

## Regime jurídico de infrações aduaneiras: “farinha do mesmo saco”?

O processo de identificação de disciplinas jurídicas não tem como finalidade o estabelecimento de uma autonomia *ontológica* de frações do ordenamento, mas de segregar — sob uma perspectiva didática e científica — um conjunto de normas afeitas à resolução de determinado caso, delimitando o regime jurídico aplicável. Nas palavras de Tércio Sampaio, esse desenvolvimento é meio para o estabelecimento do quadro teórico para o reconhecimento de critérios de decidibilidade de conflitos, de modo coerente e



**Carlos Augusto Daniel Neto**  
Advogado

Na coluna *Direto do Carf*, muito já se falou sobre os diferentes regimes

jurídicos tributários e aduaneiros [\[2\]](#), ambos sujeitos à fiscalização da Receita Federal e ao julgamento do Carf, não obstante tenham regras e princípios que lhe são particulares.

Entretanto, a heterogeneidade (total ou parcial) de regimes não é um contraste que surge apenas entre ramos distintos do Direito, mas também dentro deles próprios, estabelecendo uma camada adicional de complexidade na resolução dos casos. Exemplos disso são a distinção quanto a aplicabilidade do artigo 138 do CTN (denúncia espontânea) ao descumprimento de obrigações principais e acessórias, ou mesmo as mitigações constitucionais à legalidade para o II, IE, IPI e IOF.

Hoje, trataremos sobre a existência de diferentes regimes jurídicos infracionais no âmbito aduaneiro, partindo de uma interessantíssima reflexão do conselheiro Jorge Freire, em seu voto vencedor no acórdão CSRF nº 9303-007.667 [\[3\]](#) que, não obstante a relevância das considerações lá dispostas, não foi objeto de maior atenção da doutrina e jurisprudência administrativa.



O caso envolvia uma *interposição fraudulenta de terceiros* (artigo 23, V do DL nº 1.455/76), com aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro, no qual interpôs-se Recurso Especial da Fazenda, discutindo a conhecida questão do prazo decadencial para as infrações aduaneiras, se deveria obedecer aos artigos 138 e 139 do DL nº 37/66 ou ao artigo 173, I, do CTN.

A relatora, em seu voto, afirmou que as infrações aduaneiras estariam sujeitas à regra específica do artigo 139 do DL nº 37/66 ("*Art.139 — No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da **data da infração.***"), negando provimento ao recurso.

O voto vencedor, entretanto, trouxe uma premissa nova à discussão, ao afirmar, *verbis*: "Como a infração a que alude o art. 23 do DL 1.455/76, não se trata de penalidade inserta no Decreto-lei 37/66, a decadência deve ser regida pelo art. 173, I, do CTN". Ele também cita como reforço argumentativo trecho do REsp 643.185/SC, de relatoria do Min. Teori Zavaski, que aduz "*Nos termos dos artigos 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/66, é de cinco anos o prazo decadencial para a imposição das penalidades nele previstas.*" [grifos do voto]

Ao final, conclui o i. conselheiro que: "*Dessarte, aplicando-se o art. 173, I, do CTN, o qual rege a aplicação das penalidades não insertas no DL 37/66, portanto alcançando a pena de perdimento do DL 1.455/76. Dessa forma, não há que se falar em decadência em relação à exação em testilha*".

A 3ª CSRF decidiu, na ocasião, que o regime jurídico do Decreto-lei nº 37/66 somente seria aplicável às infrações previstas nele próprio, não se aplicando — no caso — à infração de interposição fraudulenta, cuja previsão legal está *exclusivamente* no artigo 23, V do DL nº 1.455/76, incluída pela Lei nº 10.637/02.

À primeira vista, a premissa adotada causa espécie por destoar da jurisprudência do órgão, que sempre aplicou o DL nº 37/66 à essa infração. Não obstante, melhor refletindo sobre a questão, parece ter razão o conselheiro.

O DL nº 37/66 estabelece o regramento jurídico das infrações que regula a partir do artigo 94, *verbis*:

*Art. 94 — Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, **que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.***

*§ 1º – O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.*

O artigo 94 define o termo "infração" como "toda ação ou omissão (...) que importe inobservância (...), de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los". Em outras palavras, esse artigo estabelece uma restrição "topológica" ao delimitar quais diplomas normativos poderão prever "infrações", para fins do DL nº 37/66.

Inclusive, o §1º, cuja interpretação demanda atenção, reforçou essa restrição, ao estabelecer que o regulamento e demais atos administrativos *não* poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade *que estejam autorizadas ou previstas em lei*. Proíbe-se



expressamente a possibilidade de se utilizar de regulamentos e atos administrativos para **ampliar** o conjunto de infrações sujeitas ao DL nº 37/66, por meio da mera reprodução de hipóteses de obrigação, infração ou penalidade previstas em outras leis, burlando o escopo restritivo do artigo 94.

Esse dispositivo, apesar de pouco estudado, é importantíssimo para a delimitação do alcance desse regime infracional. Para bem compreendê-lo, entretanto, devemos esclarecer o que são *regulamentos e atos administrativos complementares* a que ele se refere.

A expedição de regulamentos é uma função normatizadora atípica da administração pública, a quem cabe primordialmente o fiel cumprimento das leis, como forma de evitar que o Parlamento tenha que se ocupar de minúcias técnicas e operacionais relacionadas à execução das leis, dispensando a edição de uma legislação excessivamente complexa e extensa.

O próprio DL nº 37/66 foi um texto legal criado para ser complementado por regulamento, *ex vi* do seu art. 176, que estabelece a obrigação do Executivo regulamentar suas disposições. Ressalte-se que esses regulamentos têm **natureza executiva**, como esclarecido na exposição de motivos do DL nº 37/66, *verbis*: "*A exemplo de Códigos Aduaneiros modernos, o projeto dispõe tão somente sobre matéria de natureza substantiva, deixando-se aos regulamentos toda a matéria de procedimento, a fim de que se mantenham sempre atuais os métodos e sistemas de trabalho*".

Isso já indica que os regulamentos, em matéria aduaneira, não são instrumentos para a criação de novas infrações ou obrigações. Mormente em matéria infracional, o artigo 34, IV, do DL nº 37/66 dispõe que o regulamento versará apenas sobre "**apuração de infrações por descumprimento de medidas de controle estabelecidas pela legislação aduaneira**".

Por fim, os *atos administrativos complementares* serão atos inferiores aos regulamentos, por parte de órgãos da administração pública envolvidos com a atividade de controle aduaneiro, tais como portarias, instruções normativas e outros, e que se sujeitam a restrições ainda maiores de conteúdo do que os regulamentos executivos.

Assim, tomando-se a regra básica da hermenêutica e que as palavras idênticas utilizadas em um mesmo diploma normativo *possuem um mesmo sentido*, que ganhou foros de legislação, com o artigo 11, II, "b", da LC nº 95/98, e considerando que o termo "infração" é definido no próprio texto legal, nos parece seguro concluir que, *a priori*, sempre que o DL nº 37/66 utilizar a expressão, ele se refere à definição do artigo 94, contemplando o descumprimento de obrigações estabelecidas **naquele decreto-lei**.

As considerações acima permitem concluir que a despeito da jurisprudência do Carf, da doutrina e da Receita Federal maciçamente acatarem a **aplicabilidade direta** do DL nº 37/66 à infração de interposição fraudulenta, **não parece haver fundamento jurídico no direito material para tanto!**



O DL nº 1.455/76, em seus artigos 23 e 24, relaciona diversas infrações já existentes no âmbito do DL nº 37/66 (nos seus artigos 104 e 105), buscando, com isso, submetê-las a um rito procedimental mais moderno (como explicado em sua exposição de motivos), e não aumentar o alcance do DL nº 37/66, *tanto que optou pela técnica de remissão legislativa para definir as infrações*. Caso o legislador pretendesse incluir a infração de interposição fraudulenta no DL nº 37/66, ele poderia ter feito como com a MP nº 38/02 e o artigo 105, XVII, não convertida em lei (mas editada no mesmo exercício em que a Lei nº 10.637/02, que optou por incluir o inciso V no artigo 23, do DL nº 1.455/76, diretamente).

Esse DL nº 1.455/76, ao ser criado, estabeleceu um novo regime jurídico procedimental tratar mercadorias objeto de perdimento pelas infrações do artigo 104 e 105 do DL nº 37/66, e não criou ou ampliou as infrações existentes. ***Ela não tem, nesse aspecto, caráter de decreto regulamentar ou de ato administrativo complementar, em relação ao DL nº 37/66***, pois não dispõe sobre "apuração de infrações por descumprimento de medidas de controle estabelecidas pela legislação aduaneira".

***Mas como, a despeito da clareza das conclusões acima, se normalizou essa aplicação do DL nº 37/66 à infrações externas ao seu texto?***

Suspeitamos que a origem desse equívoco reside na edição do Decreto nº 91.030/85, o primeiro *Regulamento Aduaneiro*, que teve a finalidade de consolidar as normas aduaneiras e regulamentar procedimentalmente o DL nº 37/66 [\[4\]](#).

Nessa consolidação, mais precisamente no seu artigo 499, que consolidou o artigo 94 do DL nº 37/66, ***o Poder Executivo promoveu uma alteração redacional que, a despeito de parecer trivial, vai futuramente desaguar na problemática ora endereçada:***

*Art. 499. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, **de norma estabelecida ou disciplinada neste Regulamento** ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-lei nº 37/66, art. 94).*

Fosse o RA/85 um Decreto estritamente regulamentar, isto é, sem inovar no direito material normatizado em seu bojo, a alteração acima não teria o condão de aumentar o alcance do artigo 94 do DL nº 37/66. Entretanto, em razão da sua *função consolidadora*, ele trouxe para o seu bojo infrações que não constavam originalmente no DL nº 37/66, a exemplo do seu artigo 516, 519 e 520, submetendo-as ao seu regime infracional originalmente delimitado pelo artigo 94, *o que evidencia uma alteração do alcance normativo do texto consolidado*.

Essa alteração redacional foi mantida nos Regulamentos posteriores (*e.g.* artigo 602 do RA/2002), e o RA/2002 consolidou em seu bojo, no artigo 618, XXII, a figura da interposição fraudulenta, recém-criada pela MP 66/02, "atraindo" a aplicação das disposições infracionais do DL nº 37/66 a novel infração, que fora inserida em diploma normativo distinto, *pelo fato de estar prevista também no regulamento*.



Não obstante os méritos da consolidação normativa, a sua característica principal, conforme estabelecido tanto no artigo 13, §§ 1º e 2º, da LC nº 95/98, **é a ausência de modificação do alcance dos dispositivos consolidados, preservando-se o seu conteúdo normativo original, mesmo diante de alterações redacionais** — o que não se deu no presente caso.

Em razão do que foi dito, parece-nos *insofismável* a premissa assumida pela 3ª CSRF no acórdão nº 9303-007.667, cujo rigor exige que seja objeto de maiores reflexões no âmbito daquele órgão de julgamento.

Apesar da concordância *in totum* com a premissa posta, *data vênia* divergimos o conselheiro Jorge Freire quanto às conclusões do raciocínio. Diante do reconhecimento de uma lacuna de regulamentação da decadência em relação à infração de interposição fraudulenta, recorreu-se, por analogia, ao CTN, cuja aplicabilidade é restrita aos créditos tributários [5]. **Não há qualquer regra que determine uma aplicação direta do CTN a créditos não tributários.**

*Entendemos que houve um equívoco na colmatação dessa lacuna, tendo em vista a existência de uma regra geral para o prazo decadencial* (REsp nº 1.115.078/RS, repetitivo) **de exercício da ação punitiva da Administração Pública Federal, no exercício do poder de polícia** (no presente caso, aduaneira), estabelecida no artigo 1º da Lei nº 9.873/99. Por se tratar de regra geral, em havendo lacuna de uma regulação específica, como no presente caso, dever-se-ia aplicar a sua disposição até que sobrevenha uma regra específica para o caso.

O referido artigo dispõe que o prazo para o exercício da ação punitiva se extingue em cinco anos " **contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado**", que deveria ter sido a regra observada na resolução do caso analisado no acórdão nº 9303-007.667.

Eis que nossa análise chega a uma conclusão inusitada:

1) a relatora, em nosso entender, equivoca-se quanto às premissas jurídicas adotadas em seu voto (de resto, alinhadas à jurisprudência do Carf), mas como — por coincidência — os marcos temporais do artigo 139 do DL nº 37/66 e do artigo 1º da Lei nº 9.873/99 são os mesmos, *a sua conclusão é correta*. Isso não permite, todavia, concluir por uma fungibilidade na aplicação de uma ou de outra regra.

2) por outro lado, o redator designado estabelece uma premissa que demonstramos ser rigorosamente correta, trazendo rico contributo à análise dos regimes infracionais aduaneiros. Entretanto, em nossa opinião, equivoca-se ao colmatar a lacuna de regulação por meio de recurso ao CTN, preterindo a aplicação do artigo 1º da Lei nº 9.873/99, que estabelece regra geral para a decadência da pretensão punitiva da administração pública federal, *chegando a uma conclusão questionável, a despeito do ponto de partida apropriado*.



Como se vê, os regimes infracionais em matéria aduaneira comportam novas reflexões, frente à premissa adotada pela 3ª CSRF no acórdão analisado, para que se estabeleçam critérios rigorosos de decidibilidade nos ulteriores casos a serem julgados pelo Carf, colocando cada coisa no seu lugar, e não tudo como "farinha do mesmo saco".

[1] FERRAZ JR. Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*. 6ª ed., p.112-113.

[2] Por todos, v. [ConJur – Morte e vida da autonomia do regime jurídico aduaneiro](#), de Diego Diniz Ribeiro.

[3] Redator Desig. Cons. Jorge Freire, j. 21/11/2018.

[4] FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*, p. 21; FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*, p.79.

[5] Os *créditos tributários* serão compostos exclusivamente por: *i*) tributos decorrentes da ocorrência do fato gerador, conforme definição do art. 3º do CTN; *ii*) penalidade pecuniária decorrente do não pagamento ou pagamento a menor dos tributos; *iii*) penalidade pecuniária decorrente do não cumprimento de obrigações acessórias; e *iv*) juros de mora e correção monetária sobre os créditos mencionados nos três itens anteriores. Todo o restante tem natureza de crédito não tributário.

## Meta Fields