

## Morte e vida da autonomia do regime jurídico aduaneiro

Nesta coluna, diferentemente do usual, iremos abordar um específico precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais da 3ª Seção, o Acórdão Carf nº 9303-009.285, que parece olvidar uma característica essencial do Direito Aduaneiro brasileiro — o nosso Severino [1] da ocasião — em relação ao Direito Tributário: a existência de autonomia jurídica entre tais nichos. Convém aqui analisar tal precedente criticamente para, tal como Seu José do poema, motivar o nosso Severino, o Direito Aduaneiro, a seguir



**Diego Diniz Ribeiro**  
advogado e professor

Assim, mister se faz já fixar uma premissa fundamental: o regime jurídico

aduanheiro é distinto do regime jurídico tributário. Trata-se de um dado elementar, já há muito tempo trabalhado com excelência pela doutrina especializada no assunto [2]. A despeito de ambos — fiscalização tributária e o controle aduaneiro — estarem sob responsabilidade da RFB desde sua criação, são instâncias distintas, com regras e finalidades particulares e que não se confundem: um cuida da instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos, enquanto o outro se ocupa do *controle aduaneiro*, consistente no conjunto de medidas tomadas pelos órgãos alfandegários para realizar as regras aduaneiras, na regulação da entrada e saída de mercadorias no país.

Ressalte-se, não obstante o título da coluna de hoje, que essa distinção de regimes jurídicos também é consagrada pela própria jurisprudência do Carf, o que pode ser exemplificado por meio de diferentes julgados a representar tal ponto.



Nesse sentido, destacamos inicialmente os precedentes do tribunal que negam provimento aos recursos dos administrados (e não contribuintes!) que combatem acusações de interposição fraudulenta ao fundamento de inexistir "dano ao Erário" por não haver prova da falta de recolhimento de tributos. Em inúmeras oportunidades o Carf já se manifestou que o bem jurídico tutelado por tal sanção é o controle aduaneiro e não a arrecadação tributária, o que está em sintonia com a ideia de distinção de regimes e finalidades apontada acima. Tal discussão, inclusive, encontra-se hoje sumulada no verbete de nº 160 do Carf [\[3\]](#) [\[4\]](#).

Outra discussão que bem representa esse ponto diz respeito a contagem de prazo decadencial na hipótese de exigências de caráter aduaneiro (sanções administrativas). O Carf também possui jurisprudência consagrada de que, neste caso, é inaplicável o CTN, uma vez que as sanções aduaneiras se submetem a um regime jurídico próprio, conformado pelo Decreto-Lei nº 37/66 e pelo Regulamento Aduaneiro. Nesse sentido: Acórdãos Carf 3302-005.749 [\[5\]](#), 3402-007.092, 3002-001.261 e 9303-010.197.

Há também outra discussão bastante relevante quanto à responsabilidade de terceiros na hipótese de sanções aduaneiras e a (im)possibilidade de fundamentar tal responsabilização com esteio no CTN. Tal discussão se divide em duas frentes.

A primeira delas se dá quando a fiscalização, ao apurar uma sanção exclusivamente aduaneira (v.g., interposição fraudulenta), pauta a responsabilização do terceiro tanto nas disposições do artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/66, como em prescrições do CTN, em especial em seus artigos 124, inciso I, e 135, inciso III. Em regra, esse tipo de situação, em que há uma multiplicidade de previsões legais a "fundamentar" a responsabilidade aduaneira, não tem sido frontalmente enfrentada pelo Carf [\[6\]](#), mas, implicitamente, vem sendo admitida como válida [\[7\]](#).

Outra vertente dessa discussão é quando a responsabilização aduaneira de terceiros se fia, exclusivamente, em disposições do CTN. Nesse caso, o Carf possui vários julgados no sentido de reconhecer a injuridicidade dessa conduta, com fundamento na distinção de regimes jurídicos entre os sistemas aduaneiro e tributário. Nesse diapasão: Acórdãos Carf [3301-004.856](#), 3402-004.290 e 3402-003.858 [\[8\]](#).

Do confronto entre todas as situações fáticas acima descritas e as respostas dadas pelo Carf para tais questões, é possível concluir que esse tribunal, predominantemente, entende existir uma diferença entre os regimes jurídicos dos Direitos Aduaneiro e Tributário.

Feitos esses esclarecimentos, é chegada a hora de voltarmos ao Acórdão Carf nº 9303-009.285, objeto da coluna de hoje. Trata-se de decisão proferida em sede de recurso especial interposto pelo contribuinte contra decisão de turma ordinária que manteve a responsabilidade por sanção aduaneira (pena de perdimento convertida em multa em razão de acusação de interposição fraudulenta) de terceiros (sócios), responsabilidade essa *exclusivamente* pautada no artigo 135, inciso III, do CTN, e não no artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/66. Os recorrentes se contrapuseram a tal decisão e, para tanto, inclusive se valeram do já citado Acórdão Carf nº 3402-003.858 como paradigma, ou seja, fundamentaram a divergência na impossibilidade quanto a utilização do artigo 135 do CTN para motivar a responsabilização solidária em caso de infrações aduaneiras.

Pois bem, ao julgar o caso [9], por unanimidade de votos, a CSRF da 3ª Seção manteve a decisão recorrida com base nos seguintes fundamentos: 1) há precedente vinculante do STJ (AgRg no REsp n. 596.134/SC [10]) entendendo que, para fins de incidência do artigo 135, inciso III do CTN, deve haver prova cabal de conduta dolosa do responsabilizado; e 2) no caso sob julgamento do Carf haveria prova deste dolo em prejuízo dos responsabilizados.

O que o julgado parece ter olvidado é que: 1) o precedente do STJ (indevidamente) convocado como *ratio* diz respeito a uma exigência de natureza *tributária*, e não aduaneira, e que, como já afirmado, inclusive com base em jurisprudência do próprio Carf e do STJ [11]; e, ainda, 2) há uma diferença entre os regimes jurídicos do Direito Aduaneiro e do Direito Tributário.

Poderíamos cogitar que a CSRF estaria promovendo um *overruling* para a questão, o que não seria verdadeiro, haja vista que a superação de um precedente pressupõe um pesado ônus argumentativo [12] e, no presente caso, não houve discussão quanto à *específica* matéria admitida no recurso especial interposto: a possibilidade da responsabilidade de terceiro por uma sanção exclusivamente aduaneira poder ou não ser fundamentada em uma disposição do CTN.

Assim, embora se trate de um precedente da CSRF, essa manifestação não pode ser tratada como representativa da posição do tribunal. Trata-se, em verdade, de uma decisão *per incuriam* [13] e que, portanto, não deve ser seguida como representativa da posição do Carf. Em verdade, a CSRF perdeu uma excelente oportunidade para sedimentar a autonomia entre os Direito Aduaneiro e Tributário, colaborando para o aprimoramento técnico da matéria e, inclusive, passando uma importante mensagem à RFB quanto à forma da sua atuação em exigências futuras. Ao deixar de fazê-lo, fica a indagação: até quando o Direito Aduaneiro seguirá subjulgado? Até quando tal ramo do Direito continuará vivendo uma vida Severina?

[1] Personagem imortalizado por João Cabral de Mello Neto em seu genial “Morte e Vida Severina”.

[2] Tratando desta autonomia do Direito Aduaneiro, destacamos os seguintes trabalhos: FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018. pp 23/24.; TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2017. pp. 42/51.

[3] *A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o §3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.*

[4] A própria 3ª CSRF, no Acórdão nº 9303-010.029, recentemente pontuou que *a infração* [interposição fraudulenta] *atenta contra o regime de controle aduaneiro*, para rejeitar o argumento de que não teria havido dano aos cofres públicos com a conduta ilícita ocorrida.

[5] A ementa deste precedente já é bastante ilustrativa da discussão aqui posta, *in verbis*:

"(...).

**DECADÊNCIA. MULTA. VALOR DA MERCADORIA INTRODUZIDA IRREGULARMENTE NO PAÍS.** *Em se tratando de Auto de Infração para apurar a aplicação de multa calculado sobre o valor da mercadoria introduzida irregularmente no país, a legislação de regência é a aduaneira e não a tributária, uma vez que a exigência não tem natureza de tributo. Assim, o prazo decadencial é estabelecido pelos arts. 139 do Decreto-lei n. 37/66 e 753 do Regulamento Aduaneiro, os quais estabelecem que o prazo para a constituição da sanção é de 05 (cinco) anos e tem como termo inicial a data da infração".*

[6] Ainda que seja uma exceção dentro da jurisprudência do CARF, destaca-se o seguinte julgado daquele Tribunal que refutou a possibilidade de responsabilização aduaneira “fundamentada” em múltiplos dispositivos legais, inclusive do CTN:

"(...).

**INFRAÇÃO ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. RESPONSABILIDADE DO OCULTADO. IMPUTAÇÃO DE DIFERENTES E CONFLITANTES DISPOSITIVOS LEGAIS PARA FINS DE RESPONSABILIZAÇÃO. ATO ADMINISTRATIVO VICIADO POR CARÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E MITIGAÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.**

*Não obstante o erro de direito em imputar responsabilidade aduaneira com base em dispositivos do CTN, também macula o ato administrativo o fato de a fiscalização, ao conformar a sujeição passiva da empresa ocultada fraudulentamente, valer-se de diferentes e conflitantes dispositivos legais para esse fim (artigos 121, inciso II, 124, inciso I e 136, todos do CTN, bem como o artigo 603, incisos I e V do Regulamento Aduaneiro). Tal imprecisão legal redundante em ausência de motivação do ato administrativo e cerceamento de defesa em prejuízo do responsabilizado" (Acórdão CARF n. 3402-003.883; Sessão de 28.03.2017; Votação por maioria de votos).*

[7] Neste diapasão, v.g., destaca-se o Acórdão CARF n. 3201-003.647.

[8] Convém destacar o seguinte trecho da ementa deste julgado:

**"RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETOR. MULTA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO.**

*O artigo 135, III do Código Tributário não se aplica para fins de responsabilização solidária quanto a multa por infração aduaneira. A vinculação da motivação dos atos administrativos é contrária à fungibilidade entre capitulações legais para fins de imputação de responsabilidade tributária".*

[9] Assim ementado:

*"INFRAÇÃO ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE. PARTICIPAÇÃO NOS ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. IMPUTAÇÃO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSOS REPETITIVOS.*

*As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em regime de recursos repetitivos deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos casos de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".*

**[10]** *"AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SÓCIO-GERENTE. ARTIGO 135, III, DO CTN. RESPONSABILIDADE SUBJETIVA. ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DA LIDE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO POR ESTE TRIBUNAL SUPERIOR. SÚMULA 7/STJ. RECURSO DESPROVIDO.*

*1. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de condicionar a responsabilidade pessoal do sócio-gerente à comprovação da atuação dolosa ou culposa na administração dos negócios, em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, excepcionando-se a hipótese de dissolução irregular da sociedade devedora.*

*2. A análise da atuação do sócio, para efeito de enquadramento nas hipóteses de redirecionamento previstas no artigo 135 do CTN, ou, até mesmo, para constatar a ocorrência de encerramento irregular da sociedade, encontra óbice na Súmula 7 desta Corte: 'A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial'.*

*3. Recurso desprovido" (AgRg no REsp 596.134/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 10/08/2006, p. 193).*

**[11]** O citado Tribunal Superior rejeita a aplicação de regras do CTN para obrigações não-tributárias, conforme se observa, v.g., dos seguintes precedentes: AgRg no REsp 1.407.182/PR, AgRg no Ag 1.418.126/MG e AgRg no REsp 1.117.415/SC.

**[12]** Isso porque isso porque *regras podem ser quebradas, contudo, justificar a infringência da norma é mais difícil do que tomar o mesmo curso da conduta almejada pela ou na ausência dela.* (SHAUER, Frederick. *Precedente. In* Precedentes. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 60.). Também nessa linha: TUCCI, José Rogério Cruz e. *Precedente judicial como fonte do direito.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 158/159; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim Wambier. *Precedentes e evolução do direito. In: Direito jurisprudencial.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 56.

**[13]** A decisão *per incuriam* é aquela considerada errada [por ignorar o direito (legal ou judicial) que lhe antecede] ou descuidada (por ser considerada flagrantemente injusta). Tratando do assunto com primor, convém destacar a sentença proferida pelo juiz federal e Professor da PUC/SP, Renato Lopes Becho, publicada na Revista do TRF da 3ª Região, acessada em 04.02.2021 e disponível em:

[https://www.trf3.jus.br/documentos/revs/EDICOES\\_DA\\_REVISTA/revista\\_edicao\\_132.pdf](https://www.trf3.jus.br/documentos/revs/EDICOES_DA_REVISTA/revista_edicao_132.pdf).