Penalidades aduaneiras – denúncia espontânea

Luiz Roberto Domingo

Mestre PUC/SP

- Panorama da análise da denúncia espontânea do Direito Aduaneiro a partir do acórdão 9303- 3555, de 26/04/2016
  - Fundamentos da decisão
  - Direito Tributário x Direito Aduaneiro
  - Obrigação Aduaneira X Obrigação acessória

Fundamentos do Acórdão 9303-003.555

- Caracterização da Denúncia Espontânea do Direito Tributário e da Desistência Voluntária no crime culposo do Direito Penal.
- Identificação do descumprimento do prazo na prestação de informações como infração consumada em relação a qual não caberia a "desistência voluntária"

Fundamentos do Acórdão 9303-003.555

- Caracterização da obrigação aduaneira como "obrigação acessória"
- Precedentes jurisprudenciais da Denúncia Espontânea de "obrigação acessória" do Direito Tributário Súmula CARF nº 49 e AgRg no REsp 916.168/SP

Princípios Constitucionais - Atividade Aduaneira

- Soberania – art. 1º, inc. I (Proteção do Mercado Nacional)
- Objetivo Republicano - art. 3º

  I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

  II - garantir o desenvolvimento nacional;
- Extrafiscalidade – art. 153, § 1º

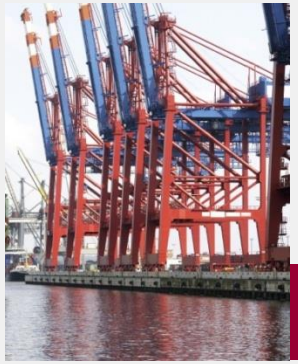
Outorga Constitucional ao Controle Aduaneiro

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, **essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais**, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA

ADUANA

ZONA ADUANEIRA PRIMÁRIA



ZONA ADUANEIRA SECUNDÁRIA

FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA

ZONA ADUANEIRA PRIMÁRIA

ADUANA

Registro da D. I.
SISCOMEX – Vinculado ao Ato Declaratório

ZONA ADUANEIRA SECUNDÁRIA

IMPORTADOR

- Legislação Aduaneira
- Legislação Tributária

- Proteção do Mercado Nacional
- Proteção das Fronteiras
- Controle do fluxo das transações internacionais (balança comercial)
- Administração das Zonas Aduaneiras

EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA

Poder de Polícia

O poder de polícia se caracteriza pela imposição de abstenções aos particulares, limitações ao uso da liberdade e de propriedade de modo que estejam entrosados com a utilidade coletiva (non facere)

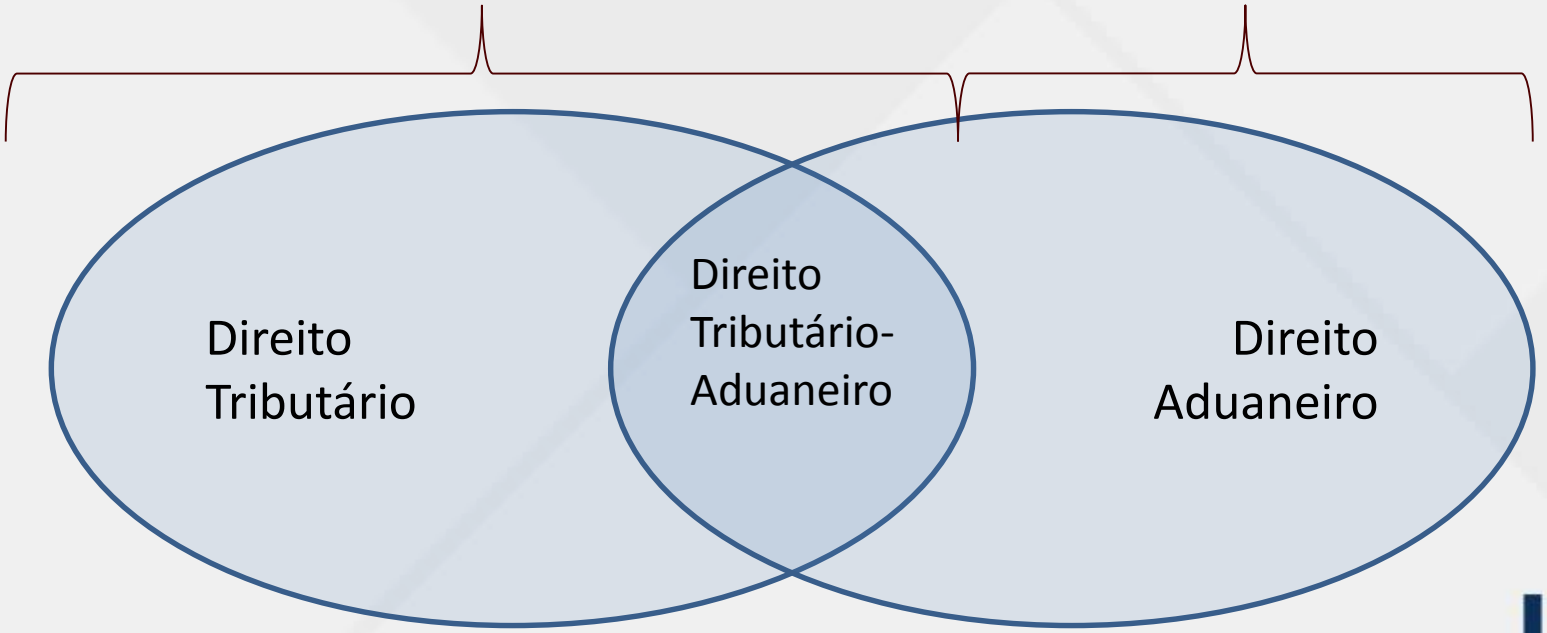
Deveres Instrumentais:

Direito Tributário

CTN e Art. 106 do DL 37/66

Direito Aduaneiro

Art. 107 do DL 37/66



TRIBUTÁRIO

- Cód. Tributário Nacional
- Lei n° 9.430/96
- Legislação esparsa
- Decreto-Lei n° 37/66

ADUANEIRO

- Decreto-Lei n° 37/66
- Legislação esparsa "consolidada" no Regulamento Aduaneiro Decreto n° 6.759/2009

Multa Tributária	Multa Aduaneira
• POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL • POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA	• POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Tipos de Deveres Instrumentais

- Declaratórias
  - Próprias
  - Terceiros
- Constitutivas
- De Mero Controle
  - Próprias
  - Terceiros

Infrações e Penalidades (DL 37/66, Título IV)

CAPÍTULO II Penalidades

- Seção I - Espécies de Penalidades
- Seção II - Aplicação e Graduação
- Seção III - Perda do Veículo
- Seção IV - Perda da Mercadoria
- Seção V - Multas
  - Art. 107 – Obrigações Acessórias Tributárias-Aduaneiras
  - Art. 106 – Obrigações Aduaneiras (Preponderant.te)

Denúncia espontânea aduaneira (Dec-Lei 37/66)

Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade.

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Tipos de Deveres Instrumentais

- Declaratória

e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga

Obrigação Aduaneira Principal

IN SRF nº 28/1994, "*Disciplina o despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação.*"

Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de 7 (sete) dias, contados da data da realização do embarque.

FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA

ZONA ADUANEIRA PRIMÁRIA

ADUANA

Registro da Exportação

EXPORTADOR

- Despacho Aduaneiro de Exortação
- Transportador: Declaração de Embarque

Campo de Incidência: Art. 102 do DL 37/66

Infrações passíveis de aplicação da pena de perdimento	Infrações cuja penalidade se agrava com o tempo de atraso	**Infrações formais: "no exato momento em que em que se exauriu o prazo legal sem que a obrigação tenha sido adimplida, a infração está configurada e o atraso não poderá ser reparado"**
Infrações relativas a Obrigações Constitutivas de Direito	Infrações relativas à obrigações que se caracterizem como acessórias do Direito Tributário	

Luiz Roberto Domingo
Mestre PUC/SP

domingo.adv@uol.com.br

XIII CONGRESSO 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Presunção, prova e interposição fraudulenta

Liziane Meira

Mestre Harvard (EUA), doutora PUC/SP e Auditora Fiscal da RFB

IBET
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Comércio Internacional

- Importância
- Controle Aduaneiro
- Tributos

Procedimentos de Importação

- Declaração de Importação
- Tributos incidentes sobre a Importação
- Importador – sujeito passivo

Interposição Fraudulenta

Pessoas Obrigatoriamente identificadas na Declaração de Importação (DI)

Sujeito Passivo

Contribuinte

Responsável

Responsável Solidário

- Adquirente de Mercadoria Importada por Conta e Ordem
- Encomendante de Mercadoria Importada por Encomenda

Art. 32 do DL no. 37/66

Interposição Fraudulenta

O importador é quem provocou a entrada da mercadoria no território nacional (física ou juridicamente), é parte no negócio jurídico e os recursos são próprios ou obtidos mediante financiamento.

- Origem dos recursos

Interposição Fraudulenta e Controle Aduaneiro

- Siscomex
- Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (RADAR)
- Controle Administrativo
- Órgãos Anuentes
- Medidas de Defesa Comercial
- Tributos na importação (II, IPI, ICMS e outros) e responsabilidade tributária
- Valor Aduaneiro

Interposição Fraudulenta e Controle Aduaneiro

- Valor Aduaneiro
- Preços de transferência e países com tributação favorecida
- Tributos internos
- Lavagem de dinheiro e outros crimes relacionados ao fluxo internacional de mercadorias e moeda

Interposição Fraudulenta

Base Legal

Decreto-lei no. 1.455/76

Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(...) resume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Interposição Fraudulenta de Terceiro

- Importação ou Exportação
- Dano ao Erário
- Ocultação
- Fraude ou Simulação

Interposição Fraudulenta de Terceiro

FRAUDE

"impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais" (art. 72 da Lei no. 4.502/64)

SIMULAÇÃO

negócios que "aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou se transmitem" (art. 167 do Código Civil)

INTERPOSIÇÃO

Colocar coisa ou pessoa entre duas outras (Dicionário Houaiss)

Interposição Fraudulenta de Terceiro

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA - resume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Interposição Fraudulenta de Terceiro

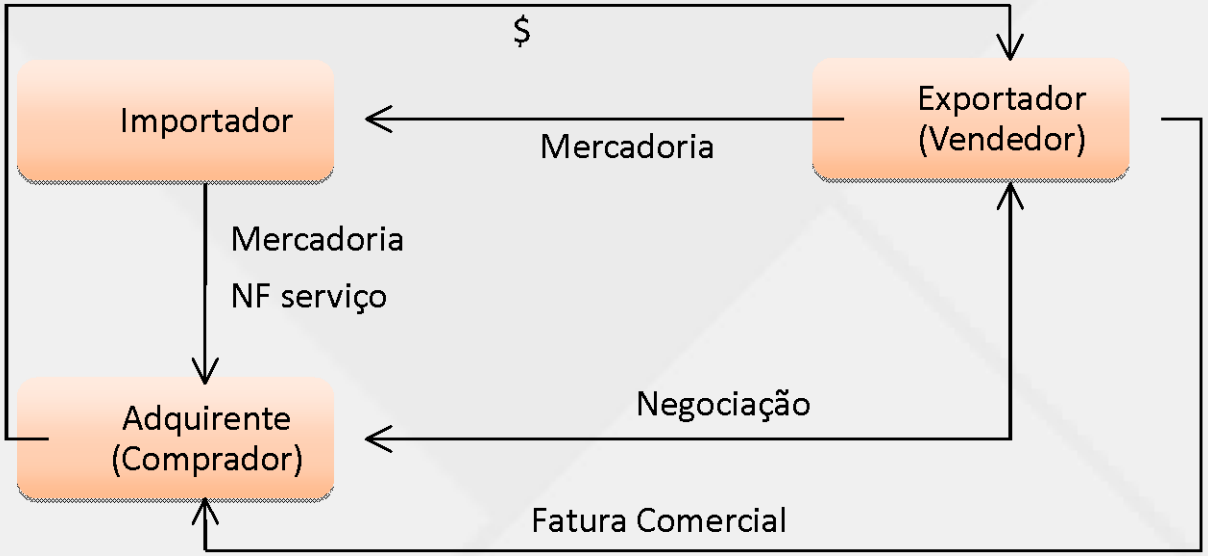
Importação por Conta e Ordem - serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Importação por Encomenda - uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas

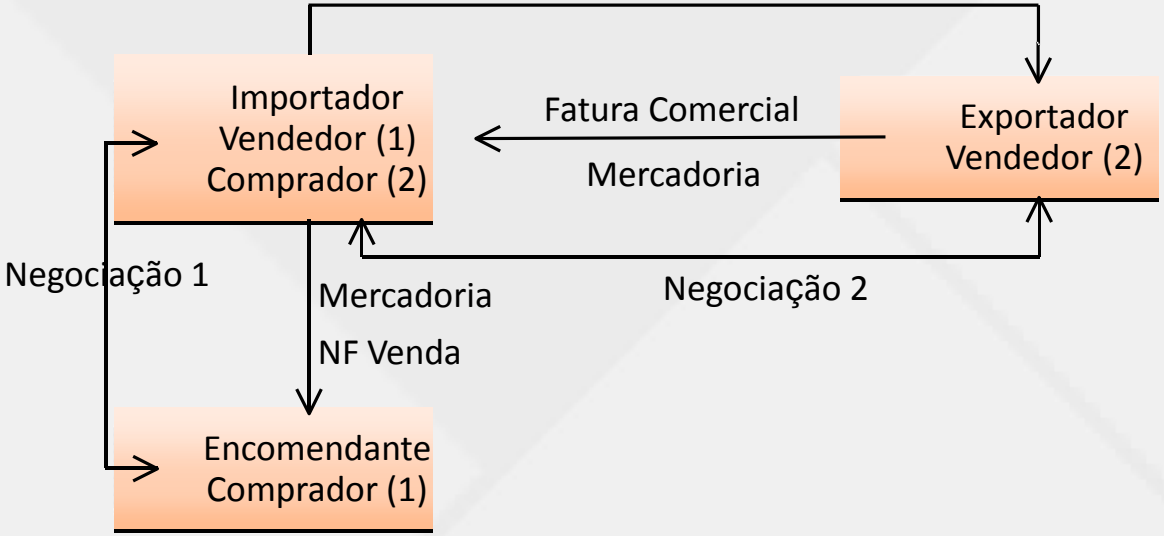
Medida Provisória no. 2158-35, de 2001, art. 80 (conta e ordem)
IN SRF nº 225, de 2002 (importação por conta e ordem)
Lei no. 11.281, de 2006, art. 11 (importação por encomenda)
IN SRF nº 634, de 2006 (importação por encomenda)

Importação por Conta Própria

Importação por Conta e Ordem de Terceiro



Importação por Encomenda



Interposição Fraudulenta de Terceiro

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste (art. 27 da Lei no. 10.637/2002)

Interposição Fraudulenta de Terceiro

Lei. no. 11.488/2007

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 727, § 3º. do Regulamento Aduaneiro

Interposição Fraudulenta de Terceiro

Decreto-Lei no. 1.455, de 1976

Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

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

§ 2 º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados

Interposição Fraudulenta de Terceiro

Sanções

Decreto-Lei no. 1.455, de 1976 e Lei no. 11.488/2007

Multa de dez por cento
Hipótese: ceder nome - realização de operações de comércio exterior - acobertamento
Consequente: o cedente deve pagar ao fisco multa de 10% sobre o valor da transação

Perdimento da mercadoria
Hipótese: importar ou exportar – interposição fraudulenta
Consequente: o importador perde a mercadoria para o fisco

Multa de cem por cento do valor da mercadoria
Hipótese: importar ou exportar – interposição fraudulenta – mercadoria não localizada ou consumida
Consequente: o importador deve pagar a multa ao fisco

Interposição Fraudulenta de Terceiro

Interposição fraudulenta presumida

- Aplicação da pena de perdimento
- Aplicação da multa substitutiva do perdimento (responsabilidade solidária, art. 95, I, V e VI, do Decreto-Lei nº 37, de 1966)
- Declaração de inaptidão (art. 81, §1º da Lei nº 9.430, de 1996)

MUITO OBRIGADA!

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Professora e Coordenadora da Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade Católica de Brasília. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

lizianemeira@gmail.com

XIII CONGRESSO 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Efeitos jurídicos do descumprimento do Drawback – tributos e penalidades

Solon Sehn

Mestre e Doutor PUC/SP

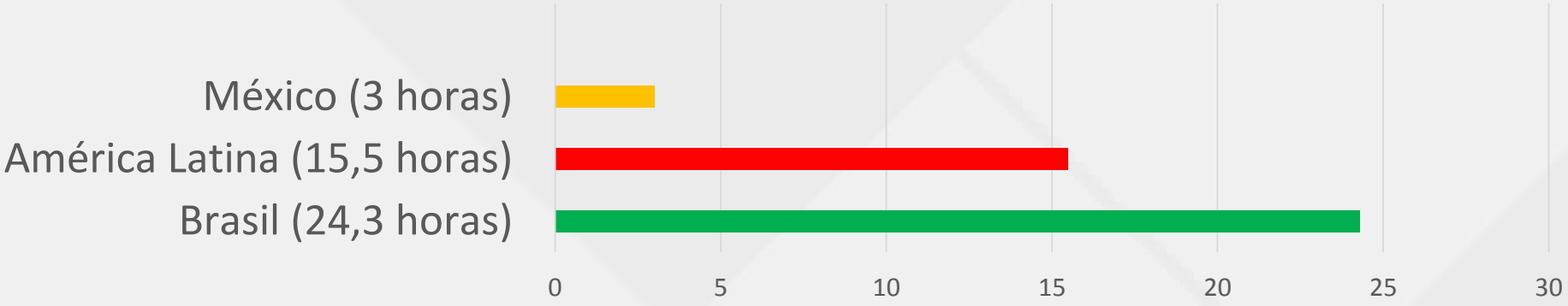
IBET
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

INTRODUÇÃO

Desembaraço aduaneiro no Brasil

Fonte: CNI; FGV/EAESP

Tempo médio

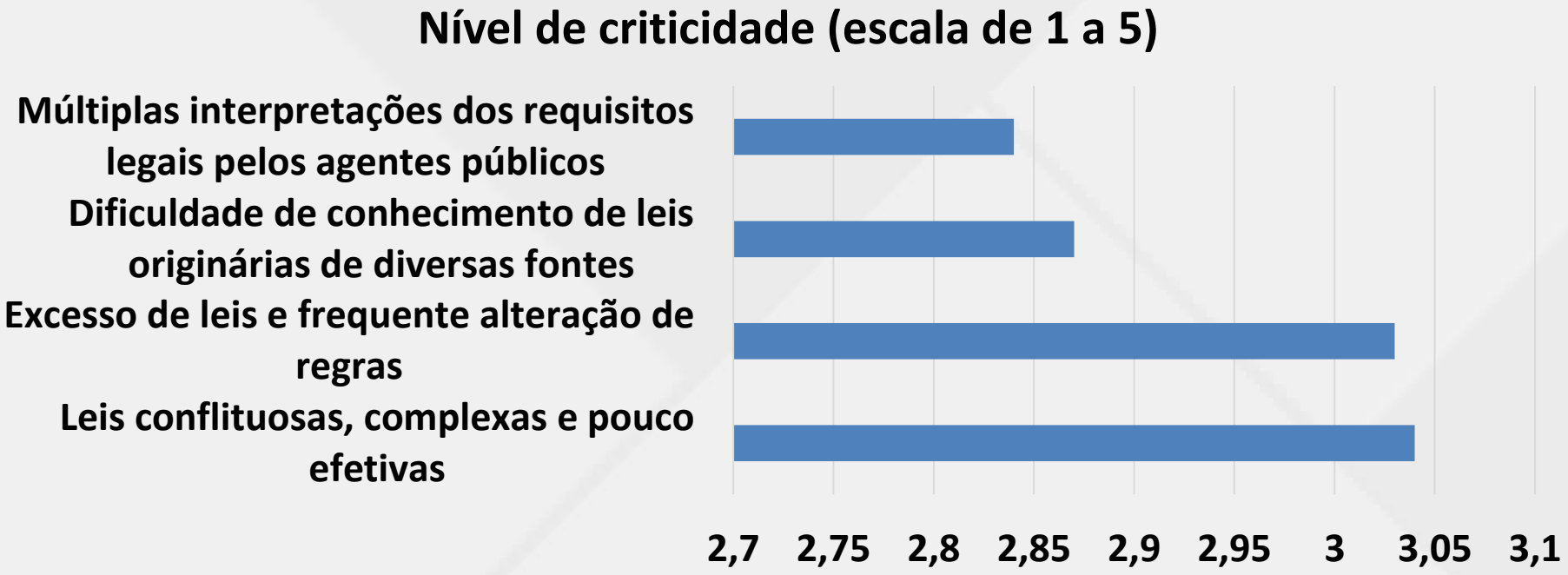


- **Gastos adicionais gerados com a demora para as empresas brasileiras**

- **R$ 400 milhões** (comparado com a média da **América Latina**)
- **R$ 1,1 Bilhão** (comparado com o **México**)

Principais entraves ao Comércio Exterior no Brasil

Fonte: CNI; FGV/EAESP



HIPERTROFIA LEGISLATIVA

- Desde a CF/88 foram publicadas **4.785.194** atos normativos diversos
- **784** normas por dia
- Volume equivalente a **6** vezes o **Burj Khalifa** (prédio mais alto do mundo - 820 metros)

Fonte: IBPT

Legislação tributária federal, estadual e municipal (2008)

42.200 Páginas

BRASIL

OUTROS PAÍSES

DRAWBACK

- **Disciplina legal**: DL 37/1966; RA-2009; INs 845/2008, 168/2002 e 81/1998; Portarias Conjuntas RFB/SECEX 1618/2014, 467/2010; 03/2010.

- **Noção geral**: permite o ingresso de mercadorias no território aduaneiro - sem o pagamento de tributos ou a restituição dos já pagos, para emprego como insumo na fabricação de produto nacional, ou para a reposição de outro bem importado já consumido em processo industrial - vinculado ao compromisso de exportação.

- **Modalidades:**

1) Drawback-suspensão
2) Drawback-isenção:
3) Drawback-restituição:

DRAWBACK-SUSPENSÃO:

- **RA/2009-Portaria Conj. RFB/SECEX 467/2010:** permite o ingresso de bens estrangeiros no território aduaneiro - sem o pagamento de tributos - para:

(i) utilização como insumo na fabricação de produto nacional a ser exportado, ainda que de forma combinada com outros insumos nacionais;

(ii) no reparo, na criação, cultivo ou atividade extrativista, desde que vinculado à obrigação de exportação ao final do prazo previsto no ato concessório.

- **Aplicabilidade:** Tributos federais (II, IPI, PIS-Pasep e Cofins); e, observada a legislação específica, ao ICMS (Convênio CONFAZ nº 27/1990).

- **NATUREZA JURÍDICA - RA/2009: suspensão** do crédito tributário **condicionada** ao cumprimento dos prazos e dos requisitos da legislação aduaneira.

O crédito tributário é constituído por meio do termo de responsabilidade firmado pelo interessado, ficando com exigibilidade suspensa (art. 308).

- **Crítica**: o TR no Drawback ainda não foi objeto de regulamentação específica e não reúne os elementos inerentes ao lançamento, em especial a liquidez do crédito. **Necessidade de lançamento de-ofício: CSRF. 3ª T. Ac. 9303-004.153. s. 09/06/2016.**

- **Teoria da isenção condicionada**

CONSEQUÊNCIAS DO DESCUMPRIMENTO:

- **Não implementada a condição, o crédito tributário suspenso torna-se exigível**, acrescido de multa de-ofício e de juros de mora.

- Esse tratamento jurídico é adequado para os casos de **descumprimento dos aspectos formais** ou de simples **reexportação ou exportação fora do prazo**?

JURISPRUDÊNCIA DO CARF:

- **CORRENTE FORMALISTA - majoritária:**

Acórdão CSRF nº 9303-003.062, sessão de 25/09/2014:

"[...] as exigências contidas no regulamento muito mais do que 'meras obrigações acessórias', são sim condições para fruição do benefício; logo, seu descumprimento tem como consequência inexorável a perda do benefício por descumprimento de suas condições. Destarte, não basta que se comprove que determinada quantidade de mercadorias foi objeto de exportação ...".

No mesmo sentido: Acórdão CSRF nº 9303-002869, sessão de 19/02/2014; Acórdão nº 3202-000.878, sessão de 21/08/2013; Acórdão nº 3102-001.776, sessão de 27/02/2013; Acórdão CSRF nº 9303-002.174, sessão de 18/10/2012.

Fonte: Estudo FGV/SP – Jurisprudência do CARF – Tema 19 (Coord. Luíz Eduardo G. Barbieri. Autores: Gustavo Froner Minatel; Susy Gomes Hoffmann; Winderley Morais Pereira)

- **CORRENTE FINALISTA:**

Acórdão nº 3403-003.362, sessão de 16/10/2014:

"Não existe nenhum dispositivo na lei ou no decreto que diga que a não vinculação do RE ao ato concessório é causa de inadimplemento do regime. Essa falta de vinculação fez com que a Secex presumisse o inadimplemento do regime, pois sem a indicação dos atos concessórios nos RE não foi possível fazer a conferência pelo Siscomex. Mas presumir o inadimplemento por uma omissão do contribuinte ao preencher os formulários no sistema, não significa que as exportações não ocorreram dentro do prazo. E essa verificação, no sentido da aferição das exportações, das quantidades exportadas e do prazo em que foram exportadas, pode ser feita pela fiscalização aduaneira, pois se trata de matéria da sua competência."

No mesmo sentido: Acórdão nº 3101-000.465, sessão de 28/07/2010; Acórdão nº 3202-00.125, sessão de 26/05/2010; Acórdão nº 3201-00.380, sessão de 03/12/2009; Acórdão nº 3101-00.130, sessão de 18/06/2009.

AVALIAÇÃO CRÍTICA:

Nos regimes aduaneiros especiais, independente da natureza jurídica (suspensão, isenção ou não-incidência), há efetivamente uma condição no ***sentido jurídico****?*

Relevância:

As condições não estão sujeitas ao cumprimento; apenas se implementam ou não implementam, em caráter absoluto, sendo juridicamente inviável se falar em implemento parcial

AVALIAÇÃO CRÍTICA:

Não se trata de condição no sentido técnico, mas de ***condição imprópria*** *(“conditio iuris”) ou requisito legal*
(Osiris Lopes Filho e Enrique Barrera)

Diferença:

Logo, as consequências da não-observância dos regimes aduaneiros devem ser interpretadas à luz da **teoria do *adimplemento***;

CONSEQUÊNCIAS:

- É necessário diferenciar dois efeitos jurídicos distintos para os casos de:

a) **descumprimento total ou absoluto:** desvio de finalidade ou não-exportação

Consequência: *exigência do crédito tributário, acréscimos e multas*

b) **cumprimento parcial ou imperfeito**: descumprimento de deveres instrumentais

Consequência: ***não há previsão de multa específica***

MULTA do art. 107, VII, "e", do DL 27/1966 (L. 10.833/2003)

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

[...]

VII - de R$ 1.000,00 (mil reais):

[...]

e) por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados;

JURISPRUDÊNCIA DO CARF:

- **Admitindo - Acórdão nº 3402003.201 da 2ª T.O. - 4ª C.:**

[...] DRAWBACK. DESCUMPRIMENTO DO REGIME ADUANEIRO. MULTA E TRIBUTOS. BIS IN IDEM. NÃO CARACTERIZADO.
O descumprimento do regime de drawback implica exigência dos tributos suspensos relativamente aos bens importados, sem o prejuízo de eventuais penalidades cabíveis em face desse descumprimento. Não sendo tributo uma sanção por ato ilícito, não há que se falar em bis in idem na exigência concomitante da multa pecuniária com os tributos cabíveis na importação desprovida do benefício fiscal.
Recurso de Ofício provido Recurso Voluntário negado .

Voto vencedor: "[...] no sentido de **dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência da multa prevista no art. 107, VII, "e" do Decreto-Lei n° 37/1966**, com a redação que lhe deu a Lei n° 10.833/2003".

JURISPRUDÊNCIA DO CARF:

- **Não admitindo - Acórdão nº 3302003.378, da 2ª T.O. - 3º C.:**

DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR. MULTA REGULAMENTA POR DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO DE HABILITAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO REGIME. FALTA DE SUBSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

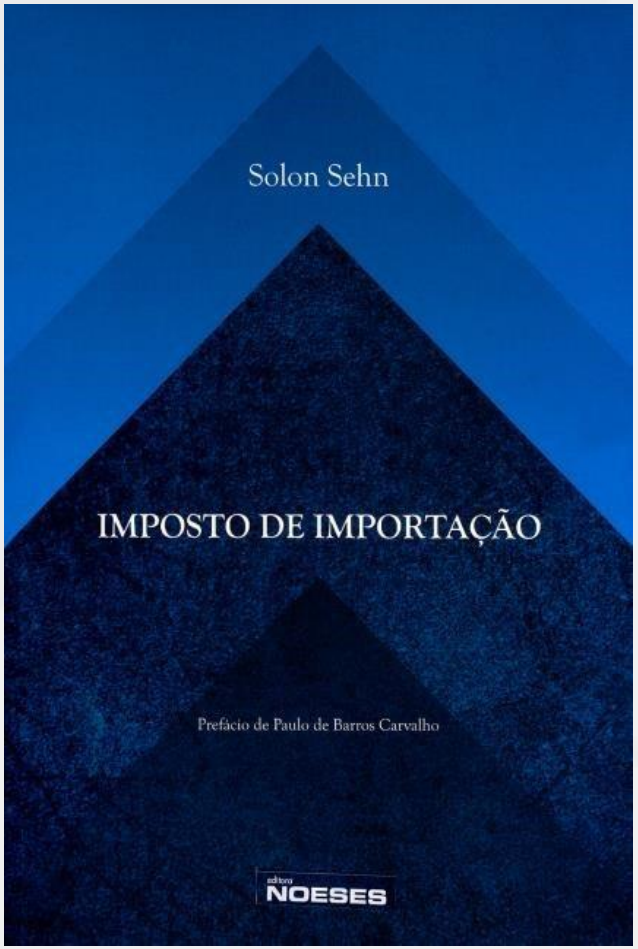
Por falta de subsunção, a multa regulamentar por descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial, prevista no art. 107, inciso VII, alínea "e", do Decreto-lei 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/2003, não se aplica no caso do inadimplemento integral ou parcial do compromisso de exportação assumido no âmbito do regime drawback suspensão.

Recurso de Ofício Negado

Cf. ainda: o Acórdão nº 3401-003.071, da 1ª T.O. - 4ª C.

Muito obrigado

solon@ssadv.com.br



XIII CONGRESSO 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A tributação dos serviços exportados pelo ISS: entre o GATS e o Parecer Normativo 04/2016 de São Paulo

Jonathan Barros Vita

Mestre e Doutor PUC/SP

IBET
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários