa (IN) SRF nº 228, de 2002, que dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas e

²⁹ Assim dispõe o art. 68 da MP nº 2.158-35/2001: Art. 68. Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização.

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

da IN RFB nº 1.169, de 2011, que estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento.

Tratando do tema, Moura (2008) relata que a aplicação dos procedimentos especiais de controle aduaneiro é um regime excepcional de polícia aduaneira, que configura um instrumento de controle de delitos aduaneiros de grande poder, mas que possui potencial para restringir sobremaneira os direitos fundamentais, levantando questionamentos quanto aos limites do exercício do poder de polícia do Estado e a forma adequada para o seu tratamento jurídico.

As multas constituem a penalidade ordinária na legislação aduaneira e podem variar de acordo com a gravidade da infração, sendo calculadas proporcionalmente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, ao imposto pago, ou em valor fixo, sendo certo que os casos em que forem aplicáveis em valor proporcional ao imposto deverá estar acompanhada da diferença do tributo.

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 44, que nos casos de lançamento de ofício será aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, que será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (sonegação, fraude ou conluio), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Nos casos em que há irregularidade quanto ao valor declarado da mercadoria, quando o importador informa preço diferente do efetivamente praticado, aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis,

conforme estabelece o parágrafo único, do art. 88, da Medida Provisória nº 2.158-33, de 2001.

Outra hipótese relevante de aplicação de multa na importação refere-se aos casos em que, embora cabível a pena de perdimento, a mercadoria sobre a qual deveria incidir a penalidade não foi encontrada, foi revendida ou consumida pelo sujeito passivo, hipótese em que deverá ser aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, conforme disposto no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010.

O Quadro 1, abaixo, apresenta um resumo destas principais hipóteses referentes à aplicação de multas na importação, com a fundamentação contida no Decreto nº 6.759, de 2009, o Regulamento Aduaneiro (RA), que regulamenta as disposições legais já anteriormente citadas, além de trazer a possibilidade de redução da multa por pagamento antecipado e a previsão de limites mínimos ou máximos.

Quadro 1 – Resumo das multas na importação.

| QUADRO RESUMO DE MULTAS NA IMPORTAÇÃO | | | | | |
|---|-----------------|---|----------------|---------------|---------------|
| INFRAÇÃO | BASE LEGAL (RA) | PENALIDADE | REDUÇÃO | LIMITE MÍNIMO | LIMITE MÁXIMO |
| ✓ Preço declarado diferente do arbitrado na forma do art. 86 do Regulamento Aduaneiro ou do efetivamente praticado | Art. 703 | 100% da diferença apurada | Não (Art. 734) | Não | Não |
| ✓ Multa de Ofício por falta de pagamento dos Tributos (II, PIS, COFINS etc.) | Art. 725, I | 75% do valor total ou da diferença dos tributos | Sim (Art. 732) | Não | Não |
| ✓ Multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria sujeita à pena de perdimento que não seja localizada ou que tenha sido consumida | Art. 689, § 1º | 100% do valor aduaneiro | Não (Art. 734) | Não | Não |

Fonte: Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro)

Haja vista que as hipóteses de aplicação de multas na importação são em número bastante elevado e há falta de aderência imediata da maior parte delas ao objeto do trabalho, optou-se por apenas indicar no quadro acima aquelas mais diretamente relacionadas à pesquisa.

Deste modo, dando seguimento à análise das hipóteses de penalidades cabíveis no comércio exterior, previstas na legislação brasileira, o próximo tópico se dedica à análise da pena de perdimento de mercadorias importadas, aplicável por autoridades administrativas.

3.4. A pena de perdimento de mercadorias importadas

Na legislação brasileira, o perdimento de mercadorias em razão de infrações praticadas no comércio internacional, decorre, como regra, de práticas que provocam dano ao Erário. Sua ocorrência, tanto na importação quanto na exportação, está prevista no §1º, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, onde está legalmente prevista a pena aplicável³⁰.

Tal previsão legal subsiste pela característica *sui generis* do Direito Aduaneiro, que possui fundamento de validade para além do Direito Tributário, como já observado em linhas anteriores. Apesar desta previsão legal, o procedimento de aplicação da pena de perdimento é criticada de parte da doutrina, que o julga inconstitucional, por ferir o princípio da proporcionalidade (PIRES, 2005).

Esta penalização econômica segue, no entendimento de Filho (2013), a concepção patrimonialista, doutrina que conceitua a pena de perdimento como aquela que tem por traço característico a decretação da perda da propriedade privada em favor do Estado, em razão de práticas lesivas ao erário.

Para Torres (2006) a fiscalização das atividades aduaneiras, que redundam na aplicação da pena de perdimento, é garantida em seu aspecto legal pelas

³⁰ Art. 23, § 1º. O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

prerrogativas das quais se revestem os agentes públicos no exercício do poder de polícia, como expressão da atividade interventiva do Estado sobre a atividade econômica.

Contudo, prossegue Torres (2006), não se pode permitir a sua desvinculação dos princípios constitucionais que balizam toda a sociedade, sendo obrigatório o respeito aos direitos e garantias individuais dos contribuintes, devendo os agentes fiscais pautar suas ações somente dentro dos rígidos limites impostos pela Lei Maior.

O Quadro 2, abaixo, apresenta um resumo das principais hipóteses de aplicação da pena de perdimento na importação, com a fundamentação contida no Decreto nº 6.759, de 2009, o Regulamento Aduaneiro (RA), que regulamenta as disposições legais já anteriormente citadas.

Quadro 2 – Resumo de hipóteses de perdimento de mercadorias na importação.

| QUADRO RESUMO DE HIPÓTESES DE PERDIMENTO NA IMPORTAÇÃO | |
|--|------------------------|
| INFRAÇÃO | BASE LEGAL (RA) |
| Mercadoria oculta, a bordo de veículo ou na zona primária; | Art. 689, inciso III |
| Mercadoria a bordo de veículo, sem registro em manifesto de carga ou documento equivalente; | Art. 689, inciso IV |
| Mercadoria estrangeira ou nacional se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado, inclusive a falsidade material ou ideológica da fatura comercial | Art. 689, inciso VI |
| Mercadoria estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial; | Art. 689, inciso VIII |
| Mercadoria estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo; | Art. 689, inciso XII |
| Mercadoria estrangeira, acondicionada sob fundo falso, ou de qualquer modo oculta; | Art. 689, inciso XVIII |
| Mercadoria estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas; | Art. 689, inciso XIX |
| Mercadoria importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa, na forma da legislação específica; | Art. 689, inciso XX |
| Mercadoria importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 642 do Regulamento Aduaneiro; | Art. 689, inciso XXI |
| Mercadoria estrangeira ou nacional, 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; | Art. 689, inciso XXII |
| Mercadorias de importação proibida na forma da legislação específica; | Art. 692 |
| Diamantes classificados nas subposições 7102.10, 7102.21 ou 7102.31 do SH quando submetidos a despacho aduaneiro ou encontrada na posse de qualquer pessoa, em zona primária, sem amparo do Certificado do Processo de Kimberley, a que se refere o art. 633 do RA | Art. 695 |
| Mercadoria estrangeira não permitida, introduzida em ZPE. | Art. 697, inciso II |

Fonte: Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro)

Dentre as diversas hipóteses contidas no Regulamento Aduaneiro, que espelham fielmente o descrito no art. 105, do Decreto-lei nº 37, de 1966, e no art. 23, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, estão descritas as condutas que são consideradas pela legislação pátria como causadoras de dano ao Erário e, como tal, devem ser punidas com a aplicação da pena de perdimento das mercadorias.

Cotejando as hipóteses contidas nos dois quadros, referentes às multas e ao perdimento, pode ser percebido que não há, no segundo quadro, qualquer alusão ao subfaturamento dos valores das mercadorias importadas, diferentemente do que ocorre no primeiro quadro, quando é possível notar a existência de uma multa específica para esses casos.

Uma das principais argumentações apresentadas pela doutrina acerca da aplicação da pena de perdimento é aquela que afirma haver previsão expressa de aplicação da pena de multa aos casos de subfaturamento, inclusive no Acordo de Valoração Aduaneira, enquanto que a pena de perdimento não estaria formalmente prevista como hipótese de penalização para esta infração.

Esta argumentação é utilizada por Costa (2012) quando afirma que em relação especificamente à aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas com subvaloração é que sua aplicação viola o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA/GATT), afirmando que a atuação da fiscalização aduaneira se revela abusiva quando aplica a pena de perdimento e não a multa.

No mesmo sentido, Alencar e Amorim (2015) ponderam que o subfaturamento, caracterizado pelo ato de reduzir o real valor aduaneiro da mercadoria no ato de importação, causa prejuízo ao comércio exterior, mas mostra-se desarrazoada a aplicação da pena de perdimento por ferir o AVA/GATT.

Ponciano (2008), por sua vez, argumenta que se o subfaturamento na importação possui previsão legal de aplicação de multa diante da sua ocorrência, a aplicação da pena de perdimento se revela ilegal, fazendo coro aos demais autores já apresentados, que analisam os termos estritos da legislação.

Interessante observar que, a despeito de aparentemente os termos subvalorção e subfaturamento apresentarem o mesmo sentido, a doutrina e a jurisprudência administrativa já trataram de conferir significados distintos a ambos, evitando desta forma que haja confusão ou má utilização de ambos. Esta é a definição dada por Carvalho (2007, p. 208):

[...] entende-se por subvalorção a declaração de valor aduaneiro inferior ao apurado em face de divergências quanto à interpretação do AVA e à subsunção dos fatos jurídicos a este. Por outro lado, subfaturamento é entendido com a declaração de preço inferior ao realmente pago ou a pagar pelos produtos importados.

As regras contidas no AVA/GATT se prestam à definição do valor aduaneiro e compreendem as parcelas que deverão ser agregadas ao valor pago ou a pagar pelas mercadorias em uma transação comercial havida entre o exportador estrangeiro e o importador nacional, a fim de que possíveis acordos tendentes a reduzir o valor de forma artificial não sejam levados em conta quando da apresentação das mercadorias às autoridades aduaneiras do país de destino.

Assim também se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF, 2015), no Acórdão nº 3802004.098, de 25/02/2015, proferido pela 2ª Turma Especial, quando apresentou a diferença existente entre a subvalorção e o subfaturamento:

TRIBUTOS ADUANEIROS. BASE DE CÁLCULO. FRAUDE DE VALOR. SUBFATURAMENTO. SUBVALORAÇÃO. DIFERENCIAÇÃO.

Nos casos de fraude de valor, não há subvalorção, mas subfaturamento, que se diferencia da primeira em razão da ilicitude da conduta do importador. O subfaturamento ocorre quando o importador registra a declaração de importação (DI) tendo por base um fatura comercial que não reflete o preço realmente pago pelo produto importado. Essa discrepância pode resultar da falsificação da fatura, mediante apresentação de versão não verdadeira substitutiva da fatura genuína ou por alteração do documento verdadeiro (falsidade material). Também pode ocorrer quando, mediante conluio entre importador e exportação, emite-se uma fatura verdadeira, porém, com valores menores que os efetivamente praticados (falsidade ideológica). Não se confunde com a subvalorção, que constitui a aplicação indevida de um dos métodos de valoração aduaneira do AVA/Gatt, sem a ocorrência de fraude (Opinião Consultiva nº 10.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira).

Diante destas definições, fica evidenciado que a subvaloração se refere àquelas situações onde o valor aduaneiro apresentado às autoridades fiscais possui alguma discrepância ou engano relativamente ao AVA/GATT, enquanto que o subfaturamento se refere à intenção dolosa de redução do preço pago ou a pagar pelas mercadorias.

Assim, pode ser tido como exemplo os casos onde importador e exportador são a mesma pessoa. Esta condição não pode afetar o valor da mercadoria transacionada, mesmo que seja reduzido para fins contábeis, devendo ser refletido o valor de uma venda normal no mercado exportador e expressamente declarado para fins aduaneiros, sob pena de ser considerada subvalorada.

Também o valor aduaneiro está sujeito a outras parcelas que obrigatoriamente devem ser agregadas ao valor da transação, de modo que o custo total seja aquele efetivamente despendido pelo comprador, como frete interno, frete internacional, custos com embalagens, seguro, dentre outros especificados na lei.

Assim, o que é compreendido pelas autoridades aduaneiras como passível de aplicação da multa capitulada no art. 703, do Regulamento Aduaneiro, conforme se depreende do expressamente definido pelo CARF, são as situações de subvaloração, excluindo as hipóteses de subfaturamento, que devem ser punidas com a pena de perdimento, por decorrerem de fraude.

De outra banda, a falta de previsão legal para aplicação da pena de perdimento nos casos de subfaturamento não é vista pela Receita Federal como um fator impeditivo, uma vez que, para a fiscalização, o subfaturamento é o resultado do cometimento de uma infração antecedente, que é a falsificação dos documentos instrutivos do despacho aduaneiro de importação.

Neste sentido, o Regulamento Aduaneiro, em seu art. 553, estabelece que os documentos obrigatórios para a instrução do procedimento de importação são o conhecimento de transporte, o comprovante de pagamento dos tributos e a fatura

comercial, sendo esse último o documento que, *mutatis mutandis*, no comércio internacional, se equipara à nota fiscal de compra e venda no mercado interno.

Observando a legislação que trata do perdimento, conforme consta do Quadro 2, supra, é possível perceber que o Regulamento Aduaneiro, em seu art. Art. 689, inciso VI, estabelece que estará sujeita à aplicação da pena de perdimento a falsificação, material ou ideológica, da fatura comercial ou de qualquer outro documento necessário ao embarque ou desembarço.

A questão, em razão das diversas controvérsias existentes entre a doutrina e a fiscalização, foi alvo de recente alteração no Regulamento Aduaneiro que, a partir da alteração proposta pelo Decreto 8.010, de 2013, incluiu o § 1º-A ao art. 703, que trata da multa por subvalorização, para determinar que, verificando-se que a conduta praticada enseja a aplicação tanto de multa, quanto da pena de perdimento da mercadoria, aplica-se somente a pena de perdimento.

Apesar de a inclusão do dispositivo ter sido realizada por ato administrativo e não por lei, e à míngua de questionamentos judiciais a este respeito, não foi ferido o princípio da legalidade, uma vez que a questão não enseja inovação, mas apenas uma orientação aos fiscais aduaneiros, que se veem vinculados à norma.

Ademais, além de a pena de perdimento privar o importador da propriedade da mercadoria, invariavelmente está associada a uma infração também de natureza penal, decorrente de fraude, simulação ou sonegação fiscal. Ou seja, além da penalização econômica que a perda dos bens representa, o importador ou exportador está sujeito à sanção penal em decorrência da ação que deu causa.

Esse é o caso da falsidade material ou ideológica da fatura comercial apresentada ao despacho de importação, cuja tipificação encontra-se expressa no Código Penal, Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, em seus artigos 298 (falsidade material) e 299 (falsidade ideológica).

Outra questão instigante no que diz respeito ao tema é aquela que se refere à extinção da punibilidade nos crimes tributários decorrente do pagamento dos tributos. Muito embora o tema não esteja diretamente vinculado aos objetivos do trabalho, convém que sejam realizados alguns esclarecimentos acerca do assunto.

É que a partir de 1996, com o advento da Lei nº 9.249, de 1995, a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, definidos na Lei nº 8.137, de 1990, passou a ser extinta desde que o devedor promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia.

Tal quadro perdurou até 2003, com a entrada em vigor da Lei nº 10.684, que abriu a oportunidade para que o pagamento fosse realizado a qualquer tempo, o que, segundo Machado (2011), pacificou a matéria. Com a edição da Lei nº 12.382, de 2011, cuja redação passou a prever novamente a extinção da punibilidade apenas quando o pagamento se desse até o recebimento da denúncia, a questão passou novamente a apresentar contornos de indefinição.

Ocorre que, instado a se manifestar sobre a matéria, o STF pacificou o entendimento de que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime tributário, deixando claro que o art. 9º, da Lei nº 10.684, de 2003, continua em vigor. Nesse sentido, para o ministro Dias Toffoli,

[...] a Lei n. 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no §2º do art. 9º da Lei n. 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo. (BRASIL, STF, 2013).

De acordo com Machado (2013), a criminalização do ilícito tributário tem natureza utilitarista, pois visa compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, posição esta que se coaduna com a do Ministro Dias Toffoli, para quem a opção política do legislador é a de:

[...] privilegiar a arrecadação estatal, utilizando-se da coação penal como um meio para obter a satisfação integral do débito tributário [...]. Em vez da efetiva execução de penas privativas de liberdade contra o sonegador, com todos os custos sociais daí decorrentes, privilegiou-se a política

arrecadatória, com a possibilidade de extinção da punibilidade do agente, desde que satisfeita integralmente a obrigação.” (BRASIL, STF, 2013).

Retomando a questão central do trabalho, nota-se que esta possibilidade não está presente nos casos de aplicação do perdimento em mercadorias importadas, uma vez que não há tributo a ser pago para extinção da punibilidade, subsumindo-se a pena ao confisco legal dos bens do importador, o que impede a extinção da punibilidade, tornando ainda mais gravosa a punição por esta infração.

Em determinadas ocasiões, a fiscalização não logra êxito em identificar de imediato a ocorrência de infrações que levariam à aplicação da pena de perdimento, somente tendo acesso aos motivos que ensejariam a punição após o desembaraço e entrega das mercadorias ao importador. Em tais situações a legislação prevê a aplicação de uma multa equivalente ao valor aduaneiro.

3.5. A multa equivalente ao valor aduaneiro

São vários os motivos que podem levar a essa situação, como a existência de medidas judiciais que determinam a entrega das mercadorias antes da conclusão da fiscalização, a parametrização³¹ da declaração de importação para o canal verde, onde não há nenhum tipo de atuação da fiscalização, quando a checagem somente será realizada em ato posterior de revisão aduaneira.

Diante destas hipóteses, não é raro que a comprovação da irregularidade seja verificada *a posteriori*, o que, em tese, levaria à aplicação da pena de perdimento naquele momento. Ocorre que esse ato de ofício pode ocorrer anos após a entrega das mercadorias, quando já foram comercializadas ou consumidas, não sendo possível a sua retenção.

³¹ Os canais de conferência são determinados por parâmetros estáticos alimentados no sistema próprio de registro das informações e podem redundar em quatro hipóteses: Canal verde, quando as mercadorias são automaticamente liberadas, sem qualquer manifestação da Aduana; canal amarelo, quando há análise apenas dos documentos; canal vermelho, nos casos de conferência documental e inspeção física das mercadorias, e canal cinza, quando há necessidade de investigação mais aprofundada, principalmente quanto ao valor declarado.

Nestes casos, prevê a legislação que será aplicada multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que seriam submetidas à pena de perdimento, nos termos do art. 689, § 1º, do Regulamento Aduaneiro, como forma de estabelecer uma punição em termos econômicos de igual potencial àquela que deixará de ser aplicada.

Esta medida, contudo, tem particularidades que a tornam menos gravosa que a pena de perdimento, uma vez que, nos casos de subfaturamento, o valor da multa levará em consideração o valor declarado pelo próprio contribuinte infrator, fazendo com que a multa seja menor que o valor real da transação. Ou será arbitrado novo valor, nos termos do art. 88, da MP nº 2.158-35, de 2001, levando a questão a um nível de complexidade elevado.

Também é preciso destacar que o rito aplicável ao contencioso administrativo, assim entendido como o sistema de controle de legalidade dos atos administrativos, que visa o julgamento dos conflitos entre o Estado e os particulares (PAULA, 1979), no caso das multas, é diverso daquele aplicável no caso da pena de perdimento, sendo o primeiro regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, e o último pelo art. 27, do Decreto-lei nº 1.455, de 1972.

Melhor detalhando, o julgamento dos autos de infração, decorrentes do lançamento de ofício, aí incluída a exigência das multas, está sujeito ao duplo grau de jurisdição na esfera administrativa, possibilitando ao contribuinte impugnar o lançamento, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional.

A apreciação dos recursos administrativos em primeira instância, no âmbito federal, está a cargo das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), enquanto que o segundo grau é de responsabilidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Já no perdimento de mercadorias, diz a lei que o julgamento será em instância única, a cargo do Ministro da Fazenda³², que, por meio da Portaria MF nº 203, de 14/05/2012, que instituiu o Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, delegou o encargo aos Delegados e Inspectores-Chefes da Receita Federal.

Nota-se, portanto, que, enquanto as multas estão submetidas ao controle de legalidade em duas instâncias, situadas em unidades autônomas e por órgãos colegiados, a fim de resguardar a independência das decisões administrativas proferidas, a pena de perdimento é julgada na mesma unidade da Receita Federal onde foi aplicada, em julgamento em instância única pelo Inspetor-Chefe da Alfândega que realizou a autuação.

Esta situação está prevista literalmente na Convenção de Kyoto como contrária aos direitos dos importadores, uma vez que deve ser garantido aos que são acusados do cometimento de infrações aduaneiras o julgamento por órgão distinto daquele que aplicou a penalidade, como estabelecido na regra nº 27 (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2007, p. 19).

Any person implicated in a Customs offence that is the subject of an administrative settlement shall have the right of appeal to an authority independent of Customs unless he has chosen to accept the compromise settlement³³.

Assim, é possível perceber que a legislação brasileira que cuida das infrações aduaneiras guarda semelhança e obediência às normas internacionais estabelecidas nos acordos dos quais o Brasil é parte, ressalvada a questão da

³² Assim dispõe o Decreto-lei nº 1.455/1972:

Art 27. 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.

[...]

§ 4º Após o preparo, o processo será encaminhado ao Secretário da Receita Federal que o submeterá a decisão do Ministro da Fazenda, em instância única.

³³ Em tradução livre: Qualquer pessoa implicada em uma infração aduaneira, prevista em regulamento administrativo, deve ter o direito de recorrer a uma autoridade independente da Aduana, a menos que concorde com a aplicação da penalidade.

apreciação dos processos de perdimento de mercadorias, por não ser realizado por julgador fora da própria Aduana.

As infrações aduaneiras e suas respectivas penalidades estão de acordo com o sistema jurídico vigente, com previsão em normas legais e administrativas formal e materialmente pertinentes, restando perscrutar se estão em consonância com os princípios jurídicos, mais especificamente o da proporcionalidade e razoabilidade, atendendo aos ditames constitucionais exigidos para a conduta da Administração Tributária.

3.6. Princípios aplicáveis ao Direito Aduaneiro brasileiro

Atestando uma vez mais o caráter multifacetado do Direito Aduaneiro, dentro de uma perspectiva sistêmica, impende observar que a atuação dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, que são os agentes públicos encarregados da aplicação de penalidades no comércio exterior, está submetida primordialmente aos princípios do Direito Administrativo, devendo-lhes obediência para o alcance do desiderato da função que exercem.

O primeiro e mais abrangente princípio a que se submetem os servidores estatais é o da legalidade, que “é a base do Estado Democrático de Direito e garante que todos os conflitos sejam resolvidos pela lei” (MARINELA, 2013, p. 30), estabelecendo os atos que podem ser praticados pela Administração Pública, que deve ser norteadada pela supremacia do interesse público (DI PIETRO, 2001).

Neste sentido, enquanto o particular possui a liberdade de tudo fazer, desde que não esteja vedado em lei, conforme garantia constitucional estabelecida no art. 5º, inc. II, da Constituição Federal (CF), de 1988, o agente público, no desempenho de suas funções, possui a liberdade e o poder dever de fazer tão somente o que esteja previsto em lei.

Na seara tributária, o princípio pode ser resumido na exigência de lei para a criação ou para o aumento de tributos, de modo que o Estado só pode,

validamente, interferir no patrimônio do particular a esse título se autorizado por lei. Nessa linha, todos os aspectos ou características do tributo devem estar expressamente previstos em lei, configurando a tipicidade tributária.

Previsto no artigo 150, I, da CF, e nos artigos 9.º e 97, do Código Tributário Nacional (CTN), no âmbito tributário, o princípio da legalidade coloca-se como uma garantia aos cidadãos quanto à segurança jurídica que lhes é assegurada, vinculada não somente à exigência dos tributos, mas também no estabelecimento ou vedação de comportamentos que reflitam em sua esfera pessoal.

Já o princípio da vedação ao confisco, expressamente previsto no artigo 150, IV, da CF de 1988, estabelece que o tributo não seja demasiadamente oneroso para o contribuinte, nem esgote o seu direito de propriedade ou inviabilize sua atividade econômica, estando em consonância lógica com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, que devem ser observados quando da formulação das políticas tributárias.

Quanto ao princípio da proporcionalidade, cabe ressaltar que a natureza de sua aplicabilidade está vinculada a “uma relação de causalidade entre o meio e o fim, de tal sorte que, adotando-se o meio, promove-se o fim” (AVILA, 2006, p. 146). Para Beccaria (2001, p. 123), a proporcionalidade está ligada ao equilíbrio entre o delito e a pena:

O interesse de todos não é somente que se cometam poucos crimes, mais ainda que os delitos mais funestos à sociedade sejam os mais raros. Os meios que a legislação emprega para impedir os crimes devem, pois, ser mais fortes à medida que o delito é mais contrário ao bem público e pode tornar-se mais comum. Deve, pois, haver uma proporção entre os delitos e as penas.

Embora o princípio da proporcionalidade não esteja expressamente previsto na Constituição, podem ser visualizados dispositivos que indiretamente lhe fazem alusão, como é o caso do art. 37 c/c com art. 5º, inciso II, e art. 84, inciso IV, todos da Constituição Federal, estando também previsto na Lei nº 9.784/99, que

estabelece, em seu art. 2º, parágrafo único, incisos VI, VIII, IX e art. 29, § 2º, o princípio da razoabilidade com a feição de proporcionalidade (MARINELA, 2013).

Também há certa dissensão doutrinária sobre a distinção entre os princípios da proporcionalidade e o da razoabilidade, aderindo o pesquisador à corrente que julga serem ambos referências com significados complementares, da mesma forma que as duas faces de uma mesma moeda. A respeito deste tema, Lima (1999, p. 287) assevera que:

[...] razoabilidade e proporcionalidade podem até ser magnitudes diversas, entretanto, cremos que o princípio da proporcionalidade carrega em si a noção de razoabilidade, em uma relação inextrincável, e que não pode ser dissolvida, justificando, assim, a intercambialidade dos termos proporcionalidade e razoabilidade no ordenamento brasileiro.

Da mesma forma, destacando que a tendência de tratar os dois princípios de forma semelhante, tanto no Brasil como no em outros países, Barroso (1999, P. 215) ressalta que:

[...] a doutrina e a jurisprudência, assim na Europa continental como no Brasil, costumam fazer referência, igualmente, ao princípio da proporcionalidade, conceito que em linhas gerais mantém uma relação de fungibilidade com o princípio da razoabilidade.

O princípio da proporcionalidade em sentido estrito carrega consigo o pressuposto da proibição do exagero (MACHADO SEGUNDO, 2012), norteando as ações dos entes estatais na busca de uma atuação estatal materialmente justa, zelando pelo equilíbrio entre os interesses público e privado e tendo como finalidade impedir as arbitrariedades e controlando os atos estatais para além da legalidade formal (MOURA, 2008).

Ainda segundo Moura (2008), o perdimento de mercadorias não poderia ser fruto unicamente de subsunção de irregularidades cometidas nas importações às hipóteses normativas existentes para o caso, sob risco de, diante da gravidade da penalidade aplicada, haver uma restrição por demais severa a ser aplicada ao importador, devendo, antes de tudo ser realizado um juízo de razoabilidade e proporcionalidade a fim de evitar graves consequências patrimoniais.

Neste mesmo sentido, Mendes (1994) assevera que, diante da imposição de restrição de direitos deve-se questionar não somente a admissibilidade constitucional da restrição imposta (reserva legal), mas também observar se há compatibilidade com o princípio da proporcionalidade, revelando não somente a legitimidade dos meios propostos pelo legislador, mas também a sua adequação aos fins pretendidos.

Contudo, mesmo com as ponderações doutrinárias e que a legislação preveja a hipótese que os princípios da proporcionalidade e razoabilidade são cabíveis para pautar a atuação estatal, conforme a Lei nº 9.784, de 1999, não se pode afastar a atuação estatal do cumprimento de seu dever legal, que no caso do perdimento de mercadorias se impõe sempre que há o cometimento de fraudes.

No âmbito do Direito Internacional, mais especificamente do Direito Aduaneiro, esta hipótese está também presente, A Convenção de Kyoto (2000, p. 17) estabelece, na regra nº 23, o princípio da proporcionalidade na aplicação das penalidades aduaneiras, que deve ser observado pelos países signatários.

Standard 23 contains the principle commonly referred to as the principle of proportionality. It is intended to prevent excessively severe penalties from being applied for minor offences. It states that the severity or the amount of penalties applied must be commensurate with the seriousness of the offence and with the Customs record of the offender³⁴.

Desde já é possível perceber que o princípio da proporcionalidade é evocado nas ocasiões em que o Estado, por meio de seus agentes públicos, age de forma excessiva em relação aos administrados, exorbitando nas exigências ou nas restrições e afetando os direitos individuais e a segurança jurídica, afetando igualmente pessoas físicas e jurídicas.

No âmbito do comércio exterior, as penalidades aduaneiras aplicáveis aos importadores que cometem irregularidades são moduladas de forma a contemplar

³⁴ Em tradução livre: a regra 23 trata do princípio comumente conhecido como princípio da proporcionalidade. Sua intenção é prevenir que punições severas sejam aplicadas em casos de infrações menores. Ele estabelece que a severidade ou o valor da penalidade deve ser adequado à seriedade da ofensa e do histórico do infrator.

desde sanções de natureza meramente administrativa, como uma advertência, passando pelo pagamento de multas, proporcionais aos tributos ou ao valor das mercadorias, até a pena de perdimento.

Não é demais asseverar que na maior parte dos casos de perdimento não há nenhuma controvérsia sobre a necessidade de sua aplicação, em atenção à prevalência do direito público, como é o caso de importações de produtos falsificados, como medicamentos, ou de produtos que coloquem em risco a segurança da população, como o contrabando de armas e drogas.

Recentemente, o Brasil foi alvo de uma modalidade de infração cometida no comércio exterior deveras prejudicial aos interesses nacionais, afetando não somente a questão econômica, mas também a saúde e o meio ambiente – e que resultou em alteração da legislação – que é o caso da importação de lixo, como pode ser visto na Figura 1, abaixo.

Figura 1 – Lixo enviado para o Brasil com falsa declaração de conteúdo



Fonte: Receita Federal

Esta importação foi realizada pelo Porto de Rio Grande/RS, cujo material foi enviado por uma empresa do Reino Unido, que exportou vários contêineres contendo mercadorias imprestáveis para consumo, apenas para fugir da rígida legislação ambiental de seu país de origem, ferindo a Convenção da Basileia³⁵ e constituindo uma afronta à soberania nacional.

Figura 2 – Arma oculta em importação de brinquedos



Fonte: Receita Federal

Outra modalidade de irregularidade que sujeita o importador à aplicação da pena de perdimento – e para a qual não há qualquer controvérsia – é a importação de armas, como no caso da Figura 2, acima, onde foi apreendida pela

³⁵ A Convenção de Basileia sobre o Controle de Movimentos Transfronteiriços de Resíduos Perigosos e seu Depósito, foi concluída em Basileia, Suíça, em 22 de março de 1989. A convenção foi internalizada na íntegra por meio do Decreto Nº 875, de 19 de julho de 1993, e deu azo à criação da Lei nº 12.305, de 2010, e ao Decreto nº 8.010, de 2013, que acrescentou o art. 636-A ao Regulamento Aduaneiro, proibindo a importação de resíduos sólidos que possam causar danos ao meio ambiente.

fiscalização aduaneira uma arma oculta dentro de uma caixa de brinquedo, na posse de uma criança que acompanhava o infrator.

Também comum no dia a dia da atuação da fiscalização aduaneira são os casos de ocultação de mercadorias, a fim de ingressar no território nacional com produtos que são, na maior parte das vezes, de importação permitida, mas que com a ocultação deixam de recolher os tributos incidentes, como é o caso da Figura 3, abaixo, onde foram localizados diversos itens escondidos em um ônibus de turismo na fronteira do Brasil com o Paraguai.

Figura 3 – Mercadoria oculta em ônibus de turismo



Fonte: Receita Federal

Ocorrência pouco relacionada à atividade da fiscalização aduaneira, o tráfico internacional de drogas é um ilícito previsto na legislação, que prevê a pena

de perdimento nos casos de introdução de mercadorias proibidas no território nacional (Art. 692, do Regulamento Aduaneiro), sendo bastante comum a localização de entorpecentes a bordo de veículos pelas fronteiras terrestres, ou em bagagem de passageiros, nos aeroportos.

Como exemplo desse tipo de ocorrência, o flagrante a seguir relatado, ocorrido também na fronteira com o Paraguai, na cidade de Foz do Iguaçu, decorrente de operação de rotina da fiscalização aduaneira que visa localizar drogas trazidas ao país, resultou na retenção do veículo da Figura 4, abaixo, que transportava cerca de uma tonelada de maconha proveniente do país vizinho.

Figura 4 – Veículo apreendido com drogas



Fonte: Receita Federal

Importante também ressaltar a importância da atuação da aduana brasileira no combate ao tráfico internacional de entorpecentes, conforme pode ser observado no Quadro 3, abaixo, contendo a quantidade de drogas apreendidas pela Receita Federal em 2013 e 2014.

Quadro 3 – Apreensões de drogas pela Receita Federal 2013/2014

| Drogas | Ano de 2013 | Ano de 2014 |
|----------------|----------------------------|----------------------------|
| Maconha | 8,23 toneladas | 8,97 toneladas |
| Cocaína | 2.183 quilogramas | 700 quilogramas |
| Crack | 81,0 quilogramas | 43,2 quilogramas |
| Ecstasy | 110 mil comprimidos | 248 mil comprimidos |

Fonte: Receita Federal

Inegável que em todos os casos apresentados as condutas devem ser severamente penalizadas, havendo previsão legal para que as mercadorias sejam apreendidas. No caso das drogas, elas são imediatamente repassadas à Polícia Federal, que conduzirá o inquérito penal por tráfico, e o lixo é devolvido ao país de origem, que deverá lidar com os resíduos de sua atividade econômica. Os demais produtos, geralmente, são alienados em leilões ou incorporados ao patrimônio público.

Além da questão econômica e da previsão legal existente, revela-se razoável e proporcional a apreensão e decretação do perdimento desses produtos. Contudo, nem todas as hipóteses de aplicação da pena de perdimento são entendidas como em consonância com o princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade, principalmente no caso de redução deliberada do valor da transação comercial, conhecido como subfaturamento.

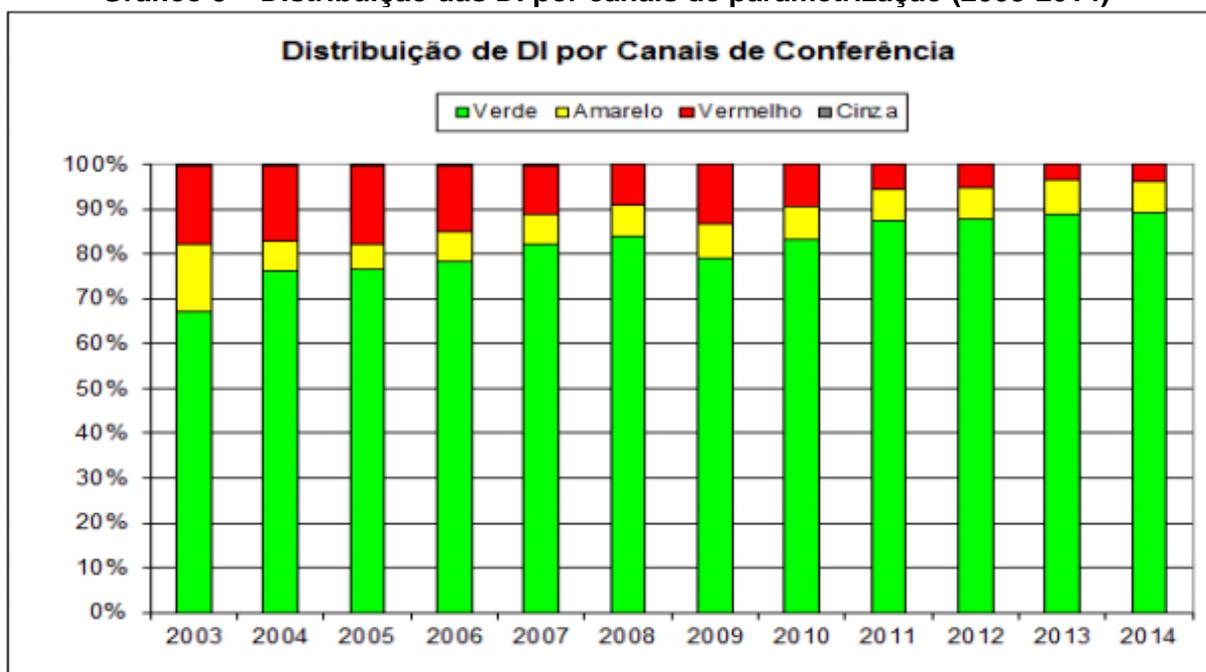
Apesar de o procedimento ser tido em alguns casos como excessivo, a Receita Federal vem aplicando a penalidade de perdimento às ocorrências de subfaturamento, não pela redução do valor em si, mas pela prática da falsificação dos documentos necessários ao embarque e desembarque das mercadorias, prática esta também tipificada como crime, conforme já apreciado.

Administrativamente, os casos que apresentam indícios do cometimento de infrações que levam à pena de perdimento são submetidos a procedimento especial de controle aduaneiro, com base na IN RFB nº 1.169, de 2011, levando à retenção das mercadorias por um prazo de 90 dias, prorrogável por mais 90 dias, até que seja finalizado.

Os casos de subfaturamento são analisados de acordo com informações constantes de bancos de dados existentes para importações do mesmo produto, ou de produto similar, pela mesma empresa ou por outras que se dediquem à importação, desde que vindos da mesma região exportadora e dentro de um período de tempo que não supere um ano, a fim de evitar distorções nos resultados.

Estas verificações iniciais, pertencentes ao gerenciamento de risco a que estão submetidas todas as importações realizadas por empresas sediadas no Brasil, ocorrem por força da redução drástica ocorrida nas verificações dos documentos instrutivos do despacho de importação e nas verificações físicas das cargas importadas, conforme pode ser visto no Gráfico 3, abaixo.

Gráfico 3 – Distribuição das DI por canais de parametrização (2003-2014)



Fonte: Receita Federal

Todas as mercadorias importadas que chegam ao país devem ser submetidas ao registro de uma declaração de importação (DI), que deve ser instruída com os documentos obrigatórios exigidos legalmente. Após o registro, a DI é analisada automaticamente pelo sistema integrado de informações de comércio exterior (SISCOMEX) e parametrizada para um dos canais de conferência.

Retornando ao Gráfico 3, é possível perceber que as inspeções da aduana brasileira vêm sendo reduzida gradativamente, tendo chegado a apenas 10% do total de importações realizadas no país, permitindo que 90% das importações entrem no território nacional sem qualquer fiscalização, privilegiando a fluidez do comércio, evitando o aumento do conhecido “custo Brasil”.

Contudo, os grupos especializados em gerenciamento de risco espalhados pelo Brasil estão encarregados de fazer a análise dinâmica das importações, verificando, no momento da parametrização, se há alguma razão que justifique a alteração do canal verde para outro que signifique a submissão da importação à apreciação da fiscalização.

Assim, toda vez que uma importação é submetida a um procedimento de investigação quanto ao valor praticado, significa que ela foi submetida previamente a uma seleção realizada pelo próprio sistema de informações, ou por pessoas especializadas que verificam a possibilidade do cometimento de fraudes, o que será apurado dentro do prazo estabelecido para duração da fiscalização.

Esse tipo de fiscalização é extremamente severa para o importador, uma vez que a mercadoria fica retida aguardando a conclusão da Receita Federal, podendo perdurar por seis meses, o que pode tornar inviável a atividade econômica da empresa caso ao final seja reconhecido que não havia qualquer tipo de irregularidade, levando os importadores, em praticamente 100% dos casos, a procurar o Poder Judiciário para liberação dos bens retidos.

O procedimento especial de controle aduaneiro gera tensão e potencialmente causa prejuízo aos importadores que a ele são submetidos, que

devem arcar com os custos do armazenamento das mercadorias e da impossibilidade de utilização dos bens importados, mas a seleção para esse tipo de ação é rigorosa e depende de controles detalhados baseados em gerenciamento de risco, que se perderiam em caso de liberação antes da conclusão da fiscalização.

Ademais, apenas uma ínfima parte das importações nacionais são submetidas aos rigores de um procedimento desta natureza, uma vez que aproximadamente 2,5 milhões de declarações foram registradas no Brasil no ano de 2014, conforme dados fornecidos pela Receita Federal (SECRETARIA..., 2014), contidos na Tabela 5, abaixo.

Tabela 5 – Declarações de importação e de exportação registradas no ano 2014

| Nº de despachos | DI | DE | TOTAL |
|------------------------|------------------|------------------|------------------|
| 2013 | 2.547.776 | 1.225.887 | 3.773.663 |
| 2014 | 2.487.874 | 1.202.613 | 3.690.487 |
| Variação | -2,35% | -1,90% | -2,20% |

Fonte: Receita Federal

Desse total, apenas 802 auditorias referentes a procedimentos especiais de Controle foram realizadas no curso do despacho em todo o país, o que representou apenas 0,03% de tudo que foi importado naquele ano, permitindo concluir que não há uma atuação desproporcional por parte da fiscalização no que diz respeito à quantidade de fiscalizações realizadas.

Tampouco pode se dizer que falta proporcionalidade na aplicação da pena de perdimento de mercadorias, pois as hipóteses previstas em lei são as mesmas existentes em outros ordenamentos jurídicos e fazem parte de acordos internacionais dos quais o Brasil é signatário, sempre levando em consideração a prevalência do interesse público sobre o privado.

Esta ponderação merece ser feita à luz das decisões judiciais proferidas pelos tribunais, como se verá no próximo capítulo, de modo a se ter uma correta noção de como tem sido a interpretação do Poder Judiciário quanto à aplicação da pena de perdimento pelas autoridades administrativas, uma vez que não há fontes de dados provenientes da própria Receita Federal, em razão do zelo com o sigilo fiscal que permeia a atividade do órgão.

4. A PENA DE PERDIMENTO NA JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA

É indubitável que as penalidades por infrações cometidas na entrada de mercadorias no país estão previstas em atos legais e administrativos que estão em consonância com os tratados e acordos internacionais, reduzindo a questão da pesquisa a perquirir se há proporcionalidade e razoabilidade na atuação da aduana.

Como não poderia deixar de ser, cabe ao Poder Judiciário a prerrogativa de dizer o Direito, interpretando as leis segundo seus princípios, além de estabelecer limites às atividades do Poder Executivo por meio de seus julgados, quando exorbitam de suas funções legais, conforme a clássica teoria da separação dos poderes.

Não se pode esquecer que a atividade dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, agentes públicos que são, deve obediência aos princípios legais e constitucionais extensíveis a todo o conjunto de servidores, tendo sua atuação vinculada à lei, não lhes cabendo realizar exercícios de ponderação se devem ou não aplicar determinada legislação.

Contudo, a atuação estatal, mesmo que prevista em normas legais, nem sempre está calcada na proporcionalidade e na razoabilidade, cabendo ao Judiciário a tarefa de fazer valer tais garantias. Nas palavras de Bonavides (2006, p. 434),

[...] em nosso ordenamento constitucional não deve a proporcionalidade permanecer encoberta. Em se tratando de princípio vivo, elástico, prestante, protege ele o cidadão contra os excessos do Estado e serve de escudo à defesa dos direitos e liberdades constitucionais. De tal sorte que urge, quanto antes, extraí-lo da doutrina, da reflexão, dos próprios fundamentos da Constituição, em ordem a introduzi-lo, com todo o vigor, no uso jurisprudencial.

Assim, conforme observado, os princípios do Direito existem para nortear a atuação do legislador, do aplicador da lei e do julgador, servindo como topos de onde se espriam para tornar o sistema jurídico vivo e capaz de se adaptar à realidade social da qual provém, evitando que sejam cometidos excessos ou arbitrariedades por parte dos agentes estatais.

De outra banda, a atuação da Receita Federal mostra-se calcada na legislação existente e compatível com os acordos e tratados internacionais, além de guardar semelhança com a legislação aduaneira de outros países, não sendo possível, de imediato, dizer se há falta de razoabilidade ou se há, na verdade, justa punição por infrações graves cometidas no comércio exterior nos casos de infrações aduaneiras.

Assim, torna-se importante para os objetivos da pesquisa conhecer a posição dos tribunais brasileiros acerca da pena de perdimento de mercadorias na importação, principalmente quando evocados os princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, uma vez ser esse o objetivo maior da pesquisa.

4.1. Análise quantitativa do perdimento na jurisprudência

As fontes disponíveis de dados não possibilitam conhecer o número de processos administrativos por tipo de infração aplicada pela Receita Federal, mas é possível analisar a frequência com que os processos chegam aos tribunais e como eles são tratados, a fim de se verificar se há algum indício de que as decisões contemplam ou não determinado argumento.

A primeira abordagem, de natureza quantitativa, será realizada a partir da análise da frequência com que foram utilizados os princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, na fundamentação das decisões de processos que tratam do perdimento de mercadorias na importação.

De modo a conferir critério aos resultados, foi utilizado o sistema de consulta integrada do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), utilizando a busca por palavras-chave, a fim de verificar a incidência de decisões nos Tribunais Regionais

Federais³⁶ (TRF), no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e no Supremo Tribunal Federal (STF), conforme distribuição de frequência contida na Tabela 6, abaixo.

Tabela 6 – Frequência de decisões nos tribunais por palavras-chave

| PALAVRAS CHAVE | STF | STJ | TRF 1 | TRF 2 | TRF 3 | TRF 4 | TRF 5 | TOTAL |
|--|-----|-----|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Perdimento | 25 | 511 | 1.560 | 787 | 2.573 | 1.366 | 612 | 7.434 |
| Perdimento E importação | 7 | 143 | 426 | 341 | 935 | 423 | 249 | 2.524 |
| Perdimento E proporcionalidade | 0 | 59 | 158 | 34 | 249 | 165 | 42 | 707 |
| Perdimento E importação E legalidade | 0 | 12 | 33 | 47 | 134 | 33 | 30 | 289 |
| Perdimento E subfaturamento E importação | 0 | 14 | 36 | 6 | 69 | 33 | 36 | 194 |
| Perdimento E importação E proporcionalidade | 0 | 10 | 24 | 16 | 73 | 37 | 14 | 174 |
| Perdimento E importação E razoabilidade | 0 | 7 | 19 | 28 | 52 | 21 | 13 | 140 |
| Perdimento E Falsidade Ideológica | 0 | 8 | 16 | 6 | 31 | 10 | 11 | 82 |
| Perdimento E fatura falsa | 0 | 5 | 1 | 5 | 23 | 3 | 5 | 42 |
| Perdimento E importação E subfaturamento E legalidade | 0 | 0 | 1 | 2 | 16 | 0 | 2 | 21 |
| Perdimento E falsidade ideológica E proporcionalidade | 0 | 1 | 7 | 1 | 0 | 1 | 0 | 10 |
| Perdimento E falsidade ideológica E cabimento | 0 | 1 | 2 | 0 | 5 | 0 | 0 | 8 |
| Perdimento E importação E proporcionalidade E subfaturamento | 0 | 1 | 5 | 0 | 1 | 0 | 0 | 7 |
| Perdimento E importação E razoabilidade E subfaturamento | 0 | 1 | 1 | 0 | 2 | 2 | 1 | 7 |

Fonte: Conselho da Justiça Federal

³⁶ A pesquisa realizada apenas nos tribunais federais se revela justificada pela natureza das infrações que são apuradas pela Receita Federal, ente estatal ligado à União e, portanto, sujeito à apreciação da Justiça Federal nas causas em que é parte.

Dentro de uma perspectiva quantitativa, foram realizadas diversas consultas, com conjuntos de palavras distintos, a fim de verificar a incidência de processos tratando da aplicação da pena de perdimento. De imediato é possível perceber que a partir da busca apenas por “perdimento” há um número significativo de casos, mas que pouco informa sobre os objetivos do trabalho, cuja análise qualitativa será realizada no tópico seguinte.

Contudo, levando em conta apenas os casos submetidos ao STF, nota-se que quando realizada a busca pela palavra “perdimento”, isoladamente, foram encontrados resultados de pesquisa de decisões proferidas pela Corte Maior, sendo possível verificar que, dos 25 resultados, 20 referem-se à pena de perdimento no despacho de importação e, em todos os casos, foi negado provimento por não se tratar de matéria constitucional.

Diante dessa primeira evidência é possível constatar que o perdimento de mercadorias, aplicado pelas autoridades aduaneiras, não merece acolhida no STF por afronta às normas constitucionais, demonstrando que, por exclusão, as normas de aplicação da penalidade encontram-se albergadas pelo manto da constitucionalidade. Os resultados dos demais tribunais, pela generalidade da busca, foram refinados para alcançar os objetivos do trabalho.

Utilizando o refinamento pelas palavras “perdimento e importação” foram encontrados 2.524 resultados, reduzindo consideravelmente a quantidade de processos submetidos aos tribunais. Na busca pelas palavras “perdimento e proporcionalidade” ainda foram observados resultados pouco refinados, não se prestando à análise no nível pretendido no trabalho.

Quando a busca foi realizada pelas palavras “perdimento, subfaturamento e importação” houve um retorno satisfatório para o trabalho, cabendo maiores detalhamentos desses resultados.

Nas decisões proferidas pelo STJ foram observados seis Recursos Especiais e quatro agravos regimentais no agravo em recurso especial, resultando

em um Recurso Especial confirmando a aplicação da pena de perdimento (RESP 200702663370), enquanto que os demais foram no sentido de acatar a tese de que para o subfaturamento é cabível a aplicação da multa estabelecida no art. 108, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Continuando na busca pelas decisões, foram restringidas ao máximo as buscas, com a utilização das palavras que deveriam estar presentes nas decisões proferidas pelos tribunais e que pudessem confirmar, ou não, a vinculação do cabimento do perdimento combinado com o princípio da proporcionalidade, resultando a pesquisa conjunta pelas palavras “perdimento, falsidade ideológica e proporcionalidade” no retorno de dez processos, conforme Quadro 4, abaixo.

Quadro 4 – Processos nos tribunais por palavras-chave “perdimento, falsidade ideológica e proporcionalidade”

| PROCESSO | TRIBUNAL | TESE |
|---|----------|------------|
| APELAÇÃO CÍVEL – 00235743220104013300 | TRF 1 | Multa |
| APELAÇÃO CÍVEL – 00673174920114013400 | TRF 1 | Multa |
| APELAÇÃO CÍVEL – 00161063720124013400 | TRF 1 | Multa |
| APELAÇÃO CÍVEL – 00092566920094013400 | TRF 1 | Multa |
| APELAÇÃO CÍVEL – 00073971820094013400 | TRF 1 | Multa |
| APELAÇÃO CÍVEL – 00006490420084013400 | TRF 1 | Multa |
| APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 00144519820104013400 | TRF 1 | Multa |
| APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA – 46406 | TRF 2 | Multa |
| APELAÇÃO CÍVEL – 200470040032159 | TRF 4 | Perdimento |
| RESP - RECURSO ESPECIAL – 1217708 | STJ | Multa |

Fonte: Conselho da Justiça Federal

Analisando apenas o resultado quantitativo, nos casos de subfaturamento, cuja alegação é a falsidade da documentação utilizada no despacho de importação, e combinando a pesquisa com o princípio da proporcionalidade, há uma tendência nas decisões para descaracterizar a aplicação da pena de perdimento, entendendo

que o caso está sujeito à multa do art. 108, parágrafo único, afastando o perdimento, capitulado no art. 105, IV, todos do DL nº 37/66.

O resultado parece inexpressivo diante da quantidade de demandas que chegam aos tribunais, ainda mais diante da afirmação de Alencar e Amorim (2015) que, até o ano de 2013, os Tribunais Regionais Federais foram provocados 42 vezes a manifestar-se sobre a aplicação da pena de perdimento e em 19 delas os desembargadores tenham decidido ser inaplicável a pena de perdimento.

A pesquisa que retornou o menor número de resultados foi aquela onde foram selecionadas as palavras perdimento, importação, proporcionalidade e subfaturamento, quando puderam ser observadas decisões que tratam do subfaturamento como hipótese de multa, majoritariamente.

Confirmou-se uma tendência existente nos tribunais de que o subfaturamento enseja a aplicação da multa de 100% da diferença existente entre o valor efetivamente pago e aquele declarado às autoridades aduaneiras, permitindo notar, diante desta primeira abordagem quantitativa, que poucas foram as decisões que tratam os casos de perdimento com a utilização dos princípios aqui estudados, sendo necessária uma análise qualitativa das decisões a fim de esclarecer esta tendência, conforme será visto no tópico a seguir.

4.2. Análise qualitativa do perdimento na jurisprudência

No tópico anterior foram analisadas quantitativamente as decisões tomadas nos tribunais brasileiros que versavam acerca da pena de perdimento de mercadorias aplicáveis no despacho de importação, resultando em um universo restrito de sentenças que nem sempre levam em conta os princípios abordados no trabalho.

Com efeito, a pena de perdimento de mercadorias importadas possui fundamentação legal bastante consistente na maior parte das vezes, como é o caso do perdimento de armas, substâncias entorpecentes, lixo, etc., fragilizando a argumentação utilizada para combatê-la.

Em um caso, contudo, há uma controvérsia jurisprudencial que possui relevância, que é a aplicação da pena de perdimento por subfaturamento, uma vez que essa infração, conforme visto ao longo do trabalho, possui previsão explícita de ser sancionada com multa, valendo-se os tribunais do precedente existente do STJ, conforme acórdão proferido pelo TRF 1 nos autos da apelação cível nº 00235743220104013300:

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. MERCADORIA IMPORTADA. SUBFATURAMENTO DE PREÇO. PENA DE PERDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O mero subfaturamento do preço da mercadoria importada, aliado ao inexpressivo dano aos cofres públicos, não é suficiente para ensejar a aplicação da pena de perdimento. Precedentes do STJ e desta Corte. 2. Com efeito, "a suposta ocorrência de subfaturamento em relação ao preço do produto importado, por si só, não constitui hipótese de aplicação da pena de perdimento dos bens. A infração administrativa sujeita a importadora ao pagamento de multa de 100% da diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou arbitrado pelas autoridades aduaneiras, nos termos do art. 108 do Decreto-Lei 37/1966. 2. A conduta de falsidade ideológica relativa ao valor declarado (subfaturamento) está tipificada no art. 108 do Decreto-Lei 37/1966, o que afasta a aplicação do art. 105, VI, do mesmo diploma legal em razão do princípio da especialidade; da prevalência do disposto no referido decreto sobre o procedimento especial previsto na IN SRF 206/2002; e da aplicação do princípio da proporcionalidade (STJ, REsp 1217708/PR, DJe de 8/2/2011 - sem grifo no original)." (AC 0007397-18.2009.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, OITAVA TURMA, e-DJF1 p.472 de 26/08/2011)" (AMS 0014451-98.2010.4.01.3400/DF, rel. DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, 29/11/2013 e-DJF1 P. 558). 3. Apelação não provida. Sentença mantida.

Não se pode olvidar também da posição do próprio STJ quando o caso envolve comprovadamente a fraude, ocasião em que tem mantido as decisões provenientes dos TRF que confirmam o perdimento, como é o caso do agravo regimental no agravo em recurso especial nº 201402153992, a seguir transcrito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. PENA DE PERDIMENTO DE BENS. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM QUE CONCLUIU, COM BASE NA PROVA DOS AUTOS, QUE NÃO HOUVE MERO SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO, MAS FRAUDULENTA OPERAÇÃO DE FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS NECESSÁRIOS AOS DESPACHOS DE IMPORTAÇÃO. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. A tese defendida no Recurso Especial é de infringência ao disposto nos arts. 105, V, e 108, parágrafo único, do Decreto-Lei 37/1966. O recorrente, ora agravante, afirma que o simples subfaturamento na importação de veículo acarreta a imposição de multa, e não a aplicação da pena de perdimento do bem. 2. O Tribunal de origem, que acolhe a linha de argumentação do agravante, concluiu, com base na prova dos autos, que, mais que o subfaturamento, houve participação dele na prática de atos infracionais, com o objetivo de recolher tributo em valor inferior ao realmente devido. 3. O acórdão proferido tomou por base as seguintes premissas: a) "restou comprovada (...) a utilização de faturas comerciais materialmente adulteradas, efetivamente 'produzidas' pelas partes com o fim de efetuar recolhimentos tributários inferiores aos devidos"; b) "Toda a prática da empresa intermediadora da operação - contratada pelo demandante - baseava-se não apenas na declaração falsa do valor da mercadoria, mas também na fabricação das faturas, juntamente com os responsáveis exportadores, tudo a fim de conferir maior verossimilhança aos atos e documentos"; c) "não se verifica, no caso em análise, a hipótese de mero subfaturamento, mas, sim, uma operação de falsificação de documentos necessários aos despachos de importação, caracterizando, assim, a aplicabilidade de pena de perdimento, nos termos do que dispõe o art. 105 do Decreto-Lei 37/66, anteriormente mencionado". 4. A solução da demanda exige, antes da simples interpretação dos dispositivos legais mencionados pelo agravante, a incursão no acervo fático-probatório. Aplicação da Súmula 7/STJ. 5. A divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles. Indispensável a transcrição de trechos do relatório e do voto dos acórdãos recorrido e paradigma, realizando-se o cotejo analítico entre ambos, com o intuito de bem caracterizar a interpretação legal divergente. O desrespeito a esses requisitos legais e regimentais (art. 541, parágrafo único, do CPC e art. 255 do RI/STJ) impede o conhecimento do Recurso Especial com base na alínea "c" do inciso III do art. 105 da Constituição Federal. 6. Agravo Regimental não provido. (AGARESP 201402153992, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:22/05/2015 ..DTPB:.)

Vê-se, portanto, que os tribunais vêm acatando, com ressalvas, a tese da aplicabilidade da multa nos casos de subfaturamento, quando entendem que não há comprovação suficiente da fraude perpetrada, que seria condição necessária para a aplicação da pena de perdimento, deixando esta hipótese apenas para aqueles casos de maior força probatória quanto ao cometimento da infração.

O princípio da proporcionalidade é aventado em algumas decisões, mas não se mostra um fator determinante, havendo maior prevalência do princípio da especialidade, por haver previsão específica da penalidade de multa nos casos de subfaturamento, apesar de haver certa impropriedade quando vincula a falsidade ideológica à aplicação da multa.

Não há que se confundir o erro de prestação nas informações, que caracteriza a subvalorização, sujeito à multa prevista no art. 108, do DL nº 37, de 1966, com a falsificação dos documentos que acompanham a mercadoria e que servem de base para a instrução do processo de importação – a fatura comercial e o conhecimento de transporte – que impõe a aplicação de medida mais severa, a pena de perdimento prevista no art. 105, do mesmo diploma legal.

O precedente que vem sendo utilizado com maior frequência, tanto nos TRF, quanto no próprio STJ, é o REsp 1217708/PR, julgado em 14/12/2010, cujo teor diz que a pena de perdimento prevista no art. 105, VI, do Decreto-Lei n. 37/66 se aplica aos casos de falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembarque da mercadoria, enquanto a multa prevista no parágrafo único do art. 108 do referido diploma legal destina-se a punir declaração falsa de valor, natureza ou quantidade da mercadoria importada.

Portanto, nota-se que a falta de proporcionalidade na aplicação da pena de perdimento está ligada não à infração em si, mas aos meios utilizados para sua consecução, firmando a jurisprudência o entendimento de que a pena de perdimento é cabível apenas para os casos onde esteja comprovada a falsidade ou adulteração dos documentos instrutivos da importação.

De uma maneira geral, tanto da análise quantitativa, quanto da análise qualitativa das decisões, ficou evidenciado que os princípios da legalidade, da proporcionalidade e da razoabilidade não são invocados pelos tribunais de maneira preponderante quando são submetidos à sua apreciação processos que versam sobre a pena de perdimento de mercadorias importadas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo do trabalho foi possível constatar que as relações comerciais existentes entre empresas nacionais e estrangeiras sofrem forte regulação por parte dos organismos internacionais, que visam disciplinar o comércio internacional e evitar que práticas desleais afetem a confiança que entre os atores que participam da cadeia, bem como evitar prejuízos aos Estados e às suas populações.

O papel preponderante da Organização Mundial do Comércio e da Organização Mundial de Aduanas merece destaque, não só pelo estímulo dado à elaboração de tratados, onde são negociados os acordos multilaterais que fundamentam a atuação dos Estados-membros, mas também pela preocupação com o livre comércio e com o respeito aos povos, impondo penalidades à atuação irregular nas práticas comerciais internacionais.

As penalidades decorrem desta preocupação com a lisura que deve pautar a atuação de todos os que estão envolvidos no comércio internacional, sejam importadores, exportadores, transportadores ou qualquer outro interveniente que em algum momento atue para que a atividade seja exercida em atendimento aos regulamentos expedidos pelas autoridades aduaneiras.

Assim, ficou evidente a previsão do instituto do perdimento de mercadorias no contexto do Direito Internacional, estando estabelecida esta penalidade em convenções, acordos e tratados internacionais, além de estar presente nos ordenamentos jurídicos de outros países.

Cabe às autoridades aduaneiras brasileiras, com base no Direito Aduaneiro, ramo do Direito responsável por albergar as normas relativas ao comércio exterior, a tarefa de estabelecer as limitações e regulamentações que nortearão a atividade de importação de mercadorias, atuando como agentes de intervenção no domínio econômico e impondo penalidades no caso de descumprimento das regras estabelecidas.

As limitações e penalidades existentes na legislação brasileira estão fundamentadas nos acordos internacionais, como foi analisado no trabalho, como forma do exercício soberano que tem o Estado de proteger a sociedade de práticas danosas que levem ao enfraquecimento da sua economia, ou que venham a causar prejuízos à saúde, ao meio ambiente ou à segurança.

A posição relativa da economia brasileira no contexto internacional coloca o país em posição de destaque se comparado à maioria dos países, muito embora ainda tenhamos uma participação tímida nas trocas comerciais internacionais, muito por conta da falta de abertura econômica que leva o país a adotar políticas protecionistas, com barreiras alfandegárias que estimulam a prática de determinadas infrações, como é o caso do subfaturamento.

Deste modo, no que diz respeito à legislação brasileira nos aspectos da aplicabilidade das normas de Direito Aduaneiro, bem como sua posição relativa no contexto econômico internacional, percebeu-se que há razoabilidade e proporcionalidade nas sanções, principalmente quando correlacionados os impactos decorrentes para o país do cometimento das infrações aduaneiras.

A jurisprudência dos tribunais brasileiros caminha para o reconhecimento do cabimento da pena de perdimento por subfaturamento, decorrente da falsidade ideológica ou material dos documentos necessários à importação, somente invocando o princípio da proporcionalidade para os casos em que não há comprovação da fraude perpetrada, indicando a multa como penalidade mais adequada para esses casos.

Ao ser avaliada a jurisprudência pátria acerca da pena de perdimento, foi possível perceber que as decisões judiciais que versam sobre perdimento de mercadorias importadas não consideram primordialmente como afetados os princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade na aplicação de tais penalidades por parte das autoridades administrativas.

Apesar de haver previsão legal e que a aplicação da pena de perdimento seja plenamente justificável, não havendo desproporcionalidade em sua aplicação de um modo geral, nota-se que a questão merece reflexão quanto ao aperfeiçoamento da legislação no que diz respeito ao julgamento administrativo e aos prazos para finalização do procedimento, que são excessivamente elásticos e podem gerar prejuízos irreparáveis caso não seja confirmada a irregularidade.

Assim, cumpridos os objetivos do trabalho, foi possível constatar que a pena de perdimento administrativa é uma medida que encontra amparo nos acordos internacionais, bem como na legislação internacional e nacional, não havendo afronta aos princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade e da razoabilidade.

6. REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando; CASELLA, Paulo Borba; SILVA, G.E. do Nascimento. **Manual de direito internacional público**, 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AFFONSO, João Gabriel Bedin. Análise dos Impactos em Termos de Modernização da Administração Aduaneira Brasileira: A Convenção de Kyoto Revisada no Âmbito da Organização Mundial das Aduanas. XXI Congresso Interno de Iniciação Científica – UNICAMP – 23 a 25 de outubro de 2013. **Anais...** Disponível em: <http://www.prp.rei.unicamp.br/pibic/congressos/xxicongresso/paineis/117381.pdf>. Acessado em: 01 de abril de 2015.

ALBARRACÍN, Héctor Guillermo Vidal. El bien jurídico tutelado como medio eficaz de armonización internacional de los ilícitos aduaneros. **Revista de Estudios Aduaneros**, Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, v. 17, 2005b, pp. 29-36.

ALENCAR, Luciano Bushatsky Andrade de; AMORIM, Melissa Carneiro Leão de. A Inaplicabilidade da Pena de Perdimento de Mercadorias para os Casos de Subfaturamento na Importação. **Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**, ano V, nº 27, Jul-Ago 2015, pp. 116-129.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora, 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. **Introducción al derecho aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988.

BASSO, Maristela. **Curso de Direito Internacional Privado**. São Paulo: Atlas, 2009.

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. São Paulo: eBooksBrasil, 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____. Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, 06 de fevereiro de 2009, pp. 01- 47.

_____. Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. **Promulga a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1355.htm>. Acessado em: 15 de março 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de declaração na ação penal nº 516**, Distrito Federal. Relator Min. Ayres Britto. Data da decisão: 05/12/2013. Disponível em:<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticianoticiastf/anexo/hc119245.pdf>. Acesso em: novembro de 2015.

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3802004.098, de 25/02/2015, 2ª Turma Especial. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/carf-3802-004-098-tributos-aduaneiros-base-de-calculo-fraude-de-valor-subfaturamento-subvaloracao-diferenciacao/>. Acessado em: 15 de julho de 2015.

CARVALHO, Marcelo Pimentel. **Valor aduaneiro**. Princípios, métodos e fraudes. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 24ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

CHARNOVITZ, Steve. **What is International Economic Law?** Journal of International Economic Law, **Volume 14, Issue 1, pp. 3-22.**

CHILE. **Ordenanza de Aduanas.** Decreto con Fuerza de Ley 30, de 18/10/2004. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Disponível em: <https://www.aduana.cl/ordenanza-de-aduanas/aduana/2013-03-19/120415.html>. Acessado em: 12 de abril de 2015.

COSTA, Eduardo Ribeiro. Da aplicação da pena de perdimento de bens em procedimento especial de controle aduaneiro, sem a observância dos preceitos estabelecidos no Acordo de Valoração Aduaneira: Ilegalidade. In: BRITTO, Demos (Coord.). **Temas atuais do direito aduaneiro e notas sobre o direito internacional.** São Paulo: IOB, 2012, pp. 249-262.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**, 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DOLINGER, Jacob. **Direito Internacional Privado: Parte Geral**, 9ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Notas introdutórias sobre o direito aduaneiro e sua relação com o direito tributário. **Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**, ano V, nº 26, Mai-Jun 2015, pp. 88-109.

FERREIRA, Rony, Perdimento de Bens, in: FREITAS, Vladimir Passos (Coord.), **Importação e Exportação no Direito Brasileiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, pp. 160-161.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Pena de perdimento de bens na importação e seus limites constitucionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário** (10º Vol.). São Paulo: Dialética, 2006. Pp. 9-17

FILHO, Paulo José Zanellato. Análise das liminares para liberação de mercadoria importada sujeita a pena de perdimento. **Revista Eletrônica Direito e Política.**

Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.8, nº 3, 3º quadrimestre de 2013, pp. 2250-2277.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**, 5ª ed., São Paulo: Atlas, 2010.

GOLDSTEIN, Judith. International institutions and domestic politics: GATT, WTO, and the liberalization of international trade. *In*: KRUEGER, Anne O (Edit.). **The WTO as an international organization**. Chicago: The University of Chicago Press, 2000, pp. 133-152.

IBGE. **Projeção da população do Brasil e das Unidades da Federação**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/>. Acessado em 18 de setembro de 2015.

INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE. **ICCs Open Markets Index (OMI)**, 3rd edition, sep. 2015. Paris: 2015.

JUSTIÇA FEDERAL. Conselho da Justiça Federal. **Jurisprudência unificada**. Disponível em: <https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/>. Acessado em: 21 de setembro de 2015.

KARLSSON, Lars. **The Stairway** - Management of an Authorised Secure Supply Chain Capacity Building for a Customs Environment in a Changing World. Vargarda: Swedish Customs Service, 2005.

KUME, Honório; PIANI, Guida; MIRANDA, Pedro. Tarifas de importação e evasão fiscal no Brasil. **Revista Economia Aplicada**, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, v.15, nº.1, Mar. 2011.

LI, Alfonso Rojas. **Análisis de la Gestión Fiscalizadora Aduanera en el Servicio Nacional de Aduanas de Chile**. Dissertação (Mestrado em Gestão de Políticas Públicas), Universidad de Chile, Santiago, 2010.

LIMA, Maria Rosynete Oliveira. **Devido processo legal**. Porto Alegre: Fabris, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Curso de Direito Tributário**, 34ª ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Multas tributárias, proporcionalidade e confisco. **NOMOS**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, v.32, n.1, jan/jun 2012, pp. 63-76. Fortaleza: 2012.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**, 7ª ed., Niterói: 2013.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**, 9ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO INDÚSTRIA E COMÉRCIO. **Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1947**. Disponível em:

<http://www.mdic.gov.br/arquivo/secex/omc/acordos/gatt47port.pdf>. Acesso em: 15 de março 2015.

_____. **Acordo Sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio 1994**. Disponível em:

<http://www.mdic.gov.br/arquivo/secex/omc/acordos/portugues/18valoracaoaduaneira.pdf>. Acesso em: 15 de março de 2015.

_____. **Barreiras comerciais**. Disponível em:

http://www.mdic.gov.br/sistemas_web/aprendex/default/index/conteudo/id/28.

Acesso em: 10 de agosto de 2015

_____. **Outras estatísticas de comércio exterior**: Evolução do comércio exterior brasileiro: 1950 a 2013. Disponível em:

<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=608>. Acesso em: 15 de março de 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Repertório IOB de jurisprudência**, 1ª quinzena de dezembro de 1994, nº 23/94, pp. 469-475.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MONTEIRO, Geraldo Tadeu M.; SAVEDRA, Mônica Maria G. **Metodologia da pesquisa jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001

MOURA, Caio Roberto Souto de. **O princípio da proporcionalidade e os procedimentos especiais de controle aduaneiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2008.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Organização Mundial do Comércio e Barreiras Tarifárias. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 140-155.

PAULA, Edylcéa Nogueira de. Contencioso administrativo. **Revista de informação legislativa**, v. 16, n. 62, pp. 271-280, abr./jun. 1979.

PIRES, Adilson Rodrigues. A Retenção de Mercadorias pelas Autoridades Aduaneiras no Brasil. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Comércio Internacional e Tributação**, pp. 330-346. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção Aplicável ao Subfaturamento na Importação: Pena de Perdimento ou Multa? *In*: TREVISAN, Rosaldo (Org.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**, 4ª ed., pp. 245-294. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito Internacional Público e Privado**. Salvador: Juspodium, 2011.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**: curso elementar, 13ª ed. revisada, aumentada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário** (10º Vol.). São Paulo: Dialética, 2006.

ROLLI, Cláudia. 'Tripé do mal' breca avanço da indústria de máquinas no Brasil. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 12 ago. 2015. Caderno mercado. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/08/1667493-tripe-do-mal-breca-avanco-da-industria-de-maquinas-no-brasil.shtml>. Acessado em: 12 de agosto de 2015.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Balanco Aduaneiro 2014**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana/arquivos-e-imagens/balanco-aduaneiro-2014.pdf>. Acessado em: 01/05/2015.

SILVA, Christine Oliveira Peter da. A pesquisa científica na graduação em Direito. **Universitas Jus**: Revista da Faculdade de Ciências Jurídicas e de Ciências Sociais do Centro Universitário de Brasília. Brasília: ano 06, n. 11, p. 25-43, dez. 2004.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A responsabilidade pelas infrações tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, nº 47, pp. 249-272, 2005.

STAPLETON, Drew M.; SAULNIER, Virginie. **Defining Dyadic Cost and Risk in International Trade**: A Review of INCOTERMS 2000 with Strategic Implications. Journal of Transportation Management. Detroit, 1999.

TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Pena de perdimento de bens nas importações e seus limites constitucionais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário** (10º Vol.). São Paulo: Dialética, 2006.

TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário: distinções básicas. *In*: _____.(Org.).**Temas Atuais de Direito Aduaneiro**, 4ª ed., São Paulo: Aduaneiras, 2008, pp. 11-55.

_____.(Org.).**Temas Atuais de Direito Aduaneiro**, 4ª ed., São Paulo: Aduaneiras, 2008.

UNITED KINGDOM. **Customs and Excise Management Act 1979** (CEMA). United Kingdom, the national archives, 1979.

UNITED STATES OF AMERICA. **Code of Federal Regulations, Title 19, Customs duties**. United States of America, Office of the Federal Register National Archives and Records Administration, 2012.

VARELA, Jéssica Louise Bezerra; MEIRELES, Elisângela Cabral de. Crimes no comércio internacional: análises socioeconômicas impactantes no Brasil. **Observatório** – Monografias em Comércio Exterior, Ano 3, Vol. 1, pp. 110-153, 2010.

VERÍSSIMO, Renata. Receita elabora medidas para facilitar comércio exterior. Revista Exame, Economia. Brasília, 02 out. 2014, Disponível em: <http://exame.abril.com.br/economia/noticias/receita-elabora-medidas-para-facilitar-comercio-exterior>. Acessado em: 30 de outubro de 2015.

WORLD BANK. **Gross domestic product ranking table**. Disponível em: <http://data.worldbank.org/data-catalog/GDP-ranking-table>. Acessado em 18 de setembro de 2015.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **International Convention on the simplification and harmonization of Customs procedures** (Kyoto Convention). Bruxelas, 2006.

_____. **Guidelines on Customs offences**, Kyoto Convention – Specific Annex H – Chapter 1. Bruxelas, 2000.

_____. **Safe Framework of Standards to secure and facilitate global trade**. Bruxelas, 2007.

_____. **About us:** WCO in brief, history. Disponível em: http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/au_history.aspx. Acessado em 20 de julho de 2015.

WORLD TRADE ORGANIZATION. **The GATT years: from Havana to Marrakesh.** Disponível em: https://www.wto.org/english/theWTO_e/whatis_e/tif_e/fact4_e.htm. Acessado em 20 de julho de 2015.

_____. **What is the World Trade Organization?** Disponível em: https://www.wto.org/english/theWTO_e/whatis_e/tif_e/fact1_e.htm. Acessado em 4 de agosto de 2015.

_____. **International Trade Statistics 2014.** Genebra, 2014. Disponível em: https://www.WTO.org/english/res_e/statis_e/its2014_e/its2014_e.pdf. Acessado em 18 de setembro de 2015.