

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA I
PUC – SP**

PAULO HENRIQUE ADUAN CORRÊA

**DA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES PECUNIÁRIAS NAS OPERAÇÕES DE
IMPORTAÇÃO REALIZADAS ENTRE PESSOAS VINCULADAS – A
IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NA DEFESA DA ORDEM
LEGAL**

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**São Paulo
2010**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE
PUC - SP**

PAULO HENRIQUE ADUAN CORRÊA

**DA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES PECUNIÁRIAS NAS OPERAÇÕES DE
IMPORTAÇÃO REALIZADAS ENTRE PESSOAS VINCULADAS – A
IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NA DEFESA DA ORDEM
LEGAL**

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Professor Julio Cesar Pereira como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

**São Paulo
2010**

BANCA EXAMINADORA

*"Por sabedoria entendo a arte de tornar a vida o
mais agradável e feliz possível"*
(Arthur Schopenhauer)

Aos meus pais, Sandra e Sérgio, por me ensinarem tudo o que de mais importante existe na vida.

A meus professores, eternos mestres de conhecimento e sabedoria.

AGRADECIMENTOS

Muitos, de diversas formas, contribuíram para que eu alcanç
quero agradecer profundamente:

Primeiramente, a Deus, por tornar realidade muitos dos sonhos desde há muito tempo suscitados, conferindo sentido e paz à minha vida.

À minha família, pilar fundamental sobre o qual construí minha vida e de onde aprendi as mais importantes lições.

À Ana Beatriz Quibáo, por ter conferido sentido a essa longa caminhada, pelo amor e companheirismo desde sempre demonstrados.

Aos inúmeros amigos, que tornaram essa jornada mais prazerosa e construtiva.

Aos professores Fábio Barrichello e Julio Cesar Pereira, pelos ensinamentos e amizade eterna.

RESUMO

A proposta do presente trabalho é oferecer um estudo sobre as penalidades pecuniárias, especialmente no que tange às operações de importação de mercadorias do exterior, nas hipóteses em que inexistam qualquer dispositivo legal expresso e taxativo determinando o cumprimento de determinado dever instrumental pelo contribuinte e, tampouco, da penalidade cabível em caso de seu descumprimento. Com base na estrutura das normas e de alguns princípios reguladores de todo o sistema jurídico, será analisada a possibilidade de que pessoa jurídica importadora venha a ser autuada em razão de não informar, ou declarar de maneira equivocada, em sua Declaração de Importação, a existência de vinculação jurídica e econômica junto à pessoa exportadora situada fora do território nacional. Para tanto, foi analisada a estrutura das normas jurídicas, a importância dos princípios jurídicos no ordenamento jurídico nacional, as características do imposto de importação e da Declaração de Importação, bem como do auto de infração eventualmente lavrado pela fiscalização aduaneira quando entende presente qualquer conduta idônea a ensejar a aplicação de determinada penalidade pecuniária. Ato contínuo, foi tratada a questão da defesa administrativa e judicial facultada ao contribuinte importador autuado, sendo analisado, ao final, a questão acerca da legalidade do procedimento fiscal de autuação e o entendimento jurisprudencial que vem sendo dado a tema tão pouco explorado doutrinariamente, em que pese sua importância crescente no cotidiano das empresas responsáveis pela importação de mercadorias e insumos necessários ao crescimento e desenvolvimento nacional.

Palavras-chave: penalidades pecuniárias; imposto de importação; norma jurídica; taxativo; Declaração de Importação; vinculação; legalidade.

ABSTRACT

The purpose of the present work is to offer a study on the imposition especially on the consignments of imported products and goods which there was no any express and exhaustive legal provision determining the performance of a specific instrumental duty by the taxpayer and, nor, on the penalty applicable in case of noncompliance. Based on the structure of legal rules and some regulatory principles of all legal system, will be analyzed the possibility that legal person importing could be assessed on grounds of not informing, or declaring in a mistaken, in the Import Declaration, the existence of legal and economic link with the person exporting, located outside the national territory. To this end, was analyzed the structure of legal rules, the importance of the legal principles in national law, the characteristics of the import tax and the Import Declaration, and the assessment notice may be drawn by the Customs when it means any conduct meet for them give rise to use of a pecuniary penalty. Immediately thereafter, was treated the issue of administrative and judicial protection provided to the taxpayer importer booked, being analyzed at the end, the question about the legality of the procedure of tax assessment tax and understanding case law that has been given so little explored theme doctrinally, despite its growing importance in daily business responsible for importing goods and raw materials necessary for growth and national development.

Key-words: pecuniary penalties; import tax; legal rule; exhaustive; Import Declaration; link; legality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	
1 ESTRUTURA DA NORMA JURIDICA - PRINCÍPIOS JURIDICAS - SISTEMA JURIDICO COMO RESULTADO	
TODAS AS NORMAS JURIDICAS	12
1.1 DA FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - UM OLHAR SOBRE AS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO	12
1.2 DA ESTRUTURA COMPLETA DAS NORMAS JURÍDICAS	13
1.3 DOS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO DIREITO TRIBUTÁRIO - PRINCÍPIOS COMO NORMAS JURIDICAS	15
2 DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E DOS DEVERES INSTRUMENTAIS	19
2.1 DOS CRITÉRIOS DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E DA IMPORTÂNCIA DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO	19
2.2 DA EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO	21
2.3 QUANTO AO CONCEITO DE VINCULAÇÃO ENTRE PESSOAS ADOTADO PELA LEGISLAÇÃO FEDERAL ADUANEIRA	22
3 DA AUTUAÇÃO DO IMPORTADOR QUE PRESTAR INFORMAÇÕES FALSAS OU ERRÔNEAS NA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO	26
3.1 ASPECTOS GERAIS DO AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA	26
3.2 DA OPORTUNIDADE DE DEFESA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL CABÍVEL AO SUJEITO PASSIVO	30
4 CASO CONCRETO DE AUTUAÇÃO ADUANEIRA COM FUNDAMENTO NA FALTA OU EQUÍVOCA INFORMAÇÃO NÃO EXIGIDA PELA LEGISLAÇÃO - A QUESTÃO DA VINCULAÇÃO ENTRE IMPORTADOR E EXPORTADOR	35
4.1 DA NECESSIDADE DE QUE HAJA PREVISÃO LEGAL EXPRESSA QUANTO À INFORMAÇÃO EXIGIDA E DO DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO	35
4.2 DA ILEGALIDADE DA AUTUAÇÃO IMPOSTA A CONTRIBUINTE SEM QUE HAJA DISPOSITIVO LEGAL EXPRESSO A FUNDAMENTAR A PENALIDADE - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE NORMA PENAL TRIBUTÁRIA EM BRANCO	38
CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS	43

INTRODUÇÃO

A crescente intercomunicação social e econômica mundial, acelerada de forma dramática desde a Revolução Industrial, ocorrida nos meados do século XVIII, trouxe consigo a internacionalização das relações comerciais havidas entre países dos mais diversos matizes e localidades, impactando de maneira frontal o sistema jurídico tal qual concebido, em especial o Direito Tributário.

Coube a cada país a difícil tarefa de procurar adequar ao sistema normativo pré-existente essa nova realidade mercantil, marcada pela vinculação de empresas sediadas em locais cada vez mais longínquos, buscando, para tanto, facilitar a prática comercial mundial, tendo, ao mesmo tempo, a missão de salvaguardar os interesses sociais e jurídicos inerentes a cada nação, impedindo que as disparidades existentes entre duas ou mais regiões globais se tornem ainda mais acentuadas em razão da prática desequilibrada de relações comerciais.

Com base nesse dilema, o sistema jurídico brasileiro tem tentado cercar as operações aduaneiras, em especial as de importação de mercadorias estrangeiras, de diversas regras e deveres instrumentais, na tentativa de proteger os interesses nacionais, atentando-se, todavia, à necessidade de estimular de forma sustentável a realização de negociações internacionais indispensáveis a qualquer economia de mercado.

Nos últimos anos, porém, tem se constatado uma crescente profusão de autuações fiscais promovidas pela Receita Federal do Brasil com fundamento em dispositivos legais aduaneiros que, de forma genérica, se referem a deveres instrumentais a cargo do contribuinte que realiza operações de importação de bens do exterior. Tais dispositivos normativos, vagos, imprecisos e causadores de enorme insegurança jurídica, comportam, dentro de si, gama tão variada de possibilidades de preenchimento que, inevitavelmente, acabam por conferir enorme discricionariedade à autoridade administrativa.

É justamente essa discricionariedade, aliada a princípios ínsitos ao Direito Tributário, que encerra a problemática a ser tratada no presente trabalho, havendo intermináveis embates a justificar pontos de vista diametralmente opostos quanto à matéria tão controversa, merecedora de análise mais profunda, que vise a esclarecer, sem o objetivo de esgotamento do

assunto, as questões inerentes a tema tão atual e ainda distante de consenso entre aqueles que operam o direito tributário.

O trabalho se inicia com um estudo prévio sobre a estrutura da norma jurídica completa, sendo analisada a importância dos princípios no sistema jurídico e a obrigatoriedade de que os mesmos sejam observados e aplicados a toda e qualquer situação que importe na incidência de determinada norma legal tributária a um dado evento ocorrido no mundo real. Ainda nessa oportunidade, será analisada a possibilidade de se atuar com discricionariedade e subjetivismo no campo do direito tributário, em especial no que tange às penalidades pecuniárias derivadas das normas supostamente descumpridas pelo contribuinte.

Em um segundo momento, no Capítulo 2 do presente trabalho, verificar-se-ão as principais características do imposto de importação, bem como sua forma de controle e fiscalização, analisando as informações que o contribuinte deve indicar, de forma obrigatória, em sua Declaração de Importação, além do conceito adotado pela legislação nacional no que tange à vinculação entre pessoas jurídicas localizadas em países distintos.

Posteriormente, o Capítulo 3 demonstra os aspectos gerais da autuação fiscal e a possibilidade de defesa administrativa e judicial passíveis de utilização pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Por fim, o Capítulo 4 é dedicado à demonstração prática da legalidade da autuação fiscal efetuada com fundamento na falta de indicação na Declaração de Importação da pessoa jurídica estrangeira vinculada à importadora brasileira, analisando-se algumas decisões administrativas e verificando-se a observância dos princípios e demais normas aplicáveis às questões tributárias.

1 – ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA – PRINCÍPIOS COMO NORMAS JURÍDICAS – SISTEMA JURÍDICO COMO RESULTADO DA CONJUGAÇÃO DE TODAS AS NORMAS JURÍDICAS

1.1 DA FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – UM OLHAR SOBRE AS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

O Direito, como produto cultural elaborado e aperfeiçoado continuamente pelo homem, visa a regular as condutas intersubjetivas ocorridas no meio social, tendo o ser humano como seu criador e destinatário. Dessa forma, o Direito não existe sem o homem, sendo imprescindível sua eterna atuação para que a linguagem do direito positivo possa se projetar sobre o campo social das condutas humanas.

O Direito, por si só, não se aplica a nenhuma situação concreta ocorrida no mundo fenomênico, cabendo ao homem extrair das normas gerais e abstratas as normas individuais e concretas que regularão determinado evento, vertendo-o em fato jurídico, movimentando, assim, o sistema jurídico das normas superiores às de menor hierarquia, conferindo eficácia e concretude aos dispositivos legais.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho:

As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo: quando a norma terminal fere a conduta, então o direito se realiza, cumprindo seu objetivo primordial, qual seja, regular os procedimentos interpessoais, para que se torne possível a vida em sociedade, já que a função do direito é realizar-se, não podendo ser direito o que não é realizável, como já denunciara Ihering¹.

Nesse contexto, faz-se necessário que o ser humano efetue a subsunção e promova a implicação determinada pelo dispositivo legal previsto pelo legislador. No campo tributário, por razões de ordem prática e legal, é crescente a tendência de imputar ao contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária, a obrigação pelo lançamento e pagamento da obrigação

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. p. 11.

fiscal apurada, cabendo ao Fisco, sujeito ativo da relação jurídica, a função de fiscalizar e homologar o procedimento adotado por aquele, assessorado pelos documentos fiscais elaborados pelo contribuinte em razão dos diversos deveres instrumentais a ele imputados, sob pena de lhe serem impostas penalidades pecuniárias por descumprimento à legislação fiscal.

No campo do Imposto de Importação, regulado pelo Decreto-Lei nº 37/66, cumpre ao importador submeter o bem ou mercadoria importada do exterior ao despacho aduaneiro, o qual será processado com base na Declaração de Importação (DI) apresentada à repartição aduaneira no prazo e forma prescritos no Regulamento do II (Decreto Federal nº 6.759/2009).

A Declaração de Importação é o suporte físico apto a consolidar as informações tributárias, fiscais, cambiais e comerciais de determinada operação de importação, cujo processamento se dá por meio do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, representando o início do despacho aduaneiro e essencial ao nascimento do fato jurídico tributário, que se reputa ocorrido no exato instante em que o contribuinte registrar a Declaração de Importação referente a determinado produto introduzido no território nacional advindo do exterior.

Inexistindo o registro da Declaração de Importação ou não logrando o Fisco constituir o crédito tributário de ofício, nas hipóteses de declaração inexata ou inexistente, não há que se falar na incidência do Imposto de Importação sobre a operação de nacionalização do bem ou mercadoria importados, haja vista ser imprescindível a aplicação do direito a determinado evento, vertendo-o em linguagem competente, para que se lhe repute ocorrido para o mundo jurídico, obtendo a norma individual e concreta da norma geral e abstrata que lhe sirva de fundamento.

1.2 DA ESTRUTURA COMPLETA DAS NORMAS JURÍDICAS

As normas jurídicas possuem estrutura composta por antecedente (hipótese) e conseqüente (tese), sejam elas primárias ou secundárias. Assim, enquanto o antecedente descreve uma situação de possível ocorrência, o conseqüente irá prescrever a conduta a ser cumprida pelo sujeito passivo perante o sujeito ativo acerca de determinado objeto, conduta

essa modalizada como obrigatória, permitida ou proibida. Uma vez ocorrido o evento, vertendo-se-o em fato jurídico tributário por meio de linguagem competente para tanto, irrompe, automática e infalivelmente, o conseqüente normativo, a enlaçar dois ou mais sujeitos em torno de um mesmo objeto.

Todavia, em que pese referida organização interna das normas jurídicas, há que se ressaltar a importância das normas sancionatórias, denominadas de normas secundárias, indispensáveis ao sistema jurídico. O Direito, como produto cultural, impescinde de normas que cominem penalidades àqueles que descumpram o dever instituído nas normas primárias, sob pena de se tornar mero sistema moral. As normas secundárias, nesse sentido, desempenham a relevante função de prescreverem providências sancionatórias àqueles que agirem em desconformidade com o disciplinado nas normas primárias.

O pressuposto da norma secundária reside justamente no descumprimento do estipulado no conseqüente da norma primária, tendo como conseqüente a imposição de determinada penalidade ao infrator, a ser aplicada pelo Estado-Administração, com vistas à plena satisfação do disciplinado pelo legislador no texto legal.

Aurora Tomazini de Carvalho, sobre esse tema, assevera:

O ser jurídico da norma significa ter coercitividade, que é a previsão, pelo sistema, de mecanismos para exigir o cumprimento das condutas por ele prescritas. A sanção, implementada coercitivamente pelo Estado-Juiz, é uma característica própria do Direito, que está presente em todas as normas do ordenamento, diferenciando-o dos demais sistemas prescritivos. Não fosse tal imposição coercitiva as normas jurídicas se confundiriam com morais, éticas, religiosas².

Justamente em razão do seu caráter sancionatório, com características que remontam ao direito penal, as normas secundárias devem observar todos os limites estipulados pelo próprio sistema para que incidam sobre determinada situação, devendo estar previamente disciplinadas em lei de maneira expressa e clara, sem lacunas ou vaguidade. Há de se ressaltar, antes de tudo, que norma secundária é norma jurídica, pertencente ao sistema jurídico e obediente a todas as regras e princípios norteadores do direito positivo.

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 295.

Ademais, em que pese as sanções, tais como as multas, não figurarem no conceito daquilo que se entende por tributo, cuja definição é encontrada no artigo 3º do Código Tributário Nacional, não há que se esquecer que todas as penalidades pecuniárias oriundas da inobservância de obrigações tributárias principais ou instrumentais possuem relação com o Direito Tributário, compreendido em seu sentido mais amplo.

Isto porque negar aplicação e eficácia a essas normas secundárias, tais como aquelas que disciplinam as operações de importação ocorridas na jurisdição de atuação brasileira, seria o mesmo que impedir que os direitos e deveres estipulados pelo Direito Tributário se concretizassem, sendo imperioso que se reconheça sua vinculação com mencionado ramo do Direito, em que pese não se tratem especificamente de espécie de tributo, na sua concepção mais restrita.

1.3 DOS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO DIREITO TRIBUTÁRIO – PRINCÍPIOS COMO NORMAS JURÍDICAS

Os princípios jurídicos, como partes integrantes do sistema jurídico, não deixam de ser normas jurídicas. Isto porque o direito positivo, por ser um todo composto por inúmeros elementos, denominados de normas jurídicas, não poderia comportar dentro de si elementos estranhos entre si, sendo os princípios normas jurídicas carregadas de grande carga axiológica, introdutores de valores que o próprio sistema considera relevantes, demarcando limites objetivos de atuação do legislador e do administrador por meio da garantia de diversos direitos aos administrados.

O legislador constituinte, visando a conferir maior segurança jurídica aos administrados, estipulou uma série de princípios jurídicos aplicáveis ao Direito Tributário, explícitos e implícitos, encerrando verdadeiros limites objetivos à atuação do legislador e da Administração Pública, tais como os princípios da legalidade e o da tipicidade cerrada. Estes princípios não são valores considerados em si mesmos, mas se voltam para a implementação de valores consagrados pelo próprio sistema jurídico, dentre eles o da segurança jurídica.

Por meio do princípio da legalidade tributária estrita, insculpido no artigo 150, I, da Constituição Federal, resta garantido a todo e qualquer cidadão que nenhum ente público poderá exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, sendo absolutamente possível o

alargamento da interpretação a ser conferida a mencionado dispositivo legal para se afirmar que nenhum cidadão será compelido a fazer ou deixar de fazer algo, bem como a entregar qualquer quantia pecuniária aos cofres públicos, sem que haja determinado texto legal assim estipulando.

Nenhuma obrigação principal ou dever instrumental poderá ser exigido do administrado sem que tenha sido prevista previamente no corpo de determinada lei, valendo o mesmo para os casos em que se preveja a aplicação de penalidade pecuniária àqueles que vierem a cometer qualquer infração à conduta estabelecida em lei.

Celso Antônio Bandeira de Mello leciona de maneira magistral que

O princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina. Ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize. Donde, administrar é prover aos interesses públicos, assim, caracterizados em lei, fazendo-o na conformidade dos meios e formas nela estabelecidos ou particularizados segundo suas disposições. Segue-se que a atividade administrativa consiste na produção de decisões e comportamentos que, na formação escalonada do Direito, agregam níveis maiores de concreção ao que já se contém abstratamente nas leis³.

No que tange ao princípio da tipicidade cerrada tributária, retirado da implicitude da Carta Constitucional e disposto de maneira expressa no artigo 142 do Código Tributário Nacional, faz-se necessário que a conduta praticada pelo particular esteja integral e expressamente contida no dispositivo legal, impossibilitando-se ao membro da Administração Pública o emprego de qualquer subjetivismo ou discricionariedade tendente a complementar o previsto pela norma legal, por mais evidente que pareça ser o comportamento delituoso do contribuinte.

Este princípio, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Traduz uma conquista no campo da segurança dos administrados, em face dos poderes do Estado Moderno, de tal maneira que o exercício da administração tributária encontra-se tolhido, em qualquer de seus movimentos, pela necessidade de aderência total aos termos específicos da

³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 63

lei, não podendo abrigar qualquer tipo de subjetividade própria aos atos de competência discricionária.

[...]

Com efeito, para que um sujeito seja convocado a participar de uma relação jurídica, tenha ela natureza tributária ou sancionatória, os seus contornos, bem como os das hipóteses que lhes antecedem logicamente, devem ser introduzidos por instrumento introdutor primário⁴.

Verifica-se, assim, estar proibido o agente público, em qualquer de suas esferas, a compelir o administrado a responder pecuniariamente por conduta não prevista taxativamente pelo texto legal, interpretando-se a legislação sempre a seu favor nas hipóteses em que os dispositivos legais responsáveis pela cominação de penalidades contiverem dúvidas quanto à capitulação legal do fato; ou quanto à natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; autoria, imputabilidade ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.

Essa regra interpretativa é prevista expressamente pelo artigo 112 do Código Tributário Nacional, que dispõe que em havendo dúvida na aplicação da legislação fiscal que define infrações ou que comina penalidades, deve-se sempre se interpretar a norma da forma mais benéfica ao contribuinte. De igual sorte, em não havendo previsão taxativa e explícita quanto à conduta ilícita praticada pelo contribuinte, deve-se considerar inexistente o tipo, impossibilitando-se, por conseguinte, a aplicação da penalidade ou cancelando-se a multa já cominada.

Relembre-se que todas as normas jurídicas, sejam elas primárias ou secundárias, por pertencerem a um mesmo sistema jurídico, devem estrita obediência aos princípios e regras norteadoras de todo o direito positivo. Esse sistema, tendo em vista produzir sua própria organização, conservando sua identidade e, simultaneamente, sendo responsável pelas próprias transformações indispensáveis à sua sobrevivência, é denominado de autopoietico⁵, sendo conclusiva a assertiva segundo a qual não é dado ao operador do direito tributário integrar lacunas eventualmente existentes com a finalidade de exigir tributos ou penalidades pecuniárias não previstas taxativamente por lei.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 287 e 288.

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2008. p. 43.

Nesse sentido, sábias as palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho, quando afirma que “a tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa”⁶.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999. p. 200.

2 – DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E DOS DEVERES INSTRUMENTAIS

2.1 DOS CRITÉRIOS DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E DA IMPORTÂNCIA DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO

O Imposto de Importação, outorgado à competência da União Federal pelo artigo 153, I, da Constituição Federal, e mencionado nos artigos 19 a 22 do Código Tributário Nacional, é disciplinado pelo Decreto-Lei nº 37/66 e regulamentado pelo Decreto Federal nº 6.759/2009.

Mencionado imposto incide sobre as operações que introduzam no território brasileiro bens ou mercadorias oriundas do exterior, podendo ter suas respectivas alíquotas alteradas por Decreto do Presidente da República e base de cálculo condicionada à alíquota aplicável para determinado produto importado, isto é, nas hipóteses em que a alíquota for específica, a base impositiva será a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida indicada na tarifa, ao passo que nos casos em que a alíquota for *ad valorem*, a base de cálculo do imposto será o valor aduaneiro apurado conforme as normas do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT.

O Artigo VII do GATT, responsável pela mensuração da exação, como parte integrante do conseqüente da regra matriz de incidência tributária do imposto de importação, conforme menção de Heleno Taveira Tôrres⁷, foi aprovado pelo Congresso Nacional, por meio de Decreto Legislativo, em 08.05.1981, tendo sido ratificado pelo Presidente da República em 16.07.1986, por meio do Decreto Presidencial nº 92.930, promulgado em 17.07.1986, ocasião em que passou a produzir efeitos na ordem interna.

Dessa forma, uma vez introduzida determinada mercadoria estrangeira no território brasileiro, e havendo o registro da Declaração de Importação na forma e prazo disciplinados pela legislação federal, cumpre ao importador recolher o imposto aos cofres da União Federal, de acordo com a importância obtida pela multiplicação entre a base de cálculo e a alíquota aplicável.

⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007. p. 1013.

Há que se ressaltar que as mercadorias introduzidas no território brasileiro, ainda que não sujeitas ao pagamento do imposto de importação, devem, ainda assim, se submeter a despacho aduaneiro, a ser processado conforme as informações prestadas pelo importador na Declaração de Importação por este preenchida eletronicamente, através do SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior.

Ao importador cumpre registrar a Declaração de Importação referente a determinado bem importado do exterior, instante em que se reputará ocorrido o fato jurídico tributário apto a dar nascimento à exação aduaneira. Sem mencionada Declaração não há que se falar no Despacho de Importação, procedimento por meio do qual verifica-se a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica.

A Declaração de Importação deve conter, necessariamente, conforme dispõe o artigo 551 do Decreto Federal nº 6.759/2009, a identificação completa do importador e a identificação, classificação, valor aduaneiro e origem da mercadoria importada. Por se tratar de documento fundamental para o Despacho de Importação, tanto o importador quanto a autoridade fiscal poderão retificar a Declaração de Importação.

Ademais, a DI deverá ser instruída com a via original do conhecimento de carga ou documento que lhe equivalha, via original da fatura comercial assinada pelo exportador, comprovante de pagamento dos tributos e outros documentos exigidos em razão de dispositivos legais ou infralegais. Superado o registro da DI, passa-se à Conferência Aduaneira, fase na qual identifica-se o importador, verifica-se a mercadoria importada e a correção das informações prestadas pelo importador em sua declaração, bem como confirma-se o cumprimento de todas as obrigações fiscais e instrumentais relativas à operação de importação.

Verificada a concretude das informações prestadas pelo contribuinte, e comprovado o recolhimento do imposto nas hipóteses em que devido, procede-se ao desembaraço aduaneiro, ato por meio do qual é registrada a conclusão da Conferência Aduaneira.

Nota-se, assim, a importância legal atribuída à Declaração de Importação, de responsabilidade do contribuinte, sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que, na

hipótese de preencher mencionado documento de maneira fraudulenta ou equivocada, poderá ser autuado pela fiscalização aduaneira nos casos previstos em lei, a serem devidamente analisados no Capítulo 3 do presente trabalho.

2.2 DA EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

O imposto de importação, em decorrência de seus objetivos sociais e políticos, possui eminente função extrafiscal. Isto porque mencionada exação é utilizada, em sua grande maioria, como instrumento de proteção e salvaguarda do mercado interno nacional, onerando de forma mais gravosa os produtos estrangeiros que possam comprometer a economia nacional, e incentivando, por outro lado, a entrada de bens necessários ao desenvolvimento e incremento da produção industrial e mercantil nacionais.

A maneira como o legislador constituinte tratou o Imposto de Importação, permitindo que o Presidente da República altere suas alíquotas por simples Decreto, sem que sejam observados os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, retrata seu evidente intuito instrumental para fins econômicos, em que pese haver, secundariamente, finalidades arrecadatórias em todo e qualquer tributo.

Assim, quando a compostura legislativa de determinado tributo, tal qual o Imposto de Importação, prestigiar certas condutas sociais, políticas ou econômicas, dispensado-lhes tratamento diferenciado, utilizando-se do veículo introdutório para buscar finalidades outras que não propriamente arrecadatórias, estaremos diante da extrafiscalidade.

Não há que se olvidar, todavia, da necessidade de observância estrita dos ditames constitucionais e legais que regem mencionada exação, especialmente quanto à forma de alteração de seu critério quantitativo, a ser promovida por lei ou decreto presidencial, não se admitindo retificações por meio de portarias ou instruções normativas da Receita Federal do Brasil. Mais uma vez, socorremo-nos das palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais,

observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade do seu manejo⁸. (*grifo nosso*)

Mencionada finalidade extrafiscal, associada aos ditames e requisitos legais, deverá nortear a interpretação e aplicação das normas disciplinadoras desse imposto, cabendo ao agente fiscal pautar sua conduta com supedâneo no entendimento segundo o qual, havendo qualquer dúvida no que tange à incidência ou não de normas que versem sobre a obrigação principal ou de dever instrumental, bem como quanto às penalidades pecuniárias, deve optar pela não autuação, especialmente se a legislação contiver lacuna ou imperfeição que, se preenchida, acarrete na imposição de tributo ou penalidade não prevista pelo direito positivo de maneira expressa.

2.3 QUANTO AO CONCEITO DE VINCULAÇÃO ENTRE PESSOAS ADOTADO PELA LEGISLAÇÃO FEDERAL E ADUANEIRA

A legislação brasileira disciplina de maneira clara e objetiva o que deve ser entendido por vinculação entre duas ou mais empresas, estipulando, seja no Código Civil, seja na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), os conceitos de controlada, coligada, filiada e de simples participação.

Mencionados conceitos fazem-se importantes para os contornos traçados neste trabalho, haja vista serem aqui tratadas as conseqüências punitivas que podem advir, no que tange ao imposto de importação, nas hipóteses em que determinado importador deixar de informar ao Fisco a existência de qualquer vínculo com a pessoa jurídica exportadora das mercadorias ou bens nacionalizados.

Segundo o artigo 1.098 do Código Civil Brasileiro, é controlada a sociedade de cujo capital outra sociedade venha a possuir a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores. Também, será controlada a sociedade cujo controle referido anteriormente esteja em poder de outra empresa, mediante ações ou quotas de titularidade de sociedades ou empresas por esta já controladas. É

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. p. 254.

o fenômeno do controle indireto, exercido mediante terceiras empresas controladas por determinada sociedade, empresas essas controladoras de dada pessoa jurídica.

No mesmo sentido, o artigo 243 da Lei nº 6.404/76, dispõe que considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

O Código Civil, por sua vez, em seu artigo 1.099, dispõe ser coligada ou filiada a sociedade de cujo capital uma outra empresa participe com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Por fim, será de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento do capital com direito de voto.

Fixados estes conceitos, faz-se importante recordar que a base de cálculo do Imposto de Importação, nas hipóteses em que a alíquota for *ad valorem*, a base de cálculo do imposto será o valor aduaneiro apurado conforme as normas do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT. Referido Acordo dispõe, logo no seu artigo 1º, que o valor aduaneiro das mercadorias importadas será o valor da transação efetivamente ocorrida, isto é, o preço pago ou a pagar pelos produtos importados.

Excepciona-se esta regra nos casos em que importador e exportador sejam coligados, devendo, contudo, manter a aplicação da regra geral quanto ao valor aduaneiro nas hipóteses em que o valor indicado da transação seja aceitável para fins aduaneiros. Nesse sentido, o §2º desse mesmo Artigo é claro no sentido de que o fato de o importador e o exportador estarem coligados não se constitui em motivo suficiente para considerar o valor da transação como inaceitável. Assim, se a vinculação entre as empresas não significar influência no preço praticado, será considerado, como base de cálculo do imposto de importação, o valor da operação de compra e venda mencionado pelo importador em sua Declaração de Importação.

Ao importador, ainda, será dada oportunidade para comprovar, em caso de fiscalização, que o preço praticado em sua operação realizada junto à empresa estrangeira vinculada

aproxima-se dos preços praticados em outras operações similares praticadas por outras pessoas jurídicas.

O Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 1.355/94, preceitua, ainda, em seu artigo 15, que consideram-se vinculadas duas ou mais pessoas nas hipóteses em que: (i) uma empresa fizer parte da direção ou do conselho de administração de outra sociedade e, assim, reciprocamente; (ii) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios; (iii) forem empregador e empregado; (iv) qualquer pessoa, direta ou indiretamente, possuir, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto de ambas; (v) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra; (vi) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; (vii) juntas controlarem, direta ou indiretamente, uma terceira pessoa; (viii) forem membros da mesma família.

Dessa forma, a legislação aduaneira considera que em todas as situações supra indicadas considera-se haver vinculação entre as pessoas do importador e do exportador, as quais, na hipótese de influenciarem no preço da transação ocorrida, deverão ser indicadas pela fiscalização, que adotará formas substitutivas para apurar o valor aduaneiro.

A Receita Federal do Brasil, por sua vez, também discrimina, taxativamente, por meio do artigo 2º da Instrução Normativa nº 243/2002, o que considera como pessoas vinculadas nas operações em que pessoa jurídica brasileira adquira mercadorias ou serviços de empresa situada no exterior.

A existência de vinculação entre empresas situadas em regiões globais distintas é prática crescente em um mundo globalizado e inserido cada vez mais em uma economia de mercado. A legislação nacional regula mencionadas vinculações com a finalidade de que não sejam praticadas operações simuladas, nas quais os preços referentes às transações sejam realizados ou declarados às autoridades fiscais por quantia menor do que aquela praticada em situações semelhantes por outras sociedades.

Visa-se, assim, impedir a prática de evasão fiscal, que torne as operações de importação menos gravosas e que possam, por conseguinte, impactar não apenas a arrecadação, mas, principalmente, a livre concorrência interna, que sofreria forte abalo na hipótese de determinada empresa ou grupo econômico importar mercadorias e produtos por preço

flagrantemente menor do que aquele praticado por empresas sem qualquer vínculo com as sociedades exportadoras.

Nunca é demais relembrar, contudo, que, independentemente de haver vinculação entre importadora e exportadora, nenhum prejuízo haverá ao Fisco, seja pecuniário, seja comercial ou cambial, nas hipóteses em que o valor da transação mencionado na DI corresponder efetivamente àquele praticado entre as empresas, valor esse que poderá ser confrontado com os demais valores indicados por outras empresas que venham a importar mercadorias semelhantes ou idênticas, em operações envolvendo os mesmos países e em momentos próximos.

Caberá ao importador, dessa forma, indicar corretamente em sua Declaração de Importação os requisitos exigidos pela legislação, quais sejam, sua qualificação completa, identificação, classificação, origem e valor aduaneiro da mercadoria importada, instruindo sua Declaração com os documentos legalmente exigidos, já mencionados anteriormente.

Não haverá necessidade, portanto, ao menos em um primeiro momento, de se indicar se a operação de importação foi realizada com pessoa jurídica vinculada, posto não ser esse requisito exigido em qualquer diploma legal. Ademais, especialmente em razão da indicação, na Declaração de Importação, do valor aduaneiro praticado, que poderá, em caso de fiscalização, ser substituído pela própria autoridade fiscal, desde que constatada eventual simulação decorrente de influência entre as empresas vinculadas, verifica-se inexistir qualquer prejuízo ao Fisco que imponha a obrigação de que a importadora mencione referida circunstância em sua DI, sendo ilegal interpretação que se utilize de analogia para criar dever instrumental.

Recordamos que a finalidade extrafiscal do Imposto de Importação, já salientada anteriormente, faz com que o objetivo a ser perseguido pelo Fisco Federal não seja essencialmente arrecadatário, o que justifica e legitima a afirmação acima efetuada, no sentido de que não se deve autuar determinada empresa pelo tão somente motivo de não ter ela feito menção à existência de qualquer espécie de vínculo societário com a pessoa responsável pela exportação das mercadorias nacionalizadas.

3 – DA AUTUAÇÃO DO IMPORTADOR QUE PRESTAR INFORMAÇÕES FALSAS OU ERRÔNEAS NA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO

3.1 ASPECTOS GERAIS DO AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA

Como visto, a Declaração de Importação é o documento base nas operações de importação de mercadorias e bens do exterior, sendo o seu registro considerado como o momento em que se dá o surgimento do fato jurídico tributário e, por conseguinte, da relação jurídico-tributária que une contribuinte (sujeito passivo) e Fisco Federal (sujeito ativo) em torno de um mesmo objeto, qual seja, o imposto a ser recolhido aos cofres públicos.

Por vezes, porém, o importador pode vir a apresentar informações falsas ou equivocadas em sua Declaração, dando ensejo à lavratura de auto de infração por parte da Receita Federal do Brasil, que deverá se atentar para todos os requisitos legais estabelecidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, tais como a qualificação do autuado, local, data e hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugna-la em trinta dias e, por fim, a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e número da matrícula.

Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López asseveram com propriedade que:

A constituição do crédito pelo lançamento inicia-se com a verificação da ocorrência do fato gerador e se completa com a intimação do sujeito passivo do ato de lançamento. A partir da ciência do contribuinte, instaura-se o processo fiscal, embora não necessariamente o processo contencioso fiscal, eis que o sujeito passivo poderá solucionar a questão pelo pagamento do valor exigido, caso concorde com a apuração dos fatos⁹.

Assim, uma vez verificada a irregularidade na Declaração de Importação registrada pelo importador, e desde que respeitado o prazo de cinco anos da data em que ocorrer mencionado registro, conforme expressa disposição do artigo 139 do Decreto-Lei nº 37/66, poderá a autoridade fiscal lavrar o competente auto de infração, sendo a atividade do lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente público, conforme preconiza o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

⁹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 132.

A legislação federal aduaneira determina que constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância de norma estabelecida no Decreto-Lei nº 37/66, no Regulamento (Decreto nº 6.759/09) ou em ato normativo destinado a completá-los. Adota-se aqui a responsabilidade objetiva do contribuinte, sendo irrelevante a necessidade do dolo para que reste configurada a infração à lei.

Vale ressaltar, todavia, que apenas as infrações a dispositivos legais devem ensejar a imposição de penalidades, haja vista que apenas a lei pode estabelecer a cominação de penas para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas. É o que preceitua o artigo 97 do Código Tributário Nacional, diploma responsável pela disciplina do sistema jurídico tributário nacional, lei ordinária com *status* de complementar.

Assim, em obediência ao princípio da legalidade estrita, deve a conduta infringida estar disposta em lei e, também, a previsão de penalidade na hipótese de seu descumprimento. Tanto a conduta que deveria ter sido observada pelo sujeito passivo quanto a previsão do ilícito devem estar contidos em dispositivo legal. Os atos normativos infralegais poderão servir de fundamento para a autuação desde que apenas regulem determinado texto legal, este sim responsável e limitador das conseqüências do ilícito fiscal.

Novamente, importantes são as palavras de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López:

Além disso, em respeito à legalidade estrita, o lançamento deve se reportar à lei em sentido formal, e não aos atos administrativos que a regulamentam. De fato, a jurisprudência administrativa aceita a indicação de artigos de Regulamentos (v.g., Regulamento do Imposto de Renda, do IPI, Aduaneiro) para fundamentar a exigência fiscal desde que esses atos estejam estritamente de acordo com a norma legal. Se o ato regulamentar extrapola sua competência legal e regula conduta não prevista na norma, o lançamento é ilegal¹⁰.

A legislação federal aduaneira prevê as conseqüências a serem impostas ao importador que preencher erroneamente sua Declaração de Importação, estabelecendo no artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ser cabível a multa de um por cento sobre o valor

¹⁰ Ibid., p. 143.

aduaneiro da mercadoria nas hipóteses de classificação incorreta da mercadoria importada ou quantificada incorretamente:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.

§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

Assim, em qualquer uma das duas hipóteses descritas neste dispositivo legal, deverá o agente fiscal lavrar o competente auto de infração, sem prejuízo da exigência dos impostos e demais penalidades administrativas e criminais eventualmente cabíveis.

De igual sorte, o artigo 69 da Lei Federal nº 10.833/03 também prevê que a multa mencionada no artigo 84 da MP 2.158-35/2001 será imposta nos casos em que o importador, em sua Declaração de Importação, omitir ou prestar de maneira inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Mais adiante, no §2º desse mesmo artigo, enumera quais informações devem ser prestadas pelo importador sob pena de ser autuado:

Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

§ 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§ 2º As informações referidas no § 1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador/exportador; adquirente (comprador)/fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;

III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal que confirmam sua identidade comercial;

IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e

V - portos de embarque e de desembarque

Assim, deverá o importador informar corretamente em sua Declaração de Importação a identificação completa das pessoas envolvidas na transação (importador, exportador, representante comercial, agente de compra ou de venda), a destinação a ser dada à mercadoria, sua descrição completa, país de origem, procedência e de aquisição, bem como os portos de embarque e desembarque do produto importado.

Na falta de qualquer dessas informações, ou na declaração incorreta das mesmas, deverá o contribuinte sofrer a imposição da multa regulamentar disposta no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, a qual não poderá ultrapassar, todavia, o importe de 10% sobre o valor total das mercadorias constantes na Declaração de Importação.

Em razão dos princípios da estrita legalidade tributária e da tipicidade cerrada, tão somente as informações que deixarem de ser prestadas ou que o sejam de maneira equivocada, constantes nos artigos supra mencionados, é que poderão dar ensejo à imposição da multa regulamentar aduaneira. Os dispositivos normativos infralegais que versarem sobre penalidades pecuniárias não poderão extrapolar o disposto na lei, regulando e criando novas situações e exigências fiscais.

Nesse sentido, o artigo 711 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09), regula corretamente os dispositivos legais indicados acima, não extrapolando sua competência meramente regulamentar.

Não obstante a imposição da multa regulamentar, pode o agente fiscal decretar a pena de perdimento das mercadorias nacionalizadas quando verificar a existência de Declaração de Importação que contenha falsa informação quanto ao conteúdo importado, bem como na hipótese de mercadoria já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos

apenas em parte, mediante artifício ardiloso¹¹. Nesta última hipótese, deverá o agente fiscal demonstrar cabalmente que o importador prestou informações falsas em sua Declaração de Importação, de maneira ardilosa, com vistas a recolher menos imposto aos cofres públicos.

No que tange à primeira hipótese, consubstanciada no inciso XII, do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66, a simples verificação de que o conteúdo importado difere da Declaração prestada pelo importador dá ensejo à decretação da pena de perdimento das mercadorias importadas. Ainda que o importador demonstre que apenas se pautou pelas informações prestadas pelo exportador, caberá referida pena, uma vez que o §4º do artigo 689 do Decreto Federal nº 6.759/09 dispõe que é considerada falsa declaração de conteúdo aquela constante de documento emitido pelo exportador ou transportador.

Ao sujeito passivo autuado, caberá, no entanto, a faculdade de se defender administrativa e judicialmente contra as acusações que lhe foram feitas no Auto de Infração responsável pela imposição das penalidades pecuniárias, respeitando-se, assim, os princípios do contraditório e da ampla defesa assegurados constitucionalmente.

3.2 DA OPORTUNIDADE DE DEFESA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL CABÍVEL AO SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo que restar penalizado pela suposta prática de prestar informações falsas ou equivocadas em sua Declaração de Importação, bem como nas hipóteses em que deixar de informar dados obrigatórios indicados na legislação competente, poderá, dentro de trinta dias contados da data em que for cientificado quanto à lavratura do auto de infração, apresentar defesa administrativa, a ser analisada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento responsável, nos termos do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72.

Paulo César Alves Rocha, ao comentar o capítulo do Regulamento Aduaneiro (Decreto Federal nº 6.759/09) referente às infrações e penalidades cabíveis, é taxativo ao afirmar que:

11 Artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66: Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

XII - estrangeira, chegada ao país com falsa declaração de conteúdo;

Fica claro pelo disposto na Constituição Brasileira, em seu artigo 5º e no Decreto nº 70.235/72 (Decreto, mas com força de lei) que a aplicação de penalidades deve ser fruto obrigatório de um processo fiscal em que tenha havido o contraditório e a ampla defesa, ou em certos casos um Termo Lavrado (artigo 8º do citado Decreto). Não podem existir apreensões sem Termo. O processo de aplicação de penalidades resulta em outros, Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, mas de maneira alguma estes processos podem surgir do nada, sempre deve haver uma ação anterior da fiscalização, tendo havido neste processo o contraditório e a ampla defesa¹².

A Impugnação Administrativa, como instrumento de efetivação do contraditório, instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, suspende a exigibilidade do crédito tributário cobrado, e deve conter a qualificação do autuado, a autoridade a quem é dirigida, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui, bem como as diligências e perícias que o impugnante pretende sejam efetuadas.

Da decisão proferida em 1ª instância poderá o sujeito passivo interpor Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mantendo suspensa a exigibilidade do crédito tributário, sendo obrigatória a interposição de Recurso de Ofício ao mesmo Conselho, pela própria autoridade de primeira instância, nos casos em que a decisão deixar de aplicar a pena de perda de mercadorias cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

Sempre será cabível, todavia, o ajuizamento de ação judicial tendente a anular o auto de infração lavrado ou liberar as mercadorias indevidamente apreendidas. Clélio Chiesa, citando decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no caso do Recurso Extraordinário nº 37.4981-RS, julgado em 28/03/2005, afirma peremptoriamente ser

[...] absolutamente inconstitucional a apreensão de mercadorias com o propósito de compelir o contribuinte a pagar eventual tributo ou multa, devendo o prejudicado recorrer ao Judiciário, que há muito vem reprimindo tal prática. Tanto é que levou o Supremo Tribunal Federal a ditar a Súmula nº 323, segundo a qual, “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo”¹³.

¹² ROCHA, Paulo César Alves. **Regulamento Aduaneiro – Comentado com Textos Legais Transcritos**. São Paulo: Aduaneiras, 2010. p. 681.

¹³ CHIESA, Clélio. **Processo Administrativo: Sanções Políticas e Penais de Perdimento de Bens e Mercadorias**. In: *Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual*. São Paulo: Editora MP, 2005. p. 94.

Para referido autor, toda e qualquer medida que importe na restrição de direitos, tais como a apreensão de mercadorias, é inconstitucional. Todavia, em que pese o brilhantismo do citado autor, temos como constitucional a decretação da perda de bens nos casos taxativamente previstos em lei, estando inclusive prevista no artigo 5º, inciso XLVI, da Constituição Federal, a possibilidade de que a lei adote a perda de bens como espécie de pena.

Os Tribunais Pátrios, em sua grande maioria, adotam o posicionamento segundo o qual a retenção de mercadorias efetuada com a finalidade precípua de que o contribuinte pague suposta diferença devida a título de imposto deve ser afastada. Todavia, tendo em vista que penalidade pecuniária não há de se confundir com tributo, entendemos ser lícita a apreensão de mercadorias importadas nas quais tenha o importador prestado na DI as informações de cunho obrigatório de maneira inexata, bem como nas situações em que tenha omitido informações tidas pela legislação como necessárias.

Mais uma vez, ressaltamos que as informações de cunho obrigatório são apenas aquelas mencionadas nos dispositivos legais acima indicados, sendo ilícita e ilegítima a exigência de quaisquer outras informações que não aquelas taxativamente previstas em lei, sob pena de se criar imensa insegurança jurídica ao contribuinte e permitir enorme discricionariedade aos agentes fiscais, que poderão reputar como fundamento da autuação toda e qualquer informação supostamente não declarada pelo sujeito passivo.

Será cabível, todavia, ao sujeito passivo da autuação, vítima da apreensão de suas mercadorias, a impetração de Mandado de Segurança com vistas a proteger seu direito líquido e certo, devendo comprovar, sumariamente, a ilicitude da apreensão de seus produtos importados, podendo requerer, inclusive, a concessão de medida liminar com a finalidade de que as autoridades fiscais liberem as mercadorias apreendidas.

Isto porque é constitucional a garantia de que nenhuma lei poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Nesse ponto, entendemos inconstitucional o §2º, do artigo 7º, da Lei nº 12.016/09, que disciplina o Mandado de Segurança, quando dispõe que não será concedida medida liminar que tenha por objeto a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, repetindo comando legal semelhante disposto no artigo 1º da Lei Federal nº 2.770/56.

Cássio Scarpinella Bueno possui entendimento semelhante no que tange às restrições legais dispostas no §2º, do artigo 7º, da Lei nº 12.016/09:

As previsões são todas, sem exceção, flagrantemente inconstitucionais, destoando, por completo, da ordem constitucional e do modelo por ela criado para o mandado de segurança individual e coletivo. Impensável que a grandeza constitucional do mandado de segurança e sua aptidão para assegurar a fruição integral e *in natura* de bem da vida (o que decorre imediatamente do art. 5º, XXXV e LXIX, da Constituição Federal) sejam obstaculizadas, frustradas ou, quando menos, minimizadas por qualquer disposição infraconstitucional¹⁴.

Ademais, conforme bem salientado por Bruno Garcia Redondo, em seu livro *Mandado de Segurança – Comentários à Lei 12.016/09*¹⁵, referido dispositivo legal é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 4296/DF, Relator Ministro Marco Aurélio), ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, haja vista limitar o cabimento de liminar em situações passíveis de caracterizar flagrante violação a direito líquido e certo, violando, portanto, o princípio da isonomia e os incisos XXXV e LXIX do artigo 5º da Constituição Federal.

Uma vez impetrado, o *mandamus* não implicará em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto, nos termos do disposto no parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80, haja vista que a discussão judicial limitar-se-á na necessidade de que as mercadorias apreendidas sejam liberadas, em razão de lesão a direito do contribuinte, podendo haver, ainda, questões relativas à própria mercadoria que justifiquem o pedido feito no *writ*, tais como a possibilidade de perecimento dos produtos importados.

A causa de pedir existente no mandado de segurança será, portanto, distinta da fundamentação constante no auto de infração, havendo identidade unicamente nas partes envolvidas nas esferas administrativa e judicial. Inexistindo identidade completa entre os temas versados em ambas as esferas, incabível resta a incidência do disposto no parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80, pelo que deve permanecer ativa a discussão na seara administrativa quanto à licitude da penalidade imposta.

¹⁴ BUENO, Cássio Scarpinella. **A Nova Lei do Mandado de Segurança**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. p. 45.

¹⁵ REDONDO, Bruno Garcia; OLIVEIRA, Guilherme Peres de; CRAMER, Ronaldo. **Mandado de Segurança – Comentários à Lei nº 12.016/09**. São Paulo: Editora Método, 2009. p. 103-104.

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo possui entendimento semelhante ao ora esposado quando afirma que:

A hipótese de concomitância implica relação de tríplice identidade, envolvendo partes, causa de pedir e pedido (elementos identificadores dos processos judicial e administrativo). A identidade parcial entre os processos judicial e administrativo não gera a concomitância¹⁶.

Assim, ao sujeito passivo deve ser facultada a possibilidade de contestar, em sede administrativa, a autuação contra si lavrada, podendo, ainda, ajuizar mandado de segurança ou ação anulatória tendentes a cancelar o auto de infração elaborado ou liberar as mercadorias eventualmente apreendidas de forma ilegal, sendo imperioso que o Fisco Federal se atenha, sempre, aos estritos termos legais no que tange à imposição de penalidades pecuniárias, impassíveis de disciplina inovatória por meio de atos infralegais, tampouco por meio da utilização de analogias ou interpretações passíveis de alargar o cerrado campo típico previsto pelo legislador.

¹⁶ ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **Efeitos da concomitância entre Processos Judicial e Administrativo – Análise do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80**. In: Processo Tributário Analítico. São Paulo: Dialética, 2003. p. 158.

4 - CASO CONCRETO DE AUTUAÇÃO ADUANEIRA COM FUNDAMENTO NA FALTA OU EQUÍVOCA INFORMAÇÃO NÃO EXIGIDA PELA LEGISLAÇÃO – A QUESTÃO DA VINCULAÇÃO ENTRE IMPORTADOR E EXPORTADOR

4.1 DA NECESSIDADE DE QUE HAJA PREVISÃO LEGAL EXPRESSA QUANTO À INFORMAÇÃO EXIGIDA E DO DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

É crescente o número de autuações promovidas pela Receita Federal do Brasil contra contribuintes – importadores de mercadorias sob a alegação de que estes, ao nacionalizarem produtos adquiridos junto a exportadores vinculados, não prestaram ou declararam de maneira equivocada referida informação.

Em que pese não haver qualquer dispositivo legal exigindo que o importador mencione eventual vinculação com a pessoa exportadora, as autoridades fiscais tem entendido, de maneira sistemática, que a legislação lhes possibilita a faculdade de exigirem referida informação, sob a alegação de que o parágrafo 2º do artigo 551 do Decreto Federal nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro) dispõe que a Receita Federal poderá exigir, na Declaração de Importação, “outras informações” além das expressamente mencionadas, quais sejam, identificação do importador, classificação, identificação, valor aduaneiro e origem da mercadoria.

Conforme se pode notar, o dispositivo infralegal, não bastasse ser vago e genérico, não poderia, por si só, e sem respaldo na lei, criar novas exigências ou outorgar à Receita Federal a possibilidade de que esta, por mera Instrução Normativa, obrigue o contribuinte a prestar informações não indicadas pela legislação. Quando o artigo 44 do Decreto-Lei nº 37/66 preceitua que a Declaração de Importação será apresentada pelo importador na forma e prazo mencionados no Regulamento Aduaneiro, outorga a este, e não a qualquer ato normativo, a possibilidade de prever requisitos e condições a serem cumpridas pelo contribuinte.

Não lhe é dado delegar essa atribuição a outros atos, de menor hierarquia, sendo, inclusive, contrário ao princípio da legalidade estrita tributária a existência de dispositivo normativo genérico e aberto, que confira discricionariedade aos agentes fiscais de maneira que viole a segurança jurídica inerente ao campo jurídico e tributário. Assim, não havendo

menção legal quanto à necessidade de que o importador informe o Fisco acerca da existência de vinculação entre ele e o exportador, não há que se falar em fundamento legal para essa exigência.

Ademais, os dispositivos legais que tratam das penalidades pecuniárias aduaneiras não versam expressamente quanto à omissão ou informação errônea prestada pelo importador, em sua Declaração de Importação, acerca da existência de vinculação entre si e a pessoa exportadora. São causas ensejadoras da imposição de multa aduaneira, nos termos dos artigos 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e 69 da Lei nº 10.833/03, a classificação incorreta da mercadoria importada na Nomenclatura Comum do Mercosul, sua quantificação incorreta, a identificação errônea das pessoas envolvidas na transação, a omissão quanto à destinação a ser dada à mercadoria nacionalizada, a não descrição completa da mesma, bem como a falta ou equívoco quanto à informação acerca dos países de origem do produto importado e os portos por onde o mesmo transitou.

Essas são as hipóteses legais taxativamente previstas pela legislação nacional aptas a dar ensejo à cobrança de multa regulamentar aduaneira. Não podem as autoridades fazendárias, com fundamento no artigo 69 da Lei nº 10.833/03, autuar contribuintes importadores alegando que mencionado dispositivo legal dispõe que as informações de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado podem ser ampliadas por ato normativo da Receita Federal do Brasil, dispositivo esse repetido no artigo 711 do Regulamento Aduaneiro.

Há que se deixar claro que expressões legais como a contida no §2º, do artigo 69, da Lei nº 10.833/03, “as informações referidas no §1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal”, não são aptas e idôneas a servirem de fundamento para a imposição de penalidades pecuniárias a contribuintes. Fere de morte o princípio da legalidade tributária a possibilidade de que ato normativo da Receita Federal possa prever a exigência de informações não contidas na lei e, além disso, cominar penalidades pelo seu não cumprimento.

O argumento utilizado pelas autoridades fiscais brasileiras se pauta na circunstância de que a não informação do importador quanto à existência de vinculação junto ao exportador prejudica o procedimento de controle aduaneiro apropriado, isto é, impede a análise quanto ao

valor aduaneiro a servir de base de cálculo da operação. Nesse sentido as decisões proferidas, em 30/11/2006, nos Processos de Consulta nº 205/06 e 206/06, pela 10ª Superintendência Regional da Receita Federal:

Assunto: Obrigações Acessórias

Ementa: Vinculação. Informação incorreta na DI. Aplicação de Multa.

Ao ser prestada erroneamente a informação “sem vinculação” na Declaração de Importação, em operação na qual o comprador possui com o vendedor “vinculação sem influência no preço”, estará o importador sujeito ao pagamento da multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, nos termos do disposto no art. 69 da Lei nº 10.833, de 2003, por estar caracterizada a prestação de informação de natureza comercial de forma inexata ou incompleta, necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Dispositivos legais: MP 2.158-35, de 2001, art. 84; Lei 10.833, de 2003, art. 69; IN SRF nº 327, de 2003, art. 29; IN SRF nº 680, de 2006, art. 4º e Anexo Único.

Não bastasse a falta de previsão legal que dê embasamento legal à exigência de informação quanto à vinculação entre importador e exportador, os dispositivos das Instruções Normativas indicadas nas Soluções de Consulta também não fazem qualquer menção à essa informação.

A alegação de que o importador necessitaria informar referida vinculação para que a Receita Federal lograsse verificar a corretude do valor aduaneiro declarado na Declaração de Importação também não procede. Isto porque o contribuinte já informa o valor da transação em sua DI, de forma a possibilitar que as autoridades fiscais verifiquem se o preço informado encontra-se fora dos padrões indicados por outras empresas importadoras em operações similares. Assim, a prova em contrário compete ao Fisco, que possui informações suficientes para determinar a acuidade ou não do valor aí consignado.

Miguel Hilú Neto possui entendimento convergente com o ora exposto:

Por certo que cabe ao importador ou ao exportador prestar as informações que lhe são solicitadas. Porém, para a recusa do valor declarado e a atribuição de outro que o substitua, deve a autoridade aduaneira comprovar a sua inexatidão, seja mediante informações e documentos que possua, seja mediante informações e documentos prestadas ou entregues pelo contribuinte.

Essa preferência extrai-se do próprio texto do AVA, o qual, em sua introdução geral, já afirma:

“1. A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o “valor de transação”, tal como definido no Artigo 1”.

(...)

Assim, até prova em contrário, o valor declarado deve ser considerado equivalente ao valor aduaneiro, e seu questionamento haverá de ser realizado de forma fundamentada, com base em provas hábeis do descompasso¹⁷.”

Verifica-se, portanto, que nenhum dos argumentos utilizados pelas autoridades fiscais para a imposição de penalidades pecuniárias aos contribuintes nacionais resiste a um estudo mais profundo, sendo indispensável para a manutenção de qualquer exigência fiscal, principal ou a título de multa, que exista dispositivo legal expresso versando acerca da conduta a ser praticada pelo sujeito (norma primária) e a infração cabível quando do seu descumprimento (norma secundária).

Isto porque, o antecedente da norma que estipula o cabimento da multa por descumprimento a dever instrumental é, justamente, a norma primária violada. Neste sentido a lição de Aurora Tomazini de Carvalho:

A multa pelo descumprimento de dever instrumental é uma relação jurídica que se instaura, perante a ocorrência do fato jurídico da não observância do dever jurídico de fazer, ou não fazer, ou seja, pelo não adimplemento da relação jurídica de dever instrumental, entre os mesmos sujeitos passivo e ativo da relação não cumprida.

[...]

É prescrito no conseqüente da norma de multa instrumental, que se caracteriza como derivada punitiva da norma de dever instrumental, sendo esta sua precedente¹⁸.

4.2 DA ILEGALIDADE DA AUTUAÇÃO IMPOSTA A CONTRIBUINTE SEM QUE HAJA DISPOSITIVO LEGAL EXPRESSO A FUNDAMENTAR A PENALIDADE – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE NORMA PENAL TRIBUTÁRIA EM BRANCO

Conforme anteriormente exposto, faz-se necessária a existência de dispositivos legais que fundamentem tanto a exigência da conduta do contribuinte quanto à penalidade pecuniária cabível na hipótese do descumprimento da norma primária. Tratando-se de norma relativa ao Direito Tributário, especialmente no que tange ao Direito Penal-Tributário, faz-se indispensável que a conduta ilícita praticada pelo sujeito passivo seja expressamente prevista

¹⁷ NETO, Miguel Hilú. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 184.

¹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário – Uma análise lógica, semântica e jurisprudencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 124-125.

pela lei, uma vez que, conforme disposto no artigo 97 do CTN, apenas lei, em seu sentido mais estrito, pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

Referida lei haverá de prever o evento fiscal delituoso atendendo aos mesmos requisitos exigidos pela legislação penal quando trata da prática de determinado crime. Tomando de empréstimo as lições de Júlio Fabbrini Mirabete¹⁹, são elementos do fato típico, idôneo a fundamentar a aplicação de determinada penalidade ao agente: conduta (ação ou omissão dirigida a certa finalidade, podendo ser dolosa ou não); resultado (modificação causada no mundo exterior em razão da prática da conduta); nexos causal (relação de causa e efeito entre a conduta e o resultado) e tipicidade (correspondência exata entre o fato praticado pelo agente e a expressa descrição contida na norma incriminadora).

Inexistindo qualquer desses requisitos, torna-se insubsistente a penalidade cominada. O mesmo raciocínio se aplica às relações penais tributárias. Dessa forma, não havendo previsão legal expressa que comine determinada penalidade pecuniária ao contribuinte quando da prática de dada conduta, carece de fundamento legal o auto de infração lavrado, pelo que deve, portanto, ser cancelado, especialmente nas relações aduaneiras, haja vista a finalidade eminentemente extrafiscal do Imposto de Importação, não voltado de forma precípua à arrecadação.

Não há na legislação nacional dispositivo legal que tipifique especificamente a conduta do importador que, em sua Declaração de Importação, deixe de mencionar a existência de vinculação havida entre si e a pessoa exportadora. O fato tido como delituoso deve estar clara e expressamente identificado na forma jurídica, amoldando-se perfeitamente à conduta ilícita descrita pelo legislador, sendo vedado ao aplicador da lei utilizar-se da analogia ou de qualquer outro instrumento legal com a finalidade de penalizar determinado contribuinte pela prática de evento não previsto expressamente na lei como ilícito tributário.

Nesses moldes, não há como se admitir, no direito tributário nacional, normas em branco, isto é, normas incriminadoras vagas e genéricas, que possibilitem o enquadramento de inúmeros eventos sociais sem que exista qualquer tipificação expressa e clara, posto que,

¹⁹ MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal – Parte Geral**. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2003. p. 101

admitir-se seu cabimento no ordenamento jurídico brasileiro seria o mesmo que desconsiderar a existência do sobreprincípio da segurança jurídica.

Em virtude desse entendimento, os órgãos administrativos fiscais, em especial o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes), possuem majoritário entendimento, especialmente no que tange às operações aduaneiras, no sentido de que inexistindo previsão expressa quanto à ilicitude da prática de determinado fato pelo contribuinte, deve ser afastada a aplicação da penalidade pecuniária a ele cominada, em respeito aos princípios da legalidade estrita tributária e da tipicidade cerrada:

INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA.
 MULTA. CONTROLE ADMINISTRATIVO AO CONTROLE DAS
 IMPORTAÇÕES. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE DA NORMA LEGAL -
 Não há que se falar em aplicação da multa capitulada no art. 526, inciso IX
 do RA, uma vez que a infração apontada não trouxe benefício ao
 contribuinte nem sequer prejuízo ao Tesouro, sendo incabível a aplicação
 de multa em virtude do princípio da tipicidade da norma penal.
 Recurso especial negado.
 Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. (grifo nosso)
 (Câmara Superior de Recursos Fiscais – Relator Conselheiro Carlos
 Henrique Klaser Filho – Recorrente: Fazenda Nacional – Acórdão nº 03-
 04.215 – Publicado no DOU em 26.12.2006)

No mesmo sentido:

INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA.
 INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA - A ausência de tipificação específica
 da conduta punível, caracteriza a norma penal tributária como norma em
 branco, o que importaria na outorga à autoridade administrativa, para
 aplicação da lei penal com discricionariedade e subjetivismo, o que não
 pode ser admitido em pleno Estado de Direito. Inaplicável, portanto, a
 norma penal disposta no art. 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro,
 aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.
 Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. (grifo nosso)
 (Câmara Superior de Recursos Fiscais – Relator Conselheiro Nilton Pereira
 Bartoli – Recorrente: Freios Vargas S/A – Acórdão nº 03-03.166 –
 Publicado no DOU em 07.05.2001)

Referido posicionamento vai de encontro com todo o exposto no presente trabalho, tendo em vista a ilegalidade de qualquer autuação fiscal que não se pautar nos estritos termos e dispositivos legais. O Direito Tributário Brasileiro, tal qual o Direito Penal, não admite a utilização de normas genéricas e vagas, também denominadas normas em branco, para fundamentar a exigência de qualquer parcela pecuniária dos contribuintes. Devem as normas

ser claras, expressas e precisas o suficiente para que sejam afastadas quaisquer discricionariedades ou subjetivismos por parte das autoridades fiscais.

Misabel Derzi, reconhecendo a existência de inúmeras zonas de penumbra em todos os ramos do Direito, em que são fartos os conceitos legais obscuros e indeterminados, acaba afirmando que, em que pese existirem normas genéricas e vagas no campo das relações tributárias, estas jamais podem ser utilizadas pela administração com a finalidade de prejudicar o contribuinte, sob pena de se comprometer o próprio Estado de Direito:

À moda de conclusão, realcemos que onde quer que a segurança o exija, há áreas jurídicas tendencialmente mais rígidas, como no direito penal, no direito tributário (no direito civil apenas na parte dos direitos reais). Embora os princípios abstratos, os conceitos obscuros e indeterminados existam em qualquer área do direito, esses ramos (direito penal e tributário) não conhecem os tipos (a não ser resíduos), nem tampouco as cláusulas gerais, que atuem em prejuízo do cidadão, exatamente em razão da segurança jurídica²⁰.

A Administração deve se pautar rigorosamente naquilo que está previsto pela lei, sendo sua atividade vinculada aos estritos termos da legislação, em obediência aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada tributária. Não se faz possível, no sistema jurídico pátrio, a aplicação de norma penal tributária que não traga a indicação típica e específica da conduta que causaria a imputação da penalidade, devendo haver, para cada penalidade aplicada, uma situação fática devidamente delimitada pelo dispositivo legal de forma expressa e objetiva.

²⁰ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 371

CONCLUSÃO

Diante de tudo o que foi exposto no presente estudo, pode-se concluir que o entendimento exarado pela Receita Federal do Brasil, no que tange à possibilidade de imposição de penalidades pecuniárias a importadores que, em suas respectivas Declarações de Importação, não prestam ou informam de maneira equivocada a existência de vinculação com pessoa exportadora localizada fora do território brasileiro, não resiste a uma análise mais profunda dos princípios e demais dispositivos legais responsáveis pela disciplina do Direito Tributário nacional.

Não se pode admitir, em um Estado Democrático de Direito, que os contribuintes sejam penalizados por condutas não tipificadas expressamente em lei, sendo inadmissível a criação de requisitos e deveres instrumentais tributários não previstos em lei, especialmente no que tange à cominação de penalidades quando do descumprimento desses deveres não previstos pela legislação nacional.

As penalidades pecuniárias impostas aos sujeitos passivos, dentre eles aqueles responsáveis por operações mercantis de importação de mercadorias estrangeiras, devem restar prescritas de maneira clara, taxativa e expressa na legislação respectiva, sendo vedado ao intérprete e aplicador da norma o alargamento das suas hipóteses de cabimento, sob pena de flagrante violação aos princípios da segurança jurídica, da legalidade estrita e da tipicidade cerrada tributária.

Assim, deve-se coibir a aplicação das denominadas normas penais tributárias em branco, justamente por descreverem situações vagas e genéricas, ao arrepio do sistema jurídico tributário nacional, que prestigia a previsão taxativa de todas as condutas passíveis de ensejar a cominação de qualquer penalidade pecuniária, retirando, dessa forma, qualquer subjetivismo e discricionariedade dos agentes fiscais, que devem pautar suas condutas de maneira estritamente vinculada aos comandos da lei, não podendo ir além, e tampouco ficar aquém, daquilo que a legislação determina como condição necessária e suficiente para o surgimento de qualquer penalidade pecuniária.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. *Efeitos da concomitância entre processos judicial e administrativo – Análise do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80*. In: *Processo Tributário Analítico*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

BUENO, Cássio Scarpinella. *A Nova Lei do Mandado de Segurança*. 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. rev. ampl. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito – O constructivismo lógico-semântico*. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

_____. *Direito Penal Tributário – Uma Análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CHIESA, Clélio. *Processo Administrativo: Sanções Políticas e Penais de Perdimento de Bens e Mercadorias*. In: *Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual*. 1. ed. São Paulo: Editora MP, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. ver. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 11. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1999.

MIRABETE, Julio Fabrini. *Manual de Direito Penal – Parte Geral*. 19. ed. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2003.

NEDER, Marcos Vinicius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

NETO, Miguel Hilú. *Imposto sobre importações e imposto sobre exportações*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

REDONDO, Bruno Garcia; OLIVEIRA, Guilherme Peres de; CRAMER, Ronaldo. *Mandado de Segurança – Comentários à Lei 12.016/09*. 1. ed. São Paulo: Editora Método, 2009.

ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro – Comentado com textos legais transcritos*. 14. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.