

DIOGO BIANCHI FAZOLO

DIOGO BIANCHI FAZOLO

INFRAÇÕES ADUANEIRAS

À LUZ DO DIREITO ADUANEIRO INTERNACIONAL

INFRAÇÕES ADUANEIRAS
À LUZ DO DIREITO ADUANEIRO INTERNACIONAL

Prólogo de **Ricardo Xavier Basaldúa**
Prefácio de **Rosaldo Trevisan**



Caput Libris
EDITORA

CC BY-NC-ND 4.0

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0
International

**INFRAÇÕES
ADUANEIRAS
À LUZ DO DIREITO
ADUANEIRO
INTERNACIONAL**

DIOGO BIANCHI FAZOLO

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília.

Especialista em Direito Aduaneiro pela Unicuritiba.

Professor de Direito Aduaneiro na *Maritime Law Academy*.

Membro da Comissão de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário da OAB/PR. Membro do grupo de pesquisa Perspectivas e Desafios do Direito Aduaneiro do Brasil (UCB/DF). Advogado.

INFRAÇÕES ADUANEIRAS À LUZ DO DIREITO ADUANEIRO INTERNACIONAL

2024



Caput Libris
EDITORA



NSM Editora

© Diogo Bianchi Fazolo
Todos os direitos desta edição reservados.



Caput Libris
EDITORA

Caput Libris Editora

Rua Comendador Antônio Domingues de Barros, 320 – Sobrado 1 – Bacacheri
CEP 82520-670 – Curitiba / PR



NSM Editora e Livraria Ltda.

Rua Correia Salgado, 591 – Ipiranga

CEP 04211-020 – São Paulo / SP

WhatsApp (11) 93385-4451

www.nsmeditora.com.br

e-mail: nsmeditora@gmail.com

Diretor editorial: Nelson Mitsuhashi

Revisão: Carolina Mihoko Massanhi

Capa: Mônica Landi Colobone

Impressão e acabamento: Edições Loyola

É proibida a reprodução total ou parcial, por quaisquer meios ou processos, sem a autorização por escrito da editora.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

FAZOLO, Diogo Bianchi

F297i Infrações aduaneiras à luz do direito aduaneiro internacional.
São Paulo, SP: Caput Libris Editora / NSM Editora, 2024.

304 p. ; 16 x 23 cm.

ISBN 978-65-980369-3-5

1. Direito Aduaneiro 2. Direito Aduaneiro
Internacional 3. Infração Aduaneira 4. Tratado
Aduaneiro 5. Legislação 6. Brasil
I. Diogo Bianchi Fazolo II. Caput Libris III. NSM
IV. Título.

CDU 339.543.31

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito Aduaneiro: Brasil
2. Direito Aduaneiro Internacional: Brasil
3. Infração Aduaneira: Brasil
4. Tratado Aduaneiro: Brasil
5. Legislação: Brasil

Agradecimentos

Este livro tem sua origem em uma dissertação de mestrado em Direito defendida na Universidade Católica de Brasília (UCB) no ano de 2023, sob a coordenação do professor Dr. Maurício Dalri Timm do Valle, a quem devo registrar minha gratidão pelos inúmeros incentivos acadêmicos ao longo dos últimos dez anos. Essa jornada teve início durante uma especialização em Direito Aduaneiro em Curitiba, na qual o professor não apenas lecionava, mas também coordenava ao lado do professor Dr. Rosaldo Trevisan. Ao longo desse período, houve a colaboração na publicação de artigos científicos, a oportunidade de ministrar disciplinas nessa mesma especialização e, posteriormente, o estímulo para seguir a trajetória no mestrado.

Foi durante essa especialização em Direito Aduaneiro que conheci e tive as primeiras aulas com o professor Dr. Rosaldo Trevisan, outro grande incentivador de minha vida acadêmica, a quem preciso agradecer pela confiança demonstrada ao longo de todos esses anos, mas sobretudo pela paciência ante todas as ideias aventadas durante o mestrado, inclusive as impossíveis, como a de analisar todas as hipóteses infracionais individualmente, para ficar em apenas um exemplo. O livro que agora se publica somente existe graças às suas orientações.

Ainda em Curitiba tive a felicidade de ser aluno do professor Dr. Ricardo Xavier Basaldúa, a quem devo agradecer pela paciência com aquele jovem aluno. Além das muitas lições aprendidas, foram incontáveis horas de companhia que suas obras proporcionaram, bem como por ter cedido seu tempo e participado como examinador externo na banca de defesa da dissertação.

Também registro minha gratidão ao Dr. Andrés Rohde Ponce, presidente da Academia Internacional de Direito Aduaneiro (International Customs Law Academy – ICLA), e ao Dr. Juan Patrício Cotter pela participação na banca de defesa da dissertação.

Agradeço aos professores do programa de pós-graduação em Direito da Universidade Católica de Brasília, especialmente aos doutores Cleucio Santos Nunes e Deo Campos, com os quais tive a oportunidade de aprender e conviver ao longo desses dois anos e que enriqueceram este livro com as lições aprendidas em suas disciplinas.

Aos colegas de mestrado, pela amizade construída ao longo dessa jornada, meu agradecimento pelas trocas de opiniões e incentivos constantes, con-

tribuindo para uma vida acadêmica ainda mais enriquecedora, especialmente aos aduaneiros Dihego Antônio Santana de Oliveira, Bruno Eduardo Budal Lobo e Raquel Segalla Reis.

Também agradeço à biblioteca do Senado Federal pela rápida digitalização e posterior compartilhamento do raríssimo *Código das Alfândegas*, de Luiz Ferreira de Araujo e Silva, livro a que não teria acesso de outra forma.

Ao Dr. Gustavo Britta Scandelari pelo acesso ao *Guia Aduaneiro*, de Euclides Marinho Aranha, possivelmente uma das obras mais raras aqui citadas.

Agradeço, por fim, a Pedro e Miréia, pelo apoio e suporte.

Lista de siglas

AFC – Acordo sobre a Facilitação do Comércio
Aladi – Associação Latino-Americana de Integração
Apec – *Asia Pacific Economic Cooperation*
art. – Artigo
Atec – Acordo de Comércio e Cooperação Econômica entre o Governo da República Federal do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América
AVA – Acordo de Valoração Aduaneira
BIICL – *British Institute of International and Comparative Law*
CAM – Código Aduaneiro do Mercosul
Carou – Código Aduaneiro da República Oriental do Uruguai
CAU – Código Aduaneiro da União (Europeia)
CCI – Câmara do Comércio Internacional
CISG – Convenção das Nações Unidas sobre Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias
CP – Código Penal
CQR – Convenção de Quioto Revisada
CR/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CVDT – Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados
DL n. 1.455/1976 – Decreto-lei n. 1.455/1976
DL n. 37/1966 – Decreto-lei n. 37/1966
FATF – *Financial Action Task Force*
Gafi – Grupo de Ação Financeira Internacional
GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade* (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio)
GFI – *Global Financial Integrity*
IFF – *Illicit Financial Flows*
IN – Instrução Normativa
ITC – *International Trade Center*
LOA – Lei Orgânica das Aduanas (da Venezuela)
MDIC – Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
Mercosul – Mercado Comum do Sul
NCBAF – *Non-Conviction Based Asset Forfeiture*
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMA – Organização Mundial das Aduanas

OMC – Organização Mundial do Comércio

ONU – Organização das Nações Unidas

ONUDC – Gabinete das Nações Unidas contra a Droga e o Crime

RA – Regulamento Aduaneiro

RA/1985 – Regulamento Aduaneiro de 1985 (Decreto n. 91.030/1985)

RA/2002 – Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto n. 4.543/2002)

RA/2009 – Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto n. 6.759/2009)

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UN/CEFACT – *United Nations Centre for Trade Facilitation and Electronic Business*

Uncac – Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção

Unctad – Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento

Sumário

Agradecimentos	5
Lista de siglas	7
Prólogo	13
Prefácio	15
Introdução	17

Capítulo 1

O Caminho das Pedras

1.1. A aduana	22
1.1.1. Etimologia	22
1.1.2. Uma definição concisa de aduana.....	26
1.1.3. Novos paradigmas para a aduana do século XXI.....	30
1.2. O Direito Aduaneiro	37
1.3. Proposta de classificação da dogmática aduaneira nacional.....	46
1.4. Algumas considerações sobre os glossários utilizados.....	52
1.5. Mercadoria.....	54
1.6. Território aduaneiro	65
1.7. Importação e exportação	69
1.8. Os sujeitos da relação jurídica aduaneira.....	74
1.8.1. Importadores/exportadores.....	76
1.8.2. Despachantes aduaneiros.....	78
1.8.3. Transportadores.....	82
1.8.4. Depositários.....	84
1.8.5. Correios e empresas de <i>courier</i>	86
1.8.6. Agentes de carga	90
1.8.7. O operador econômico autorizado.....	91
1.9. As restrições não tarifárias	93

Capítulo 2

Elementos de Direito Aduaneiro Internacional

2.1. Em busca de uma definição	102
--------------------------------------	-----

2.2. A influência da <i>soft law</i> em matéria aduaneira.....	106
2.3. Tratados aduaneiros no âmbito da Organização Mundial do Comércio	111
2.3.1. GATT e os princípios da proporcionalidade e da transparência	113
2.3.2. Acordo sobre a Facilitação do Comércio.....	117
2.3.2.1. O procedimento de recurso ou revisão	119
2.3.2.2. Disciplinas sobre penalidades aduaneiras	123
2.3.2.3. Retenção, apreensão e liberação de mercadorias	132
2.4. Tratados aduaneiros no âmbito da Organização Mundial das Aduanas	133
2.4.1. Convenção de Quioto Revisada	135
2.4.1.1. O controle aduaneiro	136
2.4.1.2. As infrações aduaneiras no Anexo Específico H	141
2.4.1.3. A retenção e a apreensão de mercadorias e dos meios de transporte	145
2.4.1.4. A recomendação de se evitar a custódia prolongada das mercadorias e dos meios de transporte	150
2.4.1.5. A liberação mediante garantia	153
2.4.1.6. Resolução administrativa de uma infração aduaneira.....	155
2.4.1.7. Destinação de mercadorias.....	158
2.4.1.8. Força maior	158
2.4.1.9. Recursos em matéria aduaneira	159
2.5. Acordos bilaterais	164
2.5.1. O Acordo de Comércio e Cooperação Econômica entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América (Atec) e seu Protocolo	166
2.5.1.1. As infrações aduaneiras no Protocolo ao Atec.....	169
2.6. Outros organismos internacionais relevantes e dois temas influentes.....	176
2.6.1. <i>Illicit Financial Flows (IFF) via Trade Mis-Invoicing</i>	177
2.6.2. <i>Non-Conviction Based Asset Forfeiture (NCBAF)</i>	181

Capítulo 3

As Infrações Aduaneiras sob Lentes Internacionais

3.1. Algumas classificações para as infrações aduaneiras	191
3.2. As infrações aduaneiras e suas respectivas sanções no âmbito regional do Mercosul.....	192

3.2.1. As peculiaridades da repressão aduaneira do Brasil.....	194
3.2.1.1. O Decreto-lei n. 37/1966 e o abandono da legalidade	197
3.2.1.2. O dano ao Erário no Decreto-lei n. 1.455/1976	203
3.2.1.3. O art. 237 da Constituição da República de 1988.....	207
3.2.2. As infrações aduaneiras na Argentina	212
3.2.3. As infrações aduaneiras no Paraguai	216
3.2.4. As infrações aduaneiras no Uruguai	218
3.2.5. As infrações aduaneiras na Venezuela	222
3.3. As infrações aduaneiras e suas respectivas sanções na União Europeia	224
3.4. A necessidade de uma definição de sanção aduaneira	229
3.4.1. Para a qualificar como aduaneira	234
3.4.2. E indicar o bem jurídico tutelado.....	236
3.5. A responsabilidade aduaneira	239
3.5.1. A influência da doutrina tradicional francesa a respeito da responsabilidade aduaneira: uma velha discussão	243
3.5.2. A responsabilidade subjetiva em matéria infracional aduaneira	248

Conclusões

1. Um caminho seguro: o Direito Aduaneiro.....	255
2. Proposta de classificação da doutrina aduaneira nacional.....	256
3. Algumas definições básicas e outras definições necessárias para o estudo das infrações aduaneiras	257
4. O Direito Aduaneiro Internacional	258
5. Os tratados aduaneiros com aplicação no direito aduaneiro de caráter sancionador	259
6. Normas aduaneiras internacionais com influência no direito aduaneiro de caráter sancionador	260
7. A amplitude da definição de infração aduaneira	261
8. Problemas relevantes da legislação aduaneira do Brasil	262
9. As definições de sanção aduaneira	262
10. A responsabilidade aduaneira	264
11. Recomendações e perspectivas.....	265
Referências	267

Prólogo

La presente obra de Diogo Bianchi Fazolo se origina básicamente en su disertación de maestría, la que fuera defendida el 27 de junio de 2023 en la Universidad Católica de Brasilia, con solvencia y brillantez, por el maestrando ante los miembros examinadores de la banca conformada a ese fin y que tuvo el honor de integrar.

Por lo tanto, ya entonces tuve la ocasión de conocer el importante y profundo trabajo de investigación realizado por el autor.

Se trata de una obra extensa, sistemática, que parte del análisis de los necesarios conocimientos de Derecho Aduanero, para adentrarse seguidamente en uno de sus aspectos más complejos e intrincados, como lo es la normativa que corresponde al derecho aduanero penal.

A esta primera dificultad encarada se suma el hecho de que el autor aborda su proyección y dimensión internacional.

Como es sabido, los intentos de armonización y uniformización de los ilícitos aduaneros, tanto en el plano internacional como en el ámbito regional, hasta el presente no han sido satisfactorios.

Así, la Organización Mundial de Aduanas se ocupó tímidamente de la materia penal aduanera en la Convención para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (denominada usualmente Convenio de Kyoto, atendiendo al lugar en el que el Consejo de Cooperación Aduanera lo aprobó en 1973), en su anexo H.2. Hoy en día, en el Convenio de Kyoto revisado en 1999 es el Anexo específico H, Capítulo 1 (“Infracciones aduaneras”), que reproduce el anterior. Se contemplan únicamente en esa acotada normativa ciertos principios elementales, así como las condiciones en las cuales las autoridades aduaneras investigan y comprueban los ilícitos aduaneros. La definición que se brinda de infracción es sumamente lata, por lo que no logra la precisión necesaria en un tema que, por su naturaleza penal, lo requiere.

En el ámbito de la Unión Europea, el Código Aduanero de la Unión aprobado en el año 2013 no se inmiscuye en la materia penal, siguiendo el criterio restrictivo de los códigos comunitarios de 1992 y 2008, que lo precedieron. Lo mismo ocurre en el Mercosur, tanto en el proyecto de Código Aduanero del Mercosur de 1994 como en el aprobado por Decisión n. 27 del Consejo del Mercado Común en la Reunión celebrada en la provincia de San Juan (Argentina) en el año 2010. Esta situación derivada de un distinto tratamiento punitivo

vo trae aparejado, por ejemplo, para los 27 países que integran la Unión Europea hoy en día, el riesgo de que se aliente, al tiempo de elegir un puerto de entrada para las mercaderías que pretenden importarse, un desvío de comercio a favor de los países que tengan una normativa nacional más benévola respecto a las penas aplicables para los ilícitos aduaneros.

Estos riesgos puntuales señalados, así como en definitiva los principios de la seguridad jurídica y de transparencia en la materia que está en juego, llevan a concluir que se halla pendiente, tanto a nivel regional como internacional, una uniformización o al menos una armonización en la materia.

Resulta de todo ello la indiscutible oportunidad de una obra como la ahora considerada, que contempla y analiza con método y profundidad a las infracciones aduaneras en el ámbito internacional. Esta perspectiva, que conlleva un indispensable enfoque de derecho comparado, constituye también un elemento valioso al tiempo de considerar y ponderar la regulación nacional vigente y posibilitar la necesidad o la conveniencia de introducir de mejoras en el sistema normativo existente en la materia. En este sentido, se advierte que en el Brasil la elaboración de un verdadero Código Aduanero, con su necesaria completitud y coherencia, es una tarea pendiente, tal como lo viene señalado su doctrina más destacada.

La obra que se prologa adquiere singular importancia cuando se advierte el desarrollo sistemático realizado por el autor, se sustenta en la importante bibliografía utilizada, que no se circunscribe a la bibliografía de origen nativo, sino que incluye numerosas obras consultadas tanto extranjeras como elaboradas en el ámbito internacional.

A modo de conclusión, cabe afirmar que obras como la presente contribuyen a enriquecer la doctrina aduanera en un campo poco explorado, por lo que podemos augurarle una muy buena acogida entre los juristas y los estudiosos de esta materia.

Ricardo Xavier Basaldúa

Prefácio

É com satisfação que aceito o convite para prefaciá-la obra de Diogo Bianchi Fazolo, que tem origem em sua dissertação de mestrado, defendida na Universidade Católica de Brasília (UCB), instituição que vem se firmando como um dos alicerces na construção acadêmica do Direito Aduaneiro no Brasil.

Acompanho a evolução acadêmica do Diogo desde a década passada, quando se destacou entre os alunos na pós-graduação em Direito Aduaneiro em Curitiba, e, por isso, não hesitei em orientar seus estudos de mestrado.

Orientar o trabalho que originou a obra aqui prefaciada foi, assim, tarefa prazerosa, tendo em conta a já conhecida dedicação e capacidade de pesquisa do orientando e o tema eleito, que combina a questão aduaneira mais importante em debate, hoje, no Brasil – sobre infrações e penalidades – e o crescente desenvolvimento da sua disciplina internacional.

O “caminho das pedras” apontado no início do estudo permite ao leitor situar-se no universo aduaneiro, apresentando aspectos referentes à evolução da Aduana e da terminologia aduaneira. O correto uso do linguajar aduaneiro é ferramenta indispensável à compreensão do conteúdo específico tratado pelo Direito Aduaneiro, e permite que o leitor siga de forma segura aos demais capítulos do estudo.

Desde o século passado, é igualmente importante compreender a evolução da regulação internacional do comércio, o que se explora no Capítulo 3 da obra, com foco no tema-mestre eleito, relativo a infrações e penalidades aduaneiras, que era originalmente disciplinado de forma tímida no GATT, mas que recebeu importantes aportes normativos uniformizadores internacionais em tratados recentes, como a Convenção de Quioto Revisada, da Organização Mundial das Aduanas, e o Acordo sobre a Facilitação do Comércio, da Organização Mundial do Comércio.

A partir dos elementos analisados na busca conceitual, histórica e internacional, a pesquisa segue a seu ponto central, delimitando a construção do corpo de infrações e penalidades no Brasil, país em que a evolução legislativa foi pouco coordenada e sistêmica, traçando-se paralelo com os arcabouços normativos dos vizinhos Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela, e com disposições regionais da União Europeia, afunilando o debate na definição de sanção aduaneira e na atribuição das responsabilidades pelas infrações aduaneiras, à luz do Direito Aduaneiro Internacional.

Com fundamento em substancial bibliografia sobre a temática aduaneira, nacional e internacional, o estudo representa um marco na produção científica nacional relativa a infrações e penalidades aduaneiras, trazendo à baila a disciplina internacional, e certamente contribuirá para outras análises jurídicas relevantes, dentro da dialética peculiar ao pensamento jurídico moderno.

Cabe, derradeiramente, uma confissão. O resultado da pesquisa realizada por Diogo ao longo do mestrado não se resume a este estudo. Por integral culpa do orientador, para não prejudicar o bom término e as dimensões usuais de uma dissertação de mestrado, a análise pormenorizada das penalidades aduaneiras brasileiras em espécie, que tive a oportunidade de observar já em estágio intermediário, acabou reservada a publicação futura, que esperamos que se realize em breve.

Durante as conversas, ao longo das disciplinas, dos grupos de pesquisa e das sessões de orientação, ficou assentado que o estudo mereceria a análise e a contribuição de alguns dos principais autores mundiais de Direito Aduaneiro, o que se concretizou em junho de 2023, quando a dissertação de Diogo foi aprovada com recomendação de publicação pela banca examinadora composta pelos professores doutores Maurício Dalri Timm do Valle (UCB), Ricardo Xavier Basaldúa (Argentina), Juan Patricio Cotter (Argentina) e Andrés Rohde Ponce (México – Presidente da Academia Internacional de Direito Aduaneiro).

Desejo que este livro, que coroa o voo solo de Diogo no meio acadêmico e brinda o Direito Aduaneiro brasileiro com análise derivada da riqueza de relevante bibliografia internacional e de obras históricas brasileiras (algumas que este prefaciador, em uma segunda confissão, admite que desconhecia!), alimente a pesquisa científica em Direito Aduaneiro no Brasil, que já dá provas que não só cresce em quantidade, mas também em qualidade.

Curitiba, janeiro de 2024.

Rosaldo Trevisan

Introdução

A velocidade do comércio internacional gera uma pressão para que a transposição fronteiriça seja realizada rapidamente, de tal modo que a facilitação comercial e a harmonização das normas aduaneiras de diversos países estejam na agenda internacional.

Por consequência, as aduanas são fortemente influenciadas por organismos internacionais e se encontra numa encruzilhada: conciliar os interesses do comércio internacional por trocas cada vez mais rápidas e a preservação de bens protegidos juridicamente pelos Estados nacionais.

Existe, assim, a possibilidade de que essas normas internacionais gerem a revisão da legislação aduaneira nacional. Em outras palavras, é preciso investigar se existe um avanço dos direitos internacionais sobre os direitos nacionais.

Assim, se propõe a investigar as eventuais limitações provenientes da internacionalização do direito aduaneiro, especialmente as que afetam as infrações e as sanções aduaneiras.

Portanto, a hipótese de pesquisa a ser verificada a seguir consiste em responder se o processo de internacionalização do Direito Aduaneiro pode implicar alterações substanciais na aplicação das sanções aduaneiras decorrentes de violações da legislação aduaneira nacional.

Especificamente, existem três objetivos principais, quais sejam: (a) descrição da metodologia para o estudo de infrações e sanções aduaneiras; (b) análise das normas internacionais que afetem as infrações e as penalidades aduaneiras; e (c) confrontação dessas normas com a dogmática aduaneira em busca de possíveis definições relevantes para a matéria aduaneira sancionatória.

O primeiro passo consiste na definição dos conceitos básicos da disciplina jurídica que se ocupa do tráfego internacional de mercadoria: importação/exportação, mercadoria, território aduaneiro e controle aduaneiro.

Logo, a descrição e o estudo desses conceitos básicos serão realizados numa perspectiva de Direito Aduaneiro em capítulo inicial, o qual também contém uma descrição dos sujeitos da relação jurídica aduaneira e de definições necessárias, como as de mercadoria proibida, importações irregulares e clandestinas e restrições não tarifárias.

Após, se propõe uma definição de Direito Aduaneiro Internacional e se identificam e investigam as normas internacionais que possam afetar as infrações aduaneiras e suas respectivas sanções. Portanto, se pretende observar a

internacionalização do Direito Aduaneiro, com especial ênfase às normas que afetem as infrações e as sanções aduaneiras.

Para tanto, será necessário classificar esses tratados internacionais e também expor aqueles que estão sendo incorporados no Brasil e outras normas internacionais que podem afetar as infrações e as sanções aduaneiras, mas ainda não incorporadas.

Com essa devida identificação, descrição e análise, será possível propor definições para infração aduaneira e sanção aduaneira a partir dessas mesmas normas internacionais e, quando possível, explicações contidas em documentos emitidos por organismos internacionais relevantes, sempre buscando as colocações da dogmática aduaneira.

Capítulo 1

O Caminho das Pedras

Pesquisar e escrever sobre as infrações aduaneiras previstas na legislação nacional contém alguns desafios, como os problemas de linguagem decorrentes da multiplicidade de idiomas utilizados por importadores e exportadores, o pouco rigor no uso de termos técnicos pelo legislador e a discordância entre os operadores¹.

Diante desses obstáculos, ganha relevo a indicação de um caminho para estudar as normas que regulamentam e protegem o tráfego internacional de mercadorias.

Assim, se considerarmos que o fenômeno aduaneiro se caracteriza pelo controle que a aduana exerce sobre a entrada ou a saída de uma determinada mercadoria sobre um determinado território, se mostra necessário definir o que é importação, exportação, território aduaneiro e mercadoria. Esse é o caminho para estudar as normas que regulam a atividade aduaneira pela entrada e saída de mercadorias do território aduaneiro do país.

Resulta em tarefa hercúlea interpretar e descrever os enunciados prescritivos em matéria aduaneira se não estamos de acordo, desde o início, com uma linguagem inequívoca (ou mais precisa) quanto ao significado desses elementos básicos.

Dito isso e ciente das dificuldades a serem enfrentadas, verifica-se que definir² o que seja a aduana e identificar suas funções se trata de um primeiro passo para a proposta de estudar as infrações e as penalidades aduaneiras,

¹ TREVISAN, Rosaldo; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A “Babel” na tributação do comércio exterior: por um glossário aduaneiro. *Novos Estudos Jurídicos*, v. 23, n. 2, 2018, p. 608.

² “Operação mediante a qual se descreve, se especifica, se aclara ou estabelece o significado de uma expressão linguística” (ATIENZA, Manuel. *El sentido del Derecho*. Barcelona: Editorial Ariel, 2017, p. 50). Com a ressalva de que o próprio termo definição é controverso e que interpretação e definição são espécies de um único gênero e podem se referir a mesma atividade (GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo*. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 201-210). No mesmo sentido: “Lembrando que o próprio tema ‘definição’ é razoavelmente complexo, a ponto de Leonidas Hegenberg dedicar-lhe uma obra específica e Irving Copi ter dedicado todo um capítulo” (VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 13).

posto que a ideia aqui é a substituição de conceitos mais ou menos vagos por outros mais rigorosos³.

É nesse sentido a recomendação da doutrina aduaneira. Por exemplo, Enrique C. Barreira explica que se devem determinar os conceitos de importação, exportação, território aduaneiro e mercadoria e que: “Estas disposiciones iniciales brindarán las definiciones necesarias para leer adecuadamente el fenómeno aduanero, pues ninguna disposición del ordenamiento podría comprenderse si esos conceptos no son claros”⁴.

Portanto, ainda conforme as lições de Barreira, se entende como conveniente que se expliquem esses conceitos básicos desde o começo do trabalho, especialmente: a) o âmbito de aplicação da lei; a definição de território aduaneiro e dos espaços que não se incluem nele; zona primária e zona secundária aduaneira, zonas de vigilância especiais; b) definição precisa dos conceitos de importação e exportação; e c) definição de mercadoria e seus atributos (classificação fiscal e regras de origem)⁵.

Outros estudiosos da área aduaneira também alertaram que esse método facilita a compreensão das infrações aduaneiras, como fez Ricardo Xavier Basaldúa⁶:

La metodología adoptada facilita la comprensión de los análisis referidos a las infracciones. En efecto, al iniciar la obra con el previo esclarecimiento de los conceptos fundamentales propios del Derecho Aduanero, se brinda una herramienta indispensable para una buena exégesis de las normas que han de considerarse.

Vale mencionar, ainda, que Juan Patricio Cotter adota esse mesmo caminho em sua obra sobre o tema, analisando os conceitos fundamentais de território, mercadoria e importação/exportação⁷, antes de se dedicar ao estudo das infrações em espécie.

³ ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. Buenos Aires: Astrea, 2012, p. 11.

⁴ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 86.

⁵ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 114.

⁶ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Prólogo. In: COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.

⁷ COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 29-51. São os mesmos elementos básicos analisados por: BORINSKI, Mariano Hernán; TURANO, Pablo Nicolás. *El delito de contrabando*. Santa Fé: Rubinzal Culzoni, 2017, p. 53-69; RAFART, Juan Carlos Bonzón. *Derecho penal aduanero*. Buenos Aires: Erreius, 2022, p. 31-40; VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. *Derecho penal aduanero*. Buenos Aires: Didot, 2018, p. 45-79.

Deve-se alertar que a expressão “conceito fundamental do Direito Aduaneiro” está sendo utilizada no mesmo sentido dos termos “elementos básicos aduaneiros” ou “elementos fundamentais”⁸.

Nesse sentido, afirma Rosaldo Trevisan que⁹:

A uniformização e a consolidação da terminologia técnica aduaneira, no entanto, sempre foi e sempre será um dos principais instrumentos para que se possa, antes de debater um tema aduaneiro, chegar-se a um acordo terminológico prévio entre os interlocutores, possibilitando que todos estejam certos de estarem conversando sobre os mesmos institutos.

Aliás, Rosaldo Trevisan dedica um capítulo inteiro de sua tese, posteriormente publicada como livro, à análise desses termos básicos aduaneiros¹⁰.

Corroborando a importância dessa empreitada, Andrés Rohde Ponce também dedica muitas linhas de sua obra para explicar esses termos básicos¹¹.

Portanto, partir desses elementos básicos antes de analisar e descrever as infrações e as sanções aduaneiras é um caminho necessário e obviamente que não se trata de uma escolha do acaso, daí o título deste capítulo introdutório, referenciando, desde logo, esses aduaneiros que trilharam por pedregosos estudos antes de nós, retirando as pedras do caminho.

Naturalmente, se faz necessário apresentar a definição de Direito Aduaneiro adotada neste trabalho, já que se está propondo uma análise de seus conceitos fundamentais, o que se pretende realizar detalhadamente em tópico separado.

Adota-se uma postura otimista em relação a esses desafios iniciais, especialmente na busca por um acordo terminológico prévio para delimitar o conteúdo de alguns termos empregados posteriormente no trabalho.

Em resumo, iniciar a pesquisa pela definição do que é uma mercadoria, uma importação e um território (aduanero), assim como sobre o alcance e o significado desses conceitos básicos ou fundamentais do Direito Aduaneiro, é um caminho seguro para este trabalho.

⁸ “E a ausência de definições claras para termos básicos aduaneiros acaba por impactar substancialmente não só as transações comerciais internacionais, mas a própria interpretação de dispositivos normativos aduaneiros, por parte dos operadores e do Poder Judiciário” (TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 60).

⁹ TREVISAN, Rosaldo. “O Aduaneiro e o Tributário” em Roosevelt Baldomir Sosa. In: SARTORI, Angela *et al.* *Controvérsias Atuais do Direito Aduaneiro: homenagem ao Mestre Roosevelt Baldomir Sosa*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 38.

¹⁰ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 36-86.

¹¹ ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, t. I, p. 179-238.

E como bem adverte José Souto Maior Borges, não há estação terminal nas viagens e nos longes do pensamento, tudo é caminho¹².

1.1. A aduana

1.1.1. Etimologia

É preciso ressaltar que a aduana é uma das maneiras mais antigas de coletar dinheiro, sendo possível rastreá-la até tempos remotos em algumas regiões do mundo. A aduana existe desde tempos imemoriais e, provavelmente, também parece ter aplicado restrições e proibições à entrada ou à saída de certas mercadorias desde muito cedo¹³.

Como os impostos cobrados em aduana são, basicamente, uma forma de imposição pelo transporte de mercadoria de um local a outro, há geralmente uma transação comercial envolvida, de maneira que se sustente que a aduana é tão antiga quanto o comércio¹⁴.

¹² BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 29.

¹³ “La idea de puerta o puerto como lugar de entrada y salida, así como de pago de los tributos, está presente en la propia denominación que se les daba a muchos de esos gravámenes: ‘portorium’, ‘portus’, ‘portoria’, ‘portazgo’ y ‘puertos’. En esa época muchas mercaderías se hallaban excluidas del comercio por razones religiosas, de seguridad o de abastecimiento. Así, en la Antigüedad proliferaron las prohibiciones de exportación, por lo que ya desde sus orígenes las aduanas no se limitaron a percibir tributos” (BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes*. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1º sem. 2007, p. 39). De modo similar, especificamente sobre o *portorium* dos romanos: “O *portorium*, estabelecido durante a realeza, recahia sobre todas as mercadorias importadas com o fim commercial, quer a importação se fizesse por mar, quer pelos Alpes. A percepção dos direitos era arrendada e os arrendatários exerciam as mais odiosas exações, dificultando mesmo a circulação pelas estradas, rios e portos. Os negociantes eram obrigados a fazer declarações sobre a natureza e valor das mercadorias que importavam; mas os agentes fiscaes nem sempre se guiavam pelas notas apresentadas e abriam os volumes examinando tudo escrupulosamente. Se verificavam qualquer erro ou omissão, ainda que involuntário, todas as mercadorias importadas eram apprehendidas. Apesar disso, o contrabando era praticado em larga escala” (CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910, p. 97). “As alfândegas estão entre as mais antigas repartições fiscaes do mundo. Sua existência é registrada já, mil anos antes de Cristo, no Antigo Oriente na Grécia, onde era cobrado o teloneo imposto aduaneiro, cujo nome se estendeu ao funcionário que o cobrava” (GODOY, José Eduardo Pimentel. *Dicionário de história tributária do Brasil*. Brasília: Esaf, 2002, p. 27). Ver, ainda: BASTID, Jean; DEMUNIEUX, Jean-Pierre. *Les douanes*. Paris: PUF, 1976, p. 5; DELANDRE, M. A. *Traité pratique des douanes*. Rennes: [s.n.], 1865, t. I, p. 5; PABON, Louis. *Traité des infractions du contentieux et des tarifs des douanes*. Paris: L. Larose, 1893, p. 1.

¹⁴ “Wherever commerce subsists, customs are established. Commerce is the exportation and importation of merchandizes, with a view to the advantage of the state; customs are a certain right over this fame exportation and importation, founded also on the advantage of the state. From hence it becomes necessary, that the state should be neuter between its customs and its commerce, that neither of these two interfere with each other, and then the inhabitants enjoy a free commerce” (MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *The spirit of laws*. Edinburgh: [s.n.], 1793, v. I, p. 382).

No entanto, a sua ocorrência depende de duas condições, conforme explicação de Hironori Asakura¹⁵: a existência de comércio e a de uma autoridade pública, ou mais simplesmente um líder ou comandante (*ruler*).

Investigar a etimologia da palavra “aduana” possibilita uma interessante aproximação inicial ao tema, como já demonstrou Ricardo Xavier Basaldúa¹⁶.

No entanto, os etimologistas apontam várias origens possíveis ao vocábulo “aduana”. Grande parte das fontes consultadas para a etimologia da palavra em língua portuguesa aponta uma origem árabe¹⁷ (*adainan*, *addivan*, *addivano*, *addiúan*, *adiúan*, *addiúar*) ou persa¹⁸ (*ad-diwan*), significando casa pública, registrar (atos públicos). Para Jerónimo Cardoso, por exemplo, é sinônimo de *telonium*, o que se paga nas alfândegas e portagens, conceituando a palavra *aduen* como o estrangeiro¹⁹.

Essa ligação com o estrangeiro é abordada por F. Salles Lencastre²⁰, o qual acredita que as primeiras alfândegas em Portugal fossem também hospícios (no sentido de albergue, do latim *hospes*²¹), onde o albergueiro recolhia os mercadores de fora das cidades ou vilas e também, por vezes, arrecadava os tributos pela entrada das mercadorias²².

Essa escolha pela palavra “hospício” como o lugar onde o albergueiro recebia os mercadores é proposital e advém de antigos forais analisados pelo

“The duties of customs are much more ancient than those of excise. They seem to have been called customs, as denoting customary payments, which had been in use for time immemorial” (SMITH, Adam. *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Reino Unido: [s.n.], 1838, p. 397).

¹⁵ ASAKURA, Hironori. *World history of the customs and tariffs*. World Customs Organization, 2003, p. 11.

¹⁶ BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero: concepto e contenido*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2008, p. 19-137.

¹⁷ AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da lingua portuguesa*. Lisboa: Imprensa Nacional, 1881, v. I, p. 36; CONSTÂNCIO, Francisco Solano. *Novo dicionário crítico e etymológico da língua portuguesa*. Paris: [s.n.], 1836, p. 26; DOZY, Reinhart Pieter Anne; ENGELMANN, Willem Herman. *Glossaire des mots espagnols et portugais dérivés de l'arabe*. Paris: EJ Brill, 1869, p. 47; LEAL, Pinho; FERREIRA, Pedro Augusto. *Portugal antigo e moderno: dicionário geográfico, estatístico, chorographico, heraldico, archeologico, historico, biographico e etymologico de todas as cidades, villas e freguesias de Portugal e grande número de aldeias*. Lisboa: Mattos Moreira, 1873, p. 203; VIEIRA, Domingos. *Grande dicionario portugez*. Porto: E. Chadron e BH de Moraes, 1871, v. I, p. 172.

¹⁸ ALVES, Adalberto. *Dicionário de Arabismos da Língua Portuguesa*. Lisboa: [s.n.], 2013, p. 88.

¹⁹ CARDOSO, Jerónimo. *Dictionarium latino lusitanicum et vice versa lusitanico latinum*. Lisboa: Officina Petri Crasbeeck, 1643, p. 24 e 348.

²⁰ LENCASTRE, F. Salles. *Estudos sobre portagens e alfândegas de Portugal: século XII a XVI*. Lisboa: Imprensa Nacional, 1891, p. 1-2.

²¹ “Hospes, hospitis. Hóspede, estrangeiro, estranho. Anfitrião, aquele que dá hospedagem” (DE REZENDE, António Martinez; BIANCHET, Sandra Braga. *Dicionário do latim essencial*. Belo Horizonte: Autêntica, 2014, e-book).

²² LENCASTRE, F. Salles. *Estudos sobre portagens e alfândegas de Portugal: século XII a XVI*. Lisboa: Imprensa Nacional, 1891, p. 1.

autor que citavam expressamente a palavra *hospes*, daí a ligação com o estrangeiro, pois se trata de um de seus significados²³.

Majoritariamente, se apontam os termos “aduana” e “alfândega” como sinônimos²⁴, dando-lhes o mesmo significado: casa pública²⁵. Note-se, ainda, que o termo “alfândega” é indicado como sendo de origem árabe (*al-funduaq*, *al-fundaq*, *alfandaq*), significando, inicialmente, estalagem segura, lugar onde os comerciantes se recolhem com suas mercadorias²⁶.

Entre os autores brasileiros consultados, merece destaque a definição de alfândega de Bernardino José Borges²⁷:

Chama-se Alfândega, compreendido o edificio em que funcçiona, a administração encarregada de cobrar os direitos impostos sobre a entrada e saída das mercadorias; de velar que taes direitos não sejam por qualquer modo defraudados, e que os objectos cuja importação é prohibida não consigam obter entrada.

A palavra “alfândega” pode ser encontrada em alguns dos primeiros forais da fundação da monarquia portuguesa, escritos em latim bárbaro, por exemplo, no de Setubal (1249)²⁸. Salles Lencastre explica que forais mais antigos (como o de Cezimbra, de 1201, o de Penamacor, de 1209, e o de Villa

²³ “Estamos pois inclinados a acreditar que as primeiras alfândegas em Portugal fossem também hospícios, onde o albergueiro recolhia os mercadores de fóra das cidades ou villas, e onde o mesmo albergueiro, sendo porventura a pessoa que trouxesse arrendado o tributo de entrada das mercadorias, o cobrava, ficando com uma parte para si e outra parte para o rei ou para os senhores das terras. [...] A distincção entre *portarius* (portageiro) e *hospes* (albergueiro) faz-nos crer que o primeiro seria o exactor fiscal, e o segundo o rendeiro, ou a pessoa que trouxesse arrendado o hospício, que talvez na maior parte dos casos não passasse de um telheiro como os que encontramos nos mercados municipaes, que o povo em alguns sitios do Minho chama *alfandegas*” (LENCASTRE, F. Salles. *Estudos sobre portagens e alfândegas de Portugal: século XII a XVI*. Lisboa: Imprensa Nacional, 1891, p. 1-2).

²⁴ “Alfandega, que também se chama aduana” (ARANHA, Euclides Marinho. *Guia Aduaneiro*. 2. ed. Belém: Guajarina, 1923, p. 7); “Alfândega: também se diz aduana. É a instância de arrecadação de direitos por entrada de generos e fazendas” (SILVA, Luiz Ferreira de Araújo e. *Código das Alfândegas*. Rio de Janeiro: Typ. Commercial de F.O.Q. Regadas, 1858, p. 46); “Chama-se legislação aduaneira ou alfandegária as leis que regulam a organização e os serviços das Alfândegas” (VICTOR, Manoel. *Legislação Fiscal e Aduaneira*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1938, p. 85).

²⁵ Por todos, veja-se: PEREIRA E SOUZA, José Joaquim Caetano. *Esboço de um dicionário jurídico*. Lisboa: [s.n.], 1825, t. I.

²⁶ VITERBÓ, Joaquim de Santa Rosa de. *Elucidário das palavras, termos e frases que em Portugal antigamente se usaram e que hoje regularmente se ignoram*. Lisboa: [s.n.], 1748, t. I, p. 83.

²⁷ BORGES, Bernardino José. *O commerciante*. Bahia: Imprensa Econômica, 1875, p. 355.

²⁸ “Et nos debemus habere omnes furnos et *alfandegas* et tendas et aljazarías et balnea in Setuual: et omnes vendas extraneorum dehent vendi in nostris domibns et non in aliis” (trecho obtido de: HERCULANO, Alexandre. *Portugaliae Monumenta Historica*. Lisboa, Academia das Ciências, 1867, p. 634 – grifo nosso).

Mendo, de 1229) fazem distinção entre o *hospes* (albergueiro) e o *portarius* (portageiro)²⁹.

Em língua espanhola³⁰, aponta-se uma origem árabe (*diwan*, *divanum*, *divana*, *ad-divân*), turca (*divan*) ou persa (*devan*) para a palavra “aduana”, algumas vezes diferenciando a grafia conforme a língua de origem, mas indicando, em geral, um significado similar: conselho real, registrar atos públicos.

Merece destaque a explicação de Sebastian de Covarrubias-Horozco³¹, para quem aduana é uma casa pública onde assiste certo ministro do Rei ou do Senhor³² para cobrar os direitos que lhes pertencem sobre as mercadorias que entram ou passam por sua terra. Aponta quatro idiomas de origem para o vocábulo: o grego, do verbo *angaria*, que significa tomar o serviço; o latim, do verbo *iduar* (dividir, porque na aduana se divide a parte que cabe ao senhor feudal); o hebreu, da palavra *Adoana*, derivada do nome Adon, por ser um direito que cabe ao senhor; o árabe, da palavra *diguen*, que significa juiz apreciador, e dela teria surgido *adiguana* e aduana; ou ainda da palavra árabe *divanum*, que significa casa onde se recolhem os direitos e dela teria originado *divana* e aduna.

Em língua francesa se aponta que a palavra *douane* tem uma origem grega (*doxa*), que significa receita³³.

A título de resumo, veja-se a explicação de Ricardo Xavier Basaldúa a respeito da etimologia da palavra aduana:

A la palabra “aduana” se le atribuye un origen persa o árabe. Si bien a nosotros ha llegado a través de la lengua árabe (“*diván*”, “*adayuán*”, “*al dyuán*”, “*ad-divána*”), es probable que tenga su origen en la lengua persa. Tanto en una como en la otra, se designaba con ella al lugar en el que se reunían aquellos que llevaban los registros o libros de cuentas relativos a las mercade-

²⁹ Note-se que são curiosidades históricas e etimológicas e que não estamos sugerindo, nem implicitamente, que exista qualquer relação atual do fenômeno aduaneiro com os locais atualmente conhecidos por hospícios.

³⁰ Por exemplo: COVARRUBIAS-HOROZCO, Sebastian de. *Tesoro de lengua castellana o española*. Madrid: [s.n.], 1611, p. 16; CANES, Francisco. *Diccionario espanol latino-arabico*. Madrid: [s.n.], 1787, v. I, p. 38; ROBERTS, Edward A. *A Comprehensive Etymological Dictionary of the Spanish Language with Families of words based on Indo-european roots*. [s.l.]: Xlibris, 2014, v. I, p. 600.

³¹ COVARRUBIAS-HOROZCO, Sebastian de. *Tesoro de lengua castellana o española*. Madrid: [s.n.], 1611, p. 16.

³² Convém registrar que no sistema feudal cobravam-se os direitos quando da entrada ou passagem de cada domínio senhorial: e em proveito não do rei, mas do senhorio, considerando-se como que o preço da proteção feudal aos mercadores (LENCASTRE, F. Salles. *Estudos sobre portagens e alfândegas de Portugal: século XII a XVI*. Lisboa: Imprensa Nacional, 1891).

³³ BAQUÈS, Henri. *Les douanes françaises, essai historique*. 3. ed. Paris: Guillaumin et Cie, 1882, p. 11; DELANDRE, M. A. *Traité pratique des douanes*. Rennes: [s.n.], 1865, p. 5.

rías que ingresaban o egresaban y donde se abonaban los tributos correspondientes³⁴.

Ante todo o exposto, pode-se sustentar que uma pesquisa etimológica leva à conclusão de que a aduana era um local onde se efetuavam registros relativos a mercadorias que ingressavam ou passavam por determinado território, bem como onde podiam ser efetuados os pagamentos dos tributos devidos por tal trânsito e que eventualmente também aplicava restrições à entrada ou à saída de determinadas mercadorias.

1.1.2. Uma definição concisa de aduana

Um ponto de partida para uma proposta de definição atual de aduana é a leitura do *Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais*, organizado pela Organização Mundial das Aduanas (OMA), segundo o qual o termo “aduanas” (*customs* ou *douane* nos idiomas originários – inglês e francês) significa:

Os serviços aduaneiros responsáveis pela aplicação da legislação aduaneira e a cobrança de direitos e impostos de importação e exportação, e que são igualmente incumbidos da aplicação de leis e regulamentos outros, relativos, entre outros, à importação, trânsito aduaneiro e exportação de mercadorias³⁵.

Portanto, considera-se a aduana como os serviços aduaneiros responsáveis pela: a) aplicação da legislação aduaneira; b) cobrança de direitos e impostos de importação e exportação; e c) aplicação de leis e regulamentos relativos a importação, trânsito aduaneiro e exportação de mercadorias.

O glossário ainda especifica que o termo “aduanas” pode designar qualquer parte da administração aduaneira, um serviço ou uma seção. Trata-se de acepção ampla, portanto. Ela se refere tanto à unidade administrativa, ao local que é executado o serviço aduaneiro, quanto a outras instalações em que se executem as formalidades aduaneiras e aos serviços (aduanas) que são executados naqueles locais.

Além disso, ressalta as funções que são encomendadas à aduana, mas não traz uma definição das funções essenciais da aduana. Mas, como alerta Hector G. Vidal Albarracín, resultaria conveniente que o glossário também indicasse

³⁴ BASALDÚA, Ricardo Xavier. La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1º sem. 2007, p. 37-54.

³⁵ Tradução de Oswaldo Costa e Silva (COSTA E SILVA, Oswaldo. *Glossário de termos aduaneiros internacionais*. Brasília: LGE, 1998, p. 39). Muito embora a tradução tenha sido realizada em versão anterior do glossário, essa definição permanece a mesma. Ver, ainda: WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018.

uma definição marco sobre as funções da aduana³⁶, o que não é realizado no glossário da OMA.

Ainda no âmbito da OMA, o Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto Revisada), em seu Anexo Geral, Capítulo 2, traz a seguinte definição para a aduana: “a unidade administrativa competente para a realização das formalidades aduaneiras, assim como as instalações ou outros locais aprovados para o efeito pelas autoridades competentes”³⁷.

Entendam-se as formalidades aduaneiras como: “o conjunto das operações que devem ser executadas pelas pessoas interessadas e pelos serviços aduaneiros para cumprimento da legislação aduaneira”³⁸.

Regionalmente, o Código Aduaneiro do Mercosul (CAM) utiliza a expressão “administração aduaneira”³⁹ como o órgão nacional competente para aplicar a legislação aduaneira (art. 7º).

E o *Glossário de Termos Aduaneiros e Comércio Exterior* da Associação Latino-Americana de Integração (Aladi) define aduana como

Servicios administrativos responsables de aplicar la legislación aduanera y de recaudar los derechos e impuestos que se aplican a la importación, a la exportación, al movimiento o al almacenaje de mercancías, y encargados asimismo de la aplicación de otras leyes y reglamentos relativos a esas operaciones⁴⁰.

Vejamos agora, como a dogmática jurídica⁴¹ se posiciona sobre o assunto.

³⁶ VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. *Derecho penal aduanero*. Buenos Aires: Didot, 2018, p. 683.

³⁷ BRASIL. *Decreto n. 10.276, de 13 de março de 2020*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Decreto/D10276.htm. Acesso em: 24 ago. 2022.

³⁸ Note-se que a CQR possui uma tradução ao português da definição de legislação aduaneira, incorporando ao nosso ordenamento jurídico o conceito do glossário anteriormente citado em sua língua oficial (inglês): “o conjunto das disposições legais e regulamentares relativas à importação, exportação, movimentação ou armazenagem das mercadorias, cuja aplicação é da responsabilidade das Administrações Aduaneiras, assim como quaisquer disposições regulamentares estabelecidas pelas Administrações Aduaneiras no âmbito das suas atribuições legais” (CQR, Anexo Geral, Capítulo 2).

³⁹ A definição foi incorporada pelo Decreto n. 9.805/2019: “Administração Aduaneira: a autoridade administrativa de cada um dos países das Partes Contratantes, competente segundo suas leis e regulamentos para a aplicação da legislação aduaneira”.

⁴⁰ ALADI. *Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior*. Disponível em: <http://www2.aladi.org/nsfaladi/vbasico.nsf/1ed4a9f9b2b8176983256937003ee6b8/6b6773f4330f1ebf032574a2005ae3a-c?OpenDocument>. Acesso em: 24 ago. 2022.

⁴¹ Ao longo do trabalho, a expressão está sendo utilizada em sua acepção de estudo doutrinário de direito (GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 163-166; ATIENZA, Manuel. *El sentido del Derecho*. Barcelona: Ariel, 2012, p. 237-247). Nesse sentido: “O estudo do direito sob uma perspectiva dogmática, que podemos denominar de Dogmática Jurídica, tem por objeto o ordenamento jurídico, devendo situar-se a solução dos problemas dentro dos li-

Atualmente existe um consenso doutrinário de que a aduana se ocupa, resumidamente, de controlar os fluxos de entrada e saída de mercadorias num determinado território⁴².

Nesse sentido, veja-se a definição de Rosaldo Trevisan: “A aduana é, assim, um órgão existente em todos os países, que tem por função, basicamente, o controle da entrada e da saída de mercadorias, no âmbito de um determinado território”⁴³.

Para Ricardo Xavier Basaldúa, o controle aduaneiro se trata de uma função essencial⁴⁴ da aduana. E desse controle aduaneiro podem se inferir outras funções primordiais que são manifestações e efetivam esse controle, como classificar, valorar e determinar a origem de mercadorias⁴⁵. Existem ainda outras funções que podem ser classificadas como contingentes, como a de arrecadar tributos ou aplicar proibições⁴⁶.

mites de tal ordenamento, como uma Ciência do Direito” TREVISAN, Rosaldo. Para entender Kelsen (e os riscos do “telefone sem fio”). In: COSTA, Valterlei da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Estudios sobre a teoria pura do direito*. São Paulo: Almedina, 2023, p. 580.

⁴² Ver, entre outros: ALAIS, Horacio Felix. *Los principios del Derecho aduanero*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 26; BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 86; BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero: concepto e contenido*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2008, p. 211; COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 5; ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, t. I, p. 51; PARDO CARRERO, Germán. Razón de ser derecho aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). *El Derecho Aduanero en el siglo XXI*. Colombia: Legis, 2009, p. 80; VISMARA, Fabrizio. *Corso di diritto doganale*. Torino: G. Giappichelli, 2018, p. 281.

⁴³ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 40.

⁴⁴ “En este sentido, consideramos que la función esencial, sin cuyo ejercicio las aduanas no son tales, es el control que deben ejercer sobre las mercaderías que se importan o exportan. Se trata del control que se realiza sobre la mercadería considerada como objeto del tráfico internacional” (BASALDÚA, Ricardo Xavier. La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1º sem. 2007, p. 41).

⁴⁵ BASALDÚA, Ricardo Xavier. La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1º sem. 2007, p. 44.

⁴⁶ “Las funciones de aplicar tributos y prohibiciones a la importación y a la exportación son funciones de naturaleza aduanera y primordiales, en cuanto constituyen instrumentos básicos previstos en la legislación aduanera para su aplicación por la Aduana en las fronteras. La aplicación de tributos aduaneros y de prohibiciones a la importación y a la exportación, si bien constituyen funciones tradicionales e importantes, deben considerarse contingentes, a diferencia de la función de control, que es una función esencial de las aduanas” (BASALDÚA, Ricardo Xavier. La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1º sem. 2007, p. 54).

Essa classificação das funções da aduana em essenciais e contingentes é especialmente útil quando se pretende demonstrar que os ramos jurídicos aduaneiro e tributário não se confundem, mesmo porque a arrecadação de tributos pela aduana, ainda que seja uma função tradicional, é apenas um viés de suas atividades⁴⁷.

Convém lembrar que a arrecadação do imposto de importação sofreu um declínio acentuado ao longo do século XX, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, de modo que a função arrecadatória da aduana teve sua importância reduzida em relação ao início do século passado, como bem ressaltado no Relatório Final produzido pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda⁴⁸.

Devemos esclarecer que não se está sustentando que a função arrecadatória seja irrelevante, mas que se trata de apenas mais uma função da aduana⁴⁹.

Como exemplo de outras atividades que são exercidas pela aduana, além dessa função contingente arrecadatória, destaque-se o seguinte rol exemplificativo: a vigilância das fronteiras nacionais e aduaneiras; a individualização, a classificação e a valoração das mercadorias; a determinação de sua origem e procedência; a aplicação das proibições, econômicas e não econômicas, a importações e exportações; a aplicação dos direitos *antidumping*, compensatórios e das salvaguardas; a aplicação das isenções ao pagamento de tributos aduaneiros; e a devolução de tributos em casos de regimes de *drawback* e reembolsos⁵⁰.

⁴⁷ “O Direito Aduaneiro vai além do viés tributário, abarcando as atividades de controle e fiscalização do comércio exterior (haja ou não tributos a recolher), inclusive no que se refere às restrições não tarifárias e a direitos *antidumping*” (TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário: distinções básicas. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2008, p. 39).

⁴⁸ “Quando se proclamou a República, o imposto de importação, que àquela época figurava nos documentos oficiais com a denominação pluralística de ‘direitos de importação para consumo’, contribuía com 60% da receita geral do Império. [...] Como fonte de renda fiscal, o imposto de importação, a partir de 1940, tem trazido contingentes cada vez menores ao Tesouro Nacional, até descer ao nível atual, em que mal representa 5% da receita geral [...]” (SILVA, Benedicto. *A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia*: relatório final. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967, p. 181-195).

⁴⁹ “Although much of this role will remain the same, the responsibilities in relation to the international movement of goods have broadened, and will continue to broaden, from the traditional role of collecting duties and taxes on international trade in support of the fiscus, to include executing controls and other activities that serve a wider set of government objectives” (WCO. *Customs in the 21st Century: Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security*. Disponível em: http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/customs-in-the-21st-century/annexes/annex_ii_en.pdf?la=en. Acesso em: 30 ago. 2022).

⁵⁰ BASALDÚA, Ricardo Xavier. La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1º sem. 2007, p. 54.

Ante todo o exposto, a conclusão é a de que o controle aduaneiro sobre as mercadorias que entram e saem do território aduaneiro é uma função essencial da aduana que vai muito além da arrecadação dos tributos aduaneiros.

Por ora, sugerimos uma definição concisa a partir de suas funções, nos seguintes termos: órgão encarregado de executar os serviços aduaneiros que lhe são encomendados pela legislação aduaneira, aplicando as formalidades aduaneiras na entrada e na saída de mercadorias do território aduaneiro.

1.1.3. Novos paradigmas para a aduana do século XXI

Note-se a relevância do glossário da OMA na construção da definição concisa de aduana. Agora, é necessário explorar outros dispositivos, internalizados ou não, como declarações, recomendações, orientações e estândares, produzidos por entidades internacionais, especialmente OMA, e sua relação com uma definição mais atual da aduana.

Convém explorar agora os novos paradigmas que estão influenciando a aduana, desde a Convenção de Quioto e sua revisão posterior e do Marco Normativo para Assegurar e Facilitar o Comércio Global (*Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade ou SAFE Framework of Standards*), entre outros documentos.

Particularmente sobre as ideias que impulsionaram essa nova função facilitadora, deve-se mencionar que a doutrina denominada “Consenso de Washington” defendia, entre outras coisas, a facilitação do comércio internacional⁵¹ como prioridade essencial e teve influência da reforma do texto original da Convenção de Quioto, ocorrida em 1999, como bem observou Ricardo Xavier Basaldúa⁵².

Ocorre que se constata a existência de uma nova realidade internacional após os atentados de 11 de setembro nos Estados Unidos da América, sendo necessário agregar uma dimensão de segurança à função facilitadora⁵³. Percebe-se que é necessário conciliar os interesses do comércio internacional por

⁵¹ Deve-se alertar que o termo pode ser utilizado de maneira que inclua praticamente todas as atividades da OMC: “The term ‘trade facilitation’ is highly imprecise. Everything and anything in the WTO is meant to facilitate trade” (MAVROIDIS, Petros C. *The Regulation of International Trade: The WTO Agreements on Trade in Goods*. Massachusetts: The MIT Press, 2016, p. 46).

⁵² BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Convenio de Kyoto Revisado: antecedentes y principios aduaneros involucrados. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 431-468.

⁵³ “En consecuencia, las aduanas se encuentran obligadas a conciliar la seguridad con la facilitación del comercio. Para ello han de utilizar técnicas modernas, como el análisis de riesgos y medios de detección idóneos” (BASALDÚA, Ricardo Xavier. La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1º sem. 2007, p. 54).

trocas cada vez mais rápidas e a preservação de bens protegidos juridicamente pelos Estados nacionais⁵⁴.

Em que pese os ataques de 11 de setembro não terem sido realizados via transporte comercial internacional, os formuladores de políticas dos EUA temiam que isso acontecesse no futuro, de tal modo que as suas iniciativas políticas que se seguiram se basearam na afirmação de que os controles nas fronteiras deveriam ocorrer no local mais próximo do ponto de exportação em vez do foco tradicional de importação, para auxiliar na análise de risco pré-embarque de carga dirigida para os EUA.

Isso refletiu numa mudança filosófica⁵⁵, inclusive no princípio de que qualquer ameaça violenta entregue por contêineres de carga deve ser manuseado o mais longe possível da costa de origem⁵⁶.

⁵⁴ No mesmo sentido: “Through the impact of terrorist attacks in the United States followed by others in various parts of the world, the beginning of the 21st century brought about significant changes in the rules governing the international trade of goods. The world of today is both globalised as well as kept apart by regional economic integration organisations, countries’ growing economic self-centredness, and considerable threats to international security. These conditions shape the contemporary model of trade policy with an emphasis on two priorities – facility (simplification) and security” (LASZUK, Mirosława; SRAMKOVÁ, Dana. *Challenges of Customs Law during the Paradigm of “Facility and Security” in International Trade*. 2021. Disponível em: https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/12440/1/BSP_26_5_M_Laszuk_D_Sramkova_Challenges_of_Customs_Law.pdf. Acesso em: 4 nov. 2022); “Los atentados terroristas de 11 de setiembre de 2001 dieron un fuerte impulso a la función de seguridad de las aduanas, hasta el punto que en Estados Unidos la administración aduanera, que se incardinaba en el Ministerio de Hacienda (Treasury Department) pasó a integrarse en el Homeland Security (el equivalente a nuestro Ministerio del Interior). Este viraje tiene una importante proyección jurídica, que ha cristalizado a nivel internacional con la ‘SAFE Framework’ de la Organización Mundial de Aduanas, cuya realización más relevante y conocida es la figura del ‘Operador Económico Autorizado’, a la que también dedicaremos nuestra atención” (MARSILLA, Santiago Ibáñez. *GPS Aduanas*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022, p. 27-28); “A segurança global passa a ser o foco da OMA, notadamente, com o terror de 11-9-2001, nos Estados Unidos, e, para responder a essa nova demanda, publica-se o Marco SAFE, em 2005, que vem sendo revisto a cada três anos, tendo sua última revisão sido realizada em 2021” (LEONARDO, Fernando Pieri. O programa brasileiro de Operador Económico Autorizado. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 423); “La OMA se ocupa, pues, no solo de facilitar en comercio, sino también de brindar seguridad al tráfico, asegurando el ejercicio del control aduanero en las fronteras, que es una función irrenunciable para los Estados” (BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre el acuerdo de facilitación del comercio. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho económico internacional*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2020, p. 94); “As a direct result of 9/11, supply chain security now consumes regulatory thinking, and with this comes a real danger of focussing on tighter regulatory control at the expense of trade facilitation” (WIDDOWSON, David. The changing role of customs: evolution or revolution. *World Customs Journal*, v. 1, n. 1, 2007, p. 35).

⁵⁵ Ver, por exemplo: LACOSTE, Juan José. El nuevo papel das aduanas. La nueva filosofía y las sanciones en materia aduanera. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 160.

⁵⁶ IRELAND, Robert. The customs supply chain security paradigm and 9/11: ten years on and beyond. *WCO Research Paper*, v. 18, 2011.

Assim, assume importância o paradigma de segurança enquanto função da aduana. A ideia é dar mais segurança para a cadeia logística, desde o seu início até sua conclusão, de modo que as aduanas devem adotar medidas nesse sentido, tais como: aumentar as trocas de informações entre as aduanas, adotar técnicas de gestão de risco e modernizar as operações aduaneiras.

Desse modo, em 2005 é aprovado pela OMA o Marco Normativo para Assegurar e Facilitar o Comércio Global (*WCO SAFE Framework*), o qual apresenta um conjunto de medidas para combater o terrorismo internacional e promover a facilitação comercial⁵⁷.

Segundo explicação de Santiago Ibáñez Marsilla, o Marco SAFE é fruto do esforço internacional para reconduzir a função de segurança da aduana a um conjunto de regras harmonizadas mundialmente a fim de impedir que cada país crie suas regras próprias e distintas, o que poderia gerar uma inflação normativa que entorpeceria o comércio mundial⁵⁸.

Veja-se que o Marco SAFE contém os princípios e os padrões mínimos que devem ser feitos pelos membros da OMA em matéria de segurança, estando ancorado em três pilares: a) a relação aduana-aduana; b) a parceria aduana-setor privado; e c) o trabalho entre a aduana e outras agências do governo e de outros governos⁵⁹.

O primeiro pilar do Marco SAFE incentiva a cooperação entre as administrações aduaneiras para maximizar a segurança e a facilitação da cadeia de abastecimento do comércio internacional, com foco na fiscalização preventiva, antes mesmo da chegada da mercadoria.

Já o segundo pilar estimula a parceria com o setor privado, identificação e certificação de empresas que ofereçam um elevado grau de garantias de segurança, os quais recebem benefícios na forma de processamento acelerado e outras medidas⁶⁰.

⁵⁷ Veja-se a versão mais atualizada: WCO. *SAFE Framework*. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf?la=en>. Acesso em: 27 ago. 2022.

⁵⁸ MARSILLA, Santiago Ibáñez. *GPS Aduanas*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022, p. 1188.

⁵⁹ “The SAFE Framework, based on the previously described five core elements, rests on the three pillars of Customs-to-Customs network arrangements, Customs-to-Business partnerships and Customs-to-other Government Agencies co-operation. The three-pillar strategy has many advantages. The pillars involve a set of standards that are consolidated to guarantee ease of understanding and rapid international implementation” (WCO, *SAFE Framework*, p. 2).

⁶⁰ Como o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado, *vide* Instrução Normativa 1.985/2018: “Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (Programa OEA). § 1º Para os fins do disposto nesta Instrução Normativa, entende-se por Operador Econômico Autorizado (OEA) o interveniente nas operações de comércio exterior envolvido na movimentação internacional de mercadorias a qualquer título que de-

E o terceiro pilar foca em garantir que o governo responda aos desafios da segurança da cadeia de abastecimento de modo eficiente e eficaz, evitando inspeções duplicadas, simplificando processos e, finalmente, trabalhando para a produção de *standards* globais que assegurem a facilitação comercial.

Daí a afirmação, aparentemente contraditória⁶¹, de que o papel das aduanas no século XXI é o de controlar o movimento de mercadorias, garantindo a segurança do Estado, salvaguardando interesses e a cobrança de receitas, assegurando ao mesmo tempo a facilitação do comércio legítimo⁶².

Cada vez mais vozes se pronunciam sobre essas novas funções da aduana⁶³, sempre partindo dos tratados, marcos normativos e estândares produzidos pela OMA (principalmente) e pela Organização Mundial do Comércio (OMC).

Por exemplo, Horácio Felix Alais ressalta que é necessário que ocorra a sistematização dos procedimentos para que esses novos paradigmas sejam aceitos por todos e funcionem, alertando que a ideia de controlar absolutamente todas as operações é materialmente impossível, de modo que o adequado controle aduaneiro depende do conhecimento que cada serviço aduaneiro tem de seus operadores e, em consequência, da matriz de risco⁶⁴.

Hector Hugo Juarez Allende afirma que o Marco Normativo SAFE indica o começo das normas modernas que cuidam da segurança de toda cadeia logística, operando de modo integral e holístico, desde o exportador que envia a mercadoria até o importador que a recebe, assegurando a confiabilidade de todos os setores intervenientes ao mesmo tempo que reconhece a importância de uma parceria mais estreita entre a aduana e o setor privado.

monstre atendimento aos requisitos e critérios exigidos pelo Programa OEA e seja certificado nos termos desta Instrução Normativa. § 2º Os benefícios concedidos pelo Programa OEA restringem-se aos intervenientes certificados nos termos desta Instrução Normativa". Mais sobre o assunto: LEONARDO, Fernando Pieri. O programa brasileiro de Operador Econômico Autorizado. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022; ALAIS, Horacio F. El operador económico autorizado. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2020.

⁶¹ Sustenta-se que a aparente contradição entre facilitação e segurança seja contornável com técnicas modernas de análise de riscos (PARDO CARRERO, Germán. Compliance en el ámbito aduanero: El estado frente al compliance. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 1372).

⁶² WCO. *Customs in the 21st Century: Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security*, p. 5.

⁶³ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. A implementação do Acordo sobre a Facilitação do Comércio no Brasil. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 431-468.

⁶⁴ ALAIS, Horacio F. El operador económico autorizado. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2020, p. 423.

O autor conclui que se trata de uma mudança de paradigma que permite uma abordagem integral e sistêmica, desde a fábrica do exportador ao depósito do importador⁶⁵.

Para Juan Patricio Cotter, as aduanas devem exercer um controle rigoroso sobre as fronteiras e claramente essa é sua função principal (a segurança de seus habitantes), mas como a demora acarreta a perda de competitividade dos atores do comércio internacional, esse controle deve ser eficaz de maneira a demorar o mínimo possível.

Resulta disso um justo equilíbrio entre esse controle rigoroso e a devida proteção dos cidadãos e a facilitação do comércio internacional que gera competitividade e, em última instância, riqueza às nações⁶⁶.

Nas palavras do autor:

El desafío de la Aduana moderna es pues sumamente complejo, deberá procurar controlar los ingresos y egresos de mercaderías de manera rigurosa, teniendo especialmente en cuenta el aumento del terrorismo, el comercio desleal, el fraude, el tráfico de drogas y en general los problemas derivados de la delincuencia internacional organizada que, obviamente, busca puertos con menores controles, y a la vez, desarrollar su nuevo papel de facilitadora del comercio internacional, a cuyo resguardo los administrados podrán optimizar costos de manera a lograr competitividad en el escenario mundial⁶⁷.

Corroborando o aduzido acima, Pablo Labandera adverte que, na medida em que os meios tradicionais de controle físico nas fronteiras se mostraram insuficientes para tal fim, se fez necessário adotar outras medidas entre as que se encontram a cooperação entre aduanas e as empresas privadas ligadas ao comércio internacional, as quais estão dispostas a adotar elevados padrões de segurança e idoneidade no desenvolvimento de suas atividades⁶⁸.

Convém lembrar o alerta de Rosaldo Trevisan de que a facilitação não se trata de um afrouxamento generalizado de controles, assim como é um engano acreditar que o máximo de controle significa a fiscalização de 100% das cargas chegadas ao país, sendo falacioso acreditar que o máximo de facilitação seria a inexistência da própria aduana, posto que sempre se faz necessário fis-

⁶⁵ ALLENDE, Hector Hugo Juárez. *La Organización Mundial de Aduanas*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, p. 369-370.

⁶⁶ COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 9.

⁶⁷ COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 11.

⁶⁸ LABANDERA, Pablo. La facilitación del comercio como uno de los nuevos temas del comercio internacional. Su transcendencia para el derecho aduanero. In: COTTER, Juan Patricio. *Estudios de Derecho Aduanero: homenaje a los 30 años del Código Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, p. 90.

calizar o suficiente para reprimir ilícitos, e isso beneficia o comércio lícito, por isso, sempre se que se encontram menções à facilitação também se fala em segurança⁶⁹.

Pode-se sustentar que isso é possível por meio do uso eficiente de ferramentas e informações para lidar com a circulação de mercadorias, meios de transporte e pessoas ligadas às mercadorias, especialmente com o advento e a adoção de novas tecnologias (*Blockchain*, Inteligência Artificial, mídias sociais, plataformas digitais, inspeção não intrusiva)⁷⁰.

A utilização dessas ferramentas é consistente com os padrões e as diretrizes do já mencionado Marco Normativo SAFE, mas também da Convenção de Quioto Revisada (CQR)⁷¹ e do Acordo sobre a Facilitação do Comércio⁷², os quais representam o caminho atual para a construção de uma aduana moderna.

A CQR está em vigência desde 2006 e busca a simplificação e a harmonização das formalidades aduaneiras. Objetiva com isso a facilitação do comércio legítimo e também o aumento da efetividade e da eficiência no cumprimento da legislação aduaneira e do controle aduaneiro.

Portanto, a convenção contém as melhores práticas aduaneiras para alcançar uma administração aduaneira moderna, sem prejuízo de métodos de

⁶⁹ TREVISAN, Rosaldo. A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 345.

⁷⁰ WCO. *Revised Kyoto Convention 2.0*. Disponível em: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/events/2018/rkc-conference/session1_in.pdf?db=web. Acesso em: 6 nov. 2022.

⁷¹ Sobre a CQR ver, entre outros: BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Convenio de Kyoto Revisado: antecedentes y principios aduaneros involucrados. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 81-120; COELHO, Flávio José Passos. *Facilitação comercial: desafio para uma aduana moderna*. São Paulo: Aduaneiras, 2008, p. 87-96; COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018, p. 83-85; MORINI, Cristiano. A Convenção de Quioto Revisada e a Modernização da Administração Aduaneira. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015, p. 163-198; TREVISAN, Rosaldo. Os regimes aduaneiros brasileiros e a Convenção de Kyoto Revisada. In: MENEZES, Wagner. *Estudos de Direito Internacional*. Curitiba: Juruá, 2007, v. 11, p. 362-377; TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 132-134.

⁷² A doutrina aduaneira vem se debruçando sobre o assunto: BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre el acuerdo de facilitación del comercio. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Derecho Económico Internacional*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2020, p. 86-119; COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018, p. 86-91; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. A implementação do Acordo sobre a Facilitação do Comércio no Brasil. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 431-468; TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 134-137.

controle eficazes, com abordagem mais simples, harmonizada e flexível⁷³. No entanto, na medida em que o próprio comércio internacional de mercadorias muda, as próprias estruturas normativas são atualizadas, ou seja, não se constituem em práticas definitivas.

E também novos princípios que regulam as atividades aduaneiras emergem, como o princípio da mínima intervenção aduaneira previsto no art. 6.2 da CQR⁷⁴, o qual limita o controle aduaneiro para que não crie obstáculos desnecessários ao comércio internacional.

Ricardo Xavier Basaldúa⁷⁵ explica que se trata de uma disposição relativamente nova, lecionando que dado o crescimento extraordinário do tráfego internacional resulta impossível exercer o controle aduaneiro sobre todas as mercadorias importadas sem parar o comércio internacional.

Por esse motivo é necessário controlar uma parte reduzida dessas operações, se concentrando naquelas que representam um maior perigo. Essa discriminação racional é denominada gestão de risco e está expressamente prevista no art. 6.3 da CQR⁷⁶.

E já se fala, inclusive, na revisão e na atualização interpretativa da Convenção de Quioto Revisada (*Revised Kyoto Convention 2.0*), ante as mudanças dinâmicas na cadeia logística global e crescimento do *e-commerce*.

Entre os princípios cogitados para serem discutidos nessa reforma estão: transparência e previsibilidade das funções aduaneiras; padronização e simplificação nos procedimentos de importação, exportação e trânsito aduaneiro; procedimentos simplificados para operadores econômicos autorizados; maximização do uso da tecnologia da informação; uso de controles baseados em gerenciamento de riscos e auditoria; intervenções coordenadas com agências governamentais participantes e colaboração com comércio e indústria⁷⁷.

O Acordo sobre a Facilitação do Comércio (AFC) da OMC também contém disposições que representam as melhores práticas aduaneiras da atualida-

⁷³ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 133.

⁷⁴ “O controle aduaneiro limitar-se-á ao necessário para assegurar o cumprimento da legislação aduaneira”.

⁷⁵ BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Convenio de Kyoto Revisado: antecedentes y principios aduaneros involucrados. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 107-108.

⁷⁶ “Para execução do controle aduaneiro, as Administrações Aduaneiras deverão utilizar métodos de gestão do risco.”

⁷⁷ WCO. *Revised Kyoto Convention 2.0*, p. 2; BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Convenio de Kyoto Revisado: antecedentes y principios aduaneros involucrados. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 116.

de. Seu objetivo é a simplificação dos procedimentos aduaneiros com a finalidade de agilizar a movimentação das mercadorias.

Como bem ressalta Juan Patricio Cotter, o AFC representa uma mudança cultural na medida em que impõe que seja considerado o fator “tempo” no controle aduaneiro de mercadorias⁷⁸.

E, segundo Rosaldo Trevisan, não é preciso muito esforço para perceber que as similitudes entre o AFC e o CQR, acrescentando que essa relação de complementariedade é positiva e representa um avanço, posto que a OMC conta com um sistema de solução de controvérsias específico⁷⁹.

Assim, se começa a delinear os novos paradigmas que governam a aduana do século XXI. De modo resumido, o seu desafio é balancear a facilitação comercial, buscando mecanismos para não obstaculizar o comércio lícito, ao mesmo tempo em que garante a segurança do comércio, combatendo práticas ilícitas.

Tudo indica que essas mudanças também podem produzir reflexos na dogmática jurídica. Não se descartar o aparecimento de novas construções jurídicas a partir da leitura dessas novas funções, inclusive de novos princípios norteadores para a aplicação de infrações e penalidades, mas tudo isso o que precisa ser investigado na sequência deste trabalho.

1.2. O Direito Aduaneiro

Como já adiantado no início, é necessário indicar qual a definição de Direito Aduaneiro adotado neste trabalho, pois se pretende analisar os seus elementos básicos ou conceitos fundamentais. E com a definição de aduana como órgão responsável por controlar a entrada e a saída de mercadorias do território aduaneiro, resta possível corroborar a indicação inicial dos elementos básicos do Direito Aduaneiro.

Inicialmente, veja-se que é possível diferenciar a disciplina jurídica (Direito Aduaneiro) do direito positivo (direito aduaneiro). Quando se escreve sobre o Direito Aduaneiro, com as iniciais maiúsculas, se está referindo à disciplina jurídica que tem por objeto de estudo, entre outras coisas, a legislação aduaneira, ou seja, o direito aduaneiro positivo⁸⁰.

⁷⁸ COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018, p. 87.

⁷⁹ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 134-137.

⁸⁰ FOLLONI, André Parmo. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 60; PARDO CARRERO, Germán. Algunas consideraciones sobre la comprensión e interpretación de la norma aduanera. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, t. I, p. 175.

Convém mencionar que a definição do glossário da OMA para direito aduaneiro é o de legislação aduaneira, o qual se trata de um conjunto de disposições legais relacionadas com importação, exportação ou movimentação de mercadorias e que geralmente incluem disposições sobre: a) a estrutura e a organização da administração aduaneira, suas atribuições, prerrogativas e responsabilidades, assim como direitos e obrigações dos usuários; b) diversos regimes aduaneiros, assim como condições e formalidades relativas às suas aplicações; c) os elementos relacionados com a aplicação de direitos e impostos de importação ou de exportação; d) a natureza e as consequências jurídicas das infrações aduaneiras; e e) as diversas vias de recurso⁸¹.

Trata-se da mesma definição da CQR, na qual direito aduaneiro (*customs law*): “means the statutory and regulatory provisions relating to the importation, exportation, movement or storage of goods, the administration and enforcement of which are specifically charged to the Customs, and any regulations made by the Customs under their statutory powers”⁸². Essa definição foi internalizada pelo Decreto n. 10.276/2020 (CQR, Anexo Geral, Capítulo 2, Definições).

O Código Aduaneiro do Mercosul não diverge dessas definições, identificando a legislação aduaneira como “as disposições legais, as normas regulamentares e complementares relativas à importação e à exportação de mercadoria, aos destinos e operações aduaneiros”.

Existem definições dogmáticas que não se afastam dessas definições normativas. Por exemplo, para Máximo Carvajal Contreras é:

[...] el conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como de los medios y tráficos en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas⁸³.

Também merece destaque a lição de Wieslaw Czyzowicz, para quem o tema não está precisamente definido doutrinariamente, afirmação que está amparada em análise de obras jurídicas de vários países, citando fartas refe-

⁸¹ WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018.

⁸² “Legislação aduaneira: o conjunto das disposições legais e regulamentares relativas à importação, exportação, movimentação ou armazenagem das mercadorias, cuja aplicação é da responsabilidade das Administrações Aduaneiras, assim como quaisquer disposições regulamentares estabelecidas pelas Administrações Aduaneiras no âmbito das suas atribuições legais” (Decreto n. 10.276/2020).

⁸³ CONTRERAS, Máximo. Carvajal. *Derecho Aduanero*. México: Porrúa, 2009, p. 4.

rências bibliográficas. O autor complementa que as discussões mais interessantes sobre a questão não ocorreram nos países ocidentais, mas sim na Rússia, Bielorrússia e Ucrânia. Conclui que se trata de uma questão controversa e sugere o seguinte conceito, o qual se transcreve em seu idioma de publicação⁸⁴:

Customs law constitutes the set of norms and procedures governing international commodities trading, the rights and responsibilities of traders, as well as the regime, rights and responsibilities of the governmental bodies that provide for and enforce the compliance with these standards in order to protect and promote economic and social interests of the State or of the Member States of the international integration organisation.

Ainda segundo o autor, a definição proposta pode ser dividida da seguinte maneira: a) objetivo (proteção da economia e dos interesses sociais dos estados ou dos países membros da organização internacional de integração); b) essência (o conjunto de normas e procedimentos relacionados com uma esfera particular – comércio internacional de mercadorias – da vida social e econômica, bem como a governança dessa esfera); c) o sujeito do direito aduaneiro – comércio internacional de mercadorias, bem como direitos e responsabilidades dos comerciantes; e d) a estrutura e os direitos e responsabilidades governamentais (definindo tais normas e fazendo cumprir tais normas)⁸⁵.

De tal modo, Czyzowicz reforça que a definição não está limitada exclusivamente às normas aduaneiras prescritas em regulações nacionais ou comunitárias, e parece sugerir um escopo maior de fontes concernentes ao comércio internacional de mercadorias⁸⁶.

Veja-se, ainda, que de acordo com Santiago Ibáñez Marsilla, o direito aduaneiro é o conjunto de normas jurídicas de Direito Público que tem como um elemento de seu pressuposto de fato a introdução de mercadorias em um território – território aduaneiro –, o que se denomina importação, ou também a saída de mercadorias desse mesmo território, o que se denomina exportação⁸⁷.

É necessário ressaltar que a definição de Direito Aduaneiro não está limitada apenas ao intercâmbio de mercadorias realizado por comerciantes ou para uma atividade com fins lucrativos, haja vista que o controle aduaneiro é

⁸⁴ CZYŻOWICZ, Wiesław. Customs law: methodological problems. *Customs Cientific Journal*, n. 1, 2011, p. 127.

⁸⁵ CZYŻOWICZ, Wiesław. Customs law: methodological problems. *Customs Cientific Journal*, n. 1, 2011, p. 127.

⁸⁶ CZYŻOWICZ, Wiesław. Customs law: methodological problems. *Customs Cientific Journal*, n. 1, 2011, p. 128.

⁸⁷ MARSILLA, Santiago Ibáñez. *GPS Aduanas*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022, p. 23.

aplicado a todas as mercadorias sem distinção de qualquer tipo, ou seja, sobre qualquer introdução ou extração de mercadorias de um determinado território, inclusive quando praticadas por atos ilícitos, como bem explica Andrés Rohde Ponce⁸⁸.

E, para Felipe Moreno Yebra, se trata de um conjunto de normas jurídicas que regulam a entrada e a saída de mercadorias do território nacional⁸⁹.

Avançando, convém tecer alguns comentários sobre a autonomia didática do Direito Aduaneiro enquanto disciplina jurídica.

Há um certo consenso⁹⁰ atualmente, entre aqueles que estudam e escrevem sobre o Direito Aduaneiro, de que estamos diante de uma disciplina com autonomia didática, ou seja, que possui um grau de desenvolvimento acadêmico. Existem outros pontos de vista, como a possível autonomia legislativa⁹¹, mas nos interessa, por ora, apenas a autonomia didática do Direito Aduaneiro.

Muitas linhas foram escritas sobre essa discussão no Brasil. José Lence Carluci já defendia a autonomia do Direito Aduaneiro há mais de 25 anos⁹².

De forma similar, Roosevelt Baldomir Sosa também defendia a necessidade de reconhecer a existência das normas legais voltadas ao disciplinamento da matéria aduaneira, de modo que também se podia falar na existência de um Direito Aduaneiro⁹³.

Em 2003, Sosa publicou um artigo diretamente em seu *website* retomando esse tema, no qual traz as seguintes explicações e conclusões⁹⁴:

⁸⁸ ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, t. I, p. 63-64.

⁸⁹ YEBRA, Felipe Moreno. *Esquemas de Derecho Aduanero*. Ciudad do México: Tirant lo Blanch, 2022, p. 42.

⁹⁰ “[...] predomina entre os que se dedicaram ao estudo do Direito Aduaneiro o entendimento de que este constitui um ramo didaticamente (ou relativamente) autônomo do Direito” (TREVISAN, Rosaldo. *Direito Aduaneiro e Direito Tributário: distinções básicas*. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2008, p. 37).

⁹¹ “También corresponde destacar que esta disciplina jurídica, en la mayoría de los países, tiene una legislación propia lo que otorga al derecho aduanero autonomía legislativa” (COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014, t. I, p. 35).

⁹² CARLUCI, José Lence. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 22.

⁹³ SOSA, Roosevelt Baldomir. *A Aduana e o Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 59. Em outra ocasião, escreveu o seguinte: “Meu propósito é demonstrar que o Direito Aduaneiro tem vida própria, objetivos próprios, e uma finalidade que lhe é precípua, e que consiste na regulação dos fluxos do Comércio Exterior” (SOSA, Roosevelt Baldmir. *Temas Aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 60). Todos os livros escritos e publicados por Sosa estão catalogados em: TREVISAN, Rosaldo. “O Aduaneiro e o Tributário” em Roosevelt Baldomir Sosa. In: SARTORI, Angela et al. *Controvérsias Atuais do Direito Aduaneiro: homenagem ao Mestre Roosevelt Baldomir Sosa*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 11-42. Trata-se de importante levantamento que ainda precisa ser realizado para mais aduaneiras e aduaneiros do Brasil.

⁹⁴ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Existe um Direito Aduaneiro brasileiro*. Disponível em: <https://web.archi->

O Direito Aduaneiro, colocado em termos simples, dispõe de uma autonomia científica, jurídica, didática e legislativa. [...] Sua autonomia jurídica e legislativa é inegável, posto que o Direito Aduaneiro caracteriza-se como um conjunto de normas legais criadas e desenvolvidas no sentido de controlar e regular as operações de comércio exterior, tendo em vista os interesses do Estado e dos particulares.

Esse objeto – controle e regulação – torna-o distinguível, especial e típico. Dispõe, por igual, de uma autonomia didática, porque suscetível de ser estudado e ministrado com base em sua própria formulação científica, jurídica e legislativa. [...] sem o reconhecimento do Direito Aduaneiro, no plano intelectual e formal, a nação carecerá de instrumentos jurídicos adequados. Continuaremos a pensar a Aduana em termos de uma instituição estatal vocacionada unicamente à tributação e não ao controle e a regulação de uma atividade econômica.

Portanto, note-se que Sosa relaciona essa autonomia com a função exercida pela aduana brasileira, tecendo críticas a uma atuação direcionada à arrecadação, e não ao controle aduaneiro.

Corroborando todo o aduzido anteriormente, Fernando Pieri Leonardo afirma que o Direito Aduaneiro é um ramo do Direito que possui autonomia didática e o compara aos ramos de uma árvore, enraizada em terreno comum, “sobretudo nos textos constitucionais, nos acordos e tratados internacionais que regem o comércio internacional que são assinados pelos países e introduzidos nas respectivas ordens jurídicas”⁹⁵.

Portanto, entre os brasileiros prepondera o reconhecimento da autonomia didática⁹⁶.

ve.org/web/20050509111632/http://sosa.com.br:80/temas/temas.asp?acao=ver_tema&id=100&categoria=Direito+Aduaneiro. Acesso em: 30 maio 2023.

⁹⁵ LEONARDO, Fernando Pieri. O AEO no direito aduaneiro europeu. In: PEREIRA, Tania Carvalhais. *Direito Aduaneiro: coletânea de textos*. Lisboa: Universidade Católica, 2022, p. 51.

⁹⁶ Veja-se, entre outros: ANDRADE, Thális. *Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie*. Belo Horizonte: Dialética, 2021, p. 27; BRUYN JUNIOR, Herbert Cornelio Pieter de. *Direito Aduaneiro: poder de polícia e regimes aduaneiros*. Curitiba, Juruá, 2019, p. 80-83; LOSTADO, Sidnei. *Autonomia do Direito Aduaneiro*. In: SARTORI, Angela; GUIMARÃES, Thaís; TESSER, Daniel Bettamio. *Controvérsias Atuais do Direito Aduaneiro: homenagem ao Mestre Roosevelt Balmir Sosa*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 285-312; SEHN, Solon. *Curso de Direito Aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 1-2; TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 43-47; ULLIANA JUNIOR, Laércio Cruz. *Sanções aduaneiras decorrentes da importação de mercadoria e a proteção ao direito fundamental a livre-iniciativa: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito*. Dissertação de Mestrado. Unibrasil, Curitiba, 2018, p. 28-31; KOTZIAS, Fernanda Vieira. *Modernização e desburocratização do Comércio Internacional no Brasil: reformas políticas e ajustes normativos necessários à plena implementação do Acordo sobre a Facilitação do Comércio da OMC*. Tese de Doutorado. PUC-SP, São Paulo, 2018, p. 94.

A título de consolidação do que está defendido internamente, é necessário transcrever os argumentos trazidos por Rosaldo Trevisan⁹⁷:

[...] as operações de importação e exportação estão sob o controle de um órgão denominado Aduana, tanto no que se refere à tributação de comércio exterior quanto em relação à aplicação de restrições e proibições, e que é inegável que existe uma disciplina jurídica específica de tais matérias. É essa disciplina jurídica que se ocupa o Direito Aduaneiro, seja ou não oficialmente “reconhecido”.

Entendemos, particularmente, que os “ramos” ou disciplinas jurídicas se desenvolvem a partir de legislação específica (direito positivo), que passa a constituir o objeto de estudo de uma ciência (Direito), didaticamente subdividida para que possa ser melhor visualizada, de acordo com as características ou peculiaridades de cada “ramo”, que coexistem com atributos comuns a todos os “ramos”.

Em resumo, existe uma autonomia didática do Direito Aduaneiro enquanto disciplina jurídica que descreve o conjunto de normas que regulam a entrada e a saída de mercadorias de um território. O Direito é um só, mas pode ser dividido em partes para fins didáticos e essas partes interdependentes formam disciplinas jurídicas após um certo desenvolvimento, as quais não estão isoladas, pois fazem parte de um todo.

Não se pode esquecer que muitas outras tantas linhas foram escritas sobre essa discussão no exterior⁹⁸.

⁹⁷ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 43.

⁹⁸ Juan Patricio Cotter fez uma análise aprofundada sobre o alcance e o significado da autonomia pedagógica do Direito Aduaneiro na Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai, Colômbia, Chile, Perú, Costa Rica e México, concluindo que: “El derecho aduanero, es una rama del derecho público que ha sufrido notorios y recientes cambios, que merecen un estudio especializado, mas nunca tivo, ni tendra una existencia aislada e independiente, constituye una porción del ordenamiento jurídico que mantiene relaciones con diversas ramas jurídicas de subordinación y/o emplementación e interferencia” (COTTER, Juan Patricio. *El Derecho Aduanero en el mundo jurídico: reflexiones em torno a su contenido y autonomia*. In: PARDO CARRERO, Germán; YEBRA, Felipe Moreno. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional: temas selectos*. México: Editorial Porrúa, 2016, p. 83).

Convém mencionar, também, a posição de Ricardo Xavier Basaldúa: “De todo lo expuesto, puede colegirse que, más allá de las discusiones teóricas sobre la autonomía científica del Derecho Aduanero, el reconocimiento de la autonomía legislativa de este Derecho resuta fácil de comprobar com la compulsa de los órdenes jurídicos de los distintos Estados e incluso em el de la Unión Europea. Por outra parte, em muchos países se advierte la existencia tanto de una jurisdicción especializada como de la consideración de esta materia em los programas académicos de muchas universidades” (BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Autonomia del Derecho Aduanero*. In: PARDO CARRERO, Germán; MARSILLA, Santiago Ibañez; YEBRA, Felipe Moreno. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, t. I, p. 96).

Para Andreia Barbosa: “O Direito Aduaneiro conhece autonomia, pelo menos, pedagógica e metodológica, por força das especificidades que o caracterizam e que o delimitam de outros lugares co-

Portanto, assumindo essa autonomia didática do Direito Aduaneiro e, sem esquecer suas relações com outros ramos jurídicos⁹⁹ ou mesmo a sua possível subdivisão em outros ramos jurídicos¹⁰⁰, avança-se com a definição de Direito Aduaneiro adotada neste trabalho.

muns do Direito” (BARBOSA, Andreia. *Direito Aduaneiro Multinível*. Portugal: Petrony, 2022, p. 40). José Rijo afirma que: “Se transportarmos esta visão para a realidade da União Europeia, cremos que se poderá afirmar com razoável acerto que o Direito Aduaneiro é científica e normativamente autónomo” (RIJO, José. *Direito Aduaneiro da União Europeia: notas de enquadramento normativo, doutrinário e jurisprudencial*. Coimbra: Almedina, 2021, p. 20-21).

Garcia Afonso também sustenta uma autonomia do Direito Aduaneiro em Angola: “Essas discussões e pensamento reivindicativo pela autonomia, não podem ser sumariados aqui. Por ora, importa dizer, mesmo havendo o risco de uma simplificação excessiva que, pela sua natureza, conceito e objectivos, o Direito Aduaneiro possui técnicas e mecanismos jurídicos de intervenção distintos e independentes do Direito Fiscal, condição reforçada pela globalização dos procedimentos e as normas que regula, decorrentes dos diversos acordos internacionais, suas fontes externas” (AFONSO, García. O Direito Aduaneiro Angolano. In: PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Temas de Direito Aduaneiro*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 415).

Existem posições divergentes, mas percebe-se que são mais antigas. Para Pedro Fernández Lalanne: “El derecho aduanero es, por su objeto, una rama del derecho fiscal. En virtud de su poder tributario, el Estado allega fondos al Tesoro nacional para la atención de los fines y necesidades del país” (LALANNE, Pedro Fernández. *Procedimientos penales aduaneros*. Buenos Aires: Depalma, 1976, p. 1).

Para José Casalta Nabais: “Atentas, porém, as características que tais impostos presentemente assumem no contexto de economias abertas ou de forte integração regional, que nos revela impostos de natureza meramente extrafiscal, concretizados em medidas de política económica protetoras e inseridas na política comercial externa, somos de opinião que eles já não integram o direito fiscal, mas antes o direito económico (fiscal). Com efeito, constituindo estes impostos aduaneiros os mais importantes meios ou instrumentos da política comercial externa, eles não estão, nem poderiam estar, subordinados à ‘constituição fiscal’, pois, de um lado, o seu critério é o da oportunidade e conveniência políticas reclamadas por essa mesma política, e não o da capacidade contributiva dos que os suportam e, de outro, o seu pendor essencialmente conjuntural exige uma disciplina jurídica que não se compadece minimamente com a sua sujeição à estabilidade e rigidez típicas do clássico princípio da legalidade fiscal” (NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 77).

⁹⁹ “Resulta evidente que el Derecho Aduanero tiene sus particularidades que la hacen una especialidad bien especial y certamente compleja, pues en su campo de acción se conjugan cuestiones administrativas, tributarias, penales, internacionales, logísticas, comerciales, entre otras. Además, se encuentran en permanente pugna, la celeridad que el mundo demanda al comercio internacional con el debido control de las fronteras que deben procurar las aduanas. Estas características notoriamente multidisciplinarias, implican que se abastezca de su propio sistema de normas y principios. Sin embargo, en ocasiones, recurre al auxilio de principios y postulados de otras especialidades. En esta interacción, es oportuno señalar que esta rama del derecho tiene una especial relación con: a) el Derecho Constitucional, b) el Derecho Económico, c) el Derecho Administrativo, d) el Derecho Financiero, e) Derecho Tributario, f) Derecho Penal, g) Derecho Procesal, y h) Derecho Internacional, entre otras disciplinas jurídicas” (COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018, p. 22).

¹⁰⁰ “Es necesario tener presente que la diferenciación o parcialización de un orden jurídico general o nacional en distintas ramas sólo puede pretender una significación o valor relativos. En consecuencia, referirse a un ‘derecho aduanero administrativo’, a un ‘derecho aduanero tributario’, a un ‘derecho aduanero penal’ o a un ‘derecho aduanero procesal’ es tan válido como referirse a un ‘derecho administrativo aduanero’, a un ‘derecho tributario aduanero’, a un ‘derecho penal adua-

Já se adiantou, sucintamente, que o direito aduaneiro é um conjunto de normas que regula a entrada e a saída de mercadorias do território nacional e que o Direito Aduaneiro as estuda e descreve. Essa é uma definição concisa que precisa ser mais bem analisada.

De pronto, veja-se, uma definição mais completa trazida por Rosaldo Trevisan¹⁰¹:

[...] o Direito Aduaneiro é o ramo jurídico voltado ao estudo do direito (positivo) aduaneiro, que trata dos direitos e deveres tanto da Aduana como dos intervenientes aduaneiros, das matérias procedimentais referentes a despacho aduaneiro, assim como transporte e armazenagem, dos tributos aduaneiros e das demais restrições ao comércio exterior, dos regimes aduaneiros, comuns ou especiais, das infrações e penalidades aduaneiras e do processo aduaneiro.

Note-se que se diferencia a disciplina jurídica (Direito Aduaneiro) do direito positivo (direito aduaneiro).

Trata-se de conceito que não destoia do que é defendido por outros autores¹⁰². André Parmo Folloni, por exemplo, define o Direito Aduaneiro enquanto ciência que descreve o conjunto de normas jurídicas reguladoras das atividades exercidas na aduana¹⁰³. De maneira bem mais simples, mas ainda assim não destoante, Roosevelt Baldomir Sosa defendia que o Direito Aduaneiro tem como objeto a regulação dos fluxos de trocas comerciais externas¹⁰⁴.

Para Juan Patrício Cotter, o Direito Aduaneiro se trata da disciplina jurídica que regula o regime de restrições, proibições e tributos aplicáveis a importações e exportações de mercadorias, enquanto procura a facilitação do co-

nero' o a un 'derecho procesal aduanero'. Se trata en definitiva tan sólo de perspectivas diferentes" (BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero: concepto y contenido*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2008, p. 193). Corroborando essa lição de Basaldúa, Raquel Segalla Reis e Rosaldo Trevisan escreveram recentemente sobre o Direito Aduaneiro de um ponto de vista administrativo: "Para tanto – e para além das divergências conceituais sobre as fronteiras do Direito Aduaneiro –, admite-se como pressuposta a existência de um Direito Administrativo Aduaneiro, não exatamente naquela perspectiva de intersecção, tampouco àquela característica de conjunto ou confluência de normas de Direito Público, mas como um *subsistema* ou um *sub-ramo* do Direito Administrativo dedicado ao exame do poder de polícia na área aduaneira, corporificado em um controle aduaneiro automatizado, vale dizer, dotado de inteligência artificial" (REIS, Raquel Segalla; TREVISAN, Rosaldo. *Notas Introdutórias aos atos administrativos aduaneiros automáticos*. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, n. 71, nov-dez 2022, p. 100).

¹⁰¹ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 44.

¹⁰² Por exemplo: FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018, p. 54.

¹⁰³ FOLLONI, André Parmo. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 60.

¹⁰⁴ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas aduaneiros*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 57; SOSA, Roosevelt Baldomir. *A Aduana e o Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 66-67.

mércio internacional, acondicionando o acionar da autoridade aduaneira aos novos métodos de controle inteligente, baseados na antecipação de informação e na edificação de perfis de risco¹⁰⁵.

Algumas conclusões podem ser adiantadas, desde logo.

Primeiro que a diferenciação entre a disciplina jurídica da legislação positiva é necessária para evitar ambiguidades. Segundo que as funções que se encomendam para as aduanas mudam com o tempo (item 1.1.3) e isso acaba influenciando a legislação aduaneira (direito aduaneiro).

É possível afirmar, então, que o ramo jurídico (Direito Aduaneiro) que se ocupa de estudar essa legislação é também forçado a se atualizar constantemente.

Aliás, a preeminência de antigas funções arrecadatórias da aduana parece ter influenciado algumas classificações da disciplina que a colocam em relação de subordinação a outros ramos e também, mais recentemente, uma libertação e reconhecimento de sua autonomia didática e importância, como bem notou José Rijo¹⁰⁶.

Interessante registrar a observação de Elena Victorovna Sidorova quando afirma que: “El derecho aduanero moderno es complejo y al mismo tiempo, constituye una rama jurídica que se desarrolla impetuosamente”¹⁰⁷.

Assim, assume especial relevância a definição de Direito Aduaneiro proposta por Enrique Barreira, que considera justamente os avanços alcançados em prol da defesa dos administrados para identificar o Direito Aduaneiro como ramo do Direito Público cujas normas regulam e, portanto, limitam o

¹⁰⁵ COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018, p. 19.

¹⁰⁶ RIJO, José. *Direito Aduaneiro da União Europeia: notas de enquadramento normativo, doutrinário e jurisprudencial*. Coimbra: Almedina, 2021, p. 17-28. Evidentemente existem outros doutrinadores que fizeram essa correlação. Há que se mencionar as advertências de Francisco Pelechá Zozaya, mesmo que tenha chegado a conclusões diversas: “Bueno será decir, de entrada, que, obviamente, esta rama del Derecho es Derecho público, más concretamente Derecho administrativo, si bien con el paso del tiempo – y tal y como ha sucedido con otras tantas ramas del Derecho administrativo – ha ido adquiriendo una identidad propia, en principio como una parte del Derecho tributario o fiscal, habida cuenta de que hasta tiempos no muy lejanos la mayor parte de las actividades de las administraciones aduaneras se centraban en la gestión de los tributos que incidían sobre el comercio exterior: ello explica que en la gran mayoría de los países la Administración aduanera esté orgánicamente encuadrada en el Ministerio de Hacienda o de Finanzas y, en muchos, sea la misma Administración la que gestiona los tributos internos y los tributos sobre el comercio exterior. [...] El Derecho aduanero se configura, pues, como un conjunto de normas que ha ido adquiriendo una identidad propia” (ZOZAYA, Francisco Pelechá. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*. Marcial Pons: Madrid, 2009, p. 15-16).

¹⁰⁷ SIDOROVA, Elena Victorovna. *Derecho aduanero de Sidorov Victor Nikiforovich*. Disponível em: https://www.academia.edu/44842730/Derecho_aduanero_de_Sidorov_Victor_Nikiforovich. Acesso em: 5 nov. 2022.

exercício da função de controle sobre o tráfego internacional de mercadorias pelo Estado. Explica, ainda, que compete ao Direito Aduaneiro tornar o exercício dos poderes aduaneiros razoáveis, de modo que afetem os direitos individuais o menos possível¹⁰⁸.

Por fim, pode-se sugerir uma definição atual para o Direito Aduaneiro como uma disciplina jurídica que se dedica ao estudo da legislação aduaneira aplicada quando uma mercadoria entra ou sai de um território, normas estas que regulamentam e limitam o controle aduaneiro.

1.3. Proposta de classificação da dogmática aduaneira nacional

Feitas as devidas ressalvas e indicada a definição de Direito Aduaneiro adotado neste trabalho, se torna necessário avançar na identificação de algumas obras que compõem a dogmática aduaneira do Brasil, enquanto saber jurídico que descreve um método de organizar um discurso sobre o Direito Aduaneiro.

Para essa pesquisa bibliográfica inicial, se focou na busca pelas seguintes palavras-chave em títulos e subtítulos das publicações: alfândega(s) e aduana(s), entendidas aqui como expressões sinônimas, como vimos anteriormente na definição etimológica de aduana. Nessa pesquisa inicial também estão incluídas as respectivas variações dessas palavras, como alfandegário(a) e aduaneiro(a) etc.

A partir da identificação dos elementos básicos do Direito Aduaneiro, é possível estender a pesquisa para outras palavras-chave, como importação/exportação, mercadoria e território aduaneiro. E a partir da definição concisa de aduana é possível identificar os elementos que compõem o serviço aduaneiro, o que também permite uma ampliação das buscas bibliográficas.

No entanto, justifica-se o alcance restrito dessa primeira pesquisa envolvendo apenas duas palavras-chave (adua e alfândega), em virtude da ausência de trabalhos prévios nesse sentido.

E para facilitar esse trabalho, pode ser útil a seguinte classificação, baseada em três grandes fases da legislação aduaneira nacional, sem prejuízo de seu desdobramento: a) um período inicial que corresponde à abertura dos portos até a revogação do Regulamento das Alfândegas da época imperial (de 1808 até 1894); b) um segundo momento que abrange o período de vigência da Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas (1894-1966); e

¹⁰⁸ BARREIRA, Enríque. Procedimiento aduanero – sus funciones operativas y contenciosas como resguardo de los derechos del administrado. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 125-126.

c) um terceiro que corresponde à vigência do Decreto-lei n. 37/1966 até os dias atuais (1967-2023).

O período inicial (1808 até 1894): a pesquisa bibliográfica desse período é de difícil acesso, mas já existe bastante material sendo digitalizado. Merecem destaque as seguintes bibliotecas digitais: da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, do Supremo Tribunal Federal, Brasileira, da Rede Memória da Biblioteca Nacional, Dédalus da Universidade de São Paulo, do *Internet Archive* e do Congresso dos Estados Unidos da América.

Nesse período, a palavra-chave “alfândega” tem um uso preponderante, encontrando-se alguns livros com compilações, atualizações, comentários e anotações às consolidações aduaneiras da época¹⁰⁹.

A obra jurídica mais antiga localizada ao decorrer desta pesquisa foi o *Código das Alfândegas*, de Luiz Ferreira de Araujo e Silva (1858), escrita pelo então chefe de seção do Thesouro Nacional, o qual também publicou outras obras importantes de Direito Público, como o *Processo administrativo no thesouro nacional* (1869) e o *Roteiro dos collectores* (1871)¹¹⁰.

Desse período, também merece destaque o *Canhenho (cânone) dos Conferentes e Despachantes das Alfândegas e Mesas de Rendas*, escrito por Caetano Alberto Munhoz¹¹¹ enquanto era chefe de seção da Alfândega de Santos, em 1887, obra voltada à prática aduaneira na qual leciona, por exemplo, que os objetos “[...] occultos em fundos falsos [...] serão apprehendidos com todos os demais contidos no volume, pagando o dono ou consignatário, além da perda de taes objectos, a multa de metade do valor delles, sendo a isso condemnado”¹¹².

¹⁰⁹ ATHAYDE, Eleutério Augusto. *Regulamento das Alfândegas e mesas de rendas anotado com todas as leis, decretos e decisões dos governos que o tem alterado, e explicado desde a sua publicação até Dezembro de 1865*. Rio de Janeiro: Tipografia Nacional, 1866; BRAGA, Joaquim Gomes; MELLO, Emílio Xavier Sobreira de. *Repertório do Novo Regulamento das Alfândegas*. Rio de Janeiro: Eduardo e Henrique Laemert, 1877; MUNHOZ, Caetano Alberto. *Canhenho dos Conferentes e Despachantes das Alfândegas e Mesas de Rendas*. São Paulo: Editores Jorge Seckler & Comp., 1887; SILVA, Luiz Ferreira de Araujo e. *Código das Alfândegas*. Rio de Janeiro: Typ. Commercial de F.O.Q. Regadas, 1858; TOLENTINO, Antônio Nicolau. *Exposição a cerca do relatório da comissão de inquérito da alfândega da corte e observações sobre o regulamento de 19 de setembro de 1860*. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1863.

¹¹⁰ Nascido no Rio de Janeiro em 18 de junho de 1818, tendo falecido em 27 de outubro de 1885. Foi funcionário público, exercendo o cargo de chefe de seção da primeira contadoria da diretoria geral da tomada de contas do thesouro nacional, entre outros.

¹¹¹ Natural do Paraná, foi inspetor da Alfândega de Paranaguá, chefe de seção na Alfândega de Santos, funcionário da repartição geral de Fazenda, tendo ocupado outros cargos políticos no Estado do Paraná.

¹¹² MUNHOZ, Caetano Alberto. *Canhenho dos Conferentes e Despachantes das Alfândegas e Mesas de Rendas*. São Paulo: Editores Jorge Seckler & Comp., 1887, p. 52. A respeito dessa obra, escreveu Macedo Soares o seguinte: “É um livro essencialmente pratico, que convém não só às classes a que se destina, como aos negociantes, importadores e exportadores, e tambem aos advogados e solicitadores que procuram, em juizo ou fóra delle, por negocios que pendem das alfândegas ou das me-

Munhoz também escreveu o *Processo Administrativo por contrabando ou apreensão* (Santos, 1889) e o *Escrituração Commercial*, com definições e cálculos para o comércio e alfândegas (data desconhecida), obras raríssimas que não obtivemos acesso até o momento¹¹³.

Durante o século XIX, ocorreram diversas atualizações ao Regulamento das Alfândegas (em 1834, 1836 e 1860). Frise-se que, após a abertura dos Portos em 1808, se aplicou no Brasil a legislação aduaneira de Portugal até que fosse promulgada a primeira regulamentação nacional, o que não impede a busca por obras aduaneiras publicadas no Brasil nesse período (empreitada infrutífera até o momento).

Após a Proclamação da República, o Regulamento das Alfândegas e Mesas de Rendas foi revogado pela Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas de 1894, a qual permaneceu em vigência até 1966, quando foi revogada pelo Decreto-lei n. 37/1966 (DL n. 37/1966), que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1967.

No segundo período (de 1894 até 1966)¹¹⁴, já começam a aparecer resultados para a palavra-chave “aduana” e suas variações.

O *Guia Aduaneiro*, de autoria de Euclides Marinho Aranha, publicado enquanto era Inspetor da Alfândega lotado no Maranhão, é um importante livro desse período¹¹⁵. Ele também escreveu o *Formulário de Processos Administrativos da Fazenda Nacional*, obra que não obtivemos acesso¹¹⁶.

Ainda desse período, é preciso ressaltar a doutrina de outro aduaneiro pouco referenciado atualmente, José Resende Silva, com o mais extenso e

zas de rendas” (MACEDO, Soares. *Bibliographia. Revista O Direito*, v. 45, ano XVI, jan.-abr. 1888, p. 159-160. Disponível em: https://bibliotecadigital.stf.jus.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/405/352043_v16_t45.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 28 abr. 2023).

¹¹³ Relação de obras obtidas em: BLAKE, Augusto Victorino Alves Sacramento. *Diccionario bibliográfico brasileiro*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1893, p. 1. Disponível em: https://digital.bbm.usp.br/bitstream/bbm/5422/1/002957-2_COMPLETO.pdf. Acesso em: 20 out. 2022.

¹¹⁴ ALENCAR, Leopoldo Leonel de. *Estudo sobre a tarifa das alfândegas do Brasil contendo as alterações decretadas pela lei do orçamento em vigor e decisões proferidas sobre classificação de mercadorias*. Rio de Janeiro: Typ. Leuzinger, 1897; ARANHA, Euclides Marinho. *Guia Aduaneiro*. 2. ed. Belém: Guajarina, 1923; FORTE, Horácio S. *Das Fraudes Aduaneiras: processo administrativo*. Recife: Oficinas Gráficas do Jornal do Comércio, 1940; NUNES, Francisco Castello Branco; SILVA, José Resende. *Tarifa das Alfândegas anotada, commentada e explicada pelos conferentes da alfândega do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: Oficinas Gráficas do Jornal do Brasil, 1929, v. I; REZENDE, Tito; LAET, José Carlos. *Comentários a nova tarifa das alfândegas*. Rio de Janeiro: [s.n.], 1958; SANTOS, J. Pantaleão. *Serviços aduaneiros*. Rio de Janeiro: Irmãos Di Giorgio & Cia, 1950; SEABRA, Alfredo. *Tarifa prática das alfândegas*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1926; VEIGA FILHO, João Pedro da. *Monographia sobre tarifas aduaneiras. Revista da Faculdade de Direito de São Paulo*, v. 4, p. 89-153, 1896.

¹¹⁵ ARANHA, Euclides Marinho. *Guia Aduaneiro*. 2. ed. Belém: Guajarina, 1923.

¹¹⁶ Obviamente que essas obras a que não se teve acesso não foram referencias ao final do trabalho. A opção por mencioná-las decorre justamente da esperança de que sejam resgatadas.

abrangente comentário sobre a tarifa das alfândegas, em impressionante empreitada realizada ao lado de Francisco Castello Branco Nunes¹¹⁷.

Também publicou duas obras de grande importância para o Direito Aduaneiro: *A repressão do contrabando*¹¹⁸ e *A fronteira do Sul*.

Nessa última obra, fruto de um trabalho de inspeção geral nos serviços a cargo da Delegacia Fiscal do Tesouro Nacional no Rio Grande do Sul, na condição de escriturário do Tribunal de Contas, o autor percorreu quase toda a fronteira sul do Brasil, do Chuí até as extintas Sete Quedas em Guaíba, e descreveu as condições das unidades de fiscalização aduaneira nas respectivas cidades fronteiriças do Sul.

Na primeira parte, ele analisa os aspectos geográficos dessas localidades; na segunda, narra a história da conquista da fronteira sul; e a terceira contém um estudo jurídico sobre diversas infrações aduaneiras e do crime de contrabando.

Outro autor relevante e pouco mencionado por sua contribuição ao Direito Aduaneiro é Tito Rezende (Tito Vieira de Rezende), o qual publicou com José Carlos de Laet um livro com comentários à nova tarifa das alfândegas. Foi também responsável pela *Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda*¹¹⁹. Essa revista publicava acórdãos do Conselho Superior, alguma doutrina e alguns comentários aos acórdãos, inclusive em matéria aduaneira. Foi também conselheiro no recém-criado Conselho de Contribuintes¹²⁰.

Ainda desse período, precisa ser mencionado Horácio S. Forte e seu quase desconhecido *Das fraudes aduaneiras*, publicado no Recife em 1940, um dos estudos mais amplos sobre a legislação aduaneira sancionatória já publicados no Brasil, o qual mapeou boa parte das mercadorias com importação ou exportação proibida à época e suas respectivas bases legais.

¹¹⁷ Os autores publicaram a obra em quatro volumes ao longo de quatro anos. Além do primeiro volume já referenciado, temos ainda: NUNES, Francisco Castello Branco; SILVA, José Resende. *Tarifa das Alfândegas anotada, commentada e explicada pelos conferentes da alfândega do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: Oficinas Gráficas do Jornal do Brasil, 1930, v. II; NUNES, Francisco Castello Branco; SILVA, José Resende. *Tarifa das Alfândegas anotada, commentada e explicada pelos conferentes da alfândega do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Editor, 1931, v. III; NUNES, Francisco Castello Branco; SILVA, José Resende. *Tarifa das Alfândegas anotada, commentada e explicada pelos conferentes da alfândega do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Editor, 1932, v. IV. Os quatro volumes somam 1.331 páginas e contêm comentários a todos os artigos da tarifa então vigente.

¹¹⁸ SILVA, J. Resende. *A repressão do contrabando*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1923.

¹¹⁹ “[...] a primeira revista especializada em tributação foi publica originalmente em 1930, a cargo de Tito Rezende, que à época era funcionário do Tesouro Nacional no Rio de Janeiro” (TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 184-185).

¹²⁰ TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 178.

E assim chega-se ao *terceiro período (de 1967 até 2023)*. A produção bibliográfica desse período já pode ser considerada extensa quando comparada com a produção dos períodos anteriores, mesmo em relação às poucas palavras-chave pesquisadas.

Muitos dos autores referenciados possuem outras obras que poderiam ser enquadradas como aduaneiras, especialmente aquelas que se debruçam sobre a tributação sobre o comércio exterior. Para incluir essas obras seria necessário aumentar as pesquisas e incluir outras palavras-chave nos períodos anteriores também, motivo pelo qual se optou pela sua exclusão desse levantamento em prol de se respeitarem os prazos propostos inicialmente para a conclusão deste trabalho.

No entanto, essa decisão não impede a comparação aqui proposta e não prejudica a coerência dos resultados¹²¹.

¹²¹ Decidimos incluir na lista abaixo as coletâneas de artigos, por ser um tipo de obra representativa do período, com a condição de que pelo menos um dos artigos também contivesse as palavras-chave pesquisadas. Segue rol exemplificativo: ANDRADE, Thális. *Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie*. Belo Horizonte: Dialética, 2021; ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de; CARNEIRO LEÃO, Gustavo Junqueira. *Temas de Direito Aduaneiro: coletânea de artigos em homenagem a Haroldo Gueiros*. Rio de Janeiro: POD, 2020; ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela; LEÃO, Gustavo Junqueira. *Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carlucci*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018; BARROS, André Ferreira de. *O novo Direito Aduaneiro*. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2005; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Aduaneiro e Direito Tributário Aduaneiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022; BICALHO, Renato Braga; MINEIRO, Pedro Henrique Alves. *O atual Direito Aduaneiro*. São Paulo: Dialética, 2021; BRITO, Demes. *Temas Atuais do Direito Aduaneiro brasileiro e notas sobre o Direito Internacional*. São Paulo: IOB, 2012; BRUYN JUNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *Direito Aduaneiro: pena de perdimento*. Curitiba: Juruá, 2019; BRUYN JUNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *Direito Aduaneiro: poder de polícia e regimes aduaneiros*. Curitiba: Juruá, 2019; CAPARROZ, Roberto. *Comércio internacional e legislação aduaneira esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2018; CARLUCI, José Lence. *Uma introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1997; CARLUCI, José Lence. *Uma introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2001; CARLUCI, José Lence. *Uma introdução ao sistema aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1996; CARLUCI, José Lence; BARROS, José Floriano de. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: CIA Editorial Paulista, 1976; CARVALHO, Marcelo Pimentel de. *Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude*. São Paulo: Aduaneiras, 2007; CASTRO JUNIOR, Oswaldo Agripino. *Constituição, Tributação e Aduana no Transporte Marítimo e na Atividade Portuária*. Belo Horizonte: Forum, 2020; COELHO, Flávio José Passos. *Facilitação Comercial: desafio para um aduana moderna*. São Paulo: Aduaneiras, 2008; CREPALDI, Robson; PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro; LOSTADO, Sidnei. *Direito Aduaneiro Contemporâneo: temas de impacto no Direito Aduaneiro e Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2022; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Revisão Aduaneira e Segurança Jurídica*. São Paulo: Intelecto, 2016; HERMOLIN, Ana Raquel. *Entrepostos aduaneiros*. Rio de Janeiro: Fundação Centro de Estudos do Comércio, 1980; HERMOLIN, Ana Raquel. *Regimes Aduaneiros Especiais*. Rio de Janeiro: Fundação Centro de Estudos do Comércio, 1984; LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: RT, 1984; MÂNGIA, Joaquim Ferreira. O imposto de importação e a política aduaneira. Ministério da Fazenda, Escola de Administração Fazendária, 1983; MARTINS, Eliane M. Octaviano. *Direito marítimo, portuário e aduaneiro temas contemporâneos*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2018; MARTINS,

Esse período ainda pode ser subdividido em: a) DL n. 37/1966 até o Regulamento Aduaneiro de 1985 (RA/1985); b) RA/1985 até o Regulamento Aduaneiro 2002 (RA/2002); c) RA/2002 até o Regulamento Aduaneiro 2009 (RA/2009); e d) após o RA/2009 até hoje. Também se poderia classificar conforme o tipo de produção: acadêmica, técnica, procedimental, entre outros parâmetros possíveis.

No entanto, devido à escassez de obras nos dois primeiros períodos indicados anteriormente, optou-se por adotar classificação mais abrangente e utilizar apenas três grandes períodos (sem subdivisões temáticas).

Eliane M. Octaviano. *Direito marítimo, portuário e aduaneiro temas contemporâneos*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019; MARTINS, Eliane M. Octaviano. *Direito marítimo, portuário e aduaneiro temas contemporâneos*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020; MARTINS, Eliane M. Octaviano; OLIVEIRA, Paulo Henrique Reis de. *Direito marítimo, portuário e aduaneiro temas contemporâneos*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017; MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB, 2002; MELO, Ruy de; REIS, Raul. *Manual do imposto de importação e regime cambial correlato*. São Paulo: RT, 1970; MOURA, Caio Roberto Souto. *Poder de polícia aduaneira e os procedimentos especiais de controle aduaneiro*. São Paulo: Fiscosoft, 2012; HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto. *Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do Carf*. São Paulo: MP Editor, 2013; PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaíes de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2015; PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaíes de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023; ROCHA, Paulo Cesar Alves. *Regulamento aduaneiro: comentado com textos legais transcritos*. 21. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2021; SARTORI, Angela. *Questões atuais de direito aduaneiro e tributário à luz da jurisprudência dos tribunais*. 2. ed. Belo Horizonte: Forum, 2019; SARTORI, Angela; BARBIERI, Luís Eduardo; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Temas relevantes de direito aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2020; SARTORI, Angela; GUIMARÃES, Thaís; TESSER, Daniel Bettamio. *Controvérsias Atuais do Direito Aduaneiro: homenagem ao Mestre Roosevelt Baldomir Sosa*. São Paulo: Aduaneiras, 2022; SEHN, Solon. *Comentários ao Regulamento Aduaneiro: infrações e penalidades*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2021; SEHN, Solon. *Curso de Direito Aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021; SILVA, Oswaldo Costa e. *Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais*. Brasília: LGE, 1998; SOSA, Roosevelt Baldomir. *A Aduana e o Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1996; SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários à Lei Aduaneira*. São Paulo: Aduaneiras, 1995; SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários à Lei aduaneira: do artigo 1º ao artigo 248 do Dec. 91.030/85*. São Paulo: Aduaneiras, 1992; SOSA, Roosevelt Baldomir. *Glossário de Aduana e Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2005; SOSA, Roosevelt Baldomir. *O controle do valor aduaneiro: comentários às Normas de Valoração Aduaneira no âmbito do Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 1998; SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas aduaneiros*. São Paulo: Aduaneiras, 1999; SOSA, Roosevelt Baldomir. *Valor Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1996; SOUZA, Cláudio Luiz Gonçalves de. *Fundamentos basilares do direito aduaneiro*. São Paulo: Dialética, 2021; TREVISAN NETO, Antenori. *Aplicação do acordo sobre valoração aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2009; TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018; TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2008; TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015; TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022; VÍBRIO JÚNIOR, Paulo. *Manual de comércio exterior e crimes aduaneiros*. São Paulo: IOB, 2012; VITA, Jonathan Barros. *Valoração aduaneira*. São Paulo: RT, 2014; WERNECK, Paulo. *Comércio exterior & despacho aduaneiro*. Curitiba: Juruá, 2015; WERNECK, Paulo. *Missão da Aduana brasileira sob a ótica empresarial*. Curitiba: Juruá, 2005; ZANELATTO, Paulo. *A (in)constitucionalidade da pena de perdimento aduaneira*. São Paulo: Aduaneiras, 2016.

Obviamente que não se está afirmando qualquer tipo de identidade de pensamento entre os autores de cada período, mas apenas correlacionando uma possível classificação conforme as legislações aduaneiras em vigor na época para fins de posterior comparação com base nos mesmos critérios.

O que se verifica das obras referenciadas é que o número de livros aduaneiros sendo publicados nos últimos anos tem aumentado consideravelmente no Brasil, especialmente no período que corresponde à vigência do atual Regulamento de Aduaneiro, que vai de 2009 até os dias atuais.

Desse modo, os livros catalogados apontam para a superação da ideia de inexistência ou baixa quantidade de referências bibliográficas na área aduaneira no Brasil, especialmente em comparação com os períodos anteriores.

Além disso, trata-se de um esforço incompleto que precisa ser complementado por buscas posteriores envolvendo outras palavras-chave, como: importação/exportação, contrabando etc., ou seja, o número de obras certamente é maior.

Há que se ressaltar o pioneirismo de autores que escreveram e dedicaram parte de duas obras às infrações aduaneiras (e também aos crimes aduaneiros) e, na medida do possível, resgatar essas obras pioneiras, o que pretendemos fazer ao longo deste trabalho.

1.4. Algumas considerações sobre os glossários utilizados

Os glossários mencionados são instrumentos valiosos para a elucidação dos temas aduaneiros, pois como lembrou Ricardo Xavier Basaldúa ao escrever especificamente sobre as sessões do Comitê Técnico Permanente da Organização Mundial das Aduanas, que frequentou entre os anos 1971 e 1992 como delegado argentino, que muitas das definições do glossário foram construídas a partir de compromissos entre países com distintos pontos de vista ao longo de vários anos de negociações.

Aconselha, ainda, que “La continuidad es esencial para conocer las razones que llevan a adoptar las distintas soluciones en ese Comité [...]”¹²².

O *Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais*, elaborado pelo Comitê Técnico Permanente da OMA a partir dos textos de acordos internacionais já celebrados, decorre de uma necessidade de fixar o sentido de termos técnicos aduaneiros próprios a cada uma das línguas autênticas (inglês e francês), podendo adotar sentido mais amplo ou mais estreito que aqueles das terminologias nacionais, bem como abandonar termos nacionais de conteúdo muito

¹²² BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre los conceptos básicos del Derecho aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho aduanero y comercio internacional*. México: Porrúa, 2016, p. 6.

vago para responder às necessidades de uma terminologia nacional, exortando os Estados para que adotem e utilizem, sempre que possível, os termos do glossário no sentido que ali fixado¹²³.

Ressalte-se que o glossário da OMA não tem estatuto jurídico de instrumento internacional e não possui, em regra¹²⁴, caráter obrigatório. Seu propósito é reunir as definições num único documento para estabelecer uma terminologia comum, com a intenção de facilitar os trabalhos de todos os envolvidos com o comércio internacional e desenvolver uma visão uniforme para questões aduaneiras:

[...] the purpose of the Council's Glossary is to set down in a single document definitions of certain Customs terms in order to establish a common Customs terminology, intended not only to facilitate the work of the Council, but also to assist Members and non-Members, international organizations and trade circles to develop a uniform approach to the Customs and Customs-related questions with which they are concerned¹²⁵.

Porém, considera-se, na prática, que os termos utilizados no plano internacional possuem o sentido atribuído pelo glossário, a menos que seja definido expressamente de modo diferente¹²⁶.

RECOMMENDS that Members of the Council and members of the United Nations or its specialized agencies, and Customs or Economic Unions, should : (3) use the terms and their definitions in their legislation, in instruction, in training of Customs staff and in the performance of their duties,

Tendo sido revisado posteriormente por diversas vezes, a tradução ao português ora utilizada foi elaborada a partir da versão de 1995 e publicada em 1998, não tendo sido atualizada posteriormente. A mais recente versão do glossário foi publicada em 2018 e está disponível para consulta *online* nos idiomas autênticos (inglês¹²⁷ e francês¹²⁸).

¹²³ COSTA E SILVA, Oswaldo. *Glossário de termos aduaneiros internacionais*. Brasília: LGE, 1998, p. 26.

¹²⁴ No entanto, o Capítulo 2 do Anexo Geral da Convenção de Quioto Revisada possui caráter obrigatório.

¹²⁵ WCO. *Recommendation of the Customs Co-Operation Council concerning the use of the Glossary of International Customs Terms*. 1993. Disponível em: http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/recommendations/pf_recommendations/pfrecomm47glossaryintcustterms.aspx. Acesso em: 5 ago. 2022.

¹²⁶ COSTA E SILVA, Oswaldo. *Glossário de termos aduaneiros internacionais*. Brasília: LGE, 1998, p. 31.

¹²⁷ WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018.

¹²⁸ OMD. *Glossaire des termes douaniers internationaux*. 2018. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossaire-des-termes-douaniers-internationaux.pdf?db=web>. Acesso em: 4 ago. 2022.

Há que se ressaltar, ainda, que as definições do glossário estão sendo internalizadas pelos países com o *status* de norma, já que muitas delas constam de tratados internacionais aduaneiros.

Por fim, veja-se que o *Glossário de Termos Aduaneiros e Comércio Exterior* da Aladi¹²⁹ está disponível gratuitamente em português e espanhol e possui um grande número de definições.

1.5. Mercadoria

Lembrando-se que o objeto do Direito Aduaneiro é a regulação do tráfego internacional de *mercadorias*, resta evidente o papel de destaque que ocupa na disciplina, de modo que existem fartas referências bibliográficas para nos auxiliar em sua definição, inclusive no Brasil.

De acordo com Rosaldo Trevisan, existem de três elementos essenciais em sua definição:

Tratamos aqui, assim, de *três elementos essenciais da definição de mercadoria em Direito Aduaneiro*: o primeiro, de *não estar restrita a operações de compra e venda (comerciais)*; o segundo, de *tratar apenas de algo móvel e corpóreo*, para que possa haver transporte de um território a outro, ou até apreensão, com recolhimento a depósito, nos casos previstos na legislação; e o terceiro, de *abranger operações lícitas ou ilícitas, sendo irrelevante se o que foi introduzido/extraído no/do território é permitido ou resultou em uma operação com efetivo valor econômico*¹³⁰.

Algumas considerações são necessárias: trata-se de aceção *ampla*¹³¹, posto que seu conceito não pode ser limitativo para a função encomendada pelos Estados às aduanas de controlar o comércio exterior, entendido como a entrada e a saída de mercadorias em determinado território; bem como precisa abranger operações lícitas ou ilícitas, sendo irrelevante que aquilo que foi introduzido em ou extraído de determinado território possua valor econômico

¹²⁹ Criada pelo Tratado de Montevidéu de 1980 (TM80), é uma associação sediada no Uruguai cujo objetivo principal é o estabelecimento de um mercado comum latino americano mediante a eliminação de tarifas aduaneiras e restrições não tarifárias. Substituiu a Associação Latino Americana de Livre Comércio (Alalc) criada, por sua vez, pelo Tratado de Montevidéu de 1960 (TM60).

¹³⁰ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 69.

¹³¹ No mesmo sentido: ALSINA, Mario A. *et al. Código aduanero: comentarios, antecedentes, concordancias* – Arts. 1 a 129. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1984, p. 63; ALAIS, Horacio Felix. *Los principios del derecho aduanero*. Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 154; VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. *Derecho penal aduanero*. Buenos Aires: Didot, 2018, p. 55; COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 35; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018, p. 34; ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, t. I, p. 211;

e, ainda, deve tratar de algo que possa ser submetido a transporte de um território a outro, sujeito à apreensão e controle.

Interessante ressaltar a advertência de Ricardo Xavier Basaldúa de que a palavra “mercadoria” é utilizada em acepção ampla para o Direito Aduaneiro desde as Ordenanças de 1687, organizadas por Colbert na França, devendo tratar de um *objeto* material, tangível, mensurável ou apreciável pelos sentidos, de modo que possa ser objeto de controle aduaneiro nas fronteiras e, se necessário, de liberação¹³².

De modo similar, Andrés Rohde Ponce explica que a definição de mercadoria no Direito Aduaneiro se descolou de sua raiz etimológica *mercatus* – que significa mercado – e dela derivam várias palavras com esse prefixo, como mercantil e mercadorias, já que o objeto da relação aduaneira nem tem como causa uma relação comercial¹³³.

E, para Santiago Ibáñez Marsilla, o Direito Aduaneiro não regula as prestações de serviços internacionais ou os bens intangíveis, salvo quando estes sejam incorporados a um bem tangível e, nesse caso, se gravam os bens tangíveis e apenas indiretamente os intangíveis, argumentando que assim se traça uma delimitação bastante clara de que ao Direito Aduaneiro apenas interessa a introdução de bens tangíveis. Exemplifica com o caso da energia elétrica que é conduzida fisicamente por fios de cobre e, dessa maneira, pode se considerar a eletricidade como uma mercadoria para efeitos aduaneiros, estando sujeita à tributação aduaneira quando importada¹³⁴.

Tânia Carvalhais Pereira observa ser curioso que a União Europeia não tenha oferecido uma definição de mercadoria para efeitos aduaneiros em nenhum instrumento normativo, mas conclui que o princípio da igualdade pressupõe uma interpretação ampla do termo, ainda que o valor transacional seja meramente potencial, como ocorre com resíduos, desperdícios ou lixo¹³⁵.

Ressaltada a necessidade de uma acepção ampla de mercadoria, veja-se, agora, que as definições demonstram um certo dissenso sobre quais palavras devem ser utilizadas, variando entre *bens* e *objetos*.

¹³² BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre los conceptos básicos del Derecho aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho aduanero y comercio internacional*. México: Porrúa, 2016, p. 17-25.

¹³³ ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, t. I, p. 209. Ver, ainda: ROHDE PONCE, Andrés. Los elementos fundamentales del Derecho Aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, t. I, p. 137-164.

¹³⁴ MARSILLA, Santiago Ibáñez. *GPS Aduanas*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022, p. 24.

¹³⁵ PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Direito Aduaneiro Europeu: vertente tributária*. Lisboa: Universidade Católica, 2020, p. 58-59.

As mercadorias são bens suscetíveis de controle aduaneiro em decorrência de uma introdução em ou de uma extração de determinado território. Os não bens, entendidos como aqueles que não possuem valor econômico, as substâncias tóxicas ou resíduos radioativos, podem ser objetos de controle aduaneiro. Essa conclusão não prejudica a utilização do termo “bens” em detrimento da palavra “objeto”, não parecendo existir, necessariamente, uma preferência por um ou outro, mas sim uma utilização possível de ambos, com as vantagens e as desvantagens inerentes a cada um dos termos.

Quanto aos termos “produto” e “coisa”, muito utilizados em obras publicadas no Brasil, Rosaldo Trevisan observou a existência de duas correntes principais, e uma delas entende que o imposto de importação somente deve incidir sobre produtos que sejam importados com destinação comercial, considerados como *mercadorias*.

A título exemplificativo, Augusto Olympio Viveiros de Castro se filiava a essa corrente, assim como Ruy de Melo e Raul Reis. Por ordem de publicação, do mais antigo ao mais recente, Castro, afirmava há um século que “Aos direitos estabelecidos na tarifa ficam sujeitas todas as mercadorias estrangeiras que se destinarem ao consumo no Brasil e que não estiverem compreendidas nas exceções abaixo mencionadas”¹³⁶.

Ruy de Melo e Raul Reis escreveram nos anos 1970 que¹³⁷:

Sem consideração sobre a finalidade dessa entrada no território nacional, de mercadoria de procedência estrangeira, não ficaria completa a definição do fato gerador do imposto de importação. A complementação do conceito com a destinação a consumo no território nacional é obrigatória [...].

Américo Masset Lacombe, ainda em 1979, afirmava que “[...] o ato de importar decorre de uma compra e venda efetuada no exterior”¹³⁸, opinião compartilhada por José Eduardo Soares de Melo¹³⁹, que identifica produto como mercadoria inserida num ciclo mercantil.

Ocorre que, ao atrelar o conceito de mercadoria a um sentido de utilidade econômica ou patrimonial, se excluiu os *não bens* e se prejudicou a sua utilização na seara aduaneira por contrariar o primeiro elemento: a sua amplitude ou não restrição.

¹³⁶ CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910, p. 472.

¹³⁷ MELO, Ruy de; REIS, Raul. *Manual do imposto de importação e regime cambial correlato*. São Paulo: RT, 1970, p. 45.

¹³⁸ LACOMBE, Américo Masset. *Imposto de importação*. São Paulo: RT, 1979, p. 15.

¹³⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *Importação no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 48.

Fechando o necessário parêntesis e voltando à classificação doutrinária sobre o conceito de mercadoria, conforme explicação de Trevisan anteriormente delineada, há ainda aqueles que defendem que o termo “mercadoria” abrange também bens que não sejam destinados ao comércio.

Ao sustentar a irrelevância do título jurídico a que se fizer a importação, Hamilton Dias de Souza pode ser classificado nessa segunda corrente doutrinária. Discorrendo sobre a distinção entre os termos “mercadoria” e “bem,” observou que atrelar o conceito de mercadoria à sua destinação gerava grande subjetividade e que o sistema aduaneiro sequer considera a finalidade da importação¹⁴⁰.

Rosaldo Trevisan anota que as duas correntes praticamente ignoram os glossários internacionais¹⁴¹. A advertência é pertinente.

Veja-se que o *Glossário de termos aduaneiros internacionais* da OMA menciona a palavra “*goods*” 172 vezes e não traz um conceito de mercadoria¹⁴². Note-se que a CQR menciona a palavra “*goods*” 604 vezes e também não traz um conceito de mercadoria.

Portanto, é possível afirmar que definir mercadoria é um passo importante para o trabalho ora realizado, o que pode ser confirmado não apenas pelos alertas doutrinários colacionados, mas também pela grande quantidade de menções na CQR e no glossário, ambos da OMA.

Ressalte-se que o glossário da Aladi define mercadoria (*mercancia*) como todo bem corpóreo móvel, exemplificando que são bens móveis tangíveis, sem exceção.

Já o Código Aduaneiro do Mercosul elencou uma lista de definições básicas e definiu em seu art. 3º que “Mercadoria é todo bem suscetível de um destino aduaneiro”¹⁴³.

¹⁴⁰ SOUZA, Hamilton Dias de. *Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1980, p. 29-30.

¹⁴¹ “Todos os principais estudos publicados sobre o imposto de importação, no Brasil, detiveram-se na discussão da amplitude do termo ‘mercadoria’, mas a quase totalidade deles não toma em conta a acepção internacional do termo, detendo-se na aparente incompatibilidade entre os termos utilizados na Constituição Federal, no Código Tributário e na legislação aduaneira. Assim, origina-se, no país, um debate adicional, derivado, aparentemente, da leitura nacional de termo internacionalmente acordado” (TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 61-62).

¹⁴² No entanto, o glossário define as “mercadorias proibidas” como mercadoria cuja importação ou exportação é legalmente proibida. Tradução livre de “Goods whose importation or exportation is prohibited by law” (WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 29).

¹⁴³ MERCOSUL. Conselho do Mercado Comum. Decisão n. 27/2010. *Código Aduaneiro do Mercosul*. Disponível em: https://normas.mercosur.int/simfiles/normativas/59319_DEC_027-2010_PT_FERR2_C%C3%B3digo%20Aduaneiro%20do%20MERCOSUL.pdf. Acesso em: 3 nov. 2022.

Retomando a definição de mercadorias de Rosaldo Trevisan, percebe-se que o segundo elemento apontado é justamente a característica de se tratar de algo móvel e corpóreo, passível de ser transportado, apreendido e liberado e, assim, se justifica a aderência ao conceito de mercadoria como bem, incluídos os não bens, todos sujeitos a controle e fiscalização pela aduana.

E como já se pôde perceber, trata-se de bem suscetível a controle aduaneiro, o que inclui a energia elétrica e o gás. Porém, note-se que os serviços estão excluídos do conceito de mercadoria, posto que são prestações de fazer, indivisíveis e intangíveis, justamente por não se incorporarem a um suporte físico suscetível de ser apresentado a controle pelas aduanas, estando disciplinados no Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS) da OMC¹⁴⁴.

É preciso deixar claro que também são suscetíveis de controle aduaneiro as mercadorias ilícitas ou que não possuem valor econômico, de modo que o terceiro elemento do conceito de mercadoria dá conta de incluí-las em sua acepção.

Convém mencionar que a própria OMA não descarta possíveis alterações da definição de mercadoria no futuro, em virtude de avanços tecnológicos promovidos no transporte de mercadorias¹⁴⁵.

No entanto, pode-se responder, por ora, qual é o objeto cuja entrada ou saída do território aduaneiro deve controlar a aduana: a mercadoria, entendida atualmente como bem corpóreo móvel suscetível de ser importado ou exportado.

Feitas as devidas considerações a respeito da definição de mercadoria, se pode avançar em relação ao conceito de mercadoria proibida.

Vimos anteriormente os três elementos essenciais para a definição de mercadoria no Direito Aduaneiro: ausência de restrição a operações de com-

¹⁴⁴ Em sentido contrário: “Considerar que a Aduana, na atualidade, tem como objeto apenas a mercadoria física, por ser a única passível de controle e apreensão, é limitar sua atuação, restringindo a atuação aduaneira a uma época que já faz parte da história. [...] O controle sobre o comércio internacional de serviços e de intangíveis representa um grande desafio para a Aduana do século XXI, e que não pode ser ignorado, como uma atividade não-aduaneira. Se, historicamente, quem sempre efetuou o controle sobre o comércio internacional, seja com fins arrecadatórios, com fins de aplicação de restrições ou apenas como atuação do soberano sobre o território, foi a Aduana, por que outro órgão seria responsável pelo controle do comércio internacional de serviços e intangíveis. Apenas porque seu controle é primordialmente e exclusivamente aduaneira, pois o objeto de controle continua sendo o comércio internacional” (FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018, p. 32);

¹⁴⁵ “The implications of 3D printing for origin, valuation, IPR, and security, and for VAT in particular, have been stressed in the WCO. It has even been posited that there may be a need to redefine the term ‘goods’ in the future” (WCO; WTO. *Study Report on Disruptive technologies*. June, 2022. Disponível em: https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/wco-wto_e.pdf. Acesso em: 6 nov. 2022).

pra e venda (comerciais), necessidade de se tratar de algo móvel e corpóreo e que incluam operações lícitas ou ilícitas.

Vamos aprofundar um desses aspectos, referente às operações ilícitas, já que as proibições podem ser absolutas ou relativas. Já afirmamos em trabalho anterior que uma proibição é absoluta quando alcança a todas as pessoas, impedindo-as de importar ou exportar determinada mercadoria, como: “proibição absoluta de importação de resíduos sólidos perigosos, por exemplo”¹⁴⁶.

Na mesma ocasião, afirmamos que as proibições relativas, por seu turno, admitem exceções, podendo ao menos uma pessoa importar ou exportar determinada mercadoria.

No mesmo sentido, Juan Patricio Cotter explica que proibição absoluta é aquela que impede todas as pessoas de realizar uma importação ou exportação de determinada mercadoria, e relativa é aquela que admite exceções em favor de uma ou várias pessoas¹⁴⁷.

As definições dogmáticas são úteis para complementar a explicação concisa que consta do glossário da OMA para mercadorias proibidas (*Marchandises prohibées – prohibitions of goods*): “Goods whose importation or exportation is prohibited by law”¹⁴⁸.

A definição é concisa justamente porque o tema está a cargo das legislações nacionais.

Internamente, nosso Código Penal comina a pena de reclusão de 2 a 5 anos àqueles que importarem ou exportarem mercadoria proibida¹⁴⁹. Inexiste

¹⁴⁶ FAZOLO, Diogo Bianchi; TREVISAN, Rosaldo; VALLE, Mauricio Dalri Timm do. Considerações sobre o Perdimento Aduaneiro de Bens na Legislação Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 51, 2022, p. 184. No mesmo artigo também afirmamos: “Basicamente, quando o Estado tenta controlar o ingresso e a saída de mercadorias de determinado território aduaneiro, adotam-se medidas tarifárias e não-tarifárias. Medidas tarifárias são representadas pelos tributos aduaneiros, enquanto as medidas não tarifárias são representadas por medidas diversas das tarifárias, por exclusão”.

¹⁴⁷ COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 258.

¹⁴⁸ WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 29.

¹⁴⁹ “Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos. § 1º Incorre na mesma pena quem: I – pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando; II – importa ou exporta clandestinamente mercadoria que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente; III – reinsere no território nacional mercadoria brasileira destinada à exportação; IV – vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira; V – adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira. § 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. § 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de contrabando é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial.”

uma definição normativa de mercadoria proibida no Código Penal¹⁵⁰, o qual remete à lei brasileira (também não definida).

Portanto, trata-se de uma norma incompleta, chamada pela dogmática penal de norma em branco (ou norma penal em branco), posto que o elemento normativo “proibido” não está completamente expresso no enunciado prescritivo, sendo necessária a remissão a outros preceitos para complementá-lo.

Primeiramente, note-se que o alcance da definição de norma penal em branco varia na dogmática penal, conforme ressalta Mir Puig¹⁵¹.

Apesar disso, veja-se a explicação de Francesco Antolisei, para quem as normas penais são geralmente compostas por dois elementos: o preceito (*praeceptum legis*) e a sanção (*sanctio legis*). O preceito se trata da ordem para adotar determinada conduta, ou não fazer determinada coisa ou realizar determinada ação, e a sanção é a consequência jurídica que deve seguir à violação do preceito.

No entanto, prossegue o autor italiano, existem normas que não estão previstas num único dispositivo legal com seus dois elementos essenciais, preceito e sanção. Às vezes, estão subdivididas em várias disposições, que contêm apenas o preceito ou apenas a sanção. Nesse caso, a norma contém um simples fragmento da norma, que cabe ao intérprete reconstituir em sua unidade. Es-

¹⁵⁰ Nesse sentido: “Para que se configure o contrabando, a mercadoria importada ou exportada deve se encontrar no rol daquelas consideradas proibidas de ingresso ou saída do território nacional. Trata-se, portanto, de uma norma penal em branco, uma vez que o Governo brasileiro, por intermédio de seus Ministérios (Fazenda, Agricultura, Saúde etc.), como regra, é que especificará quais são essas mercadorias consideradas proibidas, a exemplo do que ocorre com a importação de: cigarros e bebidas fabricados no Brasil, destinados à venda exclusivamente no exterior; cigarros de marca que não seja comercializada no país de origem; brinquedos, réplicas e simulacros de armas de fogo, que com estas se possam confundir, exceto se for para integrar coleção de usuário autorizado, nas condições fixadas pelo Comando do Exército Brasileiro; espécies animais da fauna silvestre sem um parecer técnico e licença expedida pelo Ministério do Meio Ambiente; espécies aquáticas para fins ornamentais e de agricultura, em qualquer fase do ciclo vital, sem permissão do órgão competente; produtos assinalados com marcas falsificadas, alteradas ou imitadas, ou que apresentem falsa indicação de procedência; mercadorias cuja produção tenha violado direito autoral (“pirateadas”) produtos contendo organismos geneticamente modificados; agrotóxicos, seus componentes e afins; resíduos sólidos perigosos e rejeitos, bem como de resíduos sólidos cujas características causem dano ao meio ambiente, à saúde pública e animal ou à sanidade vegetal, ainda que para tratamento, reforma, reuso, reutilização ou recuperação etc.; ou com a exportação de: peles e couros de anfíbios e répteis, em bruto; cavalos importados para fins de reprodução, salvo quando tiverem permanecido no País, como reprodutores, durante o prazo mínimo de três anos consecutivos etc.” (GRECO, Rogério. *Código Penal Comentado*. Niterói: Impetus, 2017, p. 1728-1729). “A proibição de mercadorias é estabelecida por normas extrapenais, sendo o dispositivo em tela norma penal em branco” (SEGNINI, Sandro. Art. 334-A. In: COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da (org). *Código Penal interpretado*: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. Barueri, São Paulo: Manole, 2017, p. 543).

¹⁵¹ MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal*: parte general. Barcelona: Reppertor, 2006, p. 65-68.

sas disposições são consideradas incompletas ou imperfeitas, como as normas penais em branco que possuem um preceito genérico, devendo ser completado com um outro elemento¹⁵².

Note-se que estão incluídas no tipo penal as mercadorias proibidas de modo absoluto ou relativo¹⁵³, mas o tema é controverso¹⁵⁴.

Há certamente uma preocupação com a conciliação dessa figura penal em branco com o princípio da legalidade¹⁵⁵. A fim de legitimar essa delegação, o crime precisa delimitar precisamente o bem jurídico tutelado, evitando sua desnaturalização¹⁵⁶.

Interessante colacionar uma passagem de Horácio Forte¹⁵⁷ pelo pioneirismo de obra: “O Governo Federal, a quem compete velar pela segurança da

¹⁵² “[...] Non si tratta di una sanzione minacciata per l’inosseranza di un precepto futuro, ma di un precepto generico che deve concretizzarsi con un *elemento futuro*, il quale, però, deve sempre precedere il fatto che costituisce reato” (ANTOLISEI, Francesco. *Manuale di Diritto Penale*: parte generale. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1957, p. 30-31 – grifos nossos).

¹⁵³ No mesmo sentido: CARVALHO, Márcia Dometila Lima. *Crimes de contrabando e descaminho*. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 12; HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*: arts. 250 a 361. Rio de Janeiro: Forense, 1958, v. 9, p. 430; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. *O contrabando: uma revisão de seus fundamentos teóricos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 62.

¹⁵⁴ Aparentemente em sentido contrário, José Lence Carlucci entende que a importação de mercadoria controlada (restrita) não configura crime, mas apenas infração administrativa (CARLUCCI, José Lence. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 257), posição que parece ser compartilhada por Cotter: “Por nuestra parte, hemos sostenido que la mercadería que requiere una validación previa para su importación o exportación, no resulta necesariamente de importación o exportación prohibida, sino que se trata de mercadería de importación o exportación permitida con trámites previos que deberían ser cumplidos para su importación o exportación” (COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 263).

¹⁵⁵ “En cuanto a las llamadas leyes penales en blanco, debemos tener en cuenta que se trata de casos en los que el legislador penal remite a otras leyes, lo que no presenta dificultad alguna cuando se trata de leyes formales y nacionales, pero que puede presentarla cuando se trata de normaciones del Poder Ejecutivo, de las prdvincias o de las municipalidades. En esta Últimos cabos, la remisión se hace para que el legislador penal no invada la esfera de la facultad legislativa de otro poder, es decir, que se impone como necesidad para no alterar la división de los poderes del Estado” (ZAFARONI, Eugenio Raul. *Derecho penal*: parte general. Buenos Aires: Ediar, 1998, p. 465).

¹⁵⁶ VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. *Derecho penal aduanero*. Buenos Aires: Didot, 2018, p. 90-93. Ver também: ALAIS, Horacio Felix. Las infracciones aduaneras y las sanciones a luz del derecho multilateral. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 85-88.

¹⁵⁷ FORTE, Horácio S. *Das Fraudes Aduaneiras*: processo administrativo. Recife: Oficinas Gráficas do Jornal do Comércio, 1940, p. 13. No mesmo sentido: ARANHA, Euclides Marinho. *Guia Aduaneiro*. 2. ed. Belém: Guajarina, 1923, p. 105; CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *O contrabando*. Rio de Janeiro: Domingos de Magalhães Editor, 1898, p. 67; CORREA, Alfredo Pinto de Araújo. *O contrabando e seu processo*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1907, p. 7-8. O Regulamento das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas do Império também continha dispositivo similar, diferindo apenas por incluir um parágrafo para proibir a importação de gazuas ou outros instrumentos próprios para roubar (art. 516 do Decreto n. 2.647, de 19 de setembro de 1860). *Vide*: ATHAYDE,

ordem e da saúde pública, pode proibir a entrada no país, de todas ou de certas mercadorias de procedência estrangeira, em um ou mais portos ou lugares e a sua circulação dentro das fronteiras da República”.

O autor escreveu essa passagem ainda durante a vigência da Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas, a qual continha um artigo enumerando as mercadorias cujo despacho era proibido¹⁵⁸.

O Regulamento Aduaneiro atual mantém essa tradição¹⁵⁹ nos arts. 597 até 637, disciplinando separadamente os casos, os quais abrangem os seguintes tópicos: entorpecentes, fumo, produtos com marca falsificada, fonogramas, livros e obras audiovisuais, brinquedos, réplicas e simulacros de arma de fogo, bens sensíveis, medicamentos, drogas, insumos farmacêuticos e correlatos, produtos contendo organismos geneticamente modificados, biodiesel, gás natural, agrotóxicos, animais e seus produtos, espécies aquáticas, equídeos, objetos de interesse arqueológico, pré-histórico, numismático ou artístico, obras de arte e ofícios produzidos no país, até o fim do período monárquico, livros antigos e conjuntos bibliográficos brasileiros, diamantes brutos, resíduos sólidos e rejeitos.

Trata-se de rol meramente exemplificativo¹⁶⁰, existindo muitos outros casos não previstos no Regulamento Aduaneiro, especialmente quando a proibição é imposta por normas infralegais.

Eleutério Augusto. *Regulamento das Alfândegas e mesas de rendas anotado com todas as leis, decretos e decisões dos governos que o tem alterado, e explicado desde a sua publicação até Dezembro de 1865*. Rio de Janeiro: Tipografia Nacional, 1866, p. 193-194; MUNHOZ, Caetano Alberto. *Canhenho dos Conferentes e Despachantes das Alfândegas e Mesas de Rendas*. São Paulo: Editores Jorge Seckler & Comp., 1887, p. 49-50; SANTOS, J. Pantaleão. *Serviços aduaneiros: normas e comentários*. Rio de Janeiro: Irmãos Di Giorgio & Cia, 1950, p. 23-24.

¹⁵⁸ “Art. 445. É prohibido o despacho das seguintes mercadorias e objectos: § 1. Qualquer objecto de escultura, pintura, ou lithographia, obsceno ou offensivo da moral e bons costumes; § 2. Qualquer artefacto cujo uso ou applicação esteja nos mesmos casos. § 3. Os impressos ou obras contrafeitas, a que se referem o art. 35 da Lei n. 369 de 18 de setembro de 1845 e o Decreto n. 2491 de 30 de setembro de 1859; § 4. Os punhaes, canivetes-punhaes, as espiogardas ou pistolas de vento, as bengalas, guarda-chuvas ou quaesquer outros objectos que contenham espadas, estoques, punhaes ou espingardas; § 5. A polvora de qualquer qualidade, quando o despachante não apresentar com a nota a licença da competente autoridade policial; § 6 As mercadorias e generos alimenticios ou medicinaes em estado de putrefacção, ou de avaria, que possam ser nocivos a saúde publica, precedendo exame de peso na fórma prescripta pela. Secção 3ª do Cap. 3º do presente Titulo; § 7 O armamento e petrechos de guerra, quando o Governo Federal entender necessario a segurança e manutenção da ordem publica.”

¹⁵⁹ O RA/1985 e RA/2002 também continham dispositivos similares. Ver: TREVISAN, Rosaldo *et al.* *Novo Regulamento Aduaneiro Anotado*. Brasília: Lux, 2003, p. 708-574.

¹⁶⁰ No mesmo sentido: VÍBRIO JÚNIOR, Paulo. *Manual de comércio exterior e crimes aduaneiros*. São Paulo: IOB, 2012, p. 301.

Um exemplo é a proibição de importação de veículos usados, prevista na Portaria n. 8 do Decex (e suas alterações posteriores).

Essa proibição pode resultar numa restrição de circulação de veículos matriculados no Mercosul¹⁶¹ quando de sua aplicação e vem sendo contestada nos tribunais há anos e, via de regra, a jurisprudência¹⁶² autoriza a livre circulação desses veículos usados, mesmo quando não se tratar de uma importação temporária de veículo de viajante¹⁶³, por entender que casos de duplo domicílio afastam a intenção de internação do veículo.

Ainda assim, apreensões de veículos matriculados no Mercosul são recorrentes, posto que inexistente regulamentação para a admissão temporária desses veículos fora de uma situação de turismo¹⁶⁴ e, nesses casos, existem entendi-

¹⁶¹ Mercosul, Tratado de Assunção: “Artigo 1. Este Mercado Comum implica: *A livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através*, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários restritivos não tarifários à circulação de mercado de qualquer outra medida de efeito equivalente” (grifos nossos). Saliente-se que o Tratado de Assunção foi incorporado ao ordenamento jurídico nacional pelo Decreto Legislativo n. 197, de 25-9-1991, e ratificado pelo Decreto n. 350 de 21-11-1991.

¹⁶² “[...] é livre o trânsito, no País, de veículos de proprietários residentes no âmbito do Mercosul, *inclusive com duplo domicílio*, sem que seja possível, nessa hipótese, cogitar da ocorrência de dano ao erário” (STJ, REsp 1.528.344/PR, 2ª T., rel. Min. Herman Benjamin, DJ10-8-2015 – grifos nossos). A jurisprudência está tão pacificada que a PGFN emitiu a Nota n. 652/2017 com a seguinte ementa: “Parecer PGFN/CRJ n. 789/2016. Portaria PGFN n. 502/2016. Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 01/2014. Análise de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e/ou recorrer. Impossibilidade de aplicação da pena de perdimento de veículo automotor estrangeiro. Duplo domicílio comprovado do proprietário do veículo. Trânsito temporário. Jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça em sentido desfavorável à União”.

¹⁶³ A definição de viajante está no Anexo Específico J da CQR: “1. qualquer pessoa que entra temporariamente no território de um país onde não resida habitualmente (não residente) ou que sai do referido território; e 2. qualquer pessoa que sai do território de um país onde resida habitualmente (residente que deixa o seu país) ou que regresse ao território do seu país (residente que regressa ao seu país)”. E também consta do Glossário da OMA e do Anexo B6 da Convenção de Istambul. Sobre a convenção, ver: MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. *Convenção de Istambul sobre admissão temporária: sua aplicação no Brasil*. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, v. 6, n. 1, p. 22-46, 2012.

¹⁶⁴ Em tese, a Declaração de Bagagem poderia ser preenchida com a indicação da entrada do veículo em admissão temporária. No entanto, veículo de passeio usado não pode ser considerado como bagagem por expressa previsão legal, já que o art. 2º, § 3º, da Instrução Normativa n. 1.059/2010 estabelece que não se enquadram no conceito de bagagem os “veículos automotores em geral”. Note-se que a Instrução Normativa n. 1.600/2015 não se aplica a veículos de propriedade de residentes: “Art. 3º Poderão ser submetidos ao regime de admissão temporária com suspensão total do pagamento de tributos incidentes na importação: IX – veículos terrestres e embarcações de esporte e recreio, inclusive motos aquáticas, destinados ao uso particular de *viajante não residente*, transportados ao amparo de conhecimento de carga”. Veículos estrangeiros de turistas (ou seja, *não residentes no Brasil*) domiciliados no Paraguai, Argentina ou Uruguai continuam tendo sua entrada automática. Os brasileiros que fizeram a sua saída definitiva do Brasil e depois não retornaram ao país com ânimo de permanência (IN n. 208/2008, art. 2º, IV) são considerados como não residentes.

mentos divergentes em relação ao crime praticado, mas prevalece a opinião de que se trata de contrabando.

Em regra, a entrada ou a saída de mercadoria proibida acarreta o perdimento desta. Os arts. 691 e 692, ambos do Regulamento Aduaneiro, dispõem sobre o perdimento de mercadorias de importação e exportação proibidas:

Art. 691. Também será objeto da pena de perdimento, sem prejuízo de aplicação da multa referida na alínea “b” do inciso II do art. 718, a mercadoria que, nos termos de lei, tratado, acordo ou convenção internacional, firmado pelo Brasil, seja proibida de sair do território aduaneiro, e cuja exportação for tentada.

Art. 692. As mercadorias de importação proibida na forma da legislação específica serão apreendidas, liminarmente, em nome e ordem do Ministro de Estado da Fazenda, para fins de aplicação da pena de perdimento.

Parágrafo único. Independentemente do curso do processo criminal, as mercadorias a que se refere o *caput* poderão ser alienadas ou destinadas na forma deste Decreto.

Observe-se que as mercadorias de importação proibida serão retidas liminarmente para fins de aplicação da pena de perdimento¹⁶⁵.

Além disso, basta ao Poder Executivo vedar a expedição de licença de importação para determinada mercadoria para proibir a sua entrada, posto que o art. 689, XX, RA, regulamentando o art. 23, I, do DL n. 1.455/1976, considera dano ao erário a importação de mercadoria ao desamparo de licença de importação *quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa*, sujeitando essa mercadoria ao perdimento.

Também podem incidir multas além do perdimento. Na exportação de mercadoria proibida (ainda que tentada) incide uma multa variável de 20 a 50% sobre o valor da mercadoria (art. 718, II, *b*, RA/2009).

Outro exemplo é a multa de R\$ 2,00 (dois reais) por maço de cigarro, unidade de charuto ou de cigarrilha, ou quilograma líquido de qualquer outro produto apreendido em infração às medidas de controle fiscal estabelecidas para o desembaraço aduaneiro, a circulação, a posse e o consumo de fumo, charuto, cigarrilha e cigarro de procedência estrangeira (art. 693 combinado com art. 716, ambos do RA/2009).

Lembrando, ainda, que não incide imposto sobre mercadoria estrangeira que tenha sido objeto de perdimento, nos termos do art. 1º, § 4º, III, do DL n. 37/1966. Nesses casos, a tributação federal é calculada por presunção, na alí-

¹⁶⁵ O RA/2009 repete o art. 26 do DL n. 1.455/1976, o qual nos parece que usa a palavra “apreensão” no sentido de retenção. Nesse sentido: SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários à Lei Aduaneira*. São Paulo: Aduaneiras, 1995, p. 437.

quota de 50%, para fins de formalização do processo administrativo fiscal e da representação fiscal para fins penais, conforme art. 65 da Lei n. 10.833/2003. Ou seja, não há cobrança desses valores ao responsável pela infração aduaneira. E tendo sido pagos, devem ser restituídos.

A respeito da hipótese de cobrança, em tese, dos tributos sobre a mercadoria objeto de perdimento que tenha sido consumida, revendida ou não localizada, prevista na última parte do art. 1º, § 4º, III, do DL n. 37/1966, o assunto será retomado adiante, quando da análise da multa prevista no parágrafo único do art. 689 do Regulamento Aduaneiro.

Deve-se mencionar que eventual cobrança de tributos sobre mercadorias proibidas (ou restritas) está em consonância com normas internacionais e regionais sobre o assunto. A CQR remete a disciplina à legislação nacional (norma 4.1 e seguintes) e o Código Aduaneiro do Mercosul admite expressamente a cobrança dos tributos incidentes de importações e exportações proibidas no art. 138, sem prejuízo das sanções aplicáveis¹⁶⁶.

1.6. Território aduaneiro

Inicialmente, é preciso advertir que o território aduaneiro não se confunde *necessariamente* com o território nacional¹⁶⁷ e sua definição deve partir de uma análise de acordos internacionais e regionais, conforme advertência de Rosaldo Trevisan¹⁶⁸, que o define como “qualquer local no qual se aplique, a substancial parcela do comércio exterior, uma mesma tarifa e uma mesma regulação comercial”.

¹⁶⁶ O Código Aduaneiro da União (Regulamento n. 952/2013 do Parlamento Europeu), no seu art. 83, também permite essa cobrança em alguns casos: “1. É constituída uma dívida aduaneira na importação ou na exportação mesmo se for relativa a mercadorias que estão sujeitas a medidas de proibição ou de restrição na importação ou na exportação, seja qual for a sua natureza. 2. Todavia, não é constituída qualquer dívida aduaneira: a) Na introdução irregular no território aduaneiro da União de moeda falsa; b) Na introdução no território aduaneiro da União de estupefacientes e de substâncias psicotrópicas, salvo se essa introdução for realizada sob a estrita fiscalização das autoridades competentes com vista a uma utilização para fins médicos e científicos. 3. Para efeitos das sanções aplicáveis às infrações aduaneiras, considera-se, contudo, constituída uma dívida aduaneira caso a legislação de um Estado-Membro preveja que os direitos de importação e de exportação ou a existência de uma dívida aduaneira servem de base para a determinação de sanções”.

¹⁶⁷ “Customs territory: a geographical area the borders of which are managed, imposing duties and controls on goods entering the area. A customs territory may not be an internationally recognized country, and the customs territory of a country may be larger or smaller than the country” (DEARDORFF, Alan V. *Terms of Trade: Glossary of International Economics*. Singapore: World Scientific, 2014, p. 90. Veja-se também: CUTRERA, Achille. *Diritto e política doganale*. Milano: Hoepli, 1927, p. 7 – grifos nossos).

¹⁶⁸ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 80.

Resta superada, portanto, a definição proposta por José Lence Carlucci e José Floriano de Barros de que “A jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o território aduaneiro, o qual se confunde com o território nacional [...]”¹⁶⁹.

A definição de território aduaneiro como local em que é aplicada uma mesma tarifa e uma mesma regulação comercial provém do *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT). Assim, veja-se inicialmente que o art. XXIV, 2, do GATT/1947 estabelece que:

Para os fins de aplicação do presente Acordo, entende-se por *território aduaneiro* todo o território para o qual *tarifas aduaneiras distintas* ou outras regulamentações aplicáveis às *trocas comerciais* sejam mantidas a respeito de outros territórios *para uma parte substancial do comércio do território em questão*¹⁷⁰.

Aqui aparecem os dois elementos constitutivos do conceito aduaneiro de território. Um breve parêntesis: os dois elementos básicos que caracterizam um âmbito espacial como um território aduaneiro são a existência de uma *tarifa aduaneira*, definida como o conjunto de direitos aduaneiros de importação ou exportação, e aplicação das mesmas *regulamentações comerciais restritivas*, definidas como restrições não tarifárias, posto que as restrições tarifárias já estão incluídas no conceito de tarifas aduaneiras¹⁷¹.

Resumindo, se trata de um local em que se aplicam as mesmas restrições, sejam elas tarifárias, sejam não tarifárias.

A Convenção de Quioto de 1973 definiu o território aduaneiro como aquele em que são aplicáveis *plenamente* as disposições da legislação aduaneira do Estado. O *Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais* em versões antigas refletia a mesmíssima definição¹⁷².

Na revisão da CQR, o termo “plenamente” foi retirado da definição de território aduaneiro. Assim, o Capítulo 2 do Anexo Geral da CQR passou a definir território aduaneiro como “[...] aquele no qual se aplica a legislação aduaneira”.

Existem críticas pertinentes para esta última definição, em função de sua tautologia (território é o local em que se aplica a legislação, a qual se aplica no território), mas regionalmente parece que se conseguiu resolver este problema.

É que o Código Aduaneiro do Mercosul define o território aduaneiro do Mercosul como aquele no qual se aplica a legislação aduaneira *comum* do Mer-

¹⁶⁹ CARLUCI, José Lence; BARROS, José Floriano de. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: 1976, p. 57.

¹⁷⁰ A Lei n. 313/1948 internalizou o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), traduzindo-o oficialmente ao português a partir de suas línguas autênticas: o francês e o inglês.

¹⁷¹ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre los conceptos básicos del Derecho aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho aduanero y comercio internacional*. México: Porrúa, 2016, p. 12-17.

¹⁷² COSTA E SILVA, Oswaldo. *Glossário de termos aduaneiros internacionais*. Brasília: LGE, 1998, p. 87-88.

cosul, excluindo de seu conceito a legislação aduaneira interna dos seus membros, a qual se aplica apenas de maneira suplementar, no âmbito de cada país.

Portanto, reforça-se que o território aduaneiro é o local no qual se aplique uma mesma tarifa e uma mesma regulação comercial a uma parcela substancial do comércio exterior de um determinado Estado.

Nesse sentido, o art. 33 do DL n. 37/1966 disciplina que a jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o território aduaneiro, o qual compreende a zona primária (faixas internas de portos e aeroportos, recintos alfandegados, locais habilitados nas fronteiras terrestres, áreas em que se efetuem operações de carga e descarga de mercadoria, ou embarque e desembarque de passageiros, procedentes do exterior ou a ele destinados) e a zona secundária (o restante do território).

Estabelece, ainda, que incide o imposto de importação sobre a mercadoria estrangeira quando de sua entrada no território nacional (art. 1º).

Internamente, tem-se uma equiparação do território aduaneiro ao território nacional, portanto.

No entanto, conforme se percebe pelo exposto anteriormente, pode haver divergências entre ambos. Dentro de um território nacional podem existir diversos territórios aduaneiros. Vários Estados nacionais podem celebrar uma união aduaneira e unificar seus territórios aduaneiros, podem existir territórios aduaneiros fora do território nacional e podem existir partes territórios nacionais sem qualquer território aduaneiro¹⁷³.

Isso significa que as definições não são coincidentes no âmbito internacional, assumindo relevância, a noção de fronteira aduaneira, já que o glossário da OMA define contrabando (*smuggling – contrebande*) como: “Infração aduaneira que consiste em passar, clandestinamente, mercadorias, por qualquer meio, através da fronteira aduaneira, subtraindo-as, assim, ao controle aduaneiro”¹⁷⁴. O glossário da OMA define fronteira aduaneira como o limite do território aduaneiro¹⁷⁵.

¹⁷³ “Entende-se por *enclave* um âmbito submetido à soberania de outro Estado, no qual se permite, em virtude de acordo internacional, a aplicação de nossa legislação aduaneira. *Exclave*, por sua vez, é um âmbito no qual se permite, em território nacional, a aplicação da legislação aduaneira de outro país” (TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 74).

¹⁷⁴ Tradução de Oswaldo da Costa e Silva (COSTA E SILVA, Oswaldo. *Glossário de termos aduaneiros internacionais*. Brasília: LGE, 1998, p. 51). Em inglês: “Customs offence consisting in the movement of goods across a Customs frontier in any clandestine manner, thereby evading Customs control” (WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 34).

¹⁷⁵ COSTA E SILVA, Oswaldo. *Glossário de termos aduaneiros internacionais*. Brasília: LGE, 1998, p. 69; WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 11.

Repare-se, também, que a definição internacional é ampla e concisa, deixando bastante margem aos Estados para a regulação da matéria repressiva, o que gera a multiplicidade de tratamentos.

Adotando-se o conceito de território aduaneiro já descrito, é forçoso concluir que se trata de âmbito espacial no qual se aplica a legislação aduaneira, inclusive as restrições de caráter não econômico ligadas a sanções negativas.

Além disso, há que se observar que a definição internacional de território aduaneiro permite a aplicação da legislação aduaneira interna dos países membros do GATT em matéria de infrações aduaneiras.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre as definições de *zona primária* e de *zona secundária*.

O glossário da OMA não contém uma definição para zona primária ou zona secundária. Mas o glossário da Aladi fornece a seguinte definição para zona primária: “Área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, ocupada pelos portos, aeroportos e a área adjacente aos pontos de fronteira, habilitada pela autoridade aduaneira para o controle de mercadorias, veículos e pessoas”.

O Código Aduaneiro do Mercosul também contém definições de zona primária e secundária, em seus arts. 4º e 5º, respectivamente, de modo que a zona primária é definida como:

[...] a área terrestre ou aquática, ocupada pelos portos, aeroportos, pontos de fronteira e suas áreas adjacentes e outras áreas do território aduaneiro, delimitadas e habilitadas pela Administração Aduaneira, onde se efetua o controle da entrada, permanência, saída ou circulação de mercadorias, meios de transporte e pessoas.

E a zona secundária como a parte do território aduaneiro não compreendida na zona primária aduaneira, por exclusão.

Essas definições não fogem do tratamento nacional do tema. O art. 33 do DL n. 37/1966 estipula que a jurisdição dos serviços aduaneiros abrange a zona primária como aquela parte do território aduaneiro que compreende:

[...] as faixas internas de portos e aeroportos, recintos alfandegados e locais habilitados nas fronteiras terrestres, bem como outras áreas nos quais se efetuam operações de carga e descarga de mercadoria, ou embarque e desembarque de passageiros, procedentes do exterior ou a ele destinados.

E também a zona secundária, definida por exclusão como a parte do território aduaneiro que não está compreendida na zona primária, assim como é feito no Código Aduaneiro do Mercosul.

Para Thális Andrade, essa divisão do território aduaneiro em “duas fatias que se complementam” visa a otimizar a fiscalização aduaneira¹⁷⁶.

¹⁷⁶ ANDRADE, Thális. *Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie*. Belo Horizonte: Dialética, 2021, p. 47.

Segundo Roosevelt Baldomir Sosa, o critério utilizado pelo legislador é geográfico: “Aquilo que não é definido como zona primária é zona secundária”, existindo um entendimento de que se separam “os conceitos de zona primária e secundária pelo tipo de trabalho executado”¹⁷⁷.

1.7. Importação e exportação

Conforme já aduzido anteriormente, o objeto de estudo do direito aduaneiro é o tráfego internacional de mercadorias, existindo, portanto, ao menos três elementos básicos que o constituem: o primeiro deles se refere a um determinado âmbito espacial, o território aduaneiro; o segundo trata do objeto que é transportado, ou seja, a mercadoria; e o terceiro, do deslocamento da mercadoria no território aduaneiro: correspondente a uma importação ou exportação.

Ricardo Xavier Basaldúa explica que a razão de ser do direito aduaneiro ocorre precisamente quando uma mercadoria se põe em movimento e entra e sai de territórios aduaneiros, explicando que: “Es necesario que la mercadería se ponga en movimiento y atraviese las fronteras aduaneras para que resulten de aplicación las prohibiciones y los tributos referidos a la introducción y a la salida de las mercaderías de un territorio aduanero”¹⁷⁸.

Afirmar que o conceito de importação é a ação de introduzir qualquer mercadoria no território aduaneiro e que uma exportação é a ação de fazer sair uma mercadoria, como faz o *Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais da Organização Mundial das Aduanas*¹⁷⁹, nos fornece uma linha de orientação útil, porém insuficiente para responder aos questionamentos levantados.

Contudo, nessa altura já se esclareceu sobre a necessidade de adoção de definições mais concisas pela OMA, o que também foi seguido pelo glossário da Aladi, ao esclarecer que se trata da “Introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero”.

A CQR não traz um conceito para importação ou para exportação, porém, define o imposto de importação (*import duties and taxes, droits et taxes à l'importation*) como:

Customs duties and all other duties, taxes or charges which are collected on or in connection with the importation of goods, but not including any charges which are limited in amount to the approximate cost of services rendered or collected by the Customs on behalf of another national authority;

¹⁷⁷ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários à Lei Aduaneira*. São Paulo: Aduaneiras, 1995, p. 66.

¹⁷⁸ BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero: concepto e contenido*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2008, p. 174.

¹⁷⁹ WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 18 e 21, respectivamente.

E o imposto de exportação (*export duties and taxes, droits et taxes à l'exportation*) como:

Customs duties and all other duties, taxes or charges which are collected on or in connection with the exportation of goods, but not including any charges which are limited in amount to the approximate cost of services rendered or collected by the Customs on behalf of another national authority.

Regionalmente, o Código Aduaneiro do Mercosul define importação como a entrada de mercadoria no território aduaneiro do Mercosul e exportação como a sua saída. E no seu art. 157 estabelece que o imposto ou o direito de importação tem como fato gerador a importação definitiva de mercadoria para o território aduaneiro.

O Código Aduaneiro argentino define uma importação e uma exportação, em seu art. 9º, como a introdução e a extração de qualquer mercadoria do território aduaneiro. O Código Aduaneiro uruguaio, em suas definições básicas (art. 2º), praticamente repete o CAM, utilizando os termos “entrada” e “saída” de mercadorias do território aduaneiro. Já o Código Aduaneiro do Paraguai não traz uma definição dos termos, contudo, define um importador como a pessoa física ou jurídica que em seu nome ingressa mercadorias no território aduaneiro e exportador aquele que envia mercadorias ao exterior (art. 18).

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 153, atribui competência à União para instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros e sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

Nem o Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009) ou o DL n. 37/1966 definem uma importação ou exportação¹⁸⁰.

Alerta Liziane Angelotti Meira que a definição de importação é “pressuposto e não deve ser desvirtuado pelo intérprete, sob pena de infringir a atribuição de competência e o princípio da segurança jurídica”¹⁸¹.

Para Rosaldo Trevisan e Maurício Dalri Timm do Valle, o verbo que compõe o critério material do imposto de importação é “importar”, e no âmbito aduaneiro isso significa trazer para dentro do território aduaneiro¹⁸².

¹⁸⁰ MEIRA, Liziane Angelotti. Imposto sobre a importação. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2008, p. 100.

¹⁸¹ MEIRA, Liziane Angelotti. Imposto sobre a importação. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2008, p. 100.

¹⁸² TREVISAN, Rosaldo; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Comentários ao artigo 19. GRILLO, Fabio Artigas; RIBEIRO DA SILVA, Roque Sérgio D'Andrea. *Código Tributário Nacional Anotado*. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf. Acesso em: 7 nov. 2022.

Luiz Ferreira de Araújo e Silva define o termo como “a ação de introduzir fazendas, de as trazer de um porto estranho para o nosso”¹⁸³.

E, conforme Roosevelt Baldomir Sosa: “é uma operação de comércio exterior que consiste em fazer-vir-mercadorias-de-outro-país”¹⁸⁴.

Essas citações de autores brasileiros demonstram existir certa convergência nas definições, como bem notou Meira¹⁸⁵.

Diante do exposto, define-se importação como a introdução de mercadoria num território aduaneiro, bem como exportação como uma ação em sentido contrário, enquanto ação de fazer sair uma mercadoria de um território aduaneiro¹⁸⁶.

Resta saber se as definições são amplas o suficiente para abranger os casos irregulares e clandestinos.

E, na opinião de Basaldúa, os termos “importação” e “exportação” se usam de modo amplo no Direito Aduaneiro, para que também incluam introduções ou extrações irregulares e ilícitas¹⁸⁷.

Portanto, as definições são amplas, incluindo condutas realizadas a título definitivo ou temporário, regular ou irregular, com destinação específica ou não (comércio, uso, destruição), ainda quando realizado clandestinamente, em qualquer território aduaneiro.

Por todo o exposto, percebe-se que é necessário incluir em seu objeto de estudo as internações irregulares e as clandestinas, ou seja, aquelas que são feitas de maneira contrária à legislação aduaneira, numa explicação breve. A mesma conclusão se aplica às extrações de mercadorias.

Desse modo, pretende-se analisar, agora, as definições de *irregularidade* e de *clandestinidade*.

¹⁸³ SILVA, Luiz Ferreira de Araújo e. *Código das Alfândegas*. Rio de Janeiro: Typ. Commercial de F.O.Q. Regadas, 1858, p. 265.

¹⁸⁴ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Existe um Direito Aduaneiro brasileiro*. p. 182. Disponível em: https://web.archive.org/web/20050509111632/http://sosa.com.br:80/temas/temas.asp?acao=ver_tema&i-d=100&categoria=Direito+Aduaneiro. Acesso em: 30 maio 2023. No mesmo sentido: CARLUCCI, José Lence. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 45;

¹⁸⁵ MEIRA, Liziane Angelotti. Imposto sobre a importação. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2008, p. 100.

¹⁸⁶ No mesmo sentido: COTTER, Juan Patrício. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 51-52; LASCANO, Julio Carlos; SÓRENSEN, María José Etulain. *Impuestos aduaneros*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2021, p. 94; VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. *Derecho penal aduanero*. Buenos Aires: Didot, 2018, p. 55; BORINSKI, Mariano Hernán; TURANO, Pablo Nicolás. *El delito de contrabando*. Santa Fé: Rubinzal Culzoni, 2017, p. 39.

¹⁸⁷ BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Tributos al Comercio Exterior*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016, p. 115. No mesmo sentido: TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 362-370.

Rosaldo Trevisan classifica as importações em definitivas e temporárias. Entre as definitivas, inclui a seguinte subdivisão: regulares e irregulares, sob a justificativa de que as irregulares merecem tratamento como definitivas, pois assim são tratadas pelas legislações que as admitem, já que o descumprimento de uma importação temporária também remete a uma importação definitiva irregular¹⁸⁸.

E as irregulares podem ser também clandestinas, sendo aquelas que, “feitas à margem dos controles aduaneiros, na construção jurídica histórica do sistema aduaneiro brasileiro, sempre foram punidas com o perdimento da mercadoria, quer ela fosse de importação proibida ou permitida”¹⁸⁹.

Frise-se que a irregularidade pode ocorrer tanto com a mercadoria proibida quanto com a mercadoria permitida.

E a adesão a uma classificação mais abrangente de irregularidade é compatível com a definição sugerida pela OMA: “Irregularity means the breach of laws and regulations, regardless of its cause, such as deliberate intention (fraud), negligence, or simple mistake (error)”¹⁹⁰.

Muito embora o documento citado se refira a irregularidades na origem da mercadoria, trata-se de definição útil, posto que o tipo de irregularidade pode resultar numa violação mais grave ao bem jurídico tutelado.

A importação irregular ocorre quando houver uma violação da legislação aduaneira, independentemente de sua causa, e abrange casos de fraudes intencionais e outros casos de descumprimento, como a negligência e o erro.

Já a clandestinidade é um dos elementos da definição de contrabando (em acepção ampla) no glossário da OMA: “infração aduaneira que consiste na movimentação de mercadorias por uma fronteira aduaneira de maneira clandestina, evadindo o controle aduaneiro”¹⁹¹.

Basaldúa define a clandestinidade como aquela que se realiza sem a presença dos agentes aduaneiros, eludindo o controle aduaneiro de modo furtivo¹⁹².

¹⁸⁸ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 406-407.

¹⁸⁹ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 367.

¹⁹⁰ WCO. *Origin Irregularity Typology Study*. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/origin-irregularity-typology-study.pdf?la=en>. Acesso em: 16 nov. 2022. O mesmo documento da OMA define a fraude como: “means the wilful intent of a taxpayer to evade a tax. More specifically, in terms of fraud against Customs laws and regulations” (p. 1).

¹⁹¹ “Customs offence consisting in the movement of goods across a Customs frontier in any clandestine manner, thereby evading Customs control” (WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 34; Convenção de Nairóbi, art. 1).

¹⁹² BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Naturaleza Jurídica y elementos esenciales del contrabando*. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 1247.

A movimentação *clandestina* é aquela que evade o controle aduaneiro. Em outras palavras, clandestinidade, em matéria aduaneira, implica a não sujeição ao controle aduaneiro, isto é, iludir a intervenção da autoridade aduaneira¹⁹³.

As definições podem auxiliar na interpretação de tratados intencionais em matéria aduaneira, tanto no âmbito da OMA quanto fora dela. Por exemplo, quando o AFC fala da obrigação de comunicação dos Estados numa operação “de bens declarados para importação” (art. 5.2), deixando de fora, aparentemente, importações clandestinas.

No entanto, é a legislação nacional que vai definir as hipóteses infracionais e distinguir, de fato, entre a clandestinidade e a irregularidade. E também entre uma situação regular de outra irregular, como os exemplos a seguir querem demonstrar.

Os arts. 55 e 56 do DL n. 37/1966¹⁹⁴ disciplinam situações em que a mercadoria é “[...] lançada às costas e praias interiores, por força de naufrágio das embarcações ou de medidas de segurança de sua navegação”. Não havendo a declaração dessa mercadoria em 60 dias, presume-se o abandono. Eventual registro posterior da declaração é considerado como uma *importação irregular* e não uma situação de clandestinidade.

Portanto, o limite entre uma operação regular e outra irregular pode ser muito tênue. Nesse último exemplo, a não apresentação da declaração pode tornar a importação irregular com base em critérios definidos na legislação.

Interessante notar ainda que, internacionalmente, se recomenda que a clandestinidade da importação não impeça a cobrança de tributos sobre a operação.

Internamente, a clandestinidade pode configurar tanto os crimes de contrabando (mercadoria proibida) quanto de descaminho (mercadoria permitida). A técnica adotada pelo Código Penal brasileiro não contradiz a definição internacional de contrabando. Mas do ponto de vista internacional, as duas condutas seriam qualificadas de contrabando.

¹⁹³ ALSINA, Mario A. *et al. Código aduanero comentado*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, t. III, p. 142.

¹⁹⁴ “Art. 55. A mercadoria lançada às costas e praias interiores, por força de naufrágio das embarcações ou de medidas de segurança de sua navegação, e a que seja recolhida em águas territoriais, deverá ser encaminhada à repartição aduaneira mais próxima. § 1º Aplica-se a norma deste artigo, no que couber: a) à mercadoria lançada ao solo ou às águas territoriais, por aeronaves, ou nestas recolhida, em virtude de sinistro ou pouso de emergência; b) a eventos semelhantes, nos transportes terrestres. § 2º A disposição deste artigo alcança apenas o veículo em viagem internacional, salvo quanto à mercadoria estrangeira sob regime de trânsito aduaneiro. Art. 56. A repartição aduaneira fará notificar o proprietário da mercadoria para despachá-la no prazo de 60 (sessenta) dias, sob pena de ser havida como abandonada.”

Devemos alertar para a amplitude da definição de contrabando da OMA, a qual não distingue as mercadorias proibidas das permitidas¹⁹⁵.

Ressalte-se que a Convenção de Nairóbi contém explicação sobre a amplitude do termo e a desnecessidade da *ocultação* da mercadoria para sua configuração: “Esta definição abrange não apenas os casos em que as mercadorias foram ocultadas para escapar de controles aduaneiros, mas também casos em que as mercadorias, embora não ocultadas, não tenham sido devidamente declaradas à Alfândega”¹⁹⁶.

Portanto, nos parece importante buscar uma definição para as importações irregulares e as clandestinas, justamente na medida em que podem existir diferenças entre ambas.

1.8. Os sujeitos da relação jurídica aduaneira

Inicialmente, frise-se que a aduana também é um dos sujeitos da relação, mas por uma questão de divisão do trabalho, optou-se por descrevê-la em tópico separado no item 1.1.

Sendo a aduana o órgão encarregado de executar os serviços aduaneiros que lhe são encomendados pela legislação aduaneira, a execução desse serviço gera uma relação jurídica aduaneira, a qual pode ter diversas finalidades, inclusive regular a aplicação de restrições e proibições a importações ou exportações, regular a arrecadação dos tributos sobre a operação, regular a aplicação de estímulos, registrar os dados estatísticos das operações, entre outros que se encomendem às aduanas.

Logo, o fenômeno aduaneiro se caracteriza pelo controle exercido sobre a entrada ou a saída de uma mercadoria de um determinado território aduaneiro, dando origem à relação jurídica aduaneira que está composta de três elementos: os sujeitos, o objeto da relação e a causa da relação.

E, conforme explica Enrique Barreira, os sujeitos são a aduana, os importadores/exportadores, seus auxiliares e representantes (transportadores, agentes de transporte internacional, despachantes aduaneiros).

¹⁹⁵ “Smuggling: Customs offence consisting in the movement of goods across a Customs frontier in any clandestine manner, thereby evading Customs control. 1. This term may also cover certain violations of Customs legislation relating to the possession and movement of goods within the Customs territory. 2. In certain countries: The concept of clandestine movement of goods across frontiers is not a mandatory feature of smuggling. – An offence is not defined as smuggling unless it is intentional” (WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 34).

¹⁹⁶ WCO. *International convention on mutual administrative assistance for the prevention, investigation and repression of customs offences*. Commentary 55. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/nairobi/nai-reng1.pdf?la=en>. Acesso em: 29 jan. 2023.

O objeto da relação é a conduta requerida por um dos sujeitos e devida pelo outro, ou seja, a prestação de dar, fazer (ou não fazer). Prestação que, para a aduana, significa o direito a que o importador permita e colabore na tarefa do controle aduaneiro, e, para os importadores, tolerar que esse controle aduaneiro seja exercido sobre a mercadoria¹⁹⁷.

Já a causa da relação é a norma da qual surge a faculdade de um e dever do outro. A causa desse controle põe em prática o dever da aduana de efetuar uma correta aplicação das leis¹⁹⁸.

Prossegue o autor citado que essa é a descrição da primeira parte da relação jurídica aduaneira, a qual corresponde ao cumprimento dos respectivos deveres e obrigações. Há ainda uma segunda parte da relação que corresponde ao descumprimento, podendo ser tanto do administrado (ao qual se aplica uma sanção) quanto da própria aduana (o que gera uma nulidade ou invalidez de um ato)¹⁹⁹, questões que voltaremos a analisar oportunamente.

Para Rosaldo Trevisan²⁰⁰, há uma relação não exaustiva de intervenientes nas operações de comércio exterior no § 2º do art. 76 da Lei n. 10.833/2003:

[...] o importador, o exportador, o beneficiário de regime aduaneiro ou de procedimento simplificado, o despachante aduaneiro e seus ajudantes, o transportador, o agente de carga, o operador de transporte multimodal, o operador portuário, o depositário, o administrador de recinto alfandegado, o perito, o assistente técnico, ou qualquer outra pessoa que tenha relação, direta ou indireta, com a operação de comércio exterior.

Por ora, se tem como introduzido o tema dos sujeitos da relação jurídica aduaneira, do qual nos ocuparemos agora.

¹⁹⁷ Em sentido similar: “A obrigação aduaneira é o núcleo do Direito Aduaneiro, uma vez que se refere a prestações (dar, fazer, ou não fazer algo) em razão da vinculação obrigacional que se estabelece entre o Estado e os particulares que intervêm – de algum modo – no tráfego internacional de mercadorias objeto de uma operação de comércio exterior, ou ainda, relativamente aos meios de realização dessa atividade econômica, como seja, o transporte, ou ainda, referentemente a pessoas que guarnecem ditos veículos, ou que simplesmente demandam um país em viagem de lazer ou trabalho” (SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas aduaneiros*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 64).

¹⁹⁸ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 85-90.

¹⁹⁹ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 91-96.

²⁰⁰ TREVISAN, Rosaldo. *A Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação de Mestrado. PUCPR, Curitiba, 2008, p. 63.

Veja-se que um dos sujeitos da relação jurídica aduaneira é a aduana²⁰¹. Convém alertar que a sujeição ativa é do órgão federal (aduaana). E que, no Brasil, a aduana compõe a estrutura da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, cuja atuação é realizada em nome da União²⁰².

A seguir, uma descrição dos sujeitos passivos da relação aduaneira.

1.8.1. Importadores/exportadores

Prosegue-se, então, com uma definição para os importadores/exportadores.

Inexistem definições para importadores/exportadores nos glossários da OMA ou da Aladi.

Muito embora não traga uma definição propriamente dita, o AFC dispõe que:

[...] os comerciantes estejam conscientes de suas obrigações em matéria de cumprimento, de incentivar o cumprimento voluntário para permitir que os importadores, em circunstâncias adequadas, possam proceder a sua própria correção sem penalidade, e de aplicar medidas em matéria de cumprimento para que sejam adotadas medidas mais rigorosas para comerciantes que não cumpram essas obrigações²⁰³.

Note-se que importador (*importer*) está sendo utilizado também como sinônimo de comerciante (*trader*), inclusive para casos de descumprimento da legislação aduaneira. Assim, não parece haver uma restrição no uso da palavra para casos envolvendo uma transação comercial, o que também não faria sentido ante a amplitude da definição de importação, vista anteriormente. Ao que tudo indica, as disposições do acordo visam atingir todas as pessoas, inclusive àquelas que descumprem a legislação aduaneira e são sancionados mais rigorosamente.

A CQR utiliza-se de um termo ainda mais amplo, preferindo usar a palavra “pessoa” (tanto a pessoa física quanto a jurídica), quando afirma que qualquer pessoa afetada por uma decisão ou omissão aduaneira tem o direito de interpor recurso (10.2), ou quando determina a análise de risco para determinar quais pessoas devem ser examinadas e a extensão de tal exame (6.4).

²⁰¹ Para Barreira, o sujeito pretensor (BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 91-96.). Para Sosa, o sujeito ativo (SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas aduaneros*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 72).

²⁰² TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 371.

²⁰³ WCO. TFA, art. 12.

Desse modo, quando a CQR define o declarante em termos amplos como “a pessoa que faz uma declaração de mercadorias ou em nome de quem tal declaração é feita” (Anexo Geral, Capítulo 2, Definições), parece disciplinar toda a relação jurídica aduaneira, ou seja, tanto o cumprimento dos respectivos deveres e obrigações quanto o seu descumprimento.

Considerando que o declarante tem a obrigação pela exatidão da informação, assim como o pagamento de tributos (3.8), o seu descumprimento é uma possibilidade e a conduta de deixar de fazer uma declaração não pode ser ignorada, haja vista que um dos objetivos da convenção é justamente o de assegurar a elaboração de normas adequadas em matéria de controle aduaneiro.

Por exemplo, aquela pessoa que cruza a fronteira e deixa de declarar suas bagagens pode ser incluída na definição de importador, mesmo que isso acarrete a irregularidade da operação de importação e, inclusive, lhe ocasione consequências negativas como a multa, o perdimento da mercadoria e eventuais sanções penais, ainda que a aduana não lhe cobre tributos incidentes sobre a operação.

Portanto, em decorrência da universalidade do controle aduaneiro, as normas da CQR se aplicam, em tese, a todos os casos envolvendo uma importação/exportação de mercadoria, ainda que envolvam mercadorias restritas ou proibidas²⁰⁴, desde que afetem o controle aduaneiro.

E o CAM define importador como aquele que, em seu nome, importa mercadorias para o território aduaneiro, seja trazendo-as consigo ou por meio de terceiros. Já os exportadores são as pessoas que levam consigo ou que um terceiro leva para elas, exportando mercadorias²⁰⁵.

No âmbito interno, o art. 31 do DL n. 37/1966 diz que importador é qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional (art. 31, I).

Pertinente o comentário de Melo e Reis de que, para o Direito Aduaneiro, o importador não é uma categoria profissional, pois qualquer pessoa pode importar mercadorias no Brasil²⁰⁶.

²⁰⁴ “To ensure that Customs can appropriately apply these laws and regulations, all international movements have to be declared for a Customs-approved treatment or use. Such laws and regulations apply to both the fiscal obligations involved in the international movement of goods and persons, and the prohibitions and restrictions applicable to goods, persons and means of transport” (WCO. Kyoto Convention. *General Annex Guidelines. Chapter 6. Customs Control*. 2010, p. 6. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rk-c-guidelines-ch-6.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2023).

²⁰⁵ CAM, art. 16. Ver também: COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 53. ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, t. I, p. 339.

²⁰⁶ MELO, Ruy de; REIS, Raul. *Manual do imposto de importação e regime cambial correlato*. São Paulo: RT, 1970, p. 51-52.

De acordo com Fernando Pieri Leonardo, importadores podem ser quaisquer pessoas que promovam a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, inclusive as *trading companies*²⁰⁷.

Para Rosaldo Trevisan, importador é aquele que promove a introdução, o que deve ser entendido não apenas como portar fisicamente para dentro, mas também no sentido de participar, como declarante²⁰⁸.

Portanto, importador é aquele que internaliza ou promove a internalização, sob qualquer finalidade, de mercadorias no território aduaneiro. E exportador é aquele que retira mercadoria do território aduaneiro. Ambos têm uma aceção ampla.

1.8.2. Despachantes aduaneiros

Como se percebeu acima, a CQR optou por palavras de uso bem amplo para se referir aos sujeitos da relação aduaneira.

Na norma 8.1, há uma desobrigação dos Estados contratantes em impor a atuação dos despachantes aduaneiros: “A legislação nacional estabelecerá as condições em que uma pessoa poderá atuar em nome de outra nas relações com as Administrações Aduaneiras e fixará as responsabilidades de terceiros perante as Administrações Aduaneiras no que se refere a direitos e demais imposições e a quaisquer irregularidades”.

Esses terceiros são definidos pela CQR como “qualquer pessoa que trata diretamente com as Administrações Aduaneiras, em nome e por conta de outra pessoa, da importação, exportação, movimentação ou armazenagem de mercadorias” (Anexo Geral, Capítulo 2, Definições).

E a norma 8.2 estabelece a possibilidade de as legislações nacionais previrem a responsabilidade conjunta ou solidária dos terceiros pelo pagamento do imposto de importação.

E, nas normas 3.6 a 3.8, ambas do Anexo Geral, se diz que compete aos Estados determinar as condições em que as pessoas são autorizadas a atuar como declarante, garantindo a qualquer pessoa o direito de atuar como declarante, desde que possa dispor das mercadorias, ficando responsável pela exatidão das informações fornecidas e pelo pagamento dos direitos.

Desse modo, nos parece que os terceiros mencionados pela CQR podem ser os despachantes aduaneiros²⁰⁹.

²⁰⁷ LEONARDO, Fernando Pieri. El Derecho Aduanero en Brasil. In: COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014, p. 1701, t. III

²⁰⁸ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 431-432.

²⁰⁹ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 432-433.

Ressalte-se que há menção aos despachantes aduaneiros no AFC, haja vista que a norma 10.6.1 reconhece a função especial dos despachantes em alguns Estados, mas também determina que a partir “da entrada em vigor deste Acordo os Membros não introduzirão o uso obrigatório de despachantes aduaneiros”²¹⁰.

O CAM define despachante aduaneiro como a pessoa que realiza trâmites e diligências relativos a destinos e operações aduaneiras perante a aduana, em nome de outra pessoa (art. 17). Também determina que os Estados podem estabelecer requisitos adicionais como a aprovação em exame de qualificação técnica e prestação de garantia e dispor sobre a obrigatoriedade ou não da atuação do despachante aduaneiro.

De acordo com Ricardo Xavier Basaldúa, trata-se de um tema delicado, considerando que as normas internacionais contrariam muitas legislações aduaneiras de países latinos, num tema em que ele considera se tratar de uma decisão soberana dos Estados, esclarecendo os motivos de tal obrigatoriedade²¹¹:

En algunos, la obligatoriedad de recurrir al despachante de aduana surge del hecho de considerarlo solidariamente responsable del pago de los tributos con el importador o el exportador. Lo anterior implica, por lo general, que al importador o al exportador, que son los que realizan el hecho gravado por los derechos aduaneros, y que, por lo tanto, son los deudores por deuda propia, se les agrega, por disposición de la ley (*ministerio legis*) otro deudor (el despachante interviniente), que queda obligado por deuda ajena.

Para Juan Patrício Cotter, o despachante é um auxiliar do serviço aduaneiro, realizando em nome de outros os trâmites e diligências relativos a importação, exportação e demais operações aduaneiras a eles encomendadas. De tal modo, possuem um âmbito duplo de responsabilidades, prestar contas com seus clientes pelo fiel cumprimento da tarefa encomendada e perante as aduanas, podendo responder tributária, disciplinar e infracionalmente²¹².

De modo similar, Hector G. Vidal Albarraçín e Guillermo Vidal Albarraçín também consideram os despachantes aduaneiros como auxiliares do servi-

²¹⁰ “O Acordo sobre a Facilitação do Comércio da OMC endossou as disposições do Capítulo 8 do Anexo Geral da CQR [...]” (TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 434).

²¹¹ BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Código Aduaneiro del Mercosur y modelos de uniformización aduanera*. Disponível em: <http://www.iaea.org/global/img/2020/04/R.Basald%C3%Baa-CA-Mercosur.-Antecedentes-y-modelos-de-uniformizaci%C3%B3n-aduanera.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2022.

²¹² COTTER, Juan Patrício. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 58-60.

ço aduaneiro, explicando que se trata de uma inovação do Código Aduaneiro argentino, ante a importância desses profissionais para a própria aduana²¹³.

De acordo com Julio Carlos Lascano, os despachantes aduaneiros são as pessoas que realizam em nome de outros os trâmites relativos a importação, exportação e outras operações aduaneiras perante os serviços aduaneiros, atuando como representantes do importador ou exportador. Considera que o despachante não é solidariamente ou subsidiariamente responsável pelas obrigações tributárias do importador ou exportador, sendo apenas seu representante²¹⁴.

Segundo Fernando Pieri Leonardo, o despachante aduaneiro é um representante do importador ou exportador ante a aduana, praticando atos em nome deles, narrando que 98% das operações de comércio exterior realizadas no Brasil são registradas por despachantes²¹⁵.

Conforme explicação de Rosaldo Trevisan, a atuação do despachante aduaneiro não é obrigatória no Brasil, conforme art. 5º do DL n. 2.472, de 1º de setembro de 1988, e o despachante não é responsável solidário pelo imposto de importação (art. 32 do DL n. 37/1966)²¹⁶.

E, para Roosevelt Baldomir Sosa, é aquele que prepara e apresenta os elementos constitutivos do despacho aduaneiro, tratando-se de função antiga²¹⁷.

No âmbito interno, o art. 810 do Regulamento Aduaneiro dispõe que o exercício da profissão do despachante aduaneiro somente será permitido à pessoa física inscrita no Registro de Despachantes Aduaneiros, o qual contém os seguintes requisitos: comprovação de inscrição há pelo menos dois anos como ajudante; ausência de condenação, por decisão transitada em julgado, à pena privativa de liberdade; inexistência de pendências em relação a obrigações eleitorais e, se for o caso, militares; maioria civil; nacionalidade brasileira, formação de nível médio; e aprovação em exame de qualificação técnica.

E a Instrução Normativa n. 1.209/2011 lista algumas das atividades relacionadas ao despacho aduaneiro atribuíveis aos despachantes: preparação, entrada e acompanhamento da tramitação e apresentação de documentos relati-

²¹³ VIDAL ALBARRACÍN, Hector G.; VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo. *El Despachante de Aduana*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2016, p. 50-54.

²¹⁴ LASCANO, Julio Carlos. *Los Derechos de Aduana*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti, 2007, p. 371.

²¹⁵ LEONARDO, Fernando Pieri. *El Derecho Aduanero en Brasil*. In: COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014, t. III, p. 1702-1703.

²¹⁶ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 283.

²¹⁷ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas aduaneiros*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 80.

vos ao despacho aduaneiro; subscrição de documentos relativos ao despacho aduaneiro, inclusive termos de responsabilidade; ciência e recebimento de intimações, de notificações, de autos de infração, de despachos, de decisões e de outros atos e termos processuais relacionados com o procedimento de despacho aduaneiro; acompanhamento da verificação da mercadoria na conferência aduaneira, inclusive da retirada de amostras para assistência técnica e perícia; recebimento de mercadorias desembaraçadas; solicitação e acompanhamento de vistoria aduaneira; e desistência de vistoria aduaneira.

Portanto, se percebe que se trata de uma atividade regulamentada pelo Poder Público, atuando como mandatário do importador/exportador, exercendo algumas atividades relacionadas ao despacho aduaneiro em nome destes.

Convém lembrar que já houve época em que os despachantes aduaneiros e seus ajudantes eram nomeados pelos Chefes das Repartições em que serviam, os quais poderiam também os demitir²¹⁸. Nessa época, os requisitos para atuar na atividade eram: ser cidadão brasileiro, ter mais de vinte e um anos de idade, estar livre de pena e culpa e ter fiador idôneo, mas não podia servir como despachante o genro do Inspetor da Alfândega, conforme Circular n. 132, de 2 de junho de 1883²¹⁹.

Posteriormente, eram nomeados pelo Presidente da República, após aprovação em concurso público²²⁰, recebendo uma comissão por despacho²²¹. Também houve época em que apenas os despachantes aduaneiros poderiam tratar de desembaraço aduaneiro perante a aduana²²².

²¹⁸ “[...] poderão os inspectores das alfandegas suspender temporariamente do exercício de suas funções; cassar-lhe definitivamente o titulo e prohibir-lhe a entrada na repartição, nos casos de fraude, e quando for conveniente à ordem e policia da mesma repartição” (BRAGA, Joaquim Gomes; MELLO, Emílio Xavier Sobreira de. *Repertório do Novo Regulamento das Alfândegas*. Rio de Janeiro: Eduardo e Henrique Laemmert, 1877, p. 14, 31 e 60).

²¹⁹ MUNHOZ, Caetano Alberto. *Canhenho dos Conferentes e Despachantes das Alfândegas e Mesas de Rendas*. São Paulo: Editores Jorge Seckler & Comp., 1887, p. 205-206. Havia três classes de despachantes: os despachantes da alfândega, os caixeiros despachantes e os ajudantes de despachante (SILVA, Luiz Ferreira de Araújo e. *Código das Alfândegas*. Rio de Janeiro: Typ. Commercial de F.O.Q. Regadas, 1858, p. 141).

²²⁰ No mesmo sentido: “A exigência de um concurso de habilitação para a função de despachante aduaneiro foi uma criação feliz, pois elevou o nível intelectual da classe e essa prova pública – muito embora saibamos como se realizam os concursos em nosso país – naturalmente despertará a confiança do comitente no seu preposto, dada a hierarquia dos examinadores, que a lei recomenda sejam tirados entre os funcionários de maior graduação e reconhecida competência” (GIBSON, Romeu. *Os despachantes aduaneiros*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras SA, 1955, p. 134).

²²¹ SANTOS, Pedro Alves. *Legislação de Fazenda e Prática de Repartição*. Aracaju: Imprensa oficial, 1937, p. 245-248

²²² OLIVEIRA, Silvio Marques de; CORREIRA, Edmilson Bezerra. *Manual Prático do funcionário do Fisco*. Florianópolis: Estabelecimento Gráfico Brasil Limitada, 1941, p. 35.

Muito embora alguns afirmem que o mercado para os despachantes aduaneiros esteja diminuindo em algumas partes do mundo devido a informatização das aduanas, seu conhecimento especializado faz com que seja improvável o desaparecimento da profissão.

Ante o exposto, pode-se definir os despachantes aduaneiros como representantes das pessoas que realizam ou promovem uma importação ou exportação, exercendo profissionalmente o seu mister perante as aduanas como gestores dessas operações aduaneiras.

1.8.3. Transportadores

Os transportadores e seus representantes (agentes marítimos e agentes de transporte) são também considerados responsáveis pela obrigação aduaneira, conjunta e solidariamente, perante as aduanas, conforme a definição ampla de terceiros da norma 8.2 da CQR²²³ (Anexo Geral).

O art. 94 do CAM estabelece que o transportador e seu agente de transporte são responsáveis solidários pelo cumprimento das obrigações estabelecidas no regime de trânsito aduaneiro. E isso pode atingir também as obrigações tributárias aduaneiras (art. 161).

Define transportador em termos amplos, como aquele que realiza o transporte de mercadorias sujeitas a controle aduaneiro, por conta própria ou com execução de um contrato de transporte (art. 18).

Internamente, nosso Código Civil disciplina que aquele que transporta pessoas ou coisas de um lugar para outro, *com retribuição*, se obriga mediante um contrato de transporte (art. 730). Trata-se de uso mais restrito que a definição regional do CAM.

Já o Regulamento Aduaneiro obriga o transportador a manter, em boa guarda e ordem, tanto os documentos relativos às transações que realizarem quanto aos documentos e registros relativos às transações em que intervierem, na forma e nos prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (art. 18, § 5º, RA), de modo que o descumprimento pode ocasionar a aplicação de sanções.

E a Lei n. 10.833/2003 obriga o transportador de passageiros, em viagem internacional, ou que transite por zona de vigilância aduaneira, a identificar os volumes transportados como bagagem em compartimento isolado dos via-

²²³ “A legislação nacional estabelecerá as condições em que uma pessoa poderá atuar em nome de outra nas relações com as Administrações Aduaneiras e fixará as responsabilidades de terceiros perante as Administrações Aduaneiras no que se refere a direitos e demais imposições e a quaisquer irregularidades.”

jantes, e seus respectivos proprietários (art. 74), inclusive volumes portados pelos passageiros no interior do veículo, sob pena de se presumirem do transportador as mercadorias sem identificação.

O descumprimento dessas normas também gera sanções ao transportador, conforme analisaremos adiante de maneira mais detida.

A mesma lei também obriga o transportador de carga, em viagem doméstica ou internacional, a identificar o proprietário ou possuidor das mercadorias que transportar e faz presumir a irregularidade das mercadorias transportadas quando as características ou a quantidade dos volumes transportados evidenciar tratar-se de mercadoria sujeita a perdimento, ainda que estejam devidamente identificadas, sob pena de multa (art. 75, I e II).

Para Roosevelt Baldomir Sosa, transportador é a pessoa que conduz mercadorias ou outras pessoas de um ponto a outro pela via aérea, marítima ou terrestre, devendo se distinguir, em Direito Aduaneiro, o transportador internacional do nacional:

[...] sendo que ao primeiro incumbe a recepção, condução e entrega de mercadorias (ou pessoas) de um território aduaneiro a outro, enquanto ao segundo (nacional) se atribui a responsabilidade de conduzir cargas de um a outro ponto de um mesmo território aduaneiro, normalmente pela via do trânsito aduaneiro²²⁴.

Já Basaldúa explica que interessa ao Direito Aduaneiro não apenas os transportadores profissionais, como também aqueles que operam de maneira não onerosa, seja ocasional, acidental, gratuita, seja não comercial²²⁵.

O alerta é relevante e está em consonância com o glossário da OMA, que distingue os meios de transporte em *comerciais*: quando usados para o transporte de pessoas mediante remuneração ou de mercadorias, mediante remuneração ou não²²⁶; e *particulares*: aqueles que são utilizados para transporte comercial de pessoas ou utilizados para o transporte de mercadorias, mediante remuneração ou não, por exclusão.

O Capítulo 1 do Anexo Específico J²²⁷ da CQR define os meios de transporte de uso privado como:

²²⁴ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas aduaneiros*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 77.

²²⁵ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Los transportistas y el Derecho Aduanero. *Revista de Estudios Aduaneiros*, n. 22, Instituto Argentino de Estudios Aduaneiros, 2º sem. 2012 – 2º sem. 2015. Buenos Aires: Guia Práctica S.A., 2015, p. 107.

²²⁶ Tradução livre de “Any vessel (including lighters and barges, whether or not shipborne, and hydrofoils), hovercraft, aircraft, road vehicle (including trailers, semi trailers and combinations of vehicles) or railway rolling stock, which is used for the transport of persons for remuneration or for the industrial or commercial transport of goods, whether or not for remuneration”.

²²⁷ Apenas o Capítulo 1 do Anexo Específico J foi internalizado.

[...] as viaturas e os reboques, barcos e aeronaves, assim como as respectivas peças sobressalentes, acessórios e equipamentos normais, importados ou exportados exclusivamente para uso privado, excluindo todo o transporte de pessoas a título oneroso e o transporte industrial ou comercial de mercadorias, a título oneroso ou não.

O Capítulo 3 do Anexo Específico J da CQR trata dos meios de transporte de uso comercial e reforça a distinção entre os meios de transporte de uso comercial e não comercial.

Note-se que no transporte de pessoas se exige a *remuneração* para que se considere o transporte como comercial. Trata-se de necessária redução na abrangência dessa definição.

Lembrando que o transporte não comercial de pessoas pode fazer incidir outras normas de direito aduaneiro para os viajantes²²⁸, como a isenção de tributos sobre seus bens pessoais.

Essas definições são importantes para compreender algumas sanções que são específicas aos transportadores, como a multa do art. 75 da Lei n. 10.833/2003.

Lembrando que a apreensão/retenção dos meios de transporte é possível (“The Customs shall seize goods and/or means of transport [...]”)²²⁹, conforme art. 11 do Anexo Específico H (CQR), assim como o seu perdimento.

Em conclusão, a definição de transportador é ampla para o Direito Aduaneiro, incluindo aqueles que transportam mercadorias, de modo remunerado ou não, ou pessoas, mediante remuneração.

1.8.4. Depositários

Na mesma toada do afirmado anteriormente, os depositários são também considerados responsáveis pela obrigação aduaneira, conjunta e solidariamente, perante as aduanas.

²²⁸ “Viajante: qualquer pessoa que entra temporariamente no território de um país onde não resida habitualmente (não residente) ou que sai do referido território; e qualquer pessoa que sai do território de um país onde resida habitualmente (residente que deixa o seu país) ou que regresse ao território do seu país (residente que regressa ao seu país)” (Capítulo I do Anexo Específico J da CQR).

²²⁹ “Meios de transporte: qualquer navio (incluindo as barcaças, chatas e embarcações semelhantes, mesmo transportadas a bordo de um navio, e os hidroplanos), *hovercraft*, aeronave, veículo rodoviário a motor (incluindo os veículos a motor de duas ou três rodas, os reboques, os semi-reboques e as combinações de veículos) e material ferroviário rodante, bem como as respectivas peças sobressalentes, acessórios e o equipamento normal que se encontra a bordo do meio de transporte, incluindo o equipamento especial que serve para a carga, descarga, movimentação e proteção das mercadorias” (Convenção de Istambul, Anexo C, art. 1).

O CAM define o depósito aduaneiro como todo lugar habilitado pela Administração Aduaneira e submetido a seu controle, no qual podem ser armazenadas mercadorias nas condições por ela estabelecidas (art. 3º).

E considera como vinculado à atividade aduaneira o depositário de mercadorias, sendo este a pessoa autorizada pela Administração Aduaneira a receber, armazenar e custodiar mercadorias em um depósito sob controle aduaneiro (art. 18.1).

O depositário possui responsabilidade sobre a mercadoria importada que se encontra em recinto alfandegado (art. 32, II, do DL n. 37/1966), até pela sua condição de garantidor (Decreto n. 1.910/1996):

Art. 10. A concessão ou permissão para a prestação de serviços em terminal alfandegado de uso público será formalizada por contrato celebrado entre a União, representada pela Secretaria da Receita Federal, e a licitante vencedora. § 4º Do contrato a que se refere este artigo deverá constar cláusula prevendo que a concessionária ou permissionária *assumirá a condição de fiel depositário da mercadoria sob sua guarda.*

De acordo com o Regulamento Aduaneiro, o descumprimento de suas obrigações pode ocasionar ao depositário também a sanção de multas aduaneiras (art. 574, § 3º, III). De mesmo modo, o art. 46 da Lei n. 12.715/2012 ampliou a responsabilidade do depositário para casos de não destruição da mercadoria no prazo.

Mesmo escrevendo sobre a obrigação tributária aduaneira, Rosaldo Trevisan explica o assunto da seguinte maneira²³⁰:

Como a operação de importação se inicia no exterior, ficando a mercadoria, a partir do embarque, sob a responsabilidade do transportador, até o momento de sua descarga, no País, quando é transferida ao depositário, conforme o art. 750 de nosso Código Civil – Lei n. 10.406/2002 –, parece ter o legislador, de forma simplificada, buscado como responsáveis, pelo pagamento do imposto, exatamente os responsáveis pela guarda da mercadoria, durante o processo de importação.

E, depois da entrada, a mercadoria pode seguir em trânsito aduaneiro para outro recinto alfandegado. No trajeto, estará sob a guarda de transportador de percurso interno e, ao chegar, sob a guarda de novo depositário.

Por certo que nem o transportador nem o depositário possuem por objetivo importar mercadorias, sendo a previsão nitidamente ligada à situação de extravio, quando eles falham em seu dever de guarda, ocasionando a presunção de entrada sobre a qual falamos no tópico 5.2.4.2.

²³⁰ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 375-376.

Nesses casos, em que se apura a responsabilidade, v.b., do transportador, pelo extravio, responsabilidade essa que não é tributária, dela decorre a responsabilidade pela introdução da mercadoria no território aduaneiro, de caráter tributário e aduaneiro, sendo, nesse sentido, a previsão do art. 32, *caput*, do Decreto-Lei n. 37/1966. E não há, aqui, que se falar em solidariedade com o efetivo importador da mercadoria extraviada. A responsabilidade é exclusiva, no caso, do transportador.

Portanto, depositários são pessoas que se incumbem da guarda e do depósito de mercadorias objeto do comércio exterior. Na sua definição estão incluídas as empresas permissionárias de depósitos aduaneiros (público e privados), as empresas portuárias e aeroportuárias e toda e qualquer pessoa que responde perante a aduana pelos efeitos gerados por mercadorias sob sua custódia²³¹.

1.8.5. Correios e empresas de *courier*

Inicialmente, precisamos registrar que estamos convencidos de que as empresas de *courier* merecem uma análise separada dos transportadores e dos depositários, podendo conjugar as duas operações e possuir obrigações específicas com a aduana, conforme aduziremos a seguir.

O serviço postal está definido no Capítulo 2²³² do Anexo Específico J da CQR como: “um órgão público ou privado autorizado pelo governo a fornecer os serviços internacionais regidos pelas Leis da União Postal Universal atualmente em vigor”. Esse capítulo traz várias normas que se aplicam à remessa postal internacional.

Essa definição abrange os serviços públicos e *privados* que atuam em coleta, triagem, transmissão e distribuição de objetos postais (correspondências e encomendas), ou seja, *também* se aplicam às empresas de *courier*.

Lembrando que os Anexos Específicos da CQR devem ser lidos em conformidade com o Anexo Geral, o qual tem aplicabilidade em relação à remessa postal. O art. 1.2 do Anexo Geral determina que as formalidades aduaneiras a cumprir devem ser tão simples quanto possível, o que se estende à remessa postal internacional.

A responsabilidade das empresas públicas e privadas que operam os serviços postais deve ser definida pela legislação nacional (art. 2, Anexo Específico J, CQR).

²³¹ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas aduaneiros*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 78.

²³² Não foi objeto de internalização.

Além disso, o prazo para a verificação das mercadorias deve ser o mais breve possível, conforme art. 3 do Anexo Específico J.

Em alguns casos, os serviços postais atuam como agentes aduaneiros em nome da aduana na liberação de objetos postais²³³.

O art. 7.8 do AFC trata dos *expedited shipments*, o qual foi traduzido como “remessas expressas” pelo Decreto n. 10.276/2020. Orienta-se que os Estados adotem procedimentos que permitam a liberação expressa de bens que tenham sido admitidos por instalações de transporte *aéreo* de carga, por pessoa que tenha requerido tal tratamento de liberação expressa, mantendo o controle aduaneiro.

O art. 7.8.2 recomenda que os Estados adotem esse tipo de liberação expressa para todas as mercadorias, mesmo as de baixo valor, estabelecendo, na medida do possível, um valor de isenção para a remessa, abaixo do qual não sejam cobrados direitos aduaneiros e tributo²³⁴.

Assim, esse artigo também abrange a remessa postal internacional.

Veja-se o tratamento nacional da matéria, o qual contém definições importantes.

A Instrução Normativa n. 1.737/2017 classifica a *remessa internacional* em: a) remessa postal internacional; e b) remessa expressa internacional.

A primeira está a cargo dos *Correios* (Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos) e a segunda está a cargo das *empresas privadas* (como: Fedex, UPS, DHL e TNT).

A *remessa expressa internacional* está definida como “a encomenda *aérea* internacional, transportada sob as condições de serviço expresso e entrega porta a porta, composta de documentos ou bens transportados em um ou mais volumes amparados por conhecimento de carga *courier*” (grifos nossos).

²³³ “Postal services that are keen to provide their customers with a quality service, especially for Customs clearance of EMS items and postal parcels, may decide to act as Customs clearing agents. When public administrations are involved (designated operators are often considered part of the government), this status is often granted without an obligation to provide a security. Thus in some countries on arrival of the items the postal service acting as declarant/agent” (WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex J. Chapter 2. Postal Traffic*. Disponível em: <https://www.upu.int/UPU/media/upu/files/postalSolutions/programmesAndServices/postalSupplyChain/customs/wcoKyotoConventionEn.docx>. Acesso em: 25 dez. 2022).

²³⁴ No Brasil, a aduana aplica o valor US\$ 50,00 apenas para operações realizadas pelos correios: “Os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas”, conforme art. 1º, § 2º, da Portaria n. 156/1999. Ao que tudo indica, se está utilizando da classificação da expressão “remessa postal internacional” como espécie do gênero *remessa internacional*, para designar a remessa que ocorre por empresa pública. Nos parece que essa interpretação é ténue, já que a legislação aduaneira não possui esse rigor terminológico.

Rosaldo Trevisan explica que as remessas postais internacionais incluem “não só as remetidas pelos correios, mas também as chamadas ‘remessas expressas’, que abrangem ‘encomendas aéreas internacionais’, transportadas por empresas de ‘courier’ – transporte expresso internacional porta a porta – *v.g.*, Fedex, UPS, DHL e TNT”²³⁵.

A Instrução Normativa n. 1.737/2017 define as empresas de *courier* como:

[...] a empresa de transporte expresso internacional, pessoa jurídica estabelecida no País, que presta serviços de transporte internacional porta a porta por via aérea de remessas expressas, em fluxo regular e contínuo, na importação ou na exportação, por meio de veículo próprio ou contratado ou mediante mensageiro internacional, e que seja habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Essas mercadorias são tributadas sob o regime de tributação simplificada, no âmbito do qual se aplica a alíquota de 60%, a título de cobrança do imposto de importação, sobre o valor aduaneiro da mercadoria (somando-se o frete, o seguro e o valor declarado).

Exige-se das empresas de *courier* o pagamento do crédito tributário incidente sobre remessas que forem extraviadas ou entregues ao destinatário sem o devido pagamento (art. 63 da Instrução Normativa n. 1.737/2017). A responsabilidade pode ser eximida em caso fortuito ou de força maior.

A operação de valoração aduaneira da remessa internacional está contida no art. 25 da Instrução Normativa n. 1.737/2017 e corresponderá ao preço de aquisição da mercadoria, no caso de bens adquiridos no exterior pelo destinatário da remessa; ou ao valor declarado pelo remetente, no caso de bens recebidos a título de brindes, amostras ou presentes.

Caso o destinatário discorde da valoração, pode requerer pedido de revisão de declaração, o qual é julgado em instância única. Ele também pode manifestar seu inconformismo por escrito, situação em que se deve efetuar o lançamento pelo valor da parte controversa do crédito tributário.

Ocorre que esse pedido é apresentado à autoridade aduaneira por intermédio dos serviços postais, os quais também devem disponibilizar formulário próprio para esse fim.

Assim, tanto as empresas públicas quanto privadas têm a obrigação de contribuir para que esse direito de contestar uma decisão seja cumprido e, preferencialmente, de modo “tão simples quanto possível”, sob pena de responsabilidade (art. 76, I, *k*, da Lei n. 10.833/2003).

²³⁵ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 335.

A devolução ao exterior da mercadoria inadmitida no regime é de responsabilidade do serviço postal, no entanto, não se procede à devolução quando a mercadoria estiver sujeita à apreensão para fins de aplicação de multa ou perdimento, entre outras hipóteses.

Mas a própria aduana pode determinar a devolução de ofício da mercadoria sujeita à multa quando for desprovida de valor comercial e de utilidade ou quando o ônus pela guarda for superior ao resultado da destinação. Do ponto de vista da aduana é algo muito eficiente, mas para o remetente e o destinatário pode se tornar uma fonte de incertezas.

Existem dois tipos de habilitação para as empresas operarem esse regime: o comum e o especial.

Na modalidade comum, a empresa é habilitada quando cumprir os requisitos da legislação de alfandegamento e: a) mantiver garantia em favor da União o valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); b) apresentar certidão negativa (ou positiva, com efeitos de negativa) de débitos relativos a impostos e contribuições administrados pela RFB; c) houver aderido ao Domicílio Tributário Eletrônico (DTE); e d) possuir sistema de rastreamento das remessas internacionais (art. 4º da IN n. 1.737/2017); entre outros.

Na modalidade especial, a empresa é habilitada quando obtiver certificação no Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (Programa OEA), desde que atenda aos requisitos estabelecidos no art. 4º e também disponha de: a) área específica para recepção de carga e separação de remessas de acordo com o tipo de despacho a ser realizado; e b) áreas segregadas para processamento individualizado das remessas de exportação e de importação (art. 5º da IN n. 1.737/2017); entre outros.

Agora, a respeito das infrações e das sanções aduaneiras.

Primeiro, em relação ao destinatário, o art. 685 do Regulamento Aduaneiro determina que o destinatário de remessa internacional não deve ser incluído automaticamente no polo passivo de eventual infração aduaneira cometida pelo remetente.

Portanto, o simples fato de ser destinatário de uma remessa internacional não o coloca automaticamente no polo passivo infracional. Essa situação admite duas exceções: quando o destinatário conste como a pessoa que postou a mercadoria e quando essa mercadoria é desembarçada como bagagem desacompanhada.

Em relação às empresas de *courier*, elas estão sujeitas a infrações aduaneiras de: advertência, suspensão e cancelamento da habilitação, sem prejuízo da exigência dos impostos pendentes, da aplicação de outras sanções cabíveis e da representação fiscal para fins penais, quando for o caso (art. 13 da IN n. 1.737/2017).

As infrações e as sanções estão previstas nos arts. 735 e 735-A, ambos do Regulamento Aduaneiro, envolvendo a identificação ou a quantificação errônea de mercadoria, atraso no fornecimento de informações, descumprimento de requisito para operar o regime aduaneiro especial, subtração de mercadorias ao controle aduaneiro, entre outras.

No entanto, na aplicação das sanções serão considerados os antecedentes do infrator e a proporcionalidade da conduta, bem como seus esforços para melhorar a conformidade com a legislação (art. 13, § 9º, da IN n. 1.737/2017). O § 4º do art. 76 da Lei n. 10.833/2003 ainda estabelece que devem ser observados “a natureza e a gravidade da infração cometida; os danos que dela provierem; e os antecedentes do infrator”.

1.8.6. Agentes de carga

O CAM define agente de carga como aquele que “tem sob sua responsabilidade a consolidação ou desconsolidação do documento de carga emitido em seu nome para tal fim, assim como o contrato de transporte da mercadoria e outros serviços conexos, em nome do importador ou exportador” (art. 18).

De modo similar, o art. 37, § 1º, do DL n. 37/1966 traz a seguinte definição:

O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas.

Roosevelt Baldomir Sosa define como a pessoa ou empresa que agencia a contratação de transporte de carga em nome de um transportador (*cargo agent*)²³⁶.

Segundo Fernando Pieri Leonardo, são representantes do importador ou do exportador, consolidando ou desconsolidando mercadorias e prestando serviços conexos²³⁷.

Assim como os despachantes aduaneiros, transportadores e depositários, o agente de carga tem a obrigação de manter em boa guarda e ordem e de apresentar à fiscalização aduaneira os documentos e registros relativos às transações em que intervierem (art. 71 da Lei n. 10.833/2003). O descumprimento dessa obrigação gera multa ao agente de carga (art. 107, IV, *b*, do RA).

²³⁶ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Glossário de Aduana e Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 21.

²³⁷ LEONARDO, Fernando Pieri. El Derecho Aduanero en Brasil. In: COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014, t. III, p. 1703.

1.8.7. O operador econômico autorizado

Por fim, cumpre mencionar a categoria formada pelos operadores confiáveis (*Authorized Economic Operator – Opérateur Economique Agréé*), definidos pelo glossário da OMA como: “uma parte envolvida no movimento internacional de mercadorias em qualquer função que tenha sido aprovada por ou em nome de uma administração aduaneira nacional em conformidade com a OMA ou normas equivalentes segurança logística”²³⁸.

Operadores Econômicos Autorizados (AEO) podem incluir: “fabricantes, importadores, exportadores, corretores, transportadores, consolidadores, intermediários, portos, aeroportos, operadores de terminais, operadores integrados, armazéns, distribuidores e despachantes”²³⁹.

Assim, para fins de classificação didática, podem não constituir uma categoria separada dos sujeitos passivos mencionados, mas sim uma subcategoria em cada uma das classificações. No entanto, entendemos ser mais conveniente tratar do operador confiável separadamente.

A origem desse programa no âmbito da OMA remonta ao Marco Normativo SAFE, que visa, em resumo, facilitar, proteger e viabilizar o comércio global legítimo. Como vimos, se ampara em três pilares: a) a relação aduana-aduana; b) a parceria aduana-setor privado; e c) o trabalho entre a aduana e outras agências do governo e de outros governos.

Aqui interessa o segundo pilar, a relação aduana e setor privado, a qual está baseada em seis princípios: parceria, segurança, autorização, tecnologia, comunicação e facilitação. Cada um representa um *standard* do Marco Normativo SAFE.

Explicação interessante é fornecida por Fernando Pieri Leonardo, no sentido de que a aduana depende dos operadores do comércio internacional e eles também dependem da aduana, de modo que “Quanto mais confiança, respeito e parceria existir entre os atores públicos e privados, mais ganhos para todos”²⁴⁰.

O tema também é tratado na norma transitória²⁴¹ 3.32 da CQR, a qual esclarece que os operadores confiáveis, “por terem antecedentes abonatórios

²³⁸ WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 3; WCO, *SAFE Framework*, Annex 1, p. 1. Tradução livre de: “AEO is a party involved in the international movement of goods in whatever function that has been approved by or on behalf of a national Customs administration as complying with WCO or equivalent supply chain security standards”.

²³⁹ WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 3.

²⁴⁰ LEONARDO, Fernando Pieri. O programa brasileiro de Operador Econômico Autorizado e o desenvolvimento do Pilar Aduana-Empresa do Marco SAFE da OMA. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 387.

²⁴¹ Norma com período de implementação maior, de mesmo valor legal que os estândares.

em matéria aduaneira e utilizarem um sistema eficaz de gestão dos registros comerciais”, devem obter certos benefícios, como a entrega facilitada de mercadorias mediante a mínima apresentação de informações necessárias e liberação das mercadorias nas suas próprias instalações.

Além desses benefícios, na medida do possível, podem obter outros procedimentos especiais, tais como a apresentação de uma declaração única de mercadorias para suas operações num determinado período de tempo, utilização de seus próprios registros para a autoliquidação dos direitos e demais imposições exigíveis etc.

No âmbito do AFC, o art. 7.7 contém medidas de facilitação para operadores autorizados, orientando os Estados a oferecer ao menos três dos seguintes benefícios (7.7.3):

- (a) menor exigência de documentação e informação, conforme o caso;
- (b) menor índice de inspeções e exames físicos, conforme o caso;
- (c) tempo de liberação agilizado, conforme o caso;
- (d) pagamento diferido de direitos, tributos e encargos;
- (e) utilização de garantias globais ou garantias reduzidas;
- (f) uma declaração aduaneira única para todas as importações ou exportações realizadas em um determinado período; e
- (g) despacho aduaneiro dos bens nas instalações do operador autorizado ou em outro lugar autorizado pela Aduana.

O programa está vigente no Brasil²⁴², regulamentado atualmente pela IN n. 1.985/2020, a qual define o OEA como²⁴³:

[...] o interveniente nas operações de comércio exterior envolvido na movimentação internacional de mercadorias a qualquer título que demonstre atendimento aos requisitos e critérios exigidos pelo Programa OEA e seja certificado nos termos desta Instrução Normativa.

A esses operadores confiáveis certificados serão concedidos benefícios relacionados com a facilitação dos procedimentos aduaneiros (art. 9º da IN n. 1.985/2020).

A respeito de infrações e penalidades a que estão sujeitos os operadores confiáveis, o art. 30 da IN n. 1.985/2020 apenas atesta que a aplicação de penalidades por infrações à legislação aduaneira terá efeitos no âmbito do Programa OEA.

²⁴² LEONARDO, Fernando Pieri. El Derecho Aduanero en Brasil. In: COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014, t. III, p. 1704-1706;

²⁴³ IN n. 1.985/2020, art. 1º, § 1º.

Em que pese inexistir referência expressa na IN n. 1.985/2020, os operadores confiáveis estão sujeitos às sanções administrativas aplicáveis a todos os intervenientes nas operações de comércio exterior, previstas nos arts. 735 e seguintes do Regulamento Aduaneiro. O procedimento de exclusão está previsto nos arts. 32 e s. da Instrução Normativa n. 2.154/2023²⁴⁴.

E como bem ressalta Fernando Pieri Leonardo, os operadores econômicos autorizados estão enquadrados entre aqueles que são voluntariamente cumpridores de suas obrigações²⁴⁵, de modo que o risco de descumprimento da legislação aduaneira e cometimento de infrações aduaneiras é baixo.

Nesses casos, a OMA recomenda que as aduanas mitiguem o risco de descumprimento pelas pessoas enquadradas nessa categoria mediante educação e aconselhamento, sem que se interrompa indevidamente o comércio legítimo²⁴⁶.

1.9. As restrições não tarifárias

A aduana deve efetuar a correta aplicação das normas que impõem restrições e proibições quando da entrada ou saída de mercadorias de um território aduaneiro. Basicamente, quando o Estado tenta controlar o ingresso e a saída de mercadorias de determinado território aduaneiro, adotam-se medidas *tarifárias* e *não tarifárias*.

As medidas tarifárias são representadas pelos tributos aduaneiros, enquanto as medidas não tarifárias são representadas por medidas diversas das tarifárias, por exclusão. Assim, medidas não tarifárias podem ser qualquer prática cujo efeito seja frear o acesso das mercadorias estrangeiras a um mercado nacional.

Conforme salienta Andrés Rohde Ponce, a doutrina se refere a “barreira não tarifária”, “medida não tarifária” ou “obstáculo não tarifário” como expressões que podem ser consideradas como sinônimas²⁴⁷.

²⁴⁴ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=132295>. Acesso em: 26 dez. 2023.

²⁴⁵ LEONARDO, Fernando Pieri. O programa brasileiro de Operador Econômico Autorizado e o desenvolvimento do Pilar Aduana-Empresa do Marco SAFE da OMA. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 403.

²⁴⁶ WCO. *Risk Management Compendium*. p. 4. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/voluntary-compliance-framework/voluntary-compliance-framework.pdf?db=web>. Acesso em: 31 out. 2022.

²⁴⁷ ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, t. I, p. 881.

Segundo Basaldúa, é difícil de individualizá-las, passando de 20.000²⁴⁸. Jean-Claude Martinez afirma que a imaginação dos Estados nesse tema é imensa e por um largo período se tem substituído a arcaica barreira tarifária do muro de pedras por uma fronteira furtiva feita de práticas dissuasivas, protecionismo sanitário e fitossanitário e invocações de defesa *antidumping*²⁴⁹.

Como exemplo dessas medidas não tarifárias, temos as restrições quantitativas às importações. Por isso o art. XI.1 do GATT determina que nenhuma proibição ou restrição além de taxas, impostos ou outros encargos sejam efetivados por meio de cotas, licenças de importação ou exportação ou outras medidas, serão instituídos ou mantido por qualquer parte contratante na importação de qualquer produto.

O GATT é um dos principais instrumentos que reduz tarifas ao limitar os encargos tarifários ao previamente combinado pelos países contratantes (art. I), se tratando de um código de regras gerais que regula a conduta das partes contratantes. A maioria das regras buscam assegurar que as concessões tarifárias funcionem devidamente e não sejam limitadas, além de conter disposições adicionais como o art. XI que busca a eliminação geral das restrições quantitativas com a proibição de cotas, licenças de importação ou exportação e outras medidas.

As restrições quantitativas mencionadas no art. XI são as *proibições*, que se constituem num impedimento total de exportação ou importação, e as *restrições*, que são medidas que tornam exportar ou importar mais difícil sem torná-lo impossível. Um exemplo de proibição seriam leis nacionais impedindo a importação de bebidas alcoólicas para razões religiosas²⁵⁰.

O art. XI.1 cobre também outras medidas que restrinjam a importação, podendo ser virtualmente qualquer regulação ou exigência que iniba as importações ou as exportações²⁵¹.

²⁴⁸ Segundo Basaldúa, é difícil de individualizá-las, passando de 20.000 (BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 379).

²⁴⁹ MARTINEZ, Jean-Claude. La nueva tecnología aduanera. Los derechos de aduana deducibles: del choque aduanero de civilizaciones al nuevo orden aduanero mundial. In: ROHDE PONCE, Andrés. *Crisis financiera global. Impactos en la actividad aduanera. Reunión Mundial de Derecho Aduanero*: Lisboa, 4 y 5 de Junio 2009. México: Isef, 2010, p. 51.

²⁵⁰ MATSUSHITA, Mitsuo; SCHOENBAUM, Thomas; MAVROIDIS, Petros; HAHN, Michael. *The World Trade Organization: law, practice, and policy*. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 241.

²⁵¹ “As disposições do parágrafo primeiro do presente artigo não se estenderão aos casos seguintes: (a) proibições ou restrições aplicadas temporariamente à exportação para prevenir ou remediar uma situação crítica, devido a uma penúria de produtos alimentares ou de outros produtos essenciais para a Parte Contratante exportadora; (b) proibições ou restrições à importação e à exportação necessárias à aplicação de normas ou regulamentações referentes à classificação, controle da

Regionalmente, o Tratado de Assunção dispõe que o Mercado Comum implica, entre outras coisas, a “eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente”²⁵².

O CAM também trata do assunto, estabelecendo que proibições e restrições serão de caráter econômico ou não econômico, de acordo com sua finalidade preponderante (art. 135.2). Quando uma mercadoria submetida a uma proibição ou restrição de caráter não econômico for importada, a aduana exigirá seu retorno ao exterior, sob pena de abandono, com posterior destruição às custas do interessado, sem prejuízo das sanções aplicáveis (art. 139).

Interessante verificar o tratamento do tema pelo Código Aduaneiro argentino, o qual distingue as proibições segundo seu alcance em absolutas e relativas (art. 608). As proibições são absolutas quando impedem todas as pessoas de importar ou exportar determinada mercadoria (art. 611) e relativa quando preveem exceções a favor de uma ou várias pessoas. E, segundo sua finalidade, em econômicas e não econômicas, estabelecendo os casos nos arts. 609 e 610²⁵³:

O Código Aduaneiro do Paraguai não difere do tratamento dado pelo CAM, também fazendo distinção entre proibições e restrições econômicas e

qualidade ou venda de produtos destinados ao comércio internacional; (c) restrições à importação de qualquer produto agrícola ou de pescaria, seja qual for a forma de importação desses produtos, quando forem necessárias à aplicação de medidas governamentais que tenham por efeito” (GATT, XI, 2).

²⁵² Tratado de Assunção, art. 1º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0350.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.

²⁵³ “Artículo 609. Son económicas las prohibiciones establecidas con cualquiera de los siguientes fines: a) asegurar un adecuado ingreso para el trabajo nacional o combatir la desocupación; b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior; c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o vegetales; d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de oferta adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno; e) atender las necesidades de las finanzas públicas; f) proteger los derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial; g) resguardar la buena fe comercial, a fin de impedir las prácticas que pudieren inducir a error a los consumidores. Artículo 610. – Son no económicas las prohibiciones establecidas por cualquiera de las razones siguientes: a) afirmación de la soberanía nacional o defensa de las instituciones políticas del Estado; b) política internacional; c) seguridad pública o defensa nacional; d) moral pública y buenas costumbres; e) salud pública, política alimentaria o sanidad animal o vegetal; f) protección del patrimonio artístico, histórico, arqueológico o científico; g) conservación de las especies animales o vegetales. h) Preservación del ambiente, conservación de los recursos naturales y prevención de la contaminación” (ARGENTINA. *Lei n. 22.415/1981. Código Aduaneiro*. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/16536/texact.htm>. Acesso em: 18 nov. 2022).

não econômicas, nos arts. 244 a 248²⁵⁴. O mesmo ocorre com o Código Aduaneiro do Uruguai, nos arts. 168 a 172²⁵⁵.

No Brasil, o DL n. 37/1966, ao tratar da jurisdição dos serviços aduaneiros, esclarece que, para efeito da adoção de medidas de controle fiscal, poderão ser demarcadas zonas de vigilância aduaneira, “nas quais a existência e a circulação de mercadoria estarão sujeitas às cautelas fiscais, proibições e restrições que forem prescritas no regulamento” (art. 33, parágrafo único).

O Regulamento Aduaneiro não se utiliza desses termos (proibições e restrições), mas trata da questão nos arts. 597 até 637, também proibindo algumas condutas de modo absoluto ou relativo.

Sobre o assunto, veja-se a explicação de Rosaldo Trevisan²⁵⁶: “As *medidas não-tarifárias* externam a atuação estatal regulatória por direção, mediante o estabelecimento de *restrições* (v.g. restrição à importação ou exportação de determinados bens, submissão de importação a licenças e estabelecimento de cotas de importação)”. E subdivide as restrições *relativas* e *absolutas*, nos seguintes termos²⁵⁷:

A definição por nós proposta, que associa a restrição a uma limitação imposta pelo Estado ao comércio exterior, assim, já traz em si uma classificação embutida: as restrições não-tarifárias podem ser absolutas (proibições) ou relativas (vinculadas à qualidade do importador, ao contexto da importação, à destinação das mercadorias ou a outros fatores de forma isolada ou combinada).

Por fim, frise-se que a violação de restrições e proibições pode ter por consequência a aplicação de uma sanção.

²⁵⁴ “Artículo 244 – Mercaderías de tráfico prohibido o restringido. 1. La autoridad aduanera deberá impedir la entrada o salida de mercaderías, cuyo tráfico se halla prohibido o restringido por las normativas vigentes. 2. Las mercaderías introducidas en el territorio aduanero que no puedan ser incluidas en un régimen aduanero, en virtud de prohibiciones o restricciones aduaneras, serán devueltas, destruidas, sometidas a medidas de otra naturaleza o donadas a instituciones del Estado o de beneficencia, toda vez que no sean peligrosas o nocivas para la salud o el medio ambiente” (PARAGUAI. *Lei n. 2.422/2004. Código Aduaneiro*. Disponível em: <https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/2276/ley-n-2422-codigo-aduanero>. Acesso em: 18 nov. 2022).

²⁵⁵ “Art. 168 (Definición) – 1. Serán consideradas prohibiciones o restricciones las medidas que prohíben o restringen en forma permanente o transitoria la entrada o salida de determinadas mercaderías al o del territorio aduanero. 2. Las prohibiciones o restricciones serán de carácter económico o no económico según cual fuere su finalidad preponderante” (URUGUAI. *Lei n. 19.276/2014. Código Aduaneiro*. Disponível em: <https://www.impo.com.uy/bases/codigo-aduanero/19276-2014>. Acesso em: 18 nov. 2022).

²⁵⁶ TREVISAN, Rosaldo. A atuação estatal no comércio exterior por meio de restrições. *AAEF – Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Errepar, 2009, p. 411.

²⁵⁷ TREVISAN, Rosaldo. A atuação estatal no comércio exterior por meio de restrições. *AAEF – Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Errepar, 2009, p. 411.

Isso fica claro na parte final art. 139 do CAM: “Quando uma mercadoria submetida a uma proibição ou restrição de caráter não econômico for importada, a aduana exigirá seu retorno ao exterior, sob pena de abandono da mesma, com posterior destruição às custas do interessado, *sem prejuízo das sanções aplicáveis*” (grifos nossos).

Diante da extensão do assunto, nosso foco deve recair sobre as normas que ligam uma conduta indesejada a uma sanção (negativa²⁵⁸), podendo ser uma multa, perdimento da mercadoria, do veículo etc. Portanto, entendemos que a classificação pode ser útil para explicar os tipos de condutas que interessam primariamente a este estudo: as que acarretam a aplicação de uma sanção negativa.

²⁵⁸ FOLLONI, André Parmo. Normas aduaneiras: estrutura e função. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2008, p. 80.

Capítulo 2

Elementos de Direito Aduaneiro Internacional

Há quase duas décadas, Roosevelt Baldomir Sosa escrevia ser inevitável a internacionalização da economia brasileira e suas implicações na seara aduaneira:

Talvez pela inevitabilidade, ou quiçá por branda imposição. Afinal não estamos sozinhos no mundo, fazemos parte de algo maior e esse algo não quer – na verdade não pode – permitir-se ao luxo de deixar uma economia como a brasileira à margem do processo mundial. Simplificação procedimental, abrandamento dos controles sobre as operações comerciais são imperativos ditados pela internacionalização econômica, e a seu lado, a imperiosa necessidade de combater o delito que esse processo globalizador contém¹.

Portanto, de modo pioneiro encarava a internacionalização do Direito Aduaneiro como algo positivo, pois aqui enxergava uma oportunidade para mudanças estruturais e a reestruturação da aduana brasileira.

De fato, a internacionalização fica cada vez mais evidente quando se toma em conta que esse ramo se ocupa das relações originadas do tráfego internacional de mercadoria, existindo diversos relatos de que esse fenômeno também gera uma paulatina absorção de terminologias internacionais pela legislação nacional.

Adota-se aqui a advertência de que existem sucessivos tratados internacionais celebrados e que possuem influência nas “regras do jogo” do comércio internacional.

Não se pode impunemente aumentar a alíquota do imposto de importação de maneira injustificada além dos patamares pactuados internacionalmente ou regionalmente, nem adotar medidas protecionistas não tarifárias, por exemplo.

No Brasil, esse processo de internacionalização já está bem descrito em relação ao Imposto de Importação².

¹ Poeticamente, escrevia: “Do alto do elefante, até as nuvens ficam mais próximas e as formigas tornam-se invisíveis. [...] Talvez seja muito, mas quem disse que as formigas não sonham?” (SOSA, Roosevelt Baldomir. *Quem disse que as formigas não sonham?* Disponível em: https://web.archive.org/web/20050507150325/http://sosa.com.br/temas/temas.asp?acao=ver_tema&id=164&categoria=Diversos. Acesso em: 30 maio 2023).

² TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro no Brasil: a hora e a vez da internacionalização. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015, p. 53.

E, conforme se detalhará adiante, existem acordos subscritos e ratificados pelo Brasil, os quais contêm normas e princípios com possível aplicação em matéria aduaneira e que coexistem internamente com normas emanadas nacionalmente.

Sobre a incorporação de tratados internacionais ao nosso ordenamento, pode-se enumerar as seguintes fases: assinatura, assentimento parlamentar, ratificação e promulgação.

Compete privativamente ao presidente da República celebrar tratados, os quais estão sujeitos a referendo do Congresso Nacional (art. 84, VIII, Constituição da República de 1988) para fins de *assentimento parlamentar*. Aprovado pelo Congresso Nacional, o texto retorna ao presidente da República para que promova a sua *ratificação* na ordem internacional. E, após a ratificação, é necessário a sua *promulgação* em língua portuguesa, para dar publicidade ao texto, tornando-o executório internamente³.

Explica Rosaldo Trevisan que os tratados após serem incorporados prevalecem sobre a lei interna:

[...] não temos dúvidas de que os tratados internacionais, em geral, possuem, no atual grau de evolução do Direito Internacional, e do direito nacional, pós-CVDT, estatura supralegal, seja diante da doutrina, das tendências jurisprudenciais ou da evolução legislativa, que, repita-se, não tem sido causa, mas consequência da evolução do entendimento jurisprudencial⁴.

Além de prevalecerem e revogarem a legislação aduaneira interna, devem ser observados pela legislação posterior, de modo que eventual descumprimento pode ser objeto de apreciação interna (administrativa ou judicial) e, eventualmente, internacional⁵.

No mesmo sentido, veja-se a explicação de Roosevelt B. Sosa, também no sentido da prevalência:

Não padece duvidar, com base nesses assentos, que os tratados prevalecem sobre normas de direito infraconstitucional, inclusive, de caráter fiscal, mormente quando atendidos os requisitos constitucionais de forma e substância.

³ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 155-180.

⁴ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 200.

⁵ TREVISAN, Rosaldo. O acordo sobre a facilitação do comércio e seu impacto na legislação aduaneira brasileira. In: CASTRO JUNIOR, Oswaldo Agripino. *Constituição, tributação e aduana no transporte marítimo e na atividade portuária*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 58-59 e 62. Deve ser mencionado, no entanto, o entendimento do STF de que haveria uma paridade normativa entre tratado internacional e a lei interna, e que a lei nacional posterior prevaleceria sobre o tratado em vigor (RE 80.004).

Baixada a lei nova – Decretos 1.355/94 e 2.498/98 – prima o princípio de que a lei nova derroga a anterior (*lex posterior derogat priori*), bem como que aos compromissos internacionais há de se garantir plena vigência, sem embargo de leis posteriores que o contradigam (*pacta sunt servanda*)⁶.

Muito embora Sosa estivesse comentando apenas uma norma internacional específica, qual seja a aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira, seus comentários são pertinentes e reforçam a argumentação aqui expedida.

Corroborando esse entendimento, veja-se que, para Fernanda Kotzias, também se deve reconhecer a prevalência da norma internacional sobre a nacional. Após analisar detalhadamente o AFC, Kotzias defendeu que: “havendo um conflito normativo concreto, deverá ser evocada a regra contida no item 4 do art. XVI do Acordo Constitutivo da OMC, internalizada pelo Brasil em 1994, que determina expressamente a prevalência da norma internacional sobre a nacional”⁷.

É esse também o entendimento de Dihego Antônio Santana de Oliveira, para quem “[...] tanto a CQR quanto AFC são de observância obrigatória por parte da aduana brasileira. Inclusive, por possuírem *status* de lei ordinária, seus dispositivos teriam revogado as prescrições normativas internas com eles incompatíveis”, concluindo que suas normas já internalizadas devem pautar a atuação dos servidores no desempenho de suas atividades diárias⁸.

Portanto, está suficientemente justificada a importância de estudar as normas internacionais que possuam impacto no Direito Aduaneiro. E dentre essas normas podem existir disposições com aplicação direta em matéria sancionatória aduaneira, tema a ser investigado a seguir.

⁶ No mesmo sentido, veja-se a explicação de Roosevelt B. Sosa a respeito da aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira: “Não padece duvidar, com base nesses assentos, que os tratados prevalecem sobre normas de direito infraconstitucional, inclusive, de caráter fiscal, mormente quando atendidos os requisitos constitucionais de forma e substância. Baixada a lei nova – Decretos 1.355/94 e 2.498/98 – prima o princípio de que a lei nova derroga a anterior (*lex posterior derogat priori*), bem como que aos compromissos internacionais há de se garantir plena vigência, sem embargo de leis posteriores que o contradigam (*pacta sunt servanda*)” (SOSA, Roosevelt B. *ICMS nas importações: prevalência dos tratados e convenções sobre a legislação tributária interna*. Disponível em: https://web.archive.org/web/20030926152131/http://www.sosa.com.br/temas_aduaneiros/show.asp?id=507&fid=37&tid=0. Acesso em: 30 maio 2023).

⁷ KOTZIAS, Fernanda Vieira. *Modernização e desburocratização do Comércio Internacional no Brasil: reformas políticas e ajustes normativos necessários à plena implementação do Acordo sobre a Facilitação do Comércio da OMC*. Tese de Doutorado. PUC-SP, São Paulo, 2018, p. 92.

⁸ OLIVEIRA, Dihego Antônio Santana de. *O papel da aduana no combate à contrafação de marca e à pirataria no Brasil*. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2023, p. 45 (em fase de elaboração).

2.1. Em busca de uma definição

Esta investigação demanda um posicionamento sobre o Direito Aduaneiro Internacional.

Assim, é pertinente relembrar que a definição de Direito Aduaneiro adotada neste trabalho é a de que se trata de um ramo de Direito Público que estuda as normas que regulam a atividade aduaneira pela entrada e saída de mercadorias do território aduaneiro do país, bem como os direitos e as responsabilidades dos intervenientes, seus representantes legais e dos órgãos governamentais que são encarregados de aplicar e fazer cumprir essas normas aduaneiras, inclusive mediante a aplicação de penalidades aduaneiras que tem por objetivo a tutela desse controle aduaneiro.

Com isso em mente, pode-se prosseguir com a seguinte explicação a respeito do Direito Aduaneiro Internacional feita por Ricardo Xavier Basaldúa, para quem: “los tratados y las convenciones internacionales em materia aduanera [...] pueden considerarse pertenecientes al ‘derecho aduanero internacional’, que obviamente es publico, ya que el derecho aduanero es una rama del derecho publico”⁹.

Em outra oportunidade, também afirmou que se trata de uma normativa que tem por objeto contemplar a regulação do tráfico internacional de mercadorias¹⁰.

Basaldúa retomou por diversas vezes o tema da internacionalização do direito aduaneiro, de modo que não se pretende esgotar sua produção bibliográfica nesse curto espaço.

De maneira resumida, ele defende que a globalização aprofunda e acelera o processo de internacionalização¹¹.

De modo similar, Juan Patricio Cotter define o *Derecho Aduanero Internacional* da seguinte maneira:

Esta parte del Derecho Aduanero analiza y estudia las normas y principios contenidos em estos Acuerdos Internacionales, como pueden ser la clausula de la nación mas favorecida, el principio de no discriminación, el principio del arancel consolidado, el principio de libre transito, entre otros principios que luego analizaremos em detalle¹².

⁹ BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero: concepto e contenido*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2008, p. 199.

¹⁰ BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Derecho Aduanero frente a la Evolución del Tráfico Internacional. *Seminário Internacional de Aduanas*. Lima: Comité de Asuntos Tributarios de la Cámara de Comercio Americana del Perú, 2013.

¹¹ BASALDÚA, Ricardo Xavier. El derecho aduanero y las aduanas frente a la globalización contemporánea. In: RUIZ, Jorge Fernandez. *Derecho administrativo*. México: UNAM, 2005, p. 744-750.

¹² COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018, p. 51.

Cotter está se referindo às questões aduaneiras contidas nos acordos do GATT, às diretrizes da OMC e da OMA, ao AFC, à CQR, aos Acordos da Aladi e ao Mercosul¹³.

Nesse sentido, Sergey Ovchinnikov traz a seguinte definição¹⁴:

We pay our close attention to one of the public international law branches, the international customs law, that represents the system of norms and principles governing the relations between the states and the international inter-governmental organizations on the course of their assistance in customs affairs, in subjects, goods and vehicles conveyance regulation across the customs border from.

E, de acordo com Sergey Shonin (*et al.*) se trataria de uma série de normas legais provenientes da OMC e da OMA, bem como de outras organizações legais, as quais se referem a matéria aduaneira num âmbito internacional¹⁵.

Lalith Edirisinghe sustenta que o direito aduaneiro internacional é formado por convenções internacionais, tratados, normas e estândares cuja implementação e observação são confiadas aos serviços aduaneiros por seus governos e que, se violadas, constituiriam uma violação das obrigações internacionais legalmente vinculantes desses governos¹⁶.

Levando tudo isso em consideração, é possível utilizar a expressão “direito aduaneiro internacional” (*international custom law*) como as disposições com origem em organismos internacionais e que versem sobre matéria aduaneira¹⁷.

Nesse sentido, Rosaldo Trevisan ressalta a importância do ensino do Direito Aduaneiro Internacional, corroborando a necessidade de tratamento dos elementos básicos do direito aduaneiro sob lentes internacionais:

O Direito Aduaneiro Internacional apresenta-se como núcleo e fundamento de praticamente todas as legislações nacionais, hoje, de modo que é imperfeito e incompleto qualquer estudo de normas nacionais que não tenha em

¹³ COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018, p. 50.

¹⁴ OVCHINNIKOV, Sergey. Definition of Customs Offences in International Law. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, v. 6, n. 3, Rome, 2015. No mesmo sentido: OVCHINNIKOV, Sergey. International customs law and environment protection. *Asian Journal of Applied Sciences*, Malaysia, 2014.

¹⁵ SHOHIN, Sergey O.; BOBROVA, Olga; KOZHANKOV, Anton. Key theory issues of the Eurasian Economic Union customs law. *World Customs Journal*, v. 15, n. 1, p. 109-124, 2021.

¹⁶ EDIRISINGHE, Lalith. *Understanding International Customs Law*. 2011. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/275955932>. Acesso em: 9 nov. 2022.

¹⁷ Além dos aduaneiros já citados, outros autores mencionam a influência dessas organizações mencionadas no Direito Aduaneiro Internacional, como: LUX, Michael. EU customs law and international law. *World Customs Journal*, v. 1, n. 1, 2007; WOLFFGANG, Hans-Michel. Emerging issues in European Customs Law. *World Customs Journal*, v. 1, n. 1, 2007, p. 3-7; VALANTIEJUS, Gediminas. Conflicts of international and national customs law with EU customs law: the example of the Republic of Lithuania. *Lex Portus*, v. 22, 2020;

conta os tratados internacionais que regem os temas aduaneiros. Por isso é importante que, em qualquer país que estejamos, tenhamos plena consciência de que os institutos básicos de Direito Aduaneiro possuem disciplina internacional¹⁸.

Trevisan também afirma que o conteúdo que pode ser objeto de estudo de um Direito Aduaneiro Internacional terá pouca variação de país para país¹⁹, questão que analisaremos a seguir de modo mais detido.

Importante ressaltar que Trevisan está se referindo aos tratados internacionais em matéria aduaneira já internalizados e também aqueles não internalizados, já que os últimos também influenciam os ordenamentos nacionais²⁰. Nas palavras de Trevisan²¹:

Pode-se falar, nesse contexto, na existência de normas internacionais de caráter não obrigatório, mas cumpridas pelos Estados, e em normas obrigatórias constantes de tratados internacionais sendo observadas por países não participantes ou influenciando a legislação de países não participantes. Tais fenômenos costumam ser enquadrados na categoria das *soft law*, e são fruto do aumento das discussões jurídicas em foros internacionais específicos.

De modo similar, veja-se a seguinte passagem escrita por Solon Sehn:

Atualmente, os enunciados prescritivos em matéria aduaneira são previstos em legislações esparsas, inclusive decorrentes da incorporação ao direito interno de tratados e acordos internacionais, consolidados no Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009). Destacam-se, em especial, o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT 1994), o Acordo sobre a Facilitação do Comércio e o Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto Revisada) e o Tratado de Assunção entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, constitutivo do “Mercado Comum do Sul” (Mercosul)²².

E a explicação de Rodrigo Mineiro Fernandes:

Em função de sua natureza, as normas aduaneiras sofrem influência de uma série de regras derivadas de tratados e convenções internacionais, aprovadas

¹⁸ TREVISAN, Rosaldo. A importância do ensino do Direito Aduaneiro Internacional. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 38. Não é possível esgotar todas as menções à internacionalização na obra de Trevisan.

¹⁹ TREVISAN, Rosaldo. A importância do ensino do Direito Aduaneiro Internacional. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 37.

²⁰ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 139.

²¹ TREVISAN, Rosaldo. A influência e a aplicação dos tratados internacionais sobre temas aduaneiros. In: MENEZES, Wagner. *Estudos de Direito Internacional. Anais do 4º Congresso Brasileiro de Direito Internacional*. Curitiba: Juruá, 2006, v. VIII, p. 328.

²² SEHN, Solon. *Curso de Direito Aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 7.

em organismos internacionais: Organização Mundial do Comércio, Organização Mundial das Aduanas (OMA) e Mercado Comum do Sul (Mercosul)²³.

Portanto, entende-se por Direito Aduaneiro Internacional o ramo jurídico que se ocupa das normas internacionais emitidas por organismos internacionais relevantes e que tenham aplicação ou exerçam influência em matéria aduaneira.

Note-se que a definição proposta abrange tanto o que se convencionou chamar de *hard law* quanto a *soft law*.

Podem-se classificar os tratados internacionais que possuem impacto na legislação aduaneira nacional em três grupos, conforme a entidade produtora: oriundos da OMC, da OMA e de outras organizações internacionais²⁴.

Tratados no âmbito da OMC: Acordo de Valoração Aduaneira (AVA); Acordo sobre Salvaguardas; Acordo sobre medidas *antidumping*; Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias; Acordo sobre Regras de Origem; e Acordo sobre a Facilitação do Comércio²⁵.

Tratados no âmbito da OMA: Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias e Convenção Internacional para a Simplificação; Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto Revisada); Convenção sobre Admissão Temporária (Convenção de Istambul)²⁶; Convenção Internacional sobre Assistência Administrativa Mútua para Prevenção, Investigação e Repressão de Infrações Aduaneiras (Convenção de Nairóbi); e Convenção Internacional sobre Assistência Administrativa Mútua em Temas Aduaneiros (Convenção de Joanesburgo)²⁷.

Outros tratados, padrões ou padrões: Convenção das Nações Unidas sobre Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias e os Incoterms da Câmara de Comércio Internacional.

Um breve parêntesis a respeito da classificação exposta acima. Pode se observar a seguir a sua utilidade, especialmente para a descrição dos tratados produzidos no âmbito da OMA e da OMC.

²³ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018, p. 51.

²⁴ Classificação sugerida por Rosaldo Trevisan, a qual adotamos. Ver: TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 211-287.

²⁵ Conforme TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 212-272.

²⁶ Sobre o assunto, ver: MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. Convenção de Istambul sobre admissão temporária: sua aplicação no Brasil. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, v. 6, n. 1, p. 22-46, 2012.

²⁷ Conforme TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 272-287.

No entanto, a aludida classificação precisou ser adaptada em relação aos outros organismos internacionais relevantes no item 2.6, de modo que se optou por fazer uma abordagem temática nesse item, mantendo os títulos dos temas em inglês (*illicit financial flows via trade mis-invoicing* e *non-conviction based asset forfeiture*) para posterior definição e tradução.

Desse modo, se detalhou num mesmo tópico como essas entidades se manifestaram a respeito desses temas, no lugar de dividir a abordagem de um mesmo assunto em diversos tópicos referentes a cada uma das várias entidades.

De todo modo, restam identificados os principais instrumentos que possuem impacto nas normas que disciplinam a entrada e a saída de mercadorias do território aduaneiro. Dentre esses, aqueles que possuem normas diretamente ligadas às definições de infrações e sanções aduaneiras têm uma atenção especial.

2.2. A influência da *soft law* em matéria aduaneira

De início, percebe-se que a classificação exposta e a definição proposta de Direito Aduaneiro Internacional são propositadamente abrangentes para incluir outros instrumentos que orientam a conduta de órgãos nacionais, ainda que não contemplem força sancionatória se não forem acatadas.

Existem diversas medidas emitidas por organizações internacionais relevantes, como: opiniões, práticas, recomendações, diretrizes, lineamentos, padrões, marcos, compêndios etc., que oferecem uma aparência de menor impositividade e dependem da vontade dos países para colocá-las em prática em seus territórios.

Em comum, essas medidas mereceram a qualificação de *soft law* (ou *derecho blando*, *droit souple*, direito sem dentes) em função da ausência de coação para seu cumprimento e seu caráter não imperativo²⁸.

Os traços característicos da *soft law* são sua natureza juridicamente não vinculante, certa relevância jurídica, boa fé, presença nas relações interestata-

²⁸ BARREIRA, Enrique C. Fragmentación del derecho internacional y su incidencia en la valoración de las mercadorias. *VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Buenos Aires: Errepar, 2016, p. 273. No mesmo sentido: “In the doctrine of international public law, ‘soft law’ is generally understood as the landmarks for conduct, which are formulated by international organizations and which are considered neither as strictly binding legal norm, nor a purely political statement” (VALANTIEJUS, Gediminas. Application of soft law instruments in international economic law: insights on Lithuanian practice on the legal regulation of customs duties. *Social transformations in contemporary society*, 2016, p. 100). A definição da OCDE também corrobora a definição concisa exposta: “Co-operation based on instruments that are not legally binding, or whose binding force is somewhat ‘weaker’ than that of traditional law, such as codes of conduct, guidelines, roadmaps, peer reviews” (Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/irc10.htm>. Acesso em: 11 jan. 2023).

tais, bem como nos acordos delas decorrentes e inaplicabilidade de sanções em consequência do seu descumprimento, conforme precisa explicação de Pablo Labandera²⁹.

Ainda segundo as lições de Labandera, veja-se que a *soft law* é uma fonte que se caracteriza pela falta de coercibilidade e pelo afastamento do princípio da legalidade, definição que atinge todos os atos e os instrumentos jurídicos sem caráter obrigatório no sentido formal³⁰.

Cumpra lembrar que o AFC também reconhece e incentiva o compartilhamento de informações relevantes e das *melhores práticas* entre os membros, com a intenção de minimizar a incidência e a complexidade de formalidades aduaneiras, visando dar agilidade a liberação e ao despacho aduaneiro, reduzir o tempo e os custos para que comerciantes e operadores cumpram a legislação aduaneira (art. 10.1³¹).

Os membros são incentivados a revisar periodicamente formalidades e documentos exigidos pela aduana, a fim de minimizar a complexidade de procedimentos, inclusive para reduzir o custo e o tempo necessário para o cumprimento voluntário da legislação aduaneira³²:

There are many benefits for government agencies as well as this is an opportunity to harmonize forms and processes; allow *smooth transmission of information between countries and agencies*; capture and analyse information requirements; remove duplication and standardize data; and map data to international standards in order to help improve administration controls and private sector compliance (grifos nossos).

²⁹ LABANDERA, Pablo. Las sanciones aduaneras en el derecho uruguayo. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos Aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 428.

³⁰ LABANDERA, Pablo. Las sanciones aduaneras en el derecho uruguayo. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos Aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 428.

³¹ “Art. 10.1.1. Com vistas a minimizar a incidência e a complexidade de formalidades de importação, exportação e trânsito, e para reduzir e simplificar os requisitos de documentação de importação, exportação e trânsito, e tendo em conta os objetivos legítimos de política e outros fatores, tais como alteração das circunstâncias, novas informações relevantes, práticas empresariais, disponibilidade de técnicas e tecnologias, boas práticas internacionais, e contribuições de partes interessadas, cada Membro examinará tais formalidades e requisitos de documentação e, com base nos resultados desse exame, assegurará, conforme o caso, que tais formalidades e requisitos de documentação: (a) sejam adotadas e/ou aplicadas com vistas a agilizar a liberação e o despacho aduaneiro dos bens, particularmente bens perecíveis; (b) sejam adotadas e/ou aplicadas de forma a reduzir o tempo e os custos de conformidade para comerciantes e operadores; (c) sejam a medida menos restritiva ao comércio, quando houver duas ou mais medidas alternativas razoavelmente viáveis para o cumprimento do objetivo ou objetivos de política em questão; e (d) não sejam mantidas, ainda que parcialmente, se não forem mais necessárias.”

³² UNCTAD. Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. *Formalities and documentation requirements*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch10a10-01_en.pdf. Acesso em: 11 jan. 2023.

Inexiste dúvida de que as *melhores práticas internacionais em matéria aduaneira* podem ser transmitidas de uma maneira menos formal, o que não implica uma redução de sua influência.

Corroborando o aduzido anteriormente, Liziane Angelotti Meira e Rosaldo Trevisan escreveram recentemente que³³:

Essas “melhores práticas internacionais” podem estar presentes em tratados dos quais o Brasil faz parte, ou em avenças das quais o país sequer faz parte, ou que ainda não se encontra em vigor, ou em diplomas internacionais ou nacionais que sequer se revestem das características formais de um tratado. No primeiro caso, dos tratados em que o Brasil é membro, falamos em “aplicação”, e nas demais hipóteses estamos a tratar de “influência”.

O AFC também incentiva os membros a se utilizarem de estândares internacionais, conforme art. 10.3.1: “Os Membros são incentivados a utilizar *normas internacionais relevantes*, ou partes delas, como base para suas formalidades e procedimentos de importação, exportação e trânsito, salvo disposição em contrário no presente Acordo” (grifos nossos).

Essas *normas internacionais relevantes* (*relevant international standards, normas internacionales pertinentes, normes internationales pertinentes*) incluem o que se está tratando aqui por *soft law*, ou seja, instrumentos não vinculativos que não têm força sancionatória em caso de descumprimento. Apesar de não possuírem caráter obrigatório, muitos desses instrumentos representam as melhores práticas internacionais em matéria aduaneira e certamente possuem influência sobre todos os operadores da legislação aduaneira.

Veja-se que não se trata de uma norma obrigatória, mas que encoraja os membros a adotarem novas técnicas e novas tecnologias para facilitar o comércio internacional e reduzir custos, seja por normas internacionais obrigatórias, seja por *instrumentos internacionais não vinculantes*³⁴.

A respeito da origem dessas normas internacionais não internalizadas e sua influência, Meira e Trevisan explicam que podem ser:

³³ MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. Um olhar aduaneiro internacional sobre recentes decisões de cortes superiores no Brasil. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 66. Ver, ainda: TREVISAN, Rosaldo. Benchmarking aduaneiro: influência e aplicação no Brasil. In: KOTZIAS, Fernanda *et al.* *Território aduaneiro*. São Paulo: Amanuense, 2023, p. 146-152.

³⁴ “This is a ‘best endeavour measure’ which means it is not mandatory but encourages Members to adopt new techniques and technology, tested and used through binding or non-binding international instruments, to facilitate trade and reduce costs of doing business” (UNCTAD. *Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. Use of international standards: Article 10.3*, p. 97. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch10a10-03_en.pdf. Acesso em: 11 jan. 2023).

[...] a) normas internacionais de caráter não obrigatório seguidas por Estados, (b) tratados internacionais observados por Estados não pactuantes, ou parte de seus textos que acaba reproduzida nas legislações nacionais, (c) padrões e marcos internacionais não normativos, (d) *lex mercatoria*, e (e) outros institutos que poderiam ser enquadrados na categoria que se costuma designar por *soft law*.

Portanto, o que se entende por normas internacionais relevantes ou pertinentes abrange uma vasta categoria de instrumentos não internalizados, como marcos normativos, compêndios, padrões etc.

No mesmo sentido do aduzido anteriormente, Andreia Barbosa reconhece a relevância da *soft law* no domínio do comércio internacional para por meio dela tentar estabelecer orientações transversais e globais associáveis à tributação aduaneira, posto que “O direito sem dentes, desde logo com origem em organizações internacionais, mostra-se, então, apto a influenciar a configuração dos ordenamentos jurídicos”³⁵.

Pelo que foi exposto é fácil concordar com Enrique Barreira quando atesta que esse *derecho blando* se constitui uma potente força de convencimento que permite harmonizar certas regras de comércio internacional, além de: “[...] llenar vacíos legales, fortalecer nuevos valores sociales, orientar al funcionario encargado de la reglamentación de las leyes y dar pautas de interpretación para los funcionarios o jueces que deben aplicar las leyes”³⁶.

³⁵ BARBOSA, Andreia. *Direito Aduaneiro Multinível*. Portugal: Petrony, 2022, p. 135. Aliás, trata-se de ideia fundamental de sua obra (baseada em sua tese de doutorado), assim resumida: “A normação aduaneira é multinível e principiologicamente orientável. O nível global, o nível regional e o nível local: eis as três dimensões que compõem o cosmos jurídico-aduaneiro, e que conhecem esferas materiais e institucionais distintas e autonomizáveis mas, ainda assim, necessariamente conectáveis. A conexão entre níveis é essencialmente aconselhada e potenciada por uma base principiológica que cremos ser comum: a tributação aduaneira pende para a concretização do desenvolvimento sustentável, em ultrapassagem de considerações centradas na neutralidade, numa mudança de paradigma. A identificação deste centro gravitacional da tributação aduaneira parte do reconhecimento de uma axiologia que lhe está inerente e da própria normação que, nos seus vários níveis, o acolhe. Não obstante, a normação aduaneira conhece fragilidades que afetam a sua própria gênese e que colocam em crise os termos de consagração, desenvolvimento e aplicação da disciplina aduaneira do comércio internacional de mercadorias e, conseqüentemente, de concretização da base principiológica. A articulação multinível lida com a fragmentação pós-moderna, com normas técnicas, com a emergência significativa da *soft law*, com perdas de poder e com déficit democrático, em prejuízo de um adequado nível de coerência, que se pressupõe como necessário num contexto de convergência, de aproximação de realidades e de necessidades à escala global. A concepção da disciplina jurídica aduaneira nos termos que se apresentam – numa dimensão multinível e principiologicamente enformada – deverá contribuir para afastar a aridez teórica que tem vindo a acompanhar a matéria aduaneira” (BARBOSA, Andreia. *A normação aduaneira principiologicamente enformada e de construção multinível: entre a fragmentação “pós-moderna”, a tecnicidade, a soft law e os vacilantes avanços no sentido da coerência normativa*. Tese de doutorado. Universidade do Minho. Portugal, 2021).

³⁶ BARREIRA, Enrique C. *Fragmentación del derecho internacional y su incidencia en la valoración*

E mais fácil ainda de constatar que se constituem em valores (bens jurídicos) compactuados mundialmente que formam um bloco uniforme e que gozam de prestígio geral, de modo que nenhum país quer “el vergonzante papel de oponerse y retardar el logro de esos valores considerados universales”³⁷.

Realmente, pensamos que ninguém quer racional e voluntariamente ocupar o papel de pária internacional ao se opor a valores considerados universais atualmente.

Há ainda outro ponto a ser levantado. Esses dispositivos podem vir a se transformar em normas obrigatórias futuramente, representando, por vezes, o direito do futuro.

Nesse sentido, Fernández Liesa lembra que grande parte da Declaração Universal dos Direitos do Homem era *soft law* em 1948 e se constitui hoje em direito internacional vigente, motivo pelo qual mantém uma atitude otimista em relação aos instrumentos de *soft law* da atualidade³⁸.

Sobre o assunto, Victor Nikiforovich Sidorov e Elena Victorovna Sidorova narram que algumas medidas digitais de facilitação comercial nasceram de instrumentos de *soft law*, como o instituto do *single window*, com origem na Recomendação n. 33 da Organização das Nações Unidas (ONU)³⁹, que no presente atingiu caráter obrigatório em muitos países⁴⁰. Para os autores, a *soft law* deve ser incluída como uma fonte do direito⁴¹.

de las mercaderías. *VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Buenos Aires: Errepar, 2016, p. 274.

³⁷ BARREIRA, Enrique C. Fragmentación del derecho internacional y su incidencia en la valoración de las mercaderías. *VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Buenos Aires: Errepar, 2016, p. 274.

³⁸ LIESA, Fernández Carlos Ramón. Los actores no estatales y el Derecho internacional de los derechos humanos. *Derechos y Libertades*, n. 41, época 11, 2019, p. 130.

³⁹ “[...] a facility that allows parties involved in trade and transport to lodge standardized information and documents with a single entry point to fulfill all import, export, and transit-related regulatory requirements. If information is electronic, then individual data elements should only be submitted once” (UN/CEFACT. Recommendation and Guidelines on Establishing a Single Window. United Nations, New York and Geneva, 2005, p. 3). Outros autores narram uma origem comum com documentos da OMA: “Since 2003, the WCO has been actively engaged in the promotion of the single window concept in conjunction with UN/CEFACT, including the two-volume single window compendium that presents the legal, technical, human resource and procedural aspects of single window from the perspective of executive management and operational staff in Customs” (WIDDOWSON, David *et al.* Single window in the context of the WTO Trade Facilitation Agreement. *World Customs Journal*, v. 13, n. 1, 2019, p. 107).

⁴⁰ SIDOROV, Víctor Nikiforovich; SIDOROVA, Elena Victorovna. La Facilitación del Comercio en três dimensiones. *Revista de la Facultad de Derecho*, n. 51, 2021, p. 11. Vide art. 10.4 do Acordo sobre a Facilitação do Comércio da OMC.

⁴¹ SIDOROV, Víctor Nikiforovich; SIDOROVA, Elena Victorovna. La regulación aduanera en la unión aduanera: los niveles supranacionales y nacionales. *Ciencia Jurídica*, v. 3, n. 6, 2014, p. 109.

Hans-Michael Wolfgang e Edward Kafeero lembram que as provisões da CQR são na forma de estândares e recomendações práticas, e tendem a ser gerais e orientadas para a práxis, em vez de ser precisas e regulatórias, além de não possuírem um mecanismo de solução de disputas, de modo que alguns juristas a qualificam de *soft law*. Desse modo, concluem que a CQR manifesta um híbrido de *soft law* e *hard law*⁴².

É possível concluir que não podem ser ignoradas, até pela probabilidade de no futuro serem incorporadas em outros instrumentos internacionais e internalizadas, como ocorreu com as provisões do Marco SAFE que são repetidas pela CQR (normas 6.3, 6.4, 6.5, 6.6 da CQR e normas 4, 4.1 e 4.2 do Marco SAFE).

Resta claro que, ainda que não possuam uma ameaça de sanção e aparência inofensiva, elas também influenciam os países que integram essas organizações e eventualmente são convertidas em normas prescritivas, não podendo ser desconsideradas, o que também ocorre na área aduaneira e auxiliam na harmonização e na interpretação das normas de direito aduaneiro.

De tal maneira, entendemos que essas medidas de direito brando podem ser consideradas fontes⁴³ do Direito Aduaneiro, ainda que sejam classificadas como fontes alternativas ou materiais.

2.3. Tratados aduaneiros no âmbito da Organização Mundial do Comércio

Já se afirmou anteriormente, com base na obra de Montesquieu, que a aduana é tão antiga quanto o comércio; agora se complementa com outra máxima do autor de que a paz é um efeito natural do comércio⁴⁴.

Para Ricardo Basaldúa, o desenvolvimento do comércio internacional de mercadorias significou um grande avanço para a humanidade, ao favorecer o

⁴² WOLFFGANG, Hans-Michael; KAFEERO, Edward. Old wine in new skins: analysis of the Trade Facilitation Agreement vis-à-vis the Revised Kyoto Convention. *World Customs Journal*, v. 8, n. 2, 2014, p. 34.

⁴³ A respeito das fontes do Direito Aduaneiro, ver: ALAIS, Horacio Félix. Los principios del Derecho Aduanero. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 101-103; COTTER, Juan Patricio. Las fuentes del Derecho Aduanero. *Revista Debates de Derecho Tributário y Financiero*, n. 3, año II, Derecho Aduanero, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 2022, p. 108; ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, t. I, p. 74-118.

⁴⁴ “Peace is the natural effect of trade. Two nations who traffick with each other became reciprocally dependent, for if one das and interest in buying, the other has is selling, and thus their union is founded on their natural necessities” (MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *The spirit of laws*. Edinburgh: [s.n.], 1793, v. I, p. 375).

relacionamento pacífico entre os países, o qual substituiu a conquista e a pilhagem, devendo ser equitativo para garantir a paz e relações estáveis⁴⁵.

Assim, surgem no contexto da Segunda Guerra Mundial algumas preocupações com a cooperação internacional fundada num sistema de comércio mundial, com base na ideia de livre circulação de mercadorias.

Em 1946, o Conselho Econômico e Social da ONU convocou uma Conferência Mundial sobre Comércio e Emprego, no âmbito da qual se elaborou e aprovou uma Carta constitutiva de uma organização internacional (Carta de Havana).

Muito embora a Carta de Havana nunca tenha entrado em vigência, ela foi usada como base do GATT, subscrito em 1947 por vinte e três países e com vigência inicial e provisória em 1º de janeiro de 1948.

O GATT manifesta preocupações com a redução das alíquotas do imposto de importação e também em promover uma disciplina do comércio internacional além da temática tarifária, representando a “nave mãe” da regulação do comércio internacional⁴⁶.

Em sua oitava rodada de negociações, denominada Rodada Uruguai, se decidiu pela criação da OMC e a ampliação das disciplinas a seu cargo, para incluir o comércio internacional de mercadorias (Anexo 1A), serviços (Anexo 1B), direitos de propriedade intelectual (Anexo 1C); bem como: um entendimento relativo a normas e procedimentos sobre soluções de controvérsias (Anexo 2), um mecanismo de exame de políticas comerciais (Anexo 3) e diversos acordos de comércio plurilaterais (Anexo 4)⁴⁷.

Registre-se, ainda, que a OMC é um organismo internacional com natureza intergovernamental, o qual tem personalidade e capacidade jurídica necessária para o exercício de suas funções⁴⁸. Seu objetivo fundamental é a libe-

⁴⁵ BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 2.

⁴⁶ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 212.

⁴⁷ Ver: BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 1-26; JACKSON, John Howard. *World Trade and the Law of GATT*. Indianapolis: Bobbs-Merrill, 1969, p. 35-59; KOUL, Autar Kristen. *Guide to the WTO and GATT: Economics, Law and Politics*. Netherlands: Kluwer Law International, 2005, p. 1-23; VAN DEN BOSSCHE, Peter. *The law and policy of the World Trade Organization: text, cases and materials*. Cambridge: Cambridge University Press, 2008, p. 78-86.

⁴⁸ Acordo Constitutivo da OMC, art. VIII. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/anexo/and1355-94.pdf. Acesso em: 13 nov. 2022. Ver também: BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 26.

realização do comércio, num marco multilateral baseado na lealdade, transparência e não discriminação entre seus membros⁴⁹.

Dentre os tratados da OMC, selecionamos o Acordo sobre a Facilitação do Comércio para uma abordagem mais detalhada.

2.3.1. GATT e os princípios da proporcionalidade e da transparência

Mas antes, um pequeno parêntesis a respeito de duas normas contidas na nave mãe do comércio exterior: o GATT, o qual busca promover uma disciplina do comércio internacional, impondo uma série de obrigações a seus membros, as quais têm a finalidade de liberalizar e trazer segurança ao comércio internacional e acabam reduzindo a soberania nos Estados para regular livremente a matéria aduaneira⁵⁰.

E, dentre os princípios previstos no GATT⁵¹, destacamos apenas dois com especial relevância para a matéria sancionadora, ora analisados. O art. VIII do GATT (1994)⁵², intitulado “formalidades relativas a importação e a exporta-

⁴⁹ COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018, p. 75.

⁵⁰ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Principios generales del Derecho Aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, p. 112-114.

⁵¹ Basaldúa traz a seguinte lista de princípios aduaneiros decorrentes do GATT: não discriminação (arts. I e III); transparência (art. X); imposto aduaneiro como único instrumento admitido para regular o comércio internacional (art. XI); valoração aduaneira deve ser efetuada pelo seu valor real (art. VII); diminuição geral e progressiva dos direitos aduaneiros (arts. II, XXV:1 e XXVIII); consolidação dos tributos aduaneiros (arts. II:1 e XXVIII); condenação de restrições econômicas (art. XI); liberdade de trânsito (art. V); consulta obrigatória (arts. II:5 e XXII) (BASALDÚA, Ricardo Xavier. Principios generales del Derecho Aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, p. 114-116).

⁵² “Article VIII: Fees and Formalities connected with Importation and Exportation.

1. (a) All fees and charges of whatever character (other than import and export duties and other than taxes within the purview of Article III) imposed by contracting parties on or in connection with importation or exportation shall be limited in amount to the approximate cost of services rendered and shall not represent an indirect protection to domestic products or a taxation of imports or exports for fiscal purposes.

(b) The contracting parties recognize the need for reducing the number and diversity of fees and charges referred to in subparagraph (a).

(c) The contracting parties also recognize the need for minimizing the incidence and complexity of import and export formalities and for decreasing and simplifying import and export documentation requirements.

2. A contracting party shall, upon request by another contracting party or by the Contracting Parties, review the operation of its laws and regulations in the light of the provisions of this Article.

3. No contracting party shall impose substantial penalties for minor breaches of customs regulations or procedural requirements. In particular, no penalty in respect of any omission or mistake in customs documentation which is easily rectifiable and obviously made without fraudulent intent or gross negligence shall be greater than necessary to serve merely as a warning. 4. The provisions of this Article shall extend to fees, charges, formalities and requirements imposed by governmen-

ção”, que objetiva reduzir custos relacionados aos procedimentos e às taxas aduaneiras por meio da simplificação de procedimentos.

Segundo Flavio Augusto Trevisan Scorza⁵³, a redação do art. VIII seguiu uma proposta dos Estados Unidos dentro das negociações para o GATT 1947, a qual se baseou na ideia de que as relações comerciais entre os países não poderiam ser prejudicadas devido a formalidades excessivas, arbitrárias ou desnecessárias por parte das aduanas, devendo as restrições impostas por estas ao comércio limitar-se ao absolutamente necessário à garantia dos interesses do Estado, conforme princípios firmados pela Convenção Internacional sobre a Simplificação de Formalidades Aduaneiras (1923)⁵⁴.

Esse artigo também determina que nenhuma penalidade severa deve ser aplicada por uma infração leve, nos seguintes termos:

No contracting party shall impose substantial penalties for minor breaches of customs regulations or procedural requirements. In particular, no penalty in respect of any omission or mistake in customs documentation which is easily rectifiable and obviously made without fraudulent intent or gross negligence shall be greater than necessary to serve merely as a warning (Artigo VIII:3).

Em resumo: os membros não devem impor penalidades substanciais por infrações menores da legislação aduaneira. E quando tais violações consistirem em omissões ou erros facilmente retificáveis e não envolverem intenção fraudulenta ou negligência grave, a penalidade só deve ser de natureza dissuasiva, assim consagrando o princípio da proporcionalidade⁵⁵.

tal authorities in connection with importation and exportation, including those relating to: (a) consular transactions, such as consular invoices and certificates; (b) quantitative restrictions; (c) licensing; (d) exchange control; (e) statistical services; (f) documents, documentation and certification; (g) analysis and inspection; and (h) quarantine, sanitation and fumigation” (GATT 1994, art. VIII).

⁵³ SCORZA, Flavio Augusto Trevisan. *O controle aduaneiro e a facilitação do comércio: efeitos das negociações multilaterais sobre a legislação brasileira*. Dissertação de Mestrado. Florianópolis, UFSC, 2007, p. 73.

⁵⁴ “The Contracting States, with a view to applying between themselves the principle and the stipulations of Article 23 of the Covenant of the League of Nations with regard to the equitable treatment of commerce, undertake that their commercial relations shall not be hindered by excessive, unnecessary or arbitrary Customs or other similar formalities. The Contracting States therefore undertake to revise, by all appropriate legislative or administrative measures, the provisions affecting Customs or other similar formalities which are prescribed by their laws or by rules, regulations or instructions issued by their administrative authorities, with a view to their simplification and adaptation, from time to time, to the needs of foreign trade and to the avoidance of all hindrance to such trade, except that which is absolutely necessary in order to safeguard the essential interests of the State” (LEAGUE of Nations. *International Convention relating to the Simplification of Customs Formalities*. Disponível em: <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/LON/Volume%2030/v30.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2023)

⁵⁵ “Article VIII:3 of the GATT 1994 furthermore requires penalties for breaches of customs regula-

A respeito desse artigo, Andrés Rohde Ponce explica que dele se deduz que os valores das multas devem ser destinados a fomentar a cultura social e a prática do cumprimento voluntário da lei, abandonando posições de que as sanções aduaneiras têm fins compensatórios ou reparatórios, que não correspondem às disposições do tratado ou com as teorias modernas de *compliance* aduaneiro⁵⁶.

Já o art. X do GATT impõe *três obrigações distintas*: a) todas as leis e decisões administrativas e judiciais que afetem o comércio internacional devem ser publicadas (X.1); b) os atos estatais abrangidos por esta disciplina não são aplicados antes de sua publicação se representarem uma exigência nova ou mais onerosa para as importações (X.2); c) esses atos estatais devem ser administrados de maneira uniforme, razoável e imparcial (X.3)⁵⁷.

Ricardo Xavier Basaldúa argumenta que essas obrigações constantes do art. X compreendem ao princípio da transparência⁵⁸, operacionalizado com a regra da independência dos organismos encarregados de aplicar as medidas administrativas e suas decisões.

Saliente-se que o glossário da OMC define transparência como o “Grau em que as políticas e práticas comerciais, e o processo pelo qual são estabelecidas, são abertas e previsíveis”⁵⁹.

Ainda segundo Basaldúa, a independência da administração constitui um requisito essencial, a qual confere legitimidade aos serviços aduaneiros e que apenas a especialização da jurisdição não é suficiente para garantir soluções equitativas⁶⁰.

Para Gustavo Zunino, a redação desse artigo não descreve adequadamente a importância fundamental dessa norma como garantia para importadores

tions and procedural requirements to be proportional” (VAN DEN BOSSCHE, Peter. *The law and policy of the World Trade Organization*: text, cases and materials. Cambridge: Cambridge University Press, 2008, p. 475).

⁵⁶ ROHDE PONCE, Andrés. *La Facilitación del Comercio*. México: CAAAREM, 2021, p. 220-221.

⁵⁷ “Publication of laws (and other acts) of general application is one of the three distinct obligations embedded in Article X of GATT” (MAVROIDIS, Petros C. *The Regulation of International Trade: The WTO Agreements on Trade in Goods*. Massachusetts: The MIT Press, 2016, p. 678-691).

⁵⁸ BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 79. Ver, ainda: PARDO CARRERO, Germán. Los derechos de aduana y la OMC. In: PARDO CARRERO, Germán; YEBRA, Felipe Moreno. *Derecho aduanero y comercio internacional: temas selectos*. México: Porrúa, 2016, p. 189.

⁵⁹ “Degree to which trade policies and practices, and the process by which they are established, are open and predictable” (WTO. *Glossary of terms*. Disponível em: https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min96_e/glossary.htm. Acesso em: 24 de nov. 2022).

⁶⁰ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Importancia de la jurisdicción especializada en materia aduanera: situación en Argentina. In: Trevisan, Rosaldo (org). *Temas Actuales de Derecho Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015, p. 61-85.

e exportadores, na medida em que também implica a necessidade de revisão independentemente dos atos que estão sujeitos a questionamento, consistindo em garantia substancial ao direito de defesa⁶¹.

Petros Mavroidis alerta que os vários documentos de negociação revelam divergências substanciais entre os participantes sobre a extensão da obrigação de transparência contida no art. X do GATT. Mas também reforça que a transparência corresponde a uma obrigação de devido processo legal⁶².

Explica, ainda, que em prol da transparência as aduanas devem indicar os motivos do indeferimento de um pedido e a legislação deve prever uma revisão formal contra a decisão que indeferiu o pedido, enquanto requisitos que qualquer membro da OMC deve respeitar para ser considerado em conformidade com suas obrigações no GATT⁶³.

No entanto, é certo que o princípio da transparência tem aplicação nos procedimentos aduaneiros, de modo que os interessados recebam uma notificação sobre o início do procedimento, além de serem informados com a descrição da natureza, fundamentos jurídicos e descrição dos assuntos controvertidos⁶⁴.

Sendo assim, ao confrontar o art. X do GATT com as possíveis interpretações do art. 4º do AFC, é de se esperar que existam divergências substanciais entre os Estados sobre a extensão das obrigações a que estão sujeitos⁶⁵.

⁶¹ ZUNINO, Gustavo. Los principios básicos del GATT. *Revista Debates de Derecho Tributário y Financiero*, n. 6, VIII Jornada de Derecho Aduanero, p. 33; FRATALOCCHI, Aldo; ZUNINO, Gustavo. *El comercio internacional de mercaderías: su regulación en la Organización Mundial de Comercio*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti, 1997, p. 30-31.

⁶² MAVROIDIS, Petros C. *The Regulation of International Trade: The WTO Agreements on Trade in Goods*. Massachusetts: The MIT Press, 2016, p. 675 e 680

⁶³ MAVROIDIS, Petros C. *The Regulation of International Trade: The WTO Agreements on Trade in Goods*. Massachusetts: The MIT Press, 2016, p. 683.

⁶⁴ PARDO CARRERO, Germán. La CAN: aproximación de una codificación aduanera. In: JARAMILLO, José Vicente Troya. *IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur*. Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, Subsecretaría de Desarrollo Normativo. Ecuador, 2012, p. 130.

⁶⁵ Vale lembrar que mesmo a União Europeia deixa a questão de como o direito de apelação deve ser exercido para a legislação dos Estados-membros, reconhecendo o direito de qualquer pessoa recorrer de uma decisão que lhe disser respeito direta e individualmente. Veja-se o art. 44 do Código Aduaneiro da União: "1. Todas as pessoas têm o direito de interpor recurso de qualquer decisão tomada pelas autoridades aduaneiras relacionada com a aplicação da legislação aduaneira e que lhes diga direta e individualmente respeito. Têm igualmente o direito de interpor recurso todas as pessoas que, tendo solicitado uma decisão das autoridades aduaneiras, delas não obtenham uma decisão no prazo fixado no artigo 22, n. 3; 2. O direito de recurso pode ser exercido pelo menos em duas fases: a) Numa primeira fase, perante as autoridades aduaneiras, uma autoridade judicial ou qualquer órgão designado para o efeito pelos Estados-Membros; b) Numa segunda fase, perante uma instância superior independente, que pode ser uma autoridade judicial ou um órgão especializado equiparado, nos termos das disposições em vigor nos Estados-Membros; 3. O recurso é

Já o art. X:3 do GATT 1994⁶⁶ contém dispositivo sobre a aplicação uniforme da legislação aduaneira.

Kathrin Przybilla explica que a uniformidade deve ser lida com certa flexibilidade, não se exigindo uma absoluta identidade de tratamento, medida utópica e desarrazoada. Argumenta que esse artigo estabelece certos padrões mínimos de transparência e justiça que a administração precisa observar e que o critério de uniformidade não é tão estrito, servindo para reivindicações concretas⁶⁷.

Para Gustavo Zunino, essa norma cumpre a dupla função de garantia para pessoas físicas e uma ordem para administrações, na medida em que garante que não seriam aceitáveis diferenciações que estabeleçam privilégios ou punições para alguns, bem como que a aplicação das normas pelas autoridades não siga outra finalidade além de cumprir ou decidir o direito de modo imparcial⁶⁸.

Assim, fecha-se esse breve parêntesis a respeito desses dois artigos do GATT ora mencionados para se demonstrar como estão relacionados com a facilitação do comércio, servindo de guia para a posterior regulamentação do tema, especialmente pelo AFC.

2.3.2. Acordo sobre a Facilitação do Comércio

O acordo foi resultado das negociações multilaterais que se desenvolveram durante a 9ª Conferência Ministerial da OMC, em Bali, no ano de 2013, entrando em vigor em 22 de fevereiro de 2017, após 2/3 dos Estados-membros da OMC completarem seus respectivos processos internos de ratificação. Atualmente, 156 membros da OMC já ratificaram o acordo (de um total de 164 países)⁶⁹.

interposto no Estado-Membro em que a decisão tenha sido tomada ou solicitada; 4. Os Estados-Membros devem certificar-se de que o procedimento de recurso permite a pronta confirmação ou retificação das decisões adotadas pelas autoridades aduaneiras”.

⁶⁶ “Cada Parte Contratante manterá ou aplicará de maneira uniforme, imparcial e equitativa todos os regulamentos, leis, decisões judiciais e administrativas da categoria visada no parágrafo 1 de presente artigo.”

⁶⁷ PRZYBILLA, Kathrin. The “WTOisation” of the customs administration: Uniformity of the administration of law according to Article X:3 (a) GATT 1994 and its implications for EU customs law. *FÖV 58 Discussion Papers*, Deutsches Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung Speyer. 2010, p. 12.

⁶⁸ ZUNINO, Gustavo. Los principios básicos del GATT. *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, n. 6, VIII Jornada de Derecho Aduanero, p. 37.

⁶⁹ Ver, entre outros: ALLENDE, Hector Hugo Juárez. *La Organización Mundial de Aduanas*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, p. 438-447; ARMELLA, Sara. WTO Agreement on Trade Facilitation (TFA): General Rules on Simplification, Harmonization and Modernization of Administrative Procedures. *Global Trade and Customs Journal*, v. 14, n. 6, 2019, p. 281; BASALDÚA, Ricardo Xa-

No Brasil, foi internalizado pelo Decreto n. 9.326/2018, o qual traduziu para língua portuguesa o texto do acordo.

Está dividido em três seções. A Seção 1 contém 12 artigos que dispõem sobre como agilizar a movimentação, a liberação e o desembaraço de mercadorias, inclusive mercadorias em trânsito, ampliando e melhorando os arts. V, VIII e X do GATT, além de conter princípios básicos do GATT, como transparência, simplificação e previsibilidade.

A Seção 2 trata de disposições de tratamento especial e diferenciado para países em desenvolvimento (arts. 13 a 22), para determinar quando eles implementarão o acordo e também para que identifiquem as disposições que só poderão implementar mediante o recebimento de assistência técnica e apoio para capacitação.

O art. 14 precisa ser destacado por conter três categorias de disposições: a categoria “A” indica cumprimento do dispositivo; a categoria “B” assinala demanda por prazo adicional para implementação da disposição; e a categoria “C” demonstra a necessidade de assistência e apoio à capacitação, como condições à implementação. A primeira categoria (“A”) deve ser implementada a partir da data em que o AFC entrar em vigor (art. 15). As outras categorias contêm prazos distintos de implementação (arts. 16 a 18)⁷⁰.

A Seção 3 contém disposições para o estabelecimento de um comitê permanente de facilitação do comércio na OMC (inclusive no âmbito nacional).

O acordo representa uma mudança de paradigma para as administrações aduaneiras em prol de simplificação, standardização, harmonização e automatização dos procedimentos aplicados ao comércio internacional, com a finalidade de agilizar a movimentação, a liberação e o despacho das mercadorias para as administrações aduaneiras⁷¹.

vier. Reflexiones sobre el acuerdo de facilitación del comercio. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho económico internacional*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2020, p. 86-92; COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018, p. 86-91; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. A implementação do Acordo sobre a Facilitação do Comércio no Brasil. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 431-444; GRAINGER, Andrew. Trade facilitation: a conceptual review. *Journal of World Trade*, v. 45, n. 1, 2011, p. 39-57; NEUFELD, Nora. The long and winding road: how WTO members finally reached a trade facilitation agreement. *WTO Staff Working Paper*, 2014, p. 1-12.

⁷⁰ TREVISAN, Rosaldo. O acordo sobre a facilitação do comércio e seu impacto na legislação aduaneira brasileira. In: CASTRO JUNIOR, Oswaldo Agripino. *Constituição, tributação e aduana no transporte marítimo e na atividade portuária*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 54-56.

⁷¹ Nesse sentido: COTTER, Juan Patricio. La influencia de los tratados internacionales en las infracciones aduaneras. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 168.

Apesar das semelhanças com alguns dispositivos da CQR, o AFC conta com a possibilidade de aplicação de sanções econômicas aos Estados que o descumprirem⁷².

Merecem uma atenção especial os dispositivos da Seção 1, focando nossa atenção àqueles que possuam maior importância para nosso estudo.

Dessa seção podem ser mencionados: o art. 1, que trata da publicação e da disponibilidade de informações, inclusive as disposições sobre penalidades em caso de descumprimento de formalidades para importação, exportação ou trânsito; o art. 4, que trata do procedimento de recurso e revisão; o art. 5.2, que trata do direito de informação em caso de retenções para inspeção, pela Aduana ou qualquer outra autoridade competente, de bens declarados para importação; o art. 6.3, que disciplina as penalidades aduaneiras; e o art. 8.3, que permite a retenção, a apreensão e o perdimento em casos de remessa expressa.

Todos esses artigos mencionados foram sinalizados na categoria “A” pelo Brasil (em autoavaliação do cumprimento das disposições do AFC) e estão em plena vigência, podendo ser objeto de solução de controvérsias na OMC e invocados perante a aduana e os tribunais pátrios, conforme explica Trevisan⁷³.

Para esta pesquisa, decidimos aprofundar a análise de alguns dispositivos do AFC.

2.3.2.1. O procedimento de recurso ou revisão

Em seu art. 4, o AFC prevê o direito de recurso⁷⁴ ou revisão. No Brasil, o art. 4 já está sendo objeto de controvérsias doutrinárias quanto ao direito de recurso a uma instância administrativa superior ou independente, especialmente se foi relativizada com a expressão “e/ou” no final do art. 4.1⁷⁵.

Em outras palavras, o cerne da discussão gira em torno da possibilidade ou não das legislações nacionais de preverem que algumas sanções aduaneiras

⁷² BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre el acuerdo de facilitación del comercio. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho económico internacional*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2020, p. 94-95.

⁷³ TREVISAN, Rosaldo. O acordo sobre a facilitação do comércio e seu impacto na legislação aduaneira brasileira. In: CASTRO JUNIOR, Oswaldo Agripino. *Constituição, tributação e aduana no transporte marítimo e na atividade portuária*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 54-56.

⁷⁴ Lembre-se que o Código Aduaneiro do Mercosul garante o direito de “interpor os recursos cabíveis perante as autoridades competentes” (art. 174). Também determina a motivação das decisões em sede recursal (art. 175) e o acesso à via judicial (art. 176).

⁷⁵ “Cada Membro assegurará que qualquer pessoa para quem a Aduana emita uma decisão administrativa tenha o direito, dentro de seu território, a: (a) uma revisão ou recurso administrativo a uma autoridade administrativa superior ou independente da autoridade ou repartição que tenha emitido a decisão; e/ou (b) uma revisão ou recurso judicial da decisão”.

podem ser julgadas sem o direito de revisão a uma autoridade superior administrativa.

Para Rosaldo Trevisan, existe uma relação de complementariedade entre o AFC e a CQR⁷⁶, sendo o primeiro mais flexível em alguns pontos, sustentando que o AFC não estabelece a obrigatoriedade de duplo grau de jurisdição administrativa⁷⁷.

Em sentido contrário, há quem entenda que o AFC não deixa margem para o legislador nacional em matéria de recursos aduaneiros, devendo todas as infrações e sanções preverem o duplo grau de jurisdição administrativa⁷⁸.

Convém ressaltar que, em pesquisas realizadas pela ONU e pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), se considera que o direito de recurso a uma autoridade independente está plenamente previsto no Brasil⁷⁹.

A OCDE dá nota máxima ao quesito recurso a uma autoridade administrativa independente e/ou apelação judicial, e para isso considera que o Brasil prevê um recurso administrativo a uma autoridade independente *além* de um recurso judicial, ou seja, considera ambos como existentes⁸⁰.

O Facilitômetro da Confederação Nacional das Indústrias (CNI), por outro lado, considera que existem ressalvas ao cumprimento brasileiro do art. 4, justamente por conta dos ritos abreviados do perdimento de bens⁸¹.

⁷⁶ TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 135.

⁷⁷ TREVISAN, Rosaldo. Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades aduaneiras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 574.

⁷⁸ OLIVEIRA, Fábio Gomes de Mattos Garcia. Inconstitucionalidade do procedimento para aplicação da pena de perdimento face ao Acordo de Facilitação do Comércio. In: SARTORI, Angela *et al.* *Temas relevantes de direito aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2020, p. 147. Também deve ser referenciado aqui, um estudo que parte de uma análise de dispositivos distintos mas chega a conclusões similares: GARBARINO, Pablo Adrián. La Convención Americana sobre Derechos Humanos y su influencia en los procedimientos aduaneros. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. *VII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*, Buenos Aires, Errepar, 2015, p. 430.

⁷⁹ UN Global Survey on Digital and Sustainable Trade Facilitation, Independent Appeal Mechanism: fully implemented. Disponível em: <https://www.untfsurvey.org/compare-measures?year=2021&measures=144%2C147&countries=BRA>. Acesso em: 19 dez. 2022; OECD. *Trade Facilitation Indicators Simulator: Independent or higher level administrative and/or judicial appeal procedures available for customs decisions*. Disponível em: <https://sim.oecd.org/Simulator.ashx?lang=En&ds=TFI&d1c=lac&d2c=bra&d2cc=bp&mc=42:2>. Acesso em: 19 dez. 2022.

⁸⁰ “There is in *addition* a possibility of a judicial appeal following, or independent of, the administrative appeal of customs decisions.” (grifo nosso)

⁸¹ CONFEDERAÇÃO Nacional das Indústrias (CNI). *Facilitômetro*. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/assuntos-internacionais/o-que-fazemos/temas-prioritarios/facilitacao-e-desburocrizacao-do-comercio-exterior/facilitometro-pt/#>. Acesso em: 19 de dez. 2022.

A despeito das controvérsias sobre os efeitos internos da aplicação do art. 4 do AFC, entendemos que é preciso avaliar cada previsão legal de modo individual.

Primeiro, a própria divergência entre as avaliações citadas aponta para interpretações distintas da norma. Segundo, é mais do que esperado que dispositivos baseados em princípios como a transparência gerem debates internos sobre a “qualidade do diálogo democrático em casa”⁸², motivo pelo qual abordaremos os próprios instrumentos normativos dessa natureza a seguir (DL n. 37/1966 e DL n. 1.455/1976).

Ainda assim, resta claro que existem discrepâncias na interpretação do art. 4.

Fugindo um pouco do calor das discussões internas, tudo indica que a dupla conjunção “e/ou” foi introduzida para permitir ao peticionário recorrer tanto a processos administrativos quanto a processos judiciais ou ter acesso direto a apenas um canal.

É que a legislação de alguns membros estipula que todas as etapas de um recurso administrativo devem ser esgotadas antes que o direito de recurso judicial possa ser usado⁸³.

Essa explicação também fornece pistas para o cenário em que os processos administrativos precisam ser esgotados antes do acesso à via judicial (art. 4.2)⁸⁴.

O dispositivo tem natureza mandatória apenas para as decisões administrativas emitidas pela aduana (art. 4.1). No entanto, os Estados são encorajados a se esforçar para estender essa provisão para outros órgãos que tomem decisões administrativas em matéria aduaneira (art. 4.6)⁸⁵.

Existe um incentivo em prol das decisões administrativas. Nesse sentido⁸⁶:

⁸² O autor é pessimista sobre o papel da OMC em prol de práticas mais democráticas nos Estados-membros: “There are various factors influencing transparency and many of them have to do with reasons endogenous to the particular WTO Member. Worse, the WTO can do absolutely nothing about them. The WTO for example, has no business deciding the quality of democratic dialogue in a WTO Member” (MAVROIDIS, Petros C. *The Regulation of International Trade: The WTO Agreements on Trade in Goods*. Massachusetts: The MIT Press, 2016, p. 674-675).

⁸³ UNCTAD. *Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. Chapter 4: Appeal or Review Procedures*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch04a04_en.pdf. Acesso em 26 nov. 2022.

⁸⁴ “A legislação de um Membro poderá exigir que uma revisão ou recurso administrativo seja iniciado antes de um recurso ou revisão judicial.”

⁸⁵ “Cada Membro é incentivado a estender a aplicação das disposições do presente artigo a decisões administrativas emitidas por outros órgãos competentes que atuem na fronteira além da Aduana.”

⁸⁶ UNCTAD. *Technical notes on trade facilitation measures*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/dtltlb20101_en.pdf. Acesso em: 26 nov. 2022.

Administrative appeals processes often offer substantive advantages over judicial review. In particular, they enable quick decisions on minor or local appeals and involve fewer costs for traders, reducing at the same time the burden on the administration to adjudicate in appeal matters.

Contudo, o art. 4 não impõe como devem ser realizados os processos de recurso ou revisão em cada legislação nacional, o que também é corroborado pela flexibilidade fornecida sobre os meios de implementação, ainda que determine que os procedimentos de recurso ou revisão sejam conduzidos de forma não discriminatória (art. 4.3).

O art. 4.4 determina que a aduana a forneça as razões de suas decisões e cientifique o interessado dentro de um prazo razoável:

4. Cada Membro assegurará que, no caso em que a decisão de que trata a alínea (a) do parágrafo 4.1 não seja cientificada:
 - (a) dentro de prazos estabelecidos conforme especificado em suas leis ou regulamentos; ou
 - (b) sem demora injustificada o requerente tenha o direito de interpor novo recurso perante a autoridade administrativa ou a autoridade judicial ou a solicitar a essas autoridades uma nova revisão, ou a interpor qualquer outro recurso perante autoridade judicial.

A respeito do propósito do art. 4, Hans-Michael Wolfgang e Edward Kafeero afirmam que oferece várias instâncias de revisão (*multi-stage appeal*) para evitar a vitimização (ou para prevenir a aparência de) por aqueles afetados pelas decisões da aduana⁸⁷.

E Hao Wu entende que esse artigo preenche os vazios deixados pelo art. X do GATT, estabelecendo um princípio que o recurso administrativo deve ocorrer anteriormente ao recurso judicial, porque a revisão judicial é geralmente um último recurso (*judicial review is generally a remedy of last resort*)⁸⁸.

Ante o exposto, tudo indica que o tema vai continuar gerando controvérsias sobre uma possível inadequação da legislação aduaneira interna por aqueles afetados pelas decisões da aduana, mesmo não impondo como devem ser realizados os processos de recurso ou revisão em cada legislação nacional.

Tanto as opiniões doutrinárias divergentes quanto os estudos sobre a sua implementação corroboram essa divergência interpretativa a respeito de quais obrigações esse artigo contém e quais os passos necessários à sua implementação.

⁸⁷ WOLFFGANG, Hans-Michael; KAFEERO, Edward. Old wine in new skins: analysis of the Trade Facilitation Agreement vis-à-vis the Revised Kyoto Convention. *World Customs Journal*, v. 8, n. 2, 2014, p. 31.

⁸⁸ WU, Hao. *Trade facilitation in the multilateral trading system*. New York: Routledge, 2019, p. 122.

2.3.2.2. Disciplinas sobre penalidades aduaneiras

As disposições do art. 6.3 requerem uma análise mais detalhada, pela relevância desse artigo para a disciplina de infrações e penalidades aduaneiras. O título desse § 3 (disciplinas sobre penalidades) dá o tom do seu conteúdo: as penalidades *aduaneras*.

Note-se a influência do art. VIII.3 do GATT⁸⁹. No entanto, o art. 6.3 transcende, formando um conjunto de normas mais robustas⁹⁰.

Todo o art. 6.3 representa um passo firme para a adoção de um regime sancionatório mínimo que sirva de referência para os Estados. Segundo Sara Armella, a necessidade de se adotar um quadro sancionatório comum serve de referência para reduzir a incerteza dos operadores⁹¹.

De modo similar, Horácio Felix Alais afirma que o acordo traz orientações sobre a questão infracional, pois de alguma forma se nota que costuma constituir um impedimento que dificulta o fluxo de mercadorias⁹².

Prosseguindo, nos parece que existe um problema de tradução no art. 6.3.1, quando o texto traduzido equipara sanção e penalidade: “Para efeitos do parágrafo 3º, o termo ‘penalidades’ significa aquelas sanções impostas pela administração aduanera de um Membro em caso de violação de suas leis, regulamentos ou ato normativo procedimental de caráter aduanero”.

No entanto, inexistente essa *equiparação* entre sanção e penalidade nas respectivas redações em seus idiomas autênticos, quando analisadas isoladamente.

Veja-se o texto em espanhol: “A los efectos del párrafo 3, se entenderá por “sanciones” aquellas impuestas por la administración de aduanas de un Miembro por la infracción de sus leyes, reglamentos o formalidades de aduana”.

⁸⁹ ROHDE PONCE, Andrés. *La Facilitación del Comercio*. México: CAAAREM, 2021, p. 220-221.

⁹⁰ WU, Hao. *Trade facilitation in the multilateral trading system*. New York: Routledge, 2019, p. 126. No mesmo sentido: “On the other hand, the TFA adds additional requirements on the imposition of penalties, although arguably many of these would have been found to be included on principles of fundamental due process” (MCDOUGALL, Robert. *Evaluating the Implementation Obligations of the Trade Facilitation Agreement in the Context of Existing Multilateral Trade Rules*. Geneva: International Centre for Trade and Sustainable Development (ICTSD), 2017, p. 9).

⁹¹ “The gradual realization of the need to adopt a common sanctions framework to serve as a reference so as to reduce uncertainty for operators (who previously had to familiarize themselves with the penalties applicable in each country in which they operate) and combat trade diversion towards countries with less stricter regimes led to the adoption at the WTO of a number of principles and rules, set down in the TFA” (ARMELLA, Sara. *WTO Agreement on Trade Facilitation (TFA): General Rules on Simplification, Harmonization and Modernization of Administrative Procedures*. *Global Trade and Customs Journal*, v. 14, n. 6, 2019, p. 285).

⁹² ALAIS, Horacio Felix. *Las infracciones aduaneras y las sanciones a luz del derecho multilateral*. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 206.

E em língua francesa: “Aux fins du paragraphe 3, le terme ‘pénalités’ s’entend des pénalités imposées par l’administration des douanes d’un Membre en cas d’infraction aux lois, réglementations ou prescriptions procédurales de ce Membre en matière douanière”.

Veja-se, ainda, a definição em língua inglesa: “For the purpose of paragraph 3, the term ‘penalties’ shall mean those imposed by a Member’s customs administration for a breach of the Member’s customs laws, regulations, or procedural requirements”.

Em resumo, em espanhol se optou pelo termo “*sanción*”, em inglês, “*penalty*”, e francês, “*pénalite*”. Em nenhum momento se equiparam os termos “penalidade” e “sanção” nos idiomas autênticos.

Parece que a tradução para o português tentou evitar repetir a palavra penalidade na definição (“o termo penalidades significa aquelas *sanções*...”), como ocorre na versão em francês (“le terme ‘pénalités’ s’entend des pénalités”).

Entendemos que a divergência levantada é suficiente para justificar a necessidade da comparação⁹³. E pensamos que seria melhor ter adotado o termo “sanção” e se aproximado da versão em língua espanhola, traduzindo-a ao português.

Aproximação útil se considerarmos que o Tratado de Assunção possui o português e o espanhol como línguas autênticas, com o benefício adicional de facilitar eventual tentativa de harmonização de infrações e sanções aduaneiras no âmbito do Mercosul.

Em resumo, não houve uma conciliação eficaz dos textos autênticos na equiparação dos termos realizada pela tradução, muito embora seja possível utilizar qualquer uma das palavras em português (sanção ou penalidade).

A despeito disso, deve ser ressaltada a importância dessa definição. Primeiro por apontar claramente uma preocupação com as sanções aduaneiras num contexto de facilitação do comércio. Segundo por também facilitar a compreensão da definição de infração aduaneira.

Sobre a possibilidade de definição de infração aduaneira a partir desse dispositivo, Rosaldo Trevisan afirma que a definição de penalidade presente no art. 6.3.1 do AFC permite “definir também infração [...]”⁹⁴.

⁹³ Art. 33.3 da Convenção de Viena sobre Direitos dos Tratados, internalizada pelo Decreto n. 7.030/2009: “El principio de igual autenticidad supone que, salvo acuerdo en contrario, ningún texto autenticado, ya sea el original o una traducción (términos que se evitan en todo momento en la CVDT), prevalecerá sobre otro” (PRIETO RAMOS, Fernando. El traductor como redactor de instrumentos jurídicos: el caso de los tratados internacionales. *Journal of specialised translation*, v. 15, 2011, p. 203).

⁹⁴ TREVISAN, Rosaldo. Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades

No mesmo sentido, José Francisco Mafla Ruiz comenta sobre a possibilidade de se distinguir sanção e infração, a partir da leitura desse dispositivo:

De esta definición se deprende una diferencia que resulta importante demarcar entre el significado de una infracción y una sanción. En términos generales, la infracción corresponde al incumplimiento de la legislación o la normativa aduanera y la sanción es la consecuencia jurídica prevista que resulta de dicho incumplimiento⁹⁵.

O art. 6.3.2 determina que as sanções sejam aplicadas unicamente sobre os responsáveis pela infração⁹⁶, correspondendo ao princípio da responsabilidade. Há quem entenda que o dispositivo ora em comento também corresponda ao princípio da personalidade da pena⁹⁷.

Rosaldo Trevisan enxerga aqui a competência de cada membro para a disciplina da responsabilidade⁹⁸.

A posição de Andrés Rohde Ponce também caminha nesse sentido, ressaltando que essa norma tem natureza vinculatória⁹⁹:

Principio de la responsabilidad – El artículo 6 párrafo 3.2. del AFC establece de manera vinculatoria que cada Miembro se asegurará de que las sanciones por la infracción de una ley, reglamento o formalidad de aduana se impongan únicamente a la(s) persona(s) responsable(s) de la infracción con arreglo a sus leyes [...].

Hao Wu interpreta esse dispositivo no sentido de que os inocentes não devem ser penalizados. Segundo o autor, a finalidade de aplicação de uma penalidade não importa (restauração, prevenção, redução da habitualidade,

aduaneras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 574.

⁹⁵ RUIZ, José Francisco Mafla. Las sanciones aduaneras a la luz del acuerdo de facilitación de comercio de la Organización Mundial del Comercio. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 244.

⁹⁶ “Cada Membro asegurará que as penalidades em caso de violação de uma lei, regulamento ou ato normativo procedimental de caráter aduaneiro sejam impostas unicamente sobre os responsáveis pela infração em conformidade com a legislação do Membro.”

⁹⁷ COTTER, Juan Patricio. La influencia de los tratados internacionales en las infracciones aduaneras. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 189-192.

⁹⁸ TREVISAN, Rosaldo. Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades aduaneras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 574.

⁹⁹ ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano: Regímenes, tributación, despacho, procedimientos, infracciones, delitos y medios de defensa*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2022, t. II, p. 1.040, 1.045-1.051.

retribuição), desde que a pena seja justa. Assim, considera que o AFC evita penalidades injustas ao sublinhar que o inocente não será penalizado¹⁰⁰.

A sanção imposta também deverá ser *proporcional*, dependerá de fatos e circunstâncias do caso e serão compatíveis com o grau e gravidade da infração (art. 6.3.3¹⁰¹).

Em primeiro lugar, num âmbito normativo, impõe que as sanções aduaneiras sejam formuladas pelo legislador de maneira proporcional à gravidade da conduta imputada. Em segundo lugar, impõe que a aplicação da sanção seja proporcional no caso concreto, fatos e circunstâncias do caso¹⁰².

Nesse sentido, Andrés Rohde Ponce leciona que essa norma estabelece deveres aos legisladores nacionais para que diferenciem as infrações leves das graves e, conseqüentemente, as sanções leves das severas¹⁰³:

Antes expliqué que existen obligaciones internacionales contratadas por los por todos los Estados miembros de la OMC, entre ellos México, en materia de razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones por infracciones a las leyes aduaneras que están en los artículos VIII, Párrafo 3, del GATT, 6 párrafos 3.3. y 3.45. del AFC y la Norma 23 del AEH, C1 de la CKR que establecen que los Estados miembros no impondrán sanciones severas por infracciones leves; que la sanción impuesta dependerá de los hechos y las circunstancias del caso y será proporcional a la gravedad de la infracción cometida y que el monto de las multas dependerá de los antecedentes de la persona involucrada.

[...] Las disposiciones internacionales y constitucionales anteriores establecen deberes a cargo de los legisladores nacionales consistentes en diferenciar las infracciones en leves y graves y conseqüentemente en sanciones leves y severas; no establecer en las leyes sanciones severas para infracciones leves y que la finalidad de las sanciones debe ser de advertencia, pero en todo caso no podrán ser excesivas o inusitadas.

Portanto, a sanção deve ser razoável. Deve se ponderar a conduta do administrado e as particularidades da operação antes de apreciar a ação que pretende reprimir. Também se sustenta a relação entre a legitimidade da atua-

¹⁰⁰ WU, Hao. *Trade facilitation in the multilateral trading system*. New York: Routledge, 2019, p. 126.

¹⁰¹ “A penalidade imposta dependerá dos fatos e circunstâncias do caso e serão compatíveis com o grau e gravidade da infração.”

¹⁰² RUIZ, José Francisco Mafla. Las sanciones aduaneras a la luz del acuerdo de facilitación de comercio de la Organización Mundial del Comercio. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 245.

¹⁰³ ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano: Regímenes, tributación, despacho, procedimientos, infracciones, delitos y medios de defensa*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2022, t. II, p. 1.086.

ção administrativa da aduana com a razoabilidade de suas decisões, sendo arbitrária uma decisão não razoável¹⁰⁴.

Hector G. Vidal Albarracín explica que a proporcionalidade das sanções pode usar como parâmetro o grau de afetação do controle aduaneiro, que funciona como um bem comum. Conforme se afere, esse controle tem a gravidade da sanção. Indica, ainda, que a finalidade desse princípio é estabelecer um limite para a discricionariedade da autoridade aduaneira quando da imposição das sanções aduaneiras¹⁰⁵.

Essa relação entre meio e fim é analisada por Humberto Ávila, para quem a proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade, residindo a “sua força estruturadora na forma como podem ser precisados os efeitos da utilização do meio e de como é definido o fim justificativo da medida”¹⁰⁶.

Nesses termos, Juan Patricio Cotter defende que: “La sanción debe ser razonable y la razonabilidad de la misma está íntimamente vinculada con la conducta que se viene a sancionar”¹⁰⁷. Além disso, sustenta o não sancionamento daquele que acredita ter tomado as devidas cautelas ante a situação que se encontra, devendo o julgador analisar a conduta praticada, não podendo se ater a uma determinação da adequação objetiva do tipo infracional. Dessa leitura do AFC (e também da CQR), conclui-se que não há sanção sem culpa¹⁰⁸.

Santiago Ibáñez Marsilla define o princípio da proporcionalidade da seguinte maneira: “La sanción debe ser proporcional a la gravedad de la conducta infractora”¹⁰⁹.

¹⁰⁴ VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. El principio de proporcionalidad de la pena en el ámbito aduanero internacional. *Revista de Estudios Aduaneros*, n. 22, p. 201, p. 187. No mesmo sentido: CASSAGNE, Juan Carlos. *Los grandes principios de Derecho Público*. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2021, p. 254-255. No Brasil, uma análise dessa multidimensionalidade da proporcionalidade pode ser vista em: SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 308.

¹⁰⁵ VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. El principio de proporcionalidad de la pena en el ámbito aduanero internacional. *Revista de Estudios Aduaneros*, n. 22, p. 201.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoría dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 210-211. Imperioso identificar o fim a que se justifica a sanção aduaneira, ou, em outras palavras, o que essa sanção tutela, assunto analisado a seguir. Obviamente que eventual falha na identificação do bem jurídico tutelado pode levar a um exame equivocado da proporcionalidade da medida.

¹⁰⁷ COTTER, Juan Patricio. La influencia de los tratados internacionales en las infracciones aduaneras. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 183.

¹⁰⁸ COTTER, Juan Patricio. La influencia de los tratados internacionales en las infracciones aduaneras. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 185. Trata-se de interessante conclusão que demanda um aprofundamento da pesquisa que não faremos por ora. Assim, remetemos à comparação entre proporcionalidade e culpabilidade realizada por HASSEMER, Winfried. *Persona, mundo e responsabilidade*. Bogotá: Editorial Temis, 1999, p. 57.

¹⁰⁹ MARSILLA, Santiago Ibáñez. *GPS Aduanas*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022, p. 1102.

O tema certamente é complexo. Assim, veja-se a explicação produzida em conjunto pela Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (Unctad), pela Comissão Econômica das Nações Unidas para a Europa (Unece) e pelo *International Trade Center* (ITC) a respeito desses dispositivos, cuja interpretação merece ser transcrita a seguir:

Muitas vezes, a lógica por trás da natureza e quantidade de penalidades por violação das leis, regulamentos e procedimentos aduaneiros é pouco clara e injustificada, levando a conflitos de interesse e comportamento corrupto. Reconhecendo que as penalidades são um aspecto importante da administração de regulamentos comerciais, *o AFC visa reduzir a imposição arbitrária de penalidades* e evitar qualquer conflito de interesse em sua avaliação e cobrança, exigindo que tal penalidade seja imposta ao responsável pela violação de *forma justa e transparente*¹¹⁰ (grifos nossos).

Essa explicação aponta para a existência de uma *obrigação* no AFC, a qual pode ser entendida no sentido de impor penalidades justas, proporcionais e de forma transparente, por qualquer violação da legislação aduaneira. Também se exige que os membros imponham a penalidade apenas sobre a pessoa responsável por essa violação.

Demanda, ainda, que os membros não quebrem a confiança dos sujeitos (passivos)¹¹¹ e não incentivem a imposição de penalidades¹¹².

Considerando-se, ainda, essas explicações, o maior desafio para a implementação desse artigo está representado na ausência de uma estrutura legal apropriada que determine sanções aduaneiras justas.

¹¹⁰ Tradução livre de: “Often the rationale behind the nature and amount of penalties for breaches of customs laws, regulations and procedures is unclear and unjustified, leading to conflicts of interest and corruptive behaviour. Recognizing that penalties are an important aspect of the administration of trade regulations, the TFA aims to reduce the arbitrary imposition of penalties and avoid any conflict of interest in their assessment and collection, requiring that such penalties are imposed on the person responsible for the breach in a fair and transparent manner” (UNCTAD. *Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. Article 6.3: Penalty disciplines*, p. 45).

¹¹¹ A respeito do princípio da proteção da confiança dos sujeitos, veja-se: “De acordo com esse princípio, os cidadãos têm direito a que sejam integralmente respeitadas determinadas normas, regulamentos ou mesmo procedimentos estabelecidos pela administração, uma vez que se trata de orientações que não devam ser constante ou radicalmente alteradas, sempre que os cidadãos confiem que determinados trâmites, operações e procedimentos são realizados de determinada forma e é com o referido regulamento que a ela recorrem” (COTTER, Juan Patrício; PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. *A proteção da confiança e a revisão aduaneira. Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, edição 72, São Paulo, Instituto de Estudos Marítimos, 2023, p. 75).

¹¹² UNCTAD. *Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. Article 6.3: Penalty disciplines*, p. 46.

Logo, a implementação dessas obrigações impostas aos Estados demanda que atualizem sua legislação para que as sanções sejam compatíveis com a gravidade da infração¹¹³.

Portanto, o art. 6.3.3 do AFC visa a redução de arbitrariedades na imposição de sanções aduaneiras, as quais devem ser aplicadas de forma justa e fundamentada apenas sobre os responsáveis pelo cometimento da infração, conforme os fatos e as circunstâncias do caso.

O art. 6.3.4¹¹⁴ delinea questões éticas e estabelece que os Estados também precisam evitar conflitos de interesse na determinação e na cobrança de penalidades e tributos, assim como evitar incentivar a determinação ou a cobrança de uma penalidade incompatível com a norma anterior. Essas regras operacionalizam o princípio da transparência¹¹⁵, visando garantir a imparcialidade num princípio da integridade das decisões que apliquem sanções aduaneiras.

Parece existir uma preocupação com a contaminação das decisões da administração aduaneira desde sua origem, com uma possível finalidade de limitar a conflitos de interesses desde o momento em que se estabelece a norma que determina uma sanção até a sua aplicação e posterior cobrança. Também parece atacar a discricionariedade.

O art. 6.3.5 estabelece que as pessoas penalizadas devem receber uma explicação por escrito que especifique a natureza da infração e sua base legal¹¹⁶. Também se trata de importante medida que visa operacionalizar os princípios do devido processo e ampla defesa, haja vista que assegura a todas as pessoas conhecer aquilo que se está imputando a elas.

É possível falar num devido¹¹⁷ processo aduaneiro sancionador e, entre as suas garantias¹¹⁸, se encontram expressamente previstas aqui a intimação dos

¹¹³ UNCTAD. *Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. Article 6.3: Penalty disciplines*, p. 47.

¹¹⁴ “Cada Membro assegurará a manutenção de medidas para evitar: (a) conflitos de interesse na determinação e cobrança de penalidades e tributos; e (b) a criação de incentivos para a determinação ou cobrança de uma penalidade incompatível com o parágrafo 3.3.”

¹¹⁵ Ver ainda: CASTRO JUNIOR, Osvaldo Agripino. *Princípios do Direito Econômico Internacional e medidas de defesa comercial*. In: BRITO, Demes. *Temas Atuais do Direito Aduaneiro brasileiro e notas sobre o Direito Internacional*. São Paulo: IOB, 2012, p. 408.

¹¹⁶ “Cada Membro assegurará que, quando uma penalidade for imposta por violação de suas leis, regulamentos ou atos normativos procedimentais de caráter aduaneiro, seja dada às pessoas penalizadas uma explicação por escrito que especifica que a natureza da infração e a lei, regulamento ou ato normativo procedimental aplicável segundo o qual a quantidade ou o alcance da penalidade pela violação tenham sido estabelecidos.”

¹¹⁷ LASCANO, Julio Carlos. *El principio del debido proceso en los procedimientos aduaneros*. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, t. II, p. 535-558; LASCANO, Julio Carlos. *Procedimientos aduaneros*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti, Libreria Editorial, 2015, p. 28-56; ZAMBRANO, Efrén Antonio Minuche. *Procedimientos de control adua-*

atos administrativos, com a motivação das decisões da administração aduaneira, a qual deve abranger a natureza da infração, sua base legal, a quantidade ou o alcance da penalidade.

Nesse ponto, convém lembrar da definição de procedimento aduaneiro de Andrés Rohde Ponce, segundo o qual se trata do conjunto de atos e formalidades ordenadas, concatenadas, condicionadas, sucessivas, contínuas, formais e regulamentadas, estabelecidas por lei, por meio das quais a atividade aduaneira do Estado se desenvolve, cuja finalidade é regulamentar a Administração Aduaneira no exercício do controle aduaneiro das mercadorias e transportes que entrem ou saiam do território nacional, bem como a participação dos sujeitos nessa atividade a fim de garantir os seus direitos¹¹⁹.

Como bem lembra Juan Patrício Cotter¹²⁰, são garantias históricas¹²¹. Nenhum processo pode ser instaurado e se desenvolver sem as devidas garantias, inclusive o processo aduaneiro sancionador:

El debido proceso constituye una garantía genérica que abarca varias garantías constitucionales, todas ellas destinadas, em su conjunto, a permitir que las personas ejerzan de manera eficaz sus derechos, con motivo del ejercicio del poder jurisdiccional del Estado, quien debe ofrecer a los individuos, un marco procedimental adecuado para que puedan ejercer de manera eficaz la defensa de sus derechos¹²².

nero: entre la eficiencia y el debido proceso em el derecho comparado. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, t. II, p. 571-580. ROHDE PONCE, Andrés. Los procedimientos aduaneros. Una aproximación conceptual. In: ROHDE PONCE, Andrés. *Los procedimientos aduaneros y la modernización de la actividad aduanera*. Lima: Defensoria del Contribuyente y usuario aduanero, 2022, p. 22-28.

¹¹⁸ GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Direito Penal: comentários à Convenção Americana sobre Derechos Humanos – Pacto de San José da Costa Rica*. São Paulo: RT, 2008, p. 64-120.

¹¹⁹ ROHDE PONCE, Andrés. Los procedimientos aduaneros. Una aproximación conceptual. In: ROHDE PONCE, Andrés. *Los procedimientos aduaneros y la modernización de la actividad aduanera*. Lima: Defensoria del Contribuyente y usuario aduanero, 2022, p. 22; ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano: Regímenes, tributación, despacho, procedimientos, infracciones, delitos y medios de defensa*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2022, t. II, p. 866. Trata-se de definição relevante, pois, como bem explica o autor, esse conceito inclui a natureza do procedimento, a garantia da legalidade, a observância do Estado de Direito, o objetivo do procedimento e a finalidade de garantir os direitos das pessoas.

¹²⁰ COTTER, Juan Patrício. La influencia de los tratados internacionales en las infracciones aduaneras. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 192.

¹²¹ “Toda pessoa tem direito a ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinem seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza” (Convenção Americana sobre Derechos Humanos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm. Acesso em: 23 nov. 2022).

¹²² COTTER, Juan Patrício. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018, p. 336.

Por fim, convém lembrar que o direito de ser ouvido está intimamente ligado com o direito de defesa e a possibilidade de manifestação ante decisões desfavoráveis. Nesse sentido, cumpre colacionar a explicação de Fabrizio Vismara¹²³:

The right to be heard is also linked to the right of defence, which is also a fundamental right in the EU law system, as it anticipates the possibility for the addressee of unfavourable decisions to assert its defences before the customs authorities of the relevant Member State and ultimately understand if its position deserves to be defended before national courts.

Já o art. 6.3.6 trata da denúncia espontânea como circunstância atenuante na aplicação de uma penalidade, a qual deve ser comunicada antes da descoberta dessa violação pela administração aduaneira¹²⁴.

Segundo Juan Patrício Cotter, o dispositivo estimula a sincera e voluntária apresentação do administrado a fim de comunicar para a administração o erro cometido em suas operações aduaneiras, a qual deve ser formulada por escrito¹²⁵.

E o art. 6.3.7 estabelece que as disposições de todo o parágrafo se aplicam às penalidades sobre o trânsito de mercadorias através do território dos Estados¹²⁶. Há uma clara preocupação do acordo com a liberdade de trânsito, não apenas estendendo essas garantias do § 3 ao trânsito de mercadorias, como também garantindo a liberdade de trânsito no art. 11 do acordo.

Por fim, ressalte-se que o texto silencia sobre o prazo para julgamento das sanções aduaneiras e sobre o critério para definir fatos e circunstâncias que devem orientar a graduação das penalidades.

¹²³ VISMARA, Fabrizio. The Right to be Heard in EU Customs Law. *World Customs Journal*, 2021, p. 27.

¹²⁴ “Quando uma pessoa espontaneamente revelar à administração aduaneira de um Membro as circunstâncias de uma violação de suas leis, regulamentos ou atos normativos procedimentais de caráter aduaneiro antes da descoberta dessa violação pela administração aduaneira, o Membro é incentivado a considerar, quando for o caso, este fato como potencial circunstância atenuante ao estabelecer uma penalidade para essa pessoa.”

¹²⁵ COTTER, Juan Patrício. La influencia de los tratados internacionales en las infracciones aduaneras. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 194. O autor citado ainda explica que na Argentina a redução de pena também pode ocorrer quando a autodenúncia é feita após a liberação da mercadoria. Trevisan lembra que no Brasil a denúncia espontânea exclui a imposição de multa quando for realizada antes do início do despacho ou de outro procedimento fiscal, mas não é aplicável para casos de perdimento de mercadorias (TREVISAN, Rosaldo. Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades aduaneiras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 579).

¹²⁶ “As disposições do presente parágrafo aplicar-se-ão às penalidades sobre o trânsito de passagem a que se refere o parágrafo 3.1.”

A implementação do art. 6.3 depende da revisão da legislação aduaneira nacional, inclusive dos seus procedimentos, devendo ser verificado o nível de adequação dessa legislação conforme os seguintes pontos: sanções são aplicadas apenas às pessoas responsáveis; penalidades são proporcionais a fatos e circunstâncias que geraram a violação; medidas para prevenir conflitos de interesses já estão implementadas; explicações por escrito são fornecidas, contendo a natureza da violação, a base legal aplicável, inclusive quanto ao procedimento; esforços substantivos já tomados para garantir a atenuação de uma penalidade àqueles que optaram pela denúncia espontânea¹²⁷.

2.3.2.3. Retenção, apreensão e liberação de mercadorias

Precisamos analisar, inicialmente, o artigo que trata da retenção de mercadorias.

O art. 5.2¹²⁸ determina a comunicação imediata de uma *retenção* para inspeção, pela Aduana ou qualquer outra autoridade competente, de *bens declarados* para importação, a importadores e transportadores.

Note-se que a obrigação parece ser aplicável apenas para casos que tratem de importação regular de mercadorias (bens declarados), não se aplicando a casos de importações clandestinas ou de exportações (regulares ou não).

A retenção de mercadorias pode gerar custos de armazenagem e *demurrage*, causando prejuízos financeiros aos importadores, motivo pelo qual os Estados devem fornecer essa informação rapidamente¹²⁹.

Essa obrigação de rápida comunicação na retenção deve ser lida em conjunto com a possibilidade de o Estado exigir a prestação de garantia para fins de liberação das mercadorias (art. 7.3.2). Não faria muito sentido em estabelecer a necessidade de rápida comunicação se não existisse alguma medida que os importadores pudessem tomar para agilizar a liberação, haja vista que os custos da retenção podem ser mais altos que eventual garantia.

¹²⁷ UNCTAD. Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. *Article 6.3: Penalty disciplines*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch06a06-03_en.pdf. Acesso em: 26 nov. 2022.

¹²⁸ “Um Membro informará imediatamente ao transportador ou importador em caso de retenção para inspeção, pela Aduana ou qualquer outra autoridade competente, de bens declarados para importação.”

¹²⁹ “During detention of merchandise, the importer or the authorized operator cannot usually handle the goods and incurs several types of fees and charges, e.g. warehousing and storage fees and demurrages charges. In addition, detention for inspection at the border will delay the release of goods, causing a financial loss for the importer, especially for seasonal products” (UNCTAD. Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. *Article 5.2: Detention*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch05a05-02_en.pdf. Acesso em: 26 nov. 2022).

Os Estados podem exigir uma garantia ou não, mas quando o fizerem ela não pode exceder a quantia que seria exigida para o pagamento de direitos aduaneiros, tributos e encargos sobre a operação.

Mesmo em casos que sejam detectadas infrações, deve se permitir a prestação de garantia, conforme previsto no art. 7.3.4: “Nos casos em que tenha sido identificada uma infração que exija a imposição de penalidades pecuniárias ou multas, a garantia poderá ser exigida para as penalidades e multas que possam ser impostas”.

O primeiro ponto que precisa ser analisado aqui é que a recomendação opera no sentido de a garantia recair sobre o valor de eventual sanção e não sobre o valor da própria mercadoria. O segundo ponto é que o dispositivo contém *recomendações* e, não sendo obrigatório, a liberação pode ocorrer sem a garantia também.

As garantias devem ser restituídas quando não forem mais necessárias (art. 7.3.5).

Por fim, há uma ressalva no art. 7.3.6 de que os Estados *permanecem* com o direito de examinar, reter, apreender ou confiscar bens, desde que o façam de maneira que não seja incompatível com os direitos e as obrigações impostos no âmbito da OMC¹³⁰.

2.4. Tratados aduaneiros no âmbito da Organização Mundial das Aduanas

A OMA é uma organização intergovernamental independente que possui como missão aumentar a eficácia e a eficiência das administrações aduaneiras¹³¹.

Atualmente, a OMA representa 185 administrações aduaneiras em todo o mundo, as quais são responsáveis por aproximadamente 98% do comércio

¹³⁰ “The last provision of Article 7.3 clarifies that the TFA does not touch upon Members’ rights to examine, detain, confiscate or seize goods in a manner which is not inconsistent with WTO obligations. Members continue to have legitimate rights to examine or confiscate goods, if compatible with WTO commitments” (UNCTAD. Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. *Article 7.3: Separation of release from final determination of customs duties, taxes, fees and charges*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch07a07-03_en.pdf. Acesso em: 26 nov. 2022).

¹³¹ ALLENDE, Hector Hugo Juárez. *La Organización Mundial de Aduanas*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, p. 23-75; COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018, p. 77-78; TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 132-134; WEERTH, Carsten. The structure and function of the World Customs Organization. *Global Trade and Customs Journal*, v. 4, n. 5, 2009, p. 131-154.

mundial. Trata-se da única organização internacional com competência em questões aduaneiras, autodenominada a voz da comunidade aduaneira internacional. Ela desenvolve padrões internacionais, promove a cooperação e desenvolve a capacidade de facilitar o comércio legítimo.

Historicamente, foi estabelecida em 1952 como o Conselho de Cooperação Aduaneira (*Conseil de Cooperation Douanière – Customs Co-operation Council*), já como um organismo intergovernamental independente. Desde 1994 é denominada Organização Mundial de Aduanas. Suas línguas oficiais são o inglês e o francês, estando sediada em Bruxelas.

Tem as funções estudar todas as questões relativas à cooperação em matéria aduaneira; examinar os aspectos técnicos, bem como os fatores econômicos de sistemas aduaneiros com vistas a propor aos seus membros meios práticos de atingir o mais alto grau possível de harmonia e uniformidade; fazer recomendações para assegurar a interpretação e a aplicação uniformes de convenções; assegurar a circulação de informação relativa aos regulamentos e procedimentos aduaneiros; entre outras.

A OMA emite cinco tipos de instrumentos: convenções, recomendações, resoluções, declarações e opiniões, todas disponíveis em seu *website*¹³². Apenas o primeiro tipo tem força normativa para seus membros¹³³.

Entre as convenções¹³⁴, destacam-se: Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH)¹³⁵; Convenção Relativa à Admissão Temporária (Convenção de Istambul)¹³⁶; Convenção Internacional sobre Assistência Administrativa Mútua para a Prevenção, Investigação e Repressão de Infrações Aduaneiras (Convenção de Nairóbi)¹³⁷; Convenção Internacional sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Aduaneira (Convenção de Joanesburgo)¹³⁸; e a Convenção de Quioto Revisada¹³⁹.

¹³² Disponíveis em: <http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments.aspx>. Acesso em: 26 nov. 2022.

¹³³ “Of these instruments, only a convention is legally-binding on the members although the WCO lacks a formal enforceability mechanism” (WOLFFGANG, Hans-Michael; DALLIMORE, Christopher. *The World Customs Organization and its role in the System of World Trade: An Overview. European Yearbook of International Economic Law*, 2012, p. 622).

¹³⁴ Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/conventions.aspx>. Acesso em: 26 nov. 2022.

¹³⁵ Internalizada pelo Decreto n. 97.409/1988.

¹³⁶ Internalizada pelo Decreto n. 7.545/2011.

¹³⁷ O Brasil não é signatário.

¹³⁸ Ainda não está em vigência.

¹³⁹ Internalizada pelo Decreto n. 10.276/2020.

A despeito da imensa importância dessas convenções¹⁴⁰, por ora focaremos nossos esforços na Convenção de Quioto Revisada.

2.4.1. Convenção de Quioto Revisada

Primeiramente, seus antecedentes, a Convenção de Quioto de 1973, firmada ainda sob os auspícios do Conselho de Cooperação Aduaneira e que entrou em vigor em 1974, visava a simplificação e a harmonização de procedimentos aduaneiros, mas contou com poucas adesões.

Passou então por um processo de revisão nos anos de 1995 a 1999, dando origem à Convenção de Quioto Revisada em 1999 (CQR).

Em relação à diferença de conteúdo entre ambas as convenções, Ricardo Xavier Basaldúa explica que muitas das práticas recomendadas da Convenção de 1973 se transformaram em normas na CQR, o que diminuiu a possibilidade de reservas por parte dos Estados, tornando a convenção mais coercitiva¹⁴¹.

A CQR entrou em vigência em 2006 e consiste em Corpo, Anexo Geral e Anexos Específicos. O Corpo da convenção contém definições, âmbito de aplicação e estrutura, gestão, adesão, reservas, emendas, vigência e solução de controvérsias. O Anexo Geral, de adesão obrigatória¹⁴², contém normas aplicáveis a todos os procedimentos aduaneiros. E os Anexos Específicos, com normas e práticas recomendadas, distribuídas em 10 anexos, têm adesão facultativa.

Deve-se ressaltar que os países que aderirem à convenção possuem um período de 36 meses de carência para a implementação das normas do Anexo Geral e para as práticas recomendadas contidas nos Anexos Específicos, bem como o prazo de 60 meses para implementar as normas transitórias do Anexo Geral. Também é possível pedir a prorrogação desse prazo de implementação das normas e normas transitórias do Anexo Geral, com prazo máximo de um ano.

No Brasil, foi internalizada pelo Decreto n. 10.276/2020.

Como se afirmou anteriormente, uma das funções da OMA é a de propor aos seus membros meios práticos de atingir o mais alto grau possível de harmo-

¹⁴⁰ Considera-se o Sistema Harmonizado como o mais bem-sucedido instrumento com força normativa produzido pela OMA. Em segundo lugar vem a Convenção de Quioto Revisada (WEERTH, Carsten. *The World customs organization-A History of 65 years of growth and its legal milestones. Customs Scientific Journal*, v. 7, n. 2, 2017).

¹⁴¹ BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Convenio de Kyoto Revisado: antecedentes y principios aduaneros involucrados. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 95.

¹⁴² ALLENDE, Hector Hugo Juárez. *La Organización Mundial de Aduanas*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, p. 347.

nia e uniformidade em matéria aduaneira. Na verdade, a simplificação das formalidades aduaneiras representa uma função fundamental da OMA, como restou claramente definido no art. 2º do Corpo da CQR:

Artigo 2º Âmbito de aplicação da Convenção

Cada Parte Contratante compromete-se a promover a simplificação e a harmonização dos regimes aduaneiros e, com esta finalidade, a conformar-se, nas condições previstas na presente Convenção, com as normas, normas transitórias e práticas recomendadas constantes dos Anexos à presente Convenção. Todavia, será lícito a qualquer Parte Contratante conceder maiores facilidades do que as previstas na Convenção, recomendando-se a concessão de tais facilidades na medida do possível.

E por formalidades aduaneiras se entenda o conjunto das operações executadas pelos sujeitos para o cumprimento da legislação aduaneira. A redução dessas formalidades diminui o tempo para transportar mercadorias, impactando no custo da operação.

Vários dos temas tratados pela CQR têm impacto na análise proposta aqui. No entanto, elegemos alguns dispositivos que precisam de um estudo mais detalhado.

2.4.1.1. O controle aduaneiro

O Capítulo VI do Anexo Geral da CQR contém dispositivos que representam uma nova filosofia em relação ao exercício do controle aduaneiro. Já se afirmou que a função essencial da aduana é exercer o controle sobre a entrada e a saída de mercadorias de um território aduaneiro. Agora é necessário aprofundar as explicações.

É pertinente recordar que o Glossário da OMA define o controle aduaneiro como “o conjunto de medidas tomadas pelas Administrações Aduaneiras com vista a assegurar a aplicação da legislação aduaneira”¹⁴³. Essas medidas se aplicam a todas as mercadorias que entram ou saem do território aduaneiro, inclusive em relação a sua localização, natureza ou procedimentos aplicáveis¹⁴⁴.

¹⁴³ “Measures applied by the Customs to ensure compliance with Customs” (WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 9). Ver também Decreto n. 10.276/2020.

¹⁴⁴ Vale lembrar que o Código Aduaneiro do Mercosul também possui uma definição para controle aduaneiro como o “conjunto de medidas aplicadas pela Administração Aduaneira, no exercício de suas competências, para assegurar o cumprimento da legislação” (Definições básicas, art. 3º, Mercosul. CMC DEC. 27/10). E no âmbito normativo interno, o Regulamento Aduaneiro (RA) dispõe sobre o controle aduaneiro de veículos (Livro I, Título II) e de mercadorias (Livro V), entre outras disposições, como a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro 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 (art. 711, III).

Convém mencionar, ainda, a explicação de Ricardo Xavier Basaldúa de que há um sujeito que controla, sendo encomendado o controle do tráfego transfronteiriço de mercadorias para as aduanas (ou serviços aduaneiros), cuja finalidade é o de aplicar as restrições ao comércio exterior, sejam tarifárias ou não tarifárias, bem como as proibições absolutas e relativas a importações e exportações¹⁴⁵.

Sustenta-se, também, que o controle aduaneiro se trata da função principalíssima da aduana, sem o qual não consegue levar a cabo das suas demais funções, devendo, inclusive, prevenir e combater as violações das disposições aduaneiras, sem deixar de considerar que existem pessoas interessadas em realizar atos ilícitos¹⁴⁶.

Uma manifestação especial do controle aduaneiro é a vigilância das fronteiras para fins de prevenir o ingresso e o egresso irregular ou não autorizado de mercadorias, tratando-se de importante e tradicional função das aduanas.

Atualmente, se pode afirmar que o controle aduaneiro se baseia em universalidade, mínima intervenção, gestão e análise de risco, estratégias de avaliação do grau de cumprimento das normas, auditoria, cooperação e assistência mútua.

Vejamos, então, alguns dispositivos que orientam essa filosofia¹⁴⁷:

6.1. Norma

Todas as mercadorias, incluindo os meios de transporte, que entrem no território aduaneiro ou dele saiam, independentemente de serem ou não sujeitas a direitos e demais imposições, ficarão sujeitas a controle aduaneiro.

6.2. Norma

O controle aduaneiro limitar-se-á ao necessário para assegurar o cumprimento da legislação aduaneira.

6.3. Norma

Para execução do controle aduaneiro, as Administrações Aduaneiras deverão utilizar métodos de gestão do risco.

6.4. Norma

As Administrações Aduaneiras deverão recorrer à análise de risco para determinar as pessoas e as mercadorias, incluindo os meios de transporte, a verificar, bem como a amplitude de tal verificação.

6.5. Norma

As Administrações Aduaneiras deverão adotar, em apoio à gestão de risco, uma estratégia de avaliação do grau de cumprimento da lei.

¹⁴⁵ BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Tributos al Comercio Exterior*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016, p. 471-473.

¹⁴⁶ COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014, t. I, p. 174.

¹⁴⁷ O Capítulo 6, fazendo parte do Anexo Geral, não pode ser objeto de aceitação facultativa.

6.6. Norma

Os sistemas de controle aduaneiro deverão incluir controles baseados em auditorias.

6.7. Norma

As Administrações Aduaneiras deverão procurar cooperar com outras administrações aduaneiras e celebrar acordos de assistência mútua administrativa, para reforçar o controle aduaneiro.

6.8. Norma

As Administrações Aduaneiras deverão procurar cooperar com o comércio e celebrar Protocolos destinados a reforçar o controle aduaneiro.

6.9. Norma Transitória¹⁴⁸

As Administrações Aduaneiras deverão utilizar da forma mais ampla possível a tecnologia da informação e o comércio eletrônico para reforçar o controle aduaneiro.

6.10. Norma

As Administrações Aduaneiras avaliarão os sistemas comerciais das empresas sempre que tenham impacto nas operações aduaneiras, a fim de assegurar a sua conformidade com os requisitos aduaneiros.

Em síntese, estamos diante de uma visão geral das melhores práticas para o exercício do controle aduaneiro por uma administração aduaneira moderna.

O art. 6.1 reflete um princípio geral aduaneiro de universalidade do controle aduaneiro: “principio que prescribe que todas las mercaderías que ingresan o egresan del territorio del Estado sean sometidas a su control”¹⁴⁹.

Observe-se que a universalidade do controle aduaneiro pode dar origem a diversos deveres e obrigações, impactando no regime infracional aduaneiro:

¹⁴⁸ “Norma transitória é uma norma do Anexo Geral para a qual é concedido um prazo mais prolongado para aplicação.”

¹⁴⁹ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Principios generales del Derecho Aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, t. I, p. 106. No mesmo sentido: “Há princípios específicos do Direito Aduaneiro. Entre eles podemos destacar: [...] submissão de todas as mercadorias ao controle aduaneiro na entrada e na saída do país” (CARLUCCI, José Lence. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 25); “O princípio da universalidade do controle aduaneiro predica que quaisquer pessoas, bens e mercadorias devem sujeitar-se à fiscalização correspondente, sem privilégios. Trata-se, evidentemente, de desdobramento do princípio maior da igualdade (COSTA, Regine Helena. Notas sobre a existência de um direito aduaneiro. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Importação e exportação no Direito brasileiro*. São Paulo: RT, 2007, p. 26); “Não se trata de uma verificação absoluta de toda mercadoria importada ou exportada, visto que tal verificação é efetuada por amostragem, mas a sujeição de todas as mercadorias ao controle, ou seja, a possibilidade de que em algum momento as mercadorias poderão ser verificadas e as operações efetivamente controladas” (FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Revisão aduaneira e segurança jurídica*. São Paulo: Intelecto, 2016, p. 21). Rosaldo Trevisan indica a existência de quatro princípios no Direito Aduaneiro, dentre os quais se encontra o da universalidade do controle (TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro da Integração no Mercosul. In: MENEZES, Wagner (coord.). *Estudos de Direito Internacional*. Curitiba: Juruá, 2005, v. 5, p. 383-387).

todos os Estados preveem o controle sobre as mercadorias que entram em seu território, inclusive quando inexistente uma relação econômica, tratando-se de um dever do Estado exercer esse controle e punir os que o violam.

Para a aduana, surge um dever de submeter a controle, estabelecer os lugares habilitados e aptos para ingresso e egresso de mercadorias. Os transportadores precisam ingressar por vias autorizadas, submeter suas cargas a controle, declarar seu conteúdo etc. Os importadores também têm esse dever de submeter a controle, de apresentar uma declaração quando exigível, pagar os tributos incidentes quando for o caso etc.¹⁵⁰.

O art. 6.2 também contém um princípio aduaneiro que está sendo definido doutrinariamente como o princípio da mínima intervenção aduaneira, o qual determina que as administrações aduaneiras devem aplicar os controles de maneira eficaz para aumentar o comércio mundial, oferecendo aos comerciantes medidas facilitadoras¹⁵¹.

Em tese, o exercício do controle aduaneiro está limitado pela *mínima intervenção aduaneira*.

Os arts. 6.3 e 6.4 determinam que a gestão de risco é um elemento-chave para alcançar o objetivo de exercer o controle aduaneiro de maneira eficiente, balanceando a facilitação com a segurança, o que se efetiva com a análise de risco.

Por gestão de risco aduaneiro se entende o conjunto de atividades coordenadas das administrações aduaneiras para dirigir e controlar o risco.

O uso sistemático da informação disponível para determinar com que frequência podem ocorrer os riscos definidos e a magnitude de suas prováveis consequências conforma uma análise de risco¹⁵².

Já o art. 6.5 determina a implementação de medidas de conformidade (*compliance*), as quais devem utilizar estratégias de avaliação do grau de cumprimento da lei. Desse modo, pode-se falar num princípio da proporcionalidade das sanções aduaneiras, as quais devem ser compatíveis com o comportamento dos intervenientes e devem ser segmentados da seguinte maneira:

¹⁵⁰ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Principios generales del Derecho Aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, t. I, p. 106-109.

¹⁵¹ ZAMBRANO, Efrén Antonio Minuche. Procedimientos de control aduanero: entre la eficiencia y el debido proceso em el derecho comparado. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, t. II, p. 566.

¹⁵² Sobre o assunto, ver: REIS, Raquel Segalla. Inteligência artificial e segurança jurídica no controle aduaneiro: reflexões a partir da análise do sistema de seleção aduaneira por aprendizado de máquina (Sisam). In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 332-356.

“(1) those who are voluntarily compliant; (2) those who try to be compliant but do not necessarily always succeed; (3) those who will avoid complying if possible; and (4) those who deliberately do not comply”¹⁵³.

Portanto, a eficácia das medidas de conformidade depende de respostas diferentes para comportamentos diferentes: educar aqueles que desejam cumprir espontaneamente suas obrigações (e que representam baixo risco); conformidade assistida para aqueles que tentam cumprir voluntariamente, mas nem sempre conseguem (maioria dos casos); cumprimento direcionado aos que tentam evitar seguir a lei e cumprimento obrigatório (*enforcement*) para aqueles que descumprem deliberadamente a lei (*WCO Risk Management Compendium*).

Devem-se adotar auditorias (art. 6.6) mediante as quais as aduanas se certificam da exatidão e da autenticidade das declarações por meio do exame de livros, registros, sistemas comerciais e dados comerciais relevantes detidos pelos interessados.

E cooperar (art. 6.7) com outras administrações aduaneiras, celebrando acordos de assistência mútua administrativa¹⁵⁴, para reforçar o controle aduaneiro mediante a devida aplicação da legislação aduaneira e prevenção, investigação e repressão das infrações aduaneiras. E com os comerciantes (art. 6.8), o que se considera uma parceria fundamental.

Desse modo, essa cooperação é essencial para fornecer informações importantes para o mecanismo de avaliação e revisão. Trata-se de um dos pilares da Estrutura Normativa SAFE, já tratado anteriormente.

As administrações aduaneiras devem fazer uso da tecnologia da informação (art. 6.9), para reforçar o controle aduaneiro, principalmente no desembarço. Trata-se de medida essencial para a eficácia do controle aduaneiro e facilitação comercial.

¹⁵³ WCO. *Risk Management Compendium*. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/voluntary-compliance-framework/voluntary-compliance-framework.pdf?db=web>. Acesso em: 31 out. 2022.

¹⁵⁴ “Contracting Parties shall, through their Customs administrations, provide each other with administrative assistance under the terms set out in this Convention, for the proper application of Customs law, for the prevention, investigation and combating of Customs offences and to ensure the security of the international trade supply chain” (WCO. *International Convention on Mutual Administrative Assistance in Customs Matter*. 2003. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/johannesburg/internconvmutualadmineng2003.pdf?la=en>. Acesso em: 6 nov. 2022). Ver também a Convenção de Nairóbi: WCO. *International Convention on Mutual Administrative Assistance for the Prevention, Investigation and Repression of Customs Offences*. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/nairobi/naireng1.pdf?la=en>. Acesso em: 6 nov. 2022.

Partindo do pressuposto do aumento mundial do comércio e para fornecer aos comerciantes maior facilitação, as alfândegas confiam cada vez mais em controles baseados em auditoria, usando sistemas dos próprios comerciantes (art. 6.10). Esses controles podem variar de uma simples auditoria pós-liberação até a autoavaliação do *trader*. Para garantir a confiabilidade dos sistemas comerciais dos comerciantes para esses fins, eles devem seguir os princípios contábeis aceitos no país¹⁵⁵.

Ante o exposto, veja-se que o controle aduaneiro é uma função essencial da aduana que corresponde ao conjunto de medidas por ela tomada para assegurar o cumprimento da legislação aduaneira, o que deve ocorrer de várias maneiras distintas, variando desde a educação daqueles que desejam cumprir espontaneamente suas obrigações ao cumprimento obrigatório (*enforcement*) até aqueles que descumprem deliberadamente as normas.

E como se verá a seguir, a violação desses deveres e obrigações podem gerar várias consequências negativas (prisão, multa, perdimento, inabilitação etc.).

2.4.1.2. As infrações aduaneiras no Anexo Específico H

Inicialmente, deve-se alertar que o Anexo Específico H, assim como todos os outros anexos específicos da CQR, possuem aceitação facultativa. E o Anexo Específico H não foi objeto de adesão pelo governo brasileiro.

Logo, esse anexo contém diversas recomendações e padrões que não foram internalizados pelo Decreto n. 10.276/2020, sendo abordados aqui como *soft law*.

O Anexo Específico H trata de investigação e constatação de infrações à legislação aduaneira, da resolução administrativa dessas infrações aduaneiras, bem como aplicação de sanções aduaneiras, procurando balancear uma investigação adequada com o mínimo de interrupção do comércio.

Prosseguindo. O Anexo Específico H estabelece padrões e recomendações destinadas a balancear a investigação adequada dos processos aduaneiros sancionatórios com uma interrupção mínima do comércio, posto que procedimentos longos e custosos como reação a infrações menores que ocorrem com frequência podem impor encargos desproporcionais sobre o comércio¹⁵⁶. Eles devem ser lidos em conformidade com as disposições do Anexo Geral, as quais

¹⁵⁵ WCO. Kyoto Convention. *General Annex Guidelines. Chapter 6. Customs Control*. 2010, p. 24.

¹⁵⁶ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 3. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rk-c-guidelines-sa-h1.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2023.

refletem os princípios fundamentais para harmonizar e simplificar¹⁵⁷ todos os procedimentos aduaneiros, inclusive procedimentos sancionatórios¹⁵⁸.

De igual modo, Sara Armella ressalta a importância desse Anexo Específico H para a promoção da simplificação da legislação aduaneira, inclusive com a harmonização do sistema sancionador¹⁵⁹, considerando a CQR como um bom ponto de partida para a avaliação do panorama internacional em relação a infrações e sanções aduaneiras¹⁶⁰.

Além disso, é de especial interesse para as infrações aduaneiras dispositivos presentes nos Capítulos 3 (liberação aduaneira), 5 (garantias) e 10 (recursos), todos do Anexo Geral da CQR, os quais devem ser lidos em conjunto com o Anexo Específico H. Para facilitar a nossa análise e explicação, trataremos desses assuntos em tópicos separados.

Feitas as devidas considerações iniciais, veja-se que optamos por utilizar a expressão *infração aduaneira*, seguindo a tradução do Glossário de Termos Aduaneiros de Oswaldo da Costa e Silva, a qual permanece atual¹⁶¹.

Note-se que a definição de infração aduaneira contida glossário da OMA é ampla, sendo também referida nas definições desse anexo (“Customs offence means any breach, or attempted breach, of Customs law”). Não se pretende alongar sobre a definição de infração aduaneira agora, pois o tema precisa ser mais bem explicado adiante.

Um esclarecimento é necessário: os estândares (*standard*) são disposições cuja aplicação se reconhece como necessária para lograr a harmonização e a simplificação dos procedimentos aduaneiros.

Mas, segundo Serhii Perepolkin e Tetiana Syroid, inexistente um consenso doutrinário a respeito da definição da palavra “*standard*” no Direito Aduaneiro Internacional¹⁶². No entanto, consideram que os estândares são uma categoria

¹⁵⁷ “As condições e as formalidades aduaneiras a cumprir para aplicação dos regimes e práticas abrangidos pelo presente Anexo e pelos Anexos Específicos serão definidas pela legislação nacional, devendo ser tão simples quanto possível” (art. 1.2, Anexo Geral).

¹⁵⁸ “As Definições, Normas e Normas Transitórias do presente Anexo são aplicáveis aos regimes aduaneiros e práticas aduaneiras por ele abrangidos e, quando couber, aos regimes e práticas constantes dos Anexos Específicos” (art. 1.1, Anexo Geral – grifos nossos).

¹⁵⁹ ARMELLA, Sara. WTO Agreement on Trade Facilitation (TFA): General Rules on Simplification, Harmonization and Modernization of Administrative Procedures. *Global Trade and Customs Journal*, v. 14, n. 6, 2019, p. 285.

¹⁶⁰ ARMELLA, Sara. Customs Sanctions: The Difficult Relationship between International Harmonisation and Nation Peculiarities through the Lens of the Proportionality Principle. *Analizy i Studia CASP*, v. 13, n. 1, 2022, p. 1.

¹⁶¹ COSTA E SILVA, Oswaldo. *Glossário de termos aduaneiros internacionais*. Brasília: LGE, 1998, p. 70.

¹⁶² PEREPOLKIN, Serhii, SYROID, Tetiana. A Diversity of opinions on the standards of International Customs Law. *Customs Scientific Journal*, n. 1, 2019.

independente, diferindo de princípios e normas, possuindo um papel subsidiário e sem força obrigatória.

Em todo caso, optamos por seguir a nomenclatura utilizada pela CQR, apenas aportuguesando a palavra para “estândar”.

As recomendações (*recommended practice*) implicam um avanço para a harmonização e têm uma interpretação mais ampla, como adverte Alais¹⁶³.

Esse Anexo Específico H começa estabelecendo a sua aplicação a investigações, apurações e transações administrativas de infrações aduaneiras e, subsidiariamente, a disposições do Anexo Geral, como já afirmado (Estândar 1¹⁶⁴).

Na sequência, o Estândar 2 deixa a definição das infrações aduaneiras às legislações nacionais, a qual deve especificar as condições em que podem ser investigadas, e, se for o caso, resolvidas com uma transação aduaneira.

No entanto, se considera como essencial que a legislação nacional tipifique as infrações aduaneiras, posto que facilita a compreensão do papel desempenhado pela aduana na investigação das infrações cometidas e das pessoas no cumprimento da legislação aduaneira. Também é importante para auxiliar os comerciantes no cumprimento da legislação aduaneira e alertá-los das medidas que podem tomar em caso de cometimento de uma infração¹⁶⁵.

Sobre a responsabilidade, resta claramente estabelecido que “A legislação nacional deve especificar quais as pessoas que podem ser responsabilizadas pela prática de uma infração aduaneira” (Estândar 3)¹⁶⁶.

Sobre o termo “pessoas”, este deve ser lido de forma abrangente, para incluir a pessoa natural e as empresas¹⁶⁷. Obviamente que as infrações aduaneiras podem ser cometidas por empresas.

Igualmente, o termo “legislação” não deve ser interpretado de forma muito restritiva¹⁶⁸.

¹⁶³ ALAIS, Horacio Felix. Las infracciones aduaneras y las sanciones a luz del derecho multilateral. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilicitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 199.

¹⁶⁴ “1. Standard: The investigation, establishment and administrative settlement of Customs offences by the Customs shall be governed by the provisions of this Chapter and, insofar as applicable, by the provisions of the General Annex.”

¹⁶⁵ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 5.

¹⁶⁶ Tradução livre de: “National legislation shall specify which persons can be held responsible in connection with the commission of a Customs offence”.

¹⁶⁷ Conforme art. 2 do Anexo Geral da CQR, que define pessoa como: “tanto uma pessoa física como uma pessoa jurídica, salvo se do contexto outra coisa resultar”.

¹⁶⁸ “The term ‘legislation’ in this Standard should not be interpreted too narrowly. It allows for common law countries to determine who is an offender under common law jurisprudence. Equally, it allows for civil law countries to have” (WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 5).

Também deve ser notado que inexistente um critério de responsabilidade claramente definido. Quando as infrações aduaneiras envolverem mais do que uma pessoa, a extensão de seus envolvimento pode variar, assim como a resposta prevista na legislação dos países¹⁶⁹.

Ainda sobre o campo de aplicação, a norma subsequente orienta as aduanas em relação à prescrição aduaneira, de modo que a legislação nacional deve especificar um período a partir do qual os procedimentos relativos a infrações aduaneiras não podem mais ser instaurados e deve fixar a data a partir da qual esse prazo deve começar (Estândar 4)¹⁷⁰.

Trata-se de tema importante que não encontra correspondência no AFC. Como bem lembra Juan Patrício Cotter, as penalidades aduaneiras também se extinguem pela prescrição¹⁷¹. São disposições gerais que precisam ser enfrentadas pela legislação nacional¹⁷².

Prosseguindo, nos Estândares 5 a 8, se disciplinam sobre as investigações das infrações aduaneiras. A legislação nacional deve especificar as condições nas quais as aduanas devem examinar as mercadorias e os meios de transporte, requerer a produção de documentos, requerer acesso a bases de dados computadorizadas, executar buscas em pessoas ou locais e coletar evidências.

As buscas pessoais e em locais devem ser executadas apenas quando existirem suspeitas razoáveis de contrabando (numa acepção ampla) ou outras infrações aduaneiras consideradas como sérias (Estândares 6 e 7¹⁷³). Acredita-se que minimizar as buscas pessoais seja uma medida de facilitação do comércio¹⁷⁴.

¹⁶⁹ “Even though a person may not have been directly involved in all the events constituting the offence, any person who was substantially involved is still considered to be a principal offender in many countries. Liability can also result from aiding and abetting offences. The liability can include being knowingly involved in the offence by financing or insuring the operations constituting the offence” (WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter I: Customs Offences*, 2000, p. 5-6).

¹⁷⁰ “Standard 4 embodies a generally accepted practice that a ‘period of limitation’ is set in the national legislation that would restrict the period beyond which Customs can take action against offences” (WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter I: Customs Offences*, 2000, p. 6).

¹⁷¹ COTTER, Juan Patrício. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 192.

¹⁷² BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 123.

¹⁷³ “Personal searches for Customs purposes shall be carried out only when there are reasonable grounds to suspect smuggling or other Customs offences which are regarded as serious. The Customs shall not search premises unless they have reasonable grounds to suspect smuggling or other Customs offences which are regarded as serious.”

¹⁷⁴ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter I: Customs Offences*, 2000, p. 8.

A aduana deve informar a pessoa envolvida da natureza da suposta infração, a base legal e as penalidades aplicáveis tão logo quanto possível (Estândar 8¹⁷⁵). Esse dispositivo se encontra albergado no art. 6.3.5 do AFC.

Também se orientam as aduanas a como proceder quando uma infração aduaneira é descoberta. A legislação deve especificar o procedimento a ser seguido pela aduana após a descoberta de uma infração aduaneira e as medidas que deve tomar (Estândar 9¹⁷⁶). Também se recomenda que a aduana deva estabelecer os detalhes das infrações aduaneiras e as medidas tomadas em relatórios ou registros administrativos (Prática Recomendada 10¹⁷⁷).

O Estândar 24 contém cláusula de redução de penalidades aplicadas aos declarantes, os quais podem ter sua responsabilidade mitigada caso tenham adotado medidas razoáveis para garantir a veracidade das informações prestadas.

Vimos anteriormente que o sujeito passivo pode ser uma pessoa atuando em nome de outra, na prestação de um serviço. Agora, colaciona-se a explicação contida nas diretrizes desse anexo:

O Estândar 24 aplica-se à posição especial dos declarantes que atuam em nome de outra pessoa. Esses declarantes são importantes para o comércio internacional, pois seus serviços podem facilitar a importação e exportação de mercadorias para aqueles que não estão familiarizados com os requisitos locais. Embora o seu conhecimento da legislação aduaneira pode impor-lhes um dever adicional de diligência quando fazendo uma declaração, eles geralmente não têm acesso à administração de negócios de seus contratantes. Como resultado, suas possibilidades de verificar as informações fornecidas são limitadas.

Portanto, ao aplicar uma sanção aduaneira a um terceiro, se devem levar esses fatores em consideração.

2.4.1.3. A retenção e a apreensão de mercadorias e dos meios de transporte

Sendo descoberta uma infração aduaneira, o passo lógico seguinte é a retenção ou a apreensão das mercadorias.

Assim, nos Estândares 11 a 13 e Práticas Recomendadas 14 a 17, se orienta e recomenda à aduana como atuar em relação a apreensão (*seizure – saisie*) e retenção (*detention – détention*) de mercadorias e/ou dos meios de transporte.

¹⁷⁵ “The Customs shall inform the person concerned as soon as possible of the nature of the alleged offence, the legal provisions that may have been contravened and, as appropriate, the possible penalties.”

¹⁷⁶ “National legislation shall specify the procedure to be followed by the Customs after it has been discovered that a Customs offence has occurred and the measures they may take.”

¹⁷⁷ “The Customs should set out the particulars of Customs offences and the measures taken in offence reports or administrative records.”

Note-se que existem diferentes nomenclaturas que descrevem atos similares. Para o Direito Aduaneiro Internacional, a apreensão pode ser o primeiro estágio do exercício *formal* da autoridade governamental que pode gerar uma transferência posterior e permanente da propriedade da mercadoria, mas também pode designar o ato final de transferência (*forfeiture*).

No entanto, a retenção *detention* é normalmente entendida como uma forma específica e muitas vezes não formal de *apreensão cautelar*, que pode ou não gerar uma transferência posterior e permanente da propriedade da mercadoria.

O Estânder 11 dispõe sobre a apreensão de mercadorias *e/ou* dos meios de transporte (“The Customs shall seize goods and/or means of transport only when”).

Ocorre que inexistente um conceito de apreensão no glossário da OMA (provavelmente por conta dos usos distintos nos países). No entanto, nas diretrizes desse Anexo Específico H, consta a seguinte explicação:

Apreensão é o termo legal usado para descrever o ato pelo qual a aduana assume fisicamente o controle de qualquer mercadoria. A apreensão não significa que o proprietário tenha perdido o título da mercadoria. Significa apenas que a aduana tem a custódia das mercadorias e o proprietário não tem mais controle físico sobre elas¹⁷⁸.

Primeiramente, é necessário observar que a apreensão não significa *necessariamente* a extinção do domínio do proprietário sobre a mercadoria apreendida. Ela pode significar apenas que a custódia da mercadoria passa para a aduana e o proprietário da mercadoria perde, temporariamente, o controle físico sobre elas.

No Brasil, retenção e apreensão são atos distintos. A apreensão indica um ato formal da autoridade aduaneira que dá início ao contencioso aduaneiro, servindo para cientificar o interessado da fundamentação fática e jurídica referente à indisponibilidade física da mercadoria.

Segundo, há aqui um cuidado adicional para que se incluam entre os poderes da aduana a apreensão de mercadorias *e* dos meios de transporte.

Mas a apreensão somente deve acontecer quando as mercadorias e os meios de transporte são elegíveis para o perdimento (*forfeiture*) ou confisco

¹⁷⁸ Tradução livre de: “Seizure is the legal term used to describe the act of Customs by which they physically take control of any goods. Seizure does not mean that the owner has lost title to the goods. It only means that Customs has custody of the goods and the owner no longer has physical control over them” (WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter I: Customs Offences*, 2000, p. 10).

(*confiscation*) ou forem necessários para a produção de evidência num momento posterior do procedimento.

É o que consta do Estândar 11: “A aduana procederá à apreensão de bens e/ou meios de transporte apenas quando: forem suscetíveis de perdimento ou confisco; ou quando forem obrigados a serem apresentados como prova em algum estágio posterior do processo”¹⁷⁹.

Note-se que, após a apreensão de uma mercadoria ou meio de transporte, existe um outro ato para fins de perdimento ou confisco que precisa decidir sobre extinção do domínio da mercadoria ou do meio de transporte. Idealmente, isso deve ocorrer após a defesa do proprietário.

Perceba-se, ainda, a utilização de duas expressões diferentes para descrever o mesmo ato, por conta de usos distintos nos respectivos sistemas legais (*common law* ou *civil law*)¹⁸⁰.

Repare-se que se permite a apreensão para fins de perdimento de mercadorias e meios de transporte, ou seja, não se fala em retenção ou apreensão de uma mercadoria sujeita a *multa*. Esse artigo pretende evitar as consequências econômicas que uma apreensão pode gerar, interrompendo linhas de produção de empresas¹⁸¹, por exemplo.

Também é necessário observar que os meios de transporte podem ser objeto de internações irregulares, os quais podem ser apreendidos para fins de perdimento.

Outra recomendação é que o perdimento do meio de transporte deve ocorrer apenas quando: a) o proprietário, operador ou pessoa encarregada consentir para a prática da infração aduaneira, ou não adotar as medidas necessárias para a prevenção da prática da infração; b) quando os meios de transporte foram especialmente construídos, adaptados, alterados ou equipados de qualquer maneira para esconder mercadorias; ou c) quando a restauração dos meios de transporte especialmente alterados ou adaptados não for possível (Prática Recomendada 16¹⁸²).

¹⁷⁹ Tradução livre de: “The Customs shall seize goods and/or means of transport only when: they are liable to forfeiture or confiscation; or they may be required to be produced as evidence at some later stage in the procedure”.

¹⁸⁰ “Confiscation and forfeiture are the next stage following seizure. Both confiscation and forfeiture mean that the person concerned loses the ownership of the goods. The use of the two different terms depends upon the prevailing legal system, the common law system or the civil law system.”

¹⁸¹ “This seizure of goods can have considerable consequences for the person concerned. He may fail to comply with time limits set in contracts. In the case of just in time production, serious financial losses may be caused if the production process has to be interrupted as a result of seizure” (WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 10).

¹⁸² “Means of transport should only be forfeited or confiscated where: the owner, operator or person in charge was, at the time, a consenting party or privy to the Customs offence, or had not taken all

Essa recomendação reforça o entendimento de que a liberação dos meios de transporte é a regra, sendo sua apreensão para fins de perdimento recomendada em casos excepcionais, apenas quando há participação do proprietário ou de seus prepostos ou quando deixar de adotar as medidas necessárias para prevenir a prática da infração, além dos casos óbvios de adulteração dos veículos.

Lembrando que a legislação nacional deve especificar as pessoas que podem ser responsabilizadas pela prática de uma infração aduaneira (arts. 3 e 6.3.2 do AFC), o que deve ocorrer conforme os fatos e as circunstâncias do caso e sancionadas de modo compatível com o grau e a gravidade da infração (art. 6.3.3 do AFC).

Assim, em tese o perdimento é uma sanção passível de ser aplicada em casos de conduta omissiva do proprietário (“had not taken all reasonable steps to prevent the commission of the offence”), mas a legislação nacional é incentivada a sancionar os casos conforme a gravidade da infração, podendo prever sanções mais leves que o perdimento para casos omissivos.

Também entendemos que as obrigações de cautela possam ser distintas para os proprietários de veículos comerciais e de particulares, havendo uma obrigação de cautela maior para o proprietário de veículo usado no transporte de pessoas mediante remuneração (comercial), no sentido de controlar peso, quantidade e volumes das bagagens dos passageiros, além de identificá-las e transportá-las apenas em compartimento de bagagem dos veículos.

Na hipótese de uma infração aduaneira se referir a uma parte de uma remessa, apenas essa parte deverá ser apreendida ou retida, desde que a aduana esteja convencida de que o restante da remessa não serviu, direta ou indiretamente, no cometimento da infração (Estândar 12¹⁸³).

Um exemplo ocorre quando mercadorias de proprietários diferentes são importadas no mesmo contêiner, prática comercial recorrente. A aduana também é obrigada a liberar as mercadorias que não serviram, direta ou indiretamente, na prática da infração aduaneira.

Mas esse artigo reforça a interpretação de que a convenção trata de maneira diferente uma mercadoria que é legítima de outra *não legítima*. Veja-se a

reasonable steps to prevent the commission of the offence; or the means of transport has been specially constructed, adapted or altered or fitted in any manner for the purpose of concealing goods; or restoration of the means of transport which has been specially altered or adapted is not possible.”

¹⁸³ “If a Customs offence relates only to part of a consignment, only that part shall be seized or detained, provided that the Customs are satisfied that the remainder of the consignment did not serve, directly or indirectly, in the commission of the offence.”

seguinte explicação para esse artigo: “In these cases, too, Customs is not to seize or detain the *legitimate goods*. [...] However, where *legitimate goods* are used directly or indirectly in committing the offence, customs is free to seize or detain them”¹⁸⁴ (grifos nossos). Seria salutar que a OMA oferecesse uma definição de *legitimate goods*. No entanto, tudo indica se tratar de mercadoria que não seja proibida ou restrita.

Ainda assim, a conclusão a que se chega é a de que a apreensão ou a retenção de mercadorias não podem ser utilizadas como sanção.

Quando uma retenção ou apreensão ocorre, a aduana deve fornecer à pessoa envolvida uma documentação contendo: a descrição e a quantidade de mercadoria e os meios de transporte retidos ou detidos; a razão da retenção/apreensão e a natureza da infração (Estândar 13¹⁸⁵).

Trata-se de medida que também serve para o combate à corrupção, ao fortalecer a transparência: “Transparent and predictable Customs procedures are also essential elements for maintaining and increasing integrity, which is key for all nations and for all Customs administrations in eliminating corruption”¹⁸⁶.

Logo, essa obrigação deveria se estender a todas as autoridades que atuem em possíveis infrações aduaneiras, especialmente na retenção de mercadorias e meios de transporte em zona de fronteira. Também deveria se estender a todos os tipos de mercadorias e operações, independentemente de sua natureza, irregular ou não.

Lembrando que o art. 5.2. do Acordo sobre a Facilitação do Comércio (OMC) trata apenas da retenção para inspeção (“Um Membro informará imediatamente ao transportador ou importador em caso de retenção para inspeção, pela Aduana ou qualquer outra autoridade competente, de bens declarados para importação”).

Portanto, se trata de disposição restrita a um caso muito específico: retenção para inspeção de bens declarados. Também se conclui que o Anexo Específico H trata do instituto da retenção de modo mais abrangente.

¹⁸⁴ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter I: Customs Offences*, 2000, p. 11.

¹⁸⁵ “When the Customs seize or detain goods and/or means of transport, they shall furnish the person concerned with a document showing: – the description and quantity of the goods and means of transport seized or detained; – the reason for the seizure or detention; and – the nature of the offence.”

¹⁸⁶ WCO. *Transparency and predictability guidelines*. 2016. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/transparency-and-predictability-guidelines/transparency-guidelines.pdf?la=en>. Acesso em: 29 nov. 2022. Convém lembrar que a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, internalizada pelo Decreto n. 5.687/2006, incentiva os Estados a formular e aplicar políticas coordenadas e eficazes contra a corrupção que promovam a integridade e a transparência (art. 5º), como medidas preventiva no combate à corrupção.

Diante de todo o exposto, percebe-se a relevância desse Anexo Específico H para o Direito Aduaneiro Sancionador¹⁸⁷.

É sim de se lamentar que não tenha sido internalizado em sua integralidade, como ressaltou Fernando Pieri Leonardo recentemente¹⁸⁸. No entanto, não pode ser ignorado, seja pela sua influência, seja pelos valores que representa.

Por fim, há que se perguntar se o Anexo Específico H contém disposições que impliquem um tratamento diferenciado entre a retenção e a apreensão.

Resumidamente, vejam-se algumas conclusões: a) pretende-se limitar a prática da apreensão; b) a aduana não deve apreender e nem reter mercadorias legítimas (*legitimate goods*), pois esses institutos não devem ser usados como sanção; e c) a aduana deve informar os interessados sempre que ocorrer uma apreensão ou retenção.

Assim, existem algumas diferenças entre os institutos da retenção e da apreensão, mas a principal delas é a de que não se pretende limitar a prática da retenção, apenas da apreensão.

No entanto, o que ressalta desses dispositivos são justamente as semelhanças no tratamento entre ambos, especialmente quando se conclui que se deve evitar a utilização dos institutos como sanção.

A partir de uma compreensão dessas normas e recomendações, se pode fazer uma leitura das práticas nacionais.

2.4.1.4. A recomendação de se evitar a custódia prolongada das mercadorias e dos meios de transporte

Recomenda-se que a aduana libere mercadorias retidas ou apreendidas mediante garantia, desde que as mercadorias não estejam sujeitas à restrições e proibições (Prática Recomendada 14¹⁸⁹).

¹⁸⁷ Expressão utilizada aqui no sentido firmado por Andrés Varela, como “[...] conjunto de normas y principios jurídicos que regulan el poder punitivo del Estado, con la finalidad de garantizar la preservación y el restablecimiento del ordenamiento jurídico en materia aduanera, mediante la retribución de una sanción, salvaguardando simultáneamente, las garantías individuales de los sujetos a quienes se les imponen. En tal sentido, entendemos que el Derecho Aduanero Sancionatorio contempla diversos ámbitos de ilicitud aduanera, de acuerdo a las conductas punibles y sus consecuencias, pudiéndose distinguir: el Derecho Aduanero Penal, el Derecho Aduanero Infraccional, y el Derecho Aduanero Correccional” (VARELA, Andrés. Las presunciones legales y el régimen de responsabilidad subjetiva en las infracciones aduaneras. Pautas para evitar la “objetivación” de la responsabilidad. *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, n. 3, año II, Derecho Aduanero, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 2022, p. 70-71).

¹⁸⁸ LEONARDO, Fernando Pieri. Direito Aduaneiro Sancionador à luz do AFC/OMC, da CQR/OMA e do ATEC. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 167.

¹⁸⁹ “The Customs should release seized or detained goods against adequate security, provided that

Também se deve evitar a prática da custódia prolongada de mercadorias ou meios de transporte apreendidos, de modo que a aduana é encorajada a rever práticas de custódia continuada, permitindo a liberação desses bens mediante a necessária garantia e desde que não estejam sujeitos a restrições ou proibições¹⁹⁰.

Realmente, trata-se de recomendação louvável que tem o potencial de desonerar os cofres públicos, haja vista que a manutenção de instalações adequadas para a custódia de mercadorias e veículos tem um custo elevado e que mercadorias e meios de transporte, em regra, desvalorizam com o passar do tempo.

Além disso, veja-se a recomendação para que a aduana libere o meio de transporte retido ou apreendido, mesmo se utilizado para o cometimento de uma infração aduaneira, quando: a) não tenha sido construído, adaptado, alterado ou equipado de qualquer maneira para o propósito de esconder mercadorias; b) não seja necessário para algum estágio posterior do processo; e c) quando necessário, se tenha prestado garantia (Prática Recomendada 15¹⁹¹).

Algumas considerações precisam ser feitas aqui a respeito da sanção aduaneira que gera uma retenção ou apreensão do meio de transporte e do tratamento de um meio de transporte como mercadoria.

Primeiro, note-se que o Estândar 11 apenas permite a retenção ou apreensão do meio de transporte para fins de perdimento. E, posteriormente, se recomenda que esses mesmos meios de transportes podem ser liberados mediante garantia.

A ideia aqui parece ser a de *trocar* a custódia de um meio de transporte pela custódia da garantia, o que pode ser muito mais simples e menos custoso.

Lembrando que se pode até dispensar a garantia quando o interessado assegurar o cumprimento de todas as obrigações (art. 5.4 do Anexo Geral da CQR).

Mas há que se ter em mente que a Prática Recomendada 14 busca evitar a liberação de mercadorias restritas, ou seja, eventual internação irregular de um meio de transporte pode mudar a maneira pela qual é tratado perante a aduana.

the goods are not subject to any prohibitions or restrictions or needed as evidence at some later stage in the procedure.”

¹⁹⁰ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 10.

¹⁹¹ “The Customs should release from seizure or detention means of transport that have been used in the commission of a Customs offence where they are satisfied that: the means of transport have not been constructed, adapted or altered or fitted in any manner for the purpose of concealing goods; and the means of transport are not required to be produced as evidence at some later stage in the procedure; and where required, adequate security can be given.”

Assim, é necessário diferenciar os casos em que o meio de transporte é retido ou apreendido conduzindo mercadorias e quando é retido ou apreendido por ser a própria mercadoria internada irregularmente.

Uma conclusão parcial é possível: o perdimento da mercadoria não impede a sua liberação mediante garantia, mas a existência de uma restrição ou proibição a sua importação sim. O meio de transporte sujeito a perdimento pode ser liberado mediante garantia desde que não se enquadre na definição de mercadoria com restrição ou proibição de importação, além dos demais requisitos da Prática Recomendada 15.

Também devemos salientar que parte dessas recomendações foram transformadas em norma e constam do art. 3.43 do Anexo Geral da CQR, de modo ainda mais detalhado:

Quando tiver sido constatada uma infração, as Administrações Aduaneiras deverão conceder a autorização de entrega das mercadorias sem esperar pela conclusão do procedimento administrativo ou judicial, na condição de que as mercadorias não sejam passíveis de confisco ou suscetíveis de serem apresentadas como prova material, numa fase posterior do processo e o declarante pague os direitos e demais imposições e preste uma garantia para assegurar o pagamento de direitos e imposições suplementares exigíveis, assim como o cumprimento de qualquer penalidade que possa vir a ser-lhe imposta.

Discordamos dessa tradução do termo “*forfeiture*” para a língua portuguesa como “confisco”. Os textos nos idiomas autênticos utilizam das expressões em inglês: “*forfeiture*” e “*confiscation*”, e “*confiscation*” em francês. Ante a possibilidade deixada pela versão em inglês (“provided that the goods are not liable to confiscation or forfeiture”), nos parece que seria melhor, então, traduzir *forfeiture* como perdimento e *confiscation* como confisco.

Prosseguindo. Existem dois pontos que precisam ser esclarecidos aqui: a liberação de mercadorias sujeitas à sanção de multa e as sujeitas à sanção de perdimento.

Esse art. 3.43 estabelece que a aduana deve liberar a mercadoria retida ou apreendida quando oferecida a garantia necessária para o pagamento *da tributação e demais e imposições suplementares exigíveis*, assim como o cumprimento de qualquer penalidade (pecuniária) que possa vir a ser-lhe imposta.

Logo, não se deve exigir garantia no valor integral da mercadoria em infrações aduaneiras sancionadas com multas. Há margem para a exigência de garantia sobre eventuais penalidades aduaneiras, entendidas aqui como as penalidades pecuniárias.

Obviamente que, nos casos em que não se detectar uma infração aduaneira, não se pode exigir uma garantia para sua liberação, devendo ser entregue

tão logo a aduana tenha finalizado a sua verificação (art. 3.40 do Anexo Geral da CQR).

2.4.1.5. A liberação mediante garantia

O Capítulo 5 do Anexo Geral da CQR trata do instituto da garantia (*security – garantie*) e, como se percebeu anteriormente, trata-se de importante medida que demanda uma análise mais detida.

Trata-se de medida acautelatória para garantir que o sujeito faça a quitação de quaisquer obrigações assumidas perante as aduanas, seja referente ao pagamento de impostos, seja para assegurar o cumprimento de outras obrigações que o sujeito possa ter¹⁹².

Portanto, a legislação nacional precisa enumerar os casos em que uma garantia é exigida e também precisa especificar as formas de prestação dessa garantia (art. 5.1¹⁹³), de modo a permitir que a aduana faça a exigência e tome uma garantia.

É indispensável que os sujeitos tenham acesso e possam conhecer todos os dispositivos da legislação nacional a respeito da garantia, bem como que esses dispositivos sejam previsíveis, coerentes e transparentes¹⁹⁴, haja vista que a obtenção de uma garantia pode ocasionar em custos adicionais e elevados para esses sujeitos.

A administração aduaneira deve fixar o montante da garantia (art. 5.2). Portanto, cabe à legislação nacional enumerar os casos em que a garantia é exigida e se essa segurança é compulsória ou opcional, bem como as formas de garantia que são aceitáveis, o seu valor e os casos que estão dispensados de prestação de garantia, competindo à aduana fixar o montante exigido. A legislação nacional precisa estabelecer instruções claras sobre o valor da garantia a fim de respeitar a uniformidade na determinação do valor da garantia para sujeitos que se encontrem na mesma situação¹⁹⁵.

Mas cabe ao sujeito escolher dentre as formas de garantia legalmente previstas, ressalvado o aceite da aduana¹⁹⁶. O sujeito pode escolher prestar a ga-

¹⁹² WCO. Kyoto Convention. *General Annex. Chapter 5. Guidelines on Security*. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rkc-guidelins-ch5.pdf?la=en>. Acesso em: 21 mar. 2023.

¹⁹³ “5.1. A legislação nacional *deverá* enumerar os casos em que é exigida uma garantia e especificar as formas de prestação dessa garantia.”

¹⁹⁴ CQR, Preâmbulo: “RECONHECENDO que a simplificação e a harmonização referidas poderão ser obtidas nomeadamente pela aplicação dos seguintes princípios: aplicação [...] das práticas aduaneiras de forma mais previsível, coerente e transparente”.

¹⁹⁵ WCO. Kyoto Convention. *General Annex. Chapter 5. Guidelines on Security*, p. 5.

¹⁹⁶ “Art. 5.3. A pessoa obrigada a prestar uma garantia *deverá* poder escolher qualquer das formas de garantia previstas, desde que seja aceitável para as Administrações Aduaneiras.”

rantia da forma que lhe for menos dispendiosa. No entanto, a legislação nacional precisa prever as formas aceitáveis e a escolha do sujeito precisa estar especificada na legislação nacional.

Fica ressalvada a possibilidade de aceite para a aduana, ou seja, a aduana possui o direito de não aceitar *uma forma* de garantia quando acreditar que isso não garantirá o cumprimento das obrigações ou quando a forma escolhida for incompatível com o funcionamento do regime aduaneiro em questão¹⁹⁷. Portanto, trata-se de direito de recusar uma forma e não a própria possibilidade de prestar a garantia.

A legislação nacional também precisa permitir a liberação sem a exigência de uma garantia¹⁹⁸.

A garantia implica custos adicionais aos sujeitos passivos da relação aduaneira, de modo que a não prestação de garantia em determinados casos pode beneficiar a economia nacional e também reduzir custos administrativos para as aduanas, especialmente para casos que representem baixo risco de descumprimento das obrigações aduaneiras. Também se deve permitir que qualquer pessoa solicite uma liberação sem a prestação de garantia com base nos seguintes fatos: a) estabelecimento no território aduaneiro onde é pedida a dispensa; b) utilização regular do regime aduaneiro em questão; c) situação financeira capaz de honrar seus compromissos; d) não cometimento de infração grave à legislação aduaneira; d) compromisso formal de arcar com as obrigações impostas¹⁹⁹.

O art. 5.5²⁰⁰ prevê a possibilidade de uma garantia geral para sujeitos que operem habitualmente em determinado regime aduaneiro, no lugar de garantias separadas. A aduana pode permitir que duas ou mais operações sejam cobertas por um segurança geral, o que pode reduzir custos.

E o art. 5.6 estabelece que o montante exigido de garantia seja o mais baixo possível, não excedendo o valor exigível²⁰¹. Assim, a garantia pode variar

¹⁹⁷ WCO. Kyoto Convention. *General Annex. Chapter 5. Guidelines on Security*, p. 6.

¹⁹⁸ “Art. 5.4. Sempre que a legislação nacional o permita, as Administrações Aduaneiras não deverão exigir uma garantia quando, a seu contento, esteja assegurado pelo interessado o cumprimento de todas as obrigações.”

¹⁹⁹ WCO. Kyoto Convention. *General Annex. Chapter 5. Guidelines on Security*, p. 7. De modo similar: “The bond can be waived for established and solvent companies that pose no revenue risk” (GOORMAN, Adrien. Duty relief and exemption control. In: DE WULF, Luc; SOKOL, José B. (ed.). *Customs modernization handbook*. World Bank Publications, 2005, p. 219).

²⁰⁰ “Art. 5.5. Quando seja exigida uma garantia com vista a assegurar a execução das obrigações decorrentes de um regime aduaneiro, as Administrações Aduaneiras deverão aceitar uma garantia global, nomeadamente no caso de declarantes habituais de mercadorias em diferentes Aduanas de um território aduaneiro.”

²⁰¹ “Art. 5.6. Quando seja exigida uma garantia, o respectivo montante deverá ser o mais baixo possível e, relativamente a direitos e demais imposições, não deverá exceder o montante eventualmente exigível.”

com base no escopo e no risco envolvidos nas obrigações a serem cumpridas e nos valores globais envolvidos na operação. Também se especifica que a garantia não ultrapasse o montante potencialmente exigível, especialmente quando a garantia se referir ao pagamento de tributos.

A partir da leitura desse dispositivo se pode sustentar que eventuais sanções aplicáveis não devem ser utilizadas para o cálculo do montante exigível para a garantia, não incluindo em sua base de cálculo.

Nesse sentido, veja-se a recomendação da própria OMA a respeito desse dispositivo: “Isso implica que a base utilizada para fixar o valor da garantia não deve levar em consideração quaisquer penalidades potencialmente exigíveis ou incluir outras preocupações que possam aumentar a quantidade de segurança desnecessariamente”²⁰².

Por fim, a restituição de uma garantia prestada deve ocorrer o mais rápido possível²⁰³.

Em resumo, uma garantia deve ser prevista pela legislação aduaneira. Quando prevista, a autoridade deve fixar o montante e fazê-lo no patamar menos gravoso possível. O sujeito tem o poder de escolher entre as formas de garantias previstas pela legislação aduaneira. Estando prevista, se constitui em direito subjetivo do sujeito em prestar a garantia para liberar a mercadoria ou meio de transporte retido ou apreendido.

Portanto, trata-se de direito subjetivo do importador, desde que observados os requisitos previstos pela legislação aduaneira. Convém mencionar, ainda, que o Anexo Geral da CQR tem *aplicação obrigatória*²⁰⁴.

2.4.1.6. Resolução administrativa de uma infração aduaneira

Em tópico anterior, já afirmamos que as legislações nacionais devem especificar as condições em que devem resolvidas com uma transação aduaneira²⁰⁵ (*customs settlement*).

²⁰² WCO. Kyoto Convention. *General Annex. Chapter 5. Guidelines on Security*, p. 10. Tradução livre de: “This implies that the basis used to fix the amount of security should not take into account any penalties potentially chargeable or include other concerns that would raise the amount of security unnecessarily”.

²⁰³ “Art. 5.7. Quando tenha sido prestada uma garantia, deverá esta ser cancelada no mais curto prazo após as Administrações Aduaneiras se terem certificado, a seu contento, de que foram devidamente cumpridas as obrigações que determinaram a sua constituição.”

²⁰⁴ ANZOLA, Silvia Paula Gonzalez. Las garantías em las operaciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, t. II, p. 698.

²⁰⁵ “An agreement under which the Customs, being so empowered, consent to waive proceedings in respect of a Customs offence subject to compliance with certain conditions by the person(s) implicated in that offence” (WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 6).

Primeiro, a resolução administrativa de uma infração aduaneira ocorre conforme o procedimento estabelecido pela legislação nacional sob as quais as aduanas estão habilitadas a resolver uma infração aduaneira, quer por meio de uma decisão sobre esta, quer por meio de uma transação aduaneira, o qual significa um acordo que a aduana consente em renunciar ao processo relativo a uma infração aduaneira mediante o cumprimento de certas condições pela pessoa envolvida nessa infração.

Segundo, os estândares e as recomendações sobre a resolução administrativa de uma infração aduaneira estão previstas nos dispositivos constantes das Práticas Recomendadas 20 e 21 e dos Estândares 19, 22 e 23 do Anexo Específico H.

Inicialmente se recomenda que, após a descoberta de uma infração aduaneira, a aduana adote os meios necessários para garantir que uma transação aduaneira seja iniciada e que a pessoa seja informada dos termos e das condições do acordo (Estândar 19²⁰⁶).

Considera-se que uma transação aduaneira é uma medida de facilitação do comércio, ao oferecer uma alternativa para procedimentos judiciais (mais custosos e demorados).

Recomenda-se que a própria aduana que descobrir uma infração aduaneira de menor importância a resolva rapidamente via transação aduaneira (Prática Recomendada 20): “Quando for descoberta uma infração aduaneira considerada de menor importância durante o desembarço das mercadorias, deve ser possível uma resolução da infração pela instância aduaneira que a descobrir”²⁰⁷.

Note-se que há uma limitação a infrações aduaneiras de menor importância, o que também ocorre com a Prática Recomendada 21, a qual se aplica especificamente aos viajantes²⁰⁸ que tenham cometido uma infração aduaneira

²⁰⁶ “The Customs shall take the necessary measures to ensure, where applicable, that as soon as possible after a Customs offence is discovered: the administrative settlement of the latter is initiated; and the person concerned is informed about the terms and conditions of the settlement, the avenues of appeal and the time limits for such appeals.”

²⁰⁷ “Where during clearance of the goods a Customs offence has been discovered which is regarded as of minor importance, it should be possible for the offence to be settled by the Customs office which discovers it.”

²⁰⁸ “Viajante: qualquer pessoa que entra temporariamente no território de um país onde não resida habitualmente (não residente) ou que sai do referido território; e qualquer pessoa que sai do território de um país onde resida habitualmente (residente que deixa o seu país) ou que regresse ao território do seu país (residente que regressa ao seu país)” (Capítulo I do Anexo Específico J da CQR).

de menor importância²⁰⁹. A intenção é não perturbar a movimentação dos viajantes²¹⁰.

Considerando que existe não apenas uma definição para viajantes no âmbito da CQR, mas também todo um Anexo Específico (J) para tratar do assunto, deve-se tomar essa recomendação num sentido restrito, aplicável a infrações aduaneiras relacionadas com a bagagem dos viajantes.

No entanto, a convenção não define uma infração aduaneira de menor importância, deixando isso a cargo da legislação nacional, a qual também precisa indicar as sanções aplicáveis a cada categoria de infração aduaneira que podem ser resolvidas via transação aduaneira (Estândar 22²¹¹). E deve especificar quais infrações aduaneiras são passíveis de resolução administrativa pela aduana.

Também se recomenda que a transação seja realizada por servidor distinto daquele que descobriu a infração, para manter a objetividade da decisão²¹².

É de se perquirir: qual o critério a ser utilizado pela legislação nacional para distinguir uma infração aduaneira de menor importância de uma infração aduaneira relevante?

Um critério possível pela leitura do Estândar 23 indica que a sanção deve ser proporcional à seriedade e à *importância* da infração cometida e dos antecedentes do infrator²¹³.

Essa análise não deve se basear apenas no valor das mercadorias, mas pode se relacionar com a quantidade de tributos aduaneiros que deixaram de ser recolhidos, pois é valor que reflete uma diminuição de arrecadação para a aduana.

Esse critério que se baseia exclusivamente na arrecadação pode ser complementado com critérios mais atuais relacionados com o grau de afetação do controle aduaneiro.

Lembrando que o art. 6.5 do Anexo Geral da CQR determina a implementação de medidas de conformidade (*compliance*), as quais devem utilizar

²⁰⁹ “Where a traveller is regarded as having committed a Customs offence of minor importance, it should be possible for the offence to be settled without delay by the Customs office which discovers it.”

²¹⁰ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 16.

²¹¹ “National legislation shall lay down the penalties applicable to each category of Customs offence that can be dealt with by administrative settlement and shall designate the Customs offices competent to apply them.”

²¹² WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 16.

²¹³ “The severity or the amount of any penalties applied in an administrative settlement of a Customs offence shall depend upon the seriousness or importance of the Customs offence committed and the record of the person concerned in his dealings with the Customs.”

estratégias de avaliação do grau de cumprimento da lei, o que também pode servir de critério para o estabelecimento das infrações aduaneiras de menor importância.

Esse artigo não impede a aplicação de uma sanção em caso de reincidência no cometimento de infrações aduaneiras de menor importância²¹⁴.

2.4.1.7. Destinação de mercadorias

Outra recomendação constante do Anexo Específico H é no sentido de destinar as mercadorias apenas depois de decisão final de perdimento ou de abandono, a não ser que as mercadorias estejam sujeitas a deterioração rápida, ou for impraticável a sua armazenagem (Prática Recomendada 17²¹⁵).

Realmente se trata de dispositivo necessário, especialmente em relação às mercadorias perecíveis ou de difícil armazenamento. Aliás, o art. 7.9.1 do AFC assegura a liberação mais rápida dos bens perecíveis quando as todas as prescrições regulatórias tenham sido cumpridas, ou seja, em casos não infracionais, “com vistas a prevenir a perda ou a deterioração evitável” desses bens.

Em relação à destinação de mercadorias não perecíveis ou de armazenagem impraticável, faria mais sentido autorizar uma destinação rápida, desde que fosse garantido o direito de indenização justa e pagamento rápido aos proprietários das mercadorias (e veículos), evitando gastos com armazenamento e desvalorização das mercadorias.

E o Estânder 26 especifica que a resolução administrativa deve abranger a destinação das mercadorias. Em caso de perdimento da mercadoria, se extingue o domínio sobre esta, passando a ser propriedade do Estado. O mesmo ocorre com valores obtidos com o leilão dessa mercadoria. Mas quando a mercadoria não é objeto da sanção de perdimento, ela precisa ser devolvida ao proprietário. Eventual garantia prestada também precisa ser devolvida.

2.4.1.8. Força maior

O Estânder 25 trata da não responsabilização em casos de força maior ou circunstância além do controle da pessoa responsável, desde que não tenha ocorrido negligência ou fraude (*fraudulent intent*):

Quando uma infração aduaneira ocorrer como resultado de força maior ou outras circunstâncias fora do controle da pessoa em questão e não houver

²¹⁴ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter I: Customs Offences*, 2000, p. 18.

²¹⁵ “Unless they are likely to deteriorate quickly or it would, due to their nature, be impracticable for the Customs to store them, seized or detained goods should not be sold or otherwise disposed of by the Customs before they have been definitively condemned as forfeited or confiscated or have been abandoned to the Revenue.”

negligência ou intenção fraudulenta de sua parte, nenhuma penalidade será aplicada desde que os fatos sejam devidamente comprovados a contento da Alfândega²¹⁶.

Um exemplo é o descumprimento de prazos impostos à circulação de mercadorias sob controle aduaneiro que seja causado por falha mecânica do meio de transporte²¹⁷.

2.4.1.9. Recursos em matéria aduaneira

O Capítulo 10 do Anexo Geral da CQR disciplina em 12 artigos o direito de recurso em matéria aduaneira.

Trata-se de medida que almeja um tratamento não discriminatório, imparcial e transparente aos contribuintes, já que garantir o direito de recurso melhora a consistência e a previsibilidade das decisões da aduana.

Essa justificativa está claramente delineada nas orientações sobre recurso em matéria aduaneira da própria OMA:

It is a general principle of the Kyoto Convention that all Customs matters must be treated in a transparent and fair manner. As a consequence there is another general principle that all persons who deal with Customs must be afforded the opportunity to lodge an appeal on any matter²¹⁸.

Primeiramente, observe-se que a expressão “matéria aduaneira” deve ser entendida em sentido amplo, abrangendo todas as questões relacionadas com a *legislação aduaneira*²¹⁹ que as aduanas devem administrar e aplicar, mas não abrangem disposições em matéria penal ou contra decisões não vinculativas da aduana²²⁰.

²¹⁶ Tradução livre de: “Where a Customs offence occurs as a result of force majeure or other circumstances beyond the control of the person concerned and there is no question of negligence or fraudulent intent on his part, no penalty shall be applied provided that the facts are duly established to the satisfaction of the Customs”. Ver, ainda: ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021, t. I, p. 1.039.

²¹⁷ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 18.

²¹⁸ WCO. *Guidelines on Appeals in Customs Matters*. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rkc-guidelines-ch-10.pdf?la=en>. Acesso em: 10 jan. 2023, p. 3.

²¹⁹ Definida na própria CQR como: “o conjunto das disposições legais e regulamentares relativas à importação, exportação, movimentação ou armazenagem das mercadorias, cuja aplicação é da responsabilidade das Administrações Aduaneiras, assim como quaisquer disposições regulamentares estabelecidas pelas Administrações Aduaneiras no âmbito das suas atribuições legais”.

²²⁰ WCO. *Guidelines on Appeals in Customs Matters*, p. 3.

Frise-se que todo o Anexo Geral da CQR tem caráter obrigatório, inclusive o seu Capítulo 10, nos termos do art. 12.1 da convenção²²¹.

Todo esse capítulo contém normas com caráter obrigatório e vinculativo, portanto. Aqui não se pode alegar falta de incisividade do acordo, já que foram evitadas expressões como “na medida do possível” e “envidar esforços”.

O art. 10.1 estabelece que a legislação nacional *deve prever* o direito de recurso em matéria aduaneira, direito que pode ser exercido por qualquer pessoa que seja diretamente afetada por uma decisão ou omissão da aduana (art. 10.2).

O art. 10.3 também complementa o conceito de omissão enquanto não atuação num prazo razoável:

A pessoa diretamente afetada por uma decisão ou *omissão* das Administrações Aduaneiras deverá, após ter apresentado um pedido às Administrações Aduaneiras, *ser informada dos fundamentos dessa decisão ou omissão* dentro do prazo fixado pela legislação nacional. Poderá, subsequentemente, interpor ou não recurso (grifos nossos).

Vale lembrar que a CQR *define* omissão da administração aduaneira como: “o fato de as Administrações Aduaneiras não atuarem ou não tomarem dentro de um prazo razoável as medidas exigidas pela legislação aduaneira sobre uma questão que lhes foi submetida nos devidos termos”.

Trata-se de dispositivo que busca garantir de maneira concreta uma *duração razoável* do processo aduaneiro, haja vista que as pessoas têm o direito a um processo sem indevidas dilações, sob pena de violação dessa garantia.

Assim, esse dispositivo indica um caminho a ser utilizado pelas pessoas quando essa lentidão ultrapassa o limite do tolerável: se apresenta um pedido às aduanas para que informem os fundamentos da omissão e, permanecendo a omissão, se interpõe um recurso, o qual pode ser uma medida judicial (art. 10.6 da CQR).

Entendemos que esse dispositivo pode ser estendido a qualquer fase de um processo aduaneiro, se tratando de um processo sancionador ou não, antes ou depois de uma imputação formal para fins de penalização.

Portanto, tem aplicação também a casos de retenções cautelares de mercadorias ou veículos, ainda quando não formalizadas como tal.

Conjugado com o art. 8 do Anexo Específico H, indica que a comunicação precisa ocorrer mesmo antes da formalização de qualquer imputação formal: “As aduanas informarão o interessado o mais rapidamente possível sobre

²²¹ “O Anexo Geral é obrigatório para todas as Partes Contratantes.”

a natureza da alegada infração, as disposições legais que possam ter sido infringidas e, conforme o caso, as possíveis sanções”²²².

Obviamente que, após a penalização, a aduana precisa comunicar as pessoas penalizadas com uma explicação por escrito (art. 6.3.5 do AFC²²³). Evidentemente que as pessoas precisam ter conhecimento daquilo que lhes é imputado formalmente e também dos fundamentos de uma decisão em caso de penalização, mas essa garantia precisa ser complementada com a devida garantia de duração razoável do processo.

Em resumo: as pessoas têm o direito a um processo aduaneiro com uma duração razoável e quando “esa lentitud supera el límite de lo tolerable se produce una concreta violación de la garantía del debido proceso”²²⁴.

Assim, a razoabilidade precisa ser definida caso a caso, como os exemplos a seguir querem demonstrar.

Primeiro exemplo: um importador teve suas cargas paradas para fins de fiscalização fitossanitária de embalagens de madeira utilizadas como material de suporte destinado ao acondicionamento de mercadorias dentro dos contêineres. Dita fiscalização reteve 20 contêineres por 15 dias e, após tal período, todos foram liberados com aprovação tácita²²⁵.

Essa paralisação acarretou ao importador um prejuízo financeiro de dezenas de milhares de dólares, referentes a custos de armazenagem e *demurrage*. Também impediu que o despacho de importação da mercadoria fosse concluído com rapidez.

Considerando que o importador peticionou ao órgão de fiscalização e solicitou os fundamentos da retenção e a conclusão da fiscalização, a esse importador a paralisação não foi razoável, violando-se a garantia do devido processo legal.

²²² Tradução livre de “The Customs shall inform the person concerned as soon as possible of the nature of the alleged offence, the legal provisions that may have been contravened and, as appropriate, the possible penalties”.

²²³ “Cada Membro assegurará que, quando uma penalidade for imposta por violação de suas leis, regulamentos ou atos normativos procedimentais de caráter aduaneiro, seja dada às pessoas penalizadas uma explicação por escrito que especifica que a natureza da infração e a lei, regulamento ou ato normativo procedimental aplicável segundo o qual a quantidade ou o alcance da penalidade pela violação tenham sido estabelecidos.”

²²⁴ LASCANO, Julio Carlos. El principio del debido proceso en los procedimientos aduaneros. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2020, t. II, p. 549.

²²⁵ Decreto n. 10.178/2019: “Art. 10. A autoridade máxima do órgão ou da entidade responsável pelo ato público de liberação fixará o prazo para resposta aos atos requeridos junto à unidade. § 1º Decorrido o prazo previsto no *caput*, a ausência de manifestação conclusiva do órgão ou da entidade acerca do deferimento do ato público de liberação requerido implicará sua aprovação tácita”.

Trata-se de exemplo similar ao mencionado pelas orientações sobre recurso em matéria aduaneira²²⁶:

As an example, a delay by Customs in processing a transaction within the established time may cause the importer to be liable to additional duties and taxes due to changes in exchange rates that vary from one period to another. The importer might also have to pay additional demurrage or other storage charges. Another example would be when Customs has not responded to or supplied a specific information requested by an importer within a reasonable or established period, and the delay results in the importer having to incur additional duties, taxes or other charges. Such failures on the part of Customs would constitute an omission, and the person concerned must be given the right to appeal against the omission.

Mais um exemplo precisa ser mencionado para demonstrar a aplicação prática dessa garantia. Em casos de retenção de veículos pelo transporte de mercadoria irregularmente introduzidas no território aduaneiro, a legislação aduaneira do Brasil não dispõe sobre o prazo de duração da retenção cautelar de veículos.

Tampouco trata do prazo para a autoridade administrativa lavrar o auto de infração, ato administrativo que dá início ao contencioso aduaneiro, nos termos dos arts. 118 do DL n. 37/1966²²⁷, 27, § 1º, do DL n. 1.455/1976²²⁸ e 774 do Decreto n. 6.759/2009²²⁹.

Não é incomum que veículos fiquem muitos meses nessa situação de retenção aguardando a lavratura do auto de infração, muitas vezes sem qualquer tipo de formalização dessa retenção, especialmente quando ela é realizada por autoridades policiais.

Em caso recente, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu existir excesso de prazo numa retenção que já se prolongava por sete meses. Nesse caso, restou aplicado o prazo de 30 dias previsto no art. 49 da Lei n. 9.784/1999:

Considerando que o cometimento da infração aduaneira e a retenção do veículo se deram em 18-11-2020, é certo que, quando do ajuizamento da demanda (em 16-6-2021), já havia sido ultrapassado o prazo para lavratura do

²²⁶ WCO. *Guidelines on Appeals in Customs Matters*, p. 4.

²²⁷ “Art.118. A infração será apurada mediante processo fiscal, que terá por base a representação ou auto lavrado pelo Agente Fiscal do Imposto Aduaneiro ou Guarda Aduaneiro, observadas, quanto a este, as restrições do regulamento.”

²²⁸ “Art 27. As infrações mencionadas nos artigos 23, 24 e 26 serão apuradas através de processo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda. § 1º Feita a intimação, pessoal ou por edital, a não apresentação de impugnação no prazo de 20 (vinte) dias implica em revelia.”

²²⁹ “Art. 774. As infrações a que se aplique a pena de perdimento serão apuradas mediante processo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão e, se for o caso, de termo de guarda fiscal.”

correspondente Auto de Infração pelo Fisco, mormente tendo em conta que não foi apresentada pela União nenhuma justificava para que fosse ultrapassado o prazo de 30 dias (aplicado ao caso dos autos por analogia àquele previsto no art. 49 da Lei n. 9.784, de 1999)²³⁰.

Portanto, esse dispositivo deve ser lido de maneira não restritiva, se referindo a qualquer fase de um processo aduaneiro, inclusive de um processo sancionador, antes ou depois de uma imputação formal. E a razoabilidade precisa ser definida caso a caso.

Continuando em nossa análise do Capítulo 10, o art. 10.4 determina que a “legislação nacional deverá prever um direito de recurso em 1ª instância perante as Administrações Aduaneiras”.

Como se verificou anteriormente, o art. 4 do AFC não impõe como devem ser realizados os processos de recurso ou revisão em cada legislação nacional.

E quando se analisa o art. 10.4, a potencial controvérsia sobre uma possível inadequação da legislação aduaneira interna por aqueles afetados pelas decisões da aduana resta praticamente certa.

Aqui não resta dúvida de que a legislação nacional deve prever um recurso administrativo das decisões proferidas em primeira instância nos processos aduaneiros, competindo à pessoa afetada decidir se lhe é conveniente interpor o recurso a uma autoridade administrativa ou judicial, não podendo ser privada da *possibilidade* de recurso administrativo²³¹.

O art. 10.5 estabelece que, na hipótese de indeferimento do recurso interposto perante a aduana, o requerente ainda deve ter um direito de recurso para uma autoridade independente da administração aduaneira. E, em última instância, a uma autoridade judicial (art. 10.6).

E para que o processo aduaneiro transcorra de maneira imparcial, é necessário que esteja previsto um direito de recurso para uma autoridade independente da administração aduaneira, a qual precisa ter competência para resolver disputas aduaneiras²³². Como vimos, isso não acontece em determinados procedimentos da legislação aduaneira nacional.

Em resumo, esse capítulo garante quatro níveis de recursos: a) um pedido inicial sobre os fundamentos de uma decisão ou omissão; b) um recurso inicial perante a autoridade aduaneira; c) um segundo recurso a uma autoridade independente; e d) um recurso a uma autoridade judicial independente.

²³⁰ TRF4, AC 5038775-64.2021.4.04.7000, 2ª T., Rel. Rômulo Pizzolatti, juntado aos autos em 23-11-2022.

²³¹ “It is important that an affected person be provided with an opportunity to address a decision or omission initially within Customs at the administrative level without first having to resort to an independent judicial authority” (WCO. *Guidelines on Appeals in Customs Matters*, p. 5).

²³² WCO. *Guidelines on Appeals in Customs Matters*, p. 5.

Prosseguindo sobre a forma e os fundamentos do recurso. O recurso precisa ser interposto por escrito e de maneira fundamentada (art. 10.7), o que deve ser suficiente para que a aduana o considere como interposto e analise sua forma e conteúdo. Em outras palavras, a legislação nacional não deve estabelecer requisitos desarrazoados ou desnecessários para a interposição de um recurso²³³.

O prazo deve ser estabelecido pela legislação nacional (art. 10.8). Também deve ser concedido um prazo razoável para eventual apresentação de provas pelos recorrentes (art. 10.9).

Sobre a apreciação dos recursos, a aduana precisa decidir de maneira fundamentada (art. 10.11) e notificar por escrito o recorrente, o mais rápido possível (art. 10.10).

Em caso de deferimento do recurso, as aduanas precisam dar cumprimento rapidamente, salvo quando a decisão não for final (art. 10.12).

2.5. Acordos bilaterais

Até a Segunda Guerra Mundial, prevaleceu o bilateralismo. Existiam tarifas diferenciadas e a necessidade de se fazerem acordos entre os diversos Estados para que pudessem aceder aos respectivos mercados com tratamento preferencial.

Exemplo clássico pode ser observado logo após a abertura dos portos brasileiros às nações amigas, na qual se estabeleceu um tratamento preferencial e tarifas aduaneiras mais baixas à Inglaterra. Com a abertura dos portos, se fixou em 24% os direitos de importação (20% de sisa e dízima da alfândega) e 4% de adicional para atender despesas de guerra²³⁴.

No entanto, em 19 de fevereiro de 1810, foi assinado um tratado de comércio com a Inglaterra que fixou uma redução de 9% para produtos provenientes desse país²³⁵.

²³³ WCO. *Guidelines on Appeals in Customs Matters*, p. 6.

²³⁴ GODOY, José Eduardo Pimentel. *Dicionário de história tributária do Brasil*. Brasília: Esaf, 2002, p. 21-22; NUNES, Francisco Castello Branco; SILVA, José Resende. *Tarifa das Alfândegas anotada, commentada e explicada pelos Conferentes da Alfândega do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: Jornal do Brasil, 1929, v. I, p. 1.

²³⁵ FONTOURA, João Carneiro. *Documentação para o histórico das Tarifas Aduaneiras do Brasil: 1808 – 1889*. Rio de Janeiro: Livraria J. Leite, 1946, p. 15. Ver também: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *História da tributação no período joanino*. Brasília: Esaf, 2008, p. 27-103; SILVA, Gerson Augusto. *La reforma aduanera en el Brasil*. In: MACARIO, S. *et al. Hacia una tarifa externa común en América Latina*. Banco Interamericano de Desarrollo. Buenos Aires: Instituto para la Integración de América Latina, 1969, p. 216-249; VEIGA FILHO, João Pedro da. *Sciencia das Finanças*. São Paulo, 1917, p. 103.

Portanto, o bilateralismo significava a negociação individual desses acordos preferenciais²³⁶ ou o pagamento da tarifa geral, normalmente com alíquotas elevadas.

Isso muda com o advento do GATT em 1947 e o princípio da não discriminação e a cláusula da nação mais favorecida, iniciando-se a fase do multilateralismo²³⁷. Essa cláusula implica que a vantagem concedida a um Estado deve se estender de forma incondicional e imediata aos demais Estados parte²³⁸.

Convém mencionar que o próprio GATT admite exceções gerais, desde que as medidas não constituam um meio de discriminação arbitrária, ou injustificada, sob a justificativa de proteção da moralidade pública, proteção da saúde e da vida das pessoas e dos animais e à preservação dos vegetais (art. XX); de segurança (art. XXI).

Também existem exceções referentes a comércio fronteiriço e processos de integração regional (art. XXIV).

E não se enquadrando nessas exceções, o GATT também pode ser utilizado por outros membros da OMC para estender as vantagens previstas num acordo bilateral, com base na cláusula da nação mais favorecida (art. I)²³⁹.

O Brasil já assinou diversos acordos bilaterais em matéria aduaneira. Uma lista pode ser encontrada no *website* da Receita Federal do Brasil²⁴⁰.

Para o nosso estudo, merece especial atenção um acordo bilateral firmado recentemente entre o governo da República Federativa do Brasil e o governo dos Estados Unidos da América relacionado a regras comerciais e de trans-

²³⁶ A título de exemplo, Henri Bacqués catalogou os acordos bilaterais de comércio e navegação da França com países estrangeiros de 1767 até 1882, enumerando mais de uma centena de acordos com os mais diversos países, inclusive o acordo de 8 de janeiro de 1826 firmado com o Brasil (BAQUÈS, Henri. *Les douanes françaises, essai historique*. 3. ed. Paris: Guillaumin et Cie, 1882, p. 239-248).

²³⁷ “GATT (1947), Artigo I. Qualquer vantagem, favor, imunidade ou privilégio concedido por uma Parte Contratante em relação a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país, será imediata e incondicionalmente estendido ao produto similar, originário do território de cada uma das outras Partes Contratantes ou ao mesmo destinado.”

²³⁸ “A não-discriminação é garantida pelos dois artigos mais importantes do GATT: o Artigo I (conhecido como ‘cláusula da Nação mais Favorecida’ – NMF) e o Artigo III (comumente designado por ‘cláusula do Tratamento Nacional’ – TN), que disciplinam, respectivamente, a não-discriminação entre partes contratantes e a não-discriminação entre mercadorias nacionais e estrangeiras. O protecionismo tarifário era o principal obstáculo comercial, na época em que foi concebido o GATT, apesar de o acordo manifestar também preocupação com as restrições quantitativas (Artigos XI e XIII) e com outros tipos de restrições que poderiam afetar o livre comércio (v.g., Artigos XII, XX e XXI)” (TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018, p. 89-90).

²³⁹ SEHN, Solon. *Curso de Direito Aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 44.

²⁴⁰ Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais>. Acesso em: 12 jan. 2023.

parência, qual seja o Protocolo ao Acordo de Comércio e Cooperação Econômica relacionado a Regras Comerciais e de Transparência.

2.5.1. O Acordo de Comércio e Cooperação Econômica entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América (Atec) e seu Protocolo

Inicialmente, veja-se que o Acordo de Comércio e Cooperação Econômica entre o governo da República Federativa do Brasil e o governo dos Estados Unidos da América foi celebrado em 19 de março de 2011, tendo sido publicado no *Diário Oficial da União* em 26 de setembro do mesmo ano, conforme informa o Ministério das Relações Exteriores em seu *website*²⁴¹.

Trata-se de um acordo em forma simplificada celebrado pelo Poder Executivo sem o assentimento do Poder Legislativo. Antônio Paulo Cachapuz de Medeiros relata que essa prática de celebrar acordos simplificados existe desde o período da República Velha, tendo se acentuado durante a vigência da Constituição da República de 1946 e 1967²⁴². É certo que continuam ocorrendo após a promulgação da Constituição da República 1988²⁴³.

Os acordos simplificados ou acordos executivos ocorrem, normalmente, para tratar de assuntos de mera rotina ou puramente administrativos, para complementar um tratado já aprovado pelo Congresso Nacional ou para servir de base para futuros tratados²⁴⁴.

Rosaldo Trevisan explica, ainda, que o Poder Legislativo toma algumas cautelas para que sua competência constitucional²⁴⁵ não lhe seja usurpada por esses acordos executivos:

E, por isso, restringe não só a alteração do tratado, o que, em verdade, constitui um novo tratado, e, indubitavelmente, deve ser submetido ao parlamento, mas também a celebração de ajustes complementares – estes, sim, comumente veiculados por “acordos executivos” – na hipótese de acarretarem

²⁴¹ Disponível em: <https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/5567>. Acesso em: 12 jan. 2023.

²⁴² MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O Poder Legislativo e os tratados internacionais*. Porto Alegre: L&PM Editores, 1983, p. 136-138.

²⁴³ MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados a luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 431.

²⁴⁴ MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. *O Poder Legislativo e os tratados internacionais*. Porto Alegre: L&PM Editores, 1983, p. 137.

²⁴⁵ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional; Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.”

“encargos ou compromissos gravosos”. E quando, pelas dimensões, pela profundidade e pela tecnicidade do tratado, o parlamento tenha insegurança a respeito da execução do acordo, ele cria a possibilidade de acompanhamento e fiscalização, justamente para evitar a veiculação de “acordos executivos” abusivos.

Vamos então ao texto do Acordo de Comércio e Cooperação Econômica entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América (Atec).

O Anexo I desse acordo especifica que o seu objetivo era o de criar uma *comissão* para examinar tópicos como: facilitação do comércio, cooperação para consecução dos objetivos comuns na OMC, entre outros. Em seu art. 5, diz que “Este Acordo não se sobreporá ao ordenamento jurídico interno de cada Parte ou aos direitos e obrigações de cada Parte sob qualquer outro acordo”.

Nos parece claro que o acordo tinha a finalidade de criar uma comissão conjunta, a qual não detinha competência para criar qualquer tipo de “encargos ou compromisso gravosos”, se enquadrando na definição de acordo executivo. E que poderia servir de base para um tratado posterior.

Essa também é a opinião de Pedro Paulo Cristofaro e Luiz Fernando Teixeira Pinto, para quem o acordo tinha uma finalidade inicial de criar uma comissão conjunta com papel consultivo, mas já indicava uma vontade de negociar um tratado bilateral no futuro²⁴⁶.

Posteriormente, os dois países firmaram um protocolo com base nesse acordo original. A intenção do protocolo está bem delineada na Nota à Imprensa 123/2020, divulgada pelo Ministério das Relações Exteriores²⁴⁷:

A assinatura do pacote comercial insere-se em contexto mais amplo da política de comércio exterior brasileira, cujo principal objetivo tem sido o de criar ambiente econômico favorável aos negócios e à reinserção competitiva do Brasil na economia internacional. Pretende-se que o pacote *forme a base de um amplo acordo comercial a ser futuramente negociado entre as duas maiores economias do continente americano*. Os compromissos assumidos estão alinhados com demandas históricas dos setores privados de ambos os países (grifos nossos).

²⁴⁶ CRISTOFARO, Pedro Paulo; PINTO, Luiz Fernando Teixeira. Brazil. In: HAMILTON, Jonathan C.; GARCIA-BOLIVAR, Omar E.; OTERO, Hernando (ed.). *Latin American investment protections: Comparative perspectives on laws, treaties, and disputes for investors, states and counsel*. Leiden: Martinus Nijhoff Publishers, 2012, p. 93-94.

²⁴⁷ Disponível em: https://www.gov.br/mre/pt-br/canais_atendimento/imprensa/notas-a-imprensa/2020/nota-conjunta-do-ministerio-das-relacoes-exteriores-e-do-ministerio-da-economia-assinatura-de-pacote-comercial-com-os-eua. Acesso em: 12 jan. 2023.

O Ministério das Relações Exteriores também deixa claro na Mensagem n. 165/2021²⁴⁸, enviada à Câmara dos Deputados, que “O Protocolo encontra-se sob o escopo do Acordo Brasil-Estados Unidos de Comércio e Cooperação Econômica (ATEC), assinado em 2011”.

O Protocolo foi objeto de assentimento parlamentar, via Decreto Legislativo n. 34/2021. Posteriormente foi promulgado pelo Decreto n. 11.092/2022, tendo sido internalizado em nosso ordenamento.

O Protocolo contém obrigações que possuem grande impacto em matéria aduaneira infracional, sendo aqui considerado como um tratado²⁴⁹ já internalizado.

Convém mencionar a explicação de Liziane Angelotti Meira e Rosaldo Trevisan de que o Protocolo representa a positivação da visão “AFC *plus*”, transformando o “envidar esforços” (do AFC) em normas mais incisivas, concluindo que: “nessas circunstâncias, caberia ao Brasil adaptar as disposições de sua legislação às medidas previstas com esse parceiro comercial [...]”²⁵⁰.

Um exemplo e uma primeira aproximação pode ser feita com a análise do direito de recurso previsto no art. 13 do seu Anexo I, que determina que:

A fim de oferecer procedimentos efetivos, imparciais e facilmente acessíveis para a revisão ou o recurso de decisões administrativas sobre matérias aduaneiras, cada Parte *deverá assegurar* que toda pessoa para a qual uma administração aduaneira emite uma decisão tenha acesso a:

- a. uma revisão ou um recurso administrativo da decisão por uma autoridade administrativa superior ou independente do oficial ou da repartição que tenha emitido a decisão; e
- b. uma revisão ou recurso judicial da determinação ou da decisão tomada no nível mais alto de revisão administrativa (grifos nossos).

Há aqui uma clara influência do AFC e da CQR, conforme já analisamos previamente (itens 2.2.1.1 e 2.3.1.5), só que ainda mais incisivo e garantista que o art. 4 do AFC, e mais conciso que o Capítulo 10 do Anexo Geral da CQR.

Eventual descumprimento do Protocolo tem o potencial de ser levado ao Sistema de Solução de Controvérsias da OMC, ao contrário das disposições da CQR, inclusive por outros Estados além dos Estados Unidos da América²⁵¹.

²⁴⁸ Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1999362&filename=MSC%20165/2021. Acesso em: 12 jan. 2023.

²⁴⁹ Convenção de Viena, art. 2.1(a): “‘tratado’ significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.

²⁵⁰ MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. Um olhar aduaneiro internacional sobre recentes decisões de cortes superiores no Brasil. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaios de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 71.

²⁵¹ LEONARDO, Fernando Pieri. Direito Aduaneiro Sancionador à luz do AFC/OMC, da CQR/OMA e do ATEC. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaios de Direito*

Estando internalizada, pode ser objeto de questionamento administrativo e judicial pelas pessoas prejudicadas²⁵².

2.5.1.1. As infrações aduaneiras no Protocolo ao Atec

A respeito das infrações aduaneiras, todo o art. 15 do Anexo I precisa ser analisado.

A primeira parte do art. 15.1²⁵³ estabelece a competência da aduana para a imposição de penalidade pela violação de suas leis aduaneiras.

Vale lembrar que a definição de legislação é ampla no âmbito do Direito Aduaneiro Internacional e aqui estão incluídos na qualificação de aduaneira, as leis que dispõem sobre classificação tarifária, valoração aduaneira, procedimentos de trânsito, regras de origem ou reivindicações de tratamento prioritário.

Esse dispositivo parece complementar e incorporar ao ordenamento nacional parte do contido no art. 2 do Anexo Específico H da CQR²⁵⁴, quando diz que a legislação nacional deve tipificar as infrações aduaneiras.

A parte final desse artigo estabelece que “Cada Parte deverá assegurar que tais medidas são administradas uniformemente por todo seu território”. Assim, contém um princípio da uniformidade na aplicação das infrações aduaneiras no território das Partes, derivando do art. X:3 (a) do GATT 1994²⁵⁵.

Esse princípio da uniformidade na aplicação das infrações aduaneiras pode resultar num questionamento de eventual aplicação de uma infração aduaneira num caso concreto, caso ela seja aplicada pela aduana de modo não uniforme no território.

Aduaneiro II. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 182; BRANCO, Leonardo; KOTZIAS, Fernanda. Acordo Brasil-EUA: uma nova fase para a facilitação do comércio. In: KOTZIAS, Fernanda *et al.* *Território aduaneiro*. São Paulo: Amanuense, 2023, p. 153-159.

²⁵² A respeito da inafastabilidade da revisão judicial de tratados internalizados, ver: ANDRADE, Thalís. “O Direito da OMC” no judiciário brasileiro: há prestação jurisdicional efetiva. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaios de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2015, p. 125-144.

²⁵³ “Cada Parte deverá adotar ou manter medidas que permitam a imposição de penalidade por parte da administração aduaneira da Parte pela violação de suas leis aduaneiras, regulamentos ou requerimentos procedimentais, incluindo aqueles que dispõem sobre classificação tarifária, valoração aduaneira, procedimentos de trânsito, país de origem ou reivindicações de tratamento prioritário. Cada Parte deverá assegurar que tais medidas são administradas uniformemente por todo seu território.”

²⁵⁴ “National legislation shall define Customs offences and specify the conditions under which they may be investigated, established and, where appropriate, dealt with by administrative settlement.”

²⁵⁵ “Cada Parte Contratante manterá ou aplicará de maneira uniforme, imparcial e equitativa todos os regulamentos, leis, decisões judiciais e administrativas da categoria visada no parágrafo 1 do presente artigo.”

A correta identificação das infrações aduaneiras e a compreensão do papel desempenhado pela aduana na investigação e na aplicação dessas infrações é uma medida de facilitação comercial e dos comerciantes no cumprimento da legislação aduaneira²⁵⁶.

Já o art. 15.2²⁵⁷ dispõe que a legislação nacional deve especificar as pessoas que podem ser responsabilizadas pela prática de uma infração aduaneira. O tema da responsabilidade aduaneira pelo cometimento de infrações também está previsto nos arts. 6.3.2 do AFC (OMC)²⁵⁸ e 3 do Anexo Específico H da CQR (OMA)²⁵⁹.

Muito embora esse dispositivo fale da presença de antecedentes positivos (“incluindo eventuais *violações* anteriores pela pessoa que recebe a penalidade”), nos parece evidente que a ausência de violações anteriores também deva ser levada em consideração.

Sua redação parece combinar o disposto nos arts. 6.3.3 do AFC²⁶⁰ e 23 do Anexo Específico H da CQR²⁶¹.

Prosseguindo, o art. 15.4 trata da *correção* de um erro menor sem a aplicação de uma penalidade, salvo quando configure um padrão consistente de erros por aquela pessoa:

Cada Parte deverá assegurar que um erro menor em uma transação aduaneira, conforme definido em suas leis, regulamentos ou procedimentos, publicados em conformidade com o Artigo 1 (Publicação pela Internet), poderá ser corrigido sem a determinação de uma penalidade, a menos que o erro seja parte de um padrão consistente de erros por aquela pessoa.

Existem vários pontos que precisam ser dirimidos nesse artigo: a) definição de um erro menor; b) determinação do sentido de transação aduaneira; c) indicação da natureza jurídica da correção; e d) determinação de um critério sobre um padrão de erros.

²⁵⁶ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 5.

²⁵⁷ “Cada Parte deverá assegurar que uma penalidade imposta por sua administração aduaneira pela violação de suas leis aduaneiras, regulamentos ou requerimentos procedimentais seja imposta apenas à pessoa legalmente responsável pela violação.”

²⁵⁸ “Cada Membro assegurará que as penalidades em caso de violação de uma lei, regulamento ou ato normativo procedimental de caráter aduaneiro sejam impostas unicamente sobre os responsáveis pela infração em conformidade com a legislação do Membro.”

²⁵⁹ “National legislation shall specify which persons can be held responsible in connection with the commission of a Customs offence.”

²⁶⁰ “A penalidade imposta dependerá dos fatos e circunstâncias do caso e serão compatíveis com o grau e gravidade da infração.”

²⁶¹ “The severity or the amount of any penalties applied in an administrative settlement of a Customs offence shall depend upon the seriousness or importance of the Customs offence committed and the record of the person concerned in his dealings with the Customs.”

A definição do erro menor: o Protocolo não define um erro menor, deixando isso a cargo da legislação nacional. Inexiste aqui a indicação das sanções que podem ser resolvidas por esse instituto.

Assim, é de se perguntar: qual o possível critério a ser utilizado pela legislação nacional para definir um erro menor? E o que distingue um erro menor de uma conduta relevante para fins de sancionamento?

Esse critério deve levar em consideração o valor das mercadorias ou pode se basear apenas no valor dos tributos aduaneiros que deixaram de ser recolhidos? Ou pode levar em consideração a afetação do controle aduaneiro e o grau de conformidade no cumprimento da lei, além de critérios de arrecadação?

São questões relevantes que precisam ser dirimidas pelo legislador, mas que não escaparam da doutrina aduaneira. Raquel Segalla Reis conclui que:

Portanto, na concepção da Aduana moderna, alcunhada de *Aduana do Século XXI*, o poder de império da administração não se deveria mais fazer sentir de forma tão impactante naquela vertente arrecadatória de outrora, posto que a concentração dos seus esforços parece estar hoje muito mais voltada para as funções de proteção/segurança da sociedade e de regulação econômica do comércio exterior²⁶².

A determinação do sentido de *transação aduaneira*. No âmbito do Direito Aduaneiro Internacional, a palavra “transação” pode ter vários significados, indicando uma operação comercial envolvendo uma importação ou exportação (*an import or export transaction of goods*), um critério de valoração (*transaction value*²⁶³) ou uma resolução administrativa (*transaction – compromise settlement*²⁶⁴).

Como o Protocolo ao Atec não define transação aduaneira, é necessário tentar especificar em qual sentido está sendo utilizada (“um erro menor em uma transação aduaneira”).

O disposto no art. 15.7 pode facilitar a compreensão dessa expressão “transação aduaneira”:

²⁶² REIS, Raquel Segalla. Inteligência artificial e segurança jurídica no controle aduaneiro: reflexões a partir da análise do sistema de seleção aduaneira por aprendizado de máquina (Sisam). In: PE-REIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaços de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 340.

²⁶³ “This is the prime method for determining the Customs value as defined in the WTO Valuation Agreement. It is based on the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the country of importation (Article 1 of the WTO Valuation Agreement), adjusted in accordance with the provisions of Article 8 of the WTO Valuation Agreement” (WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 38).

²⁶⁴ “An agreement under which the Customs, being so empowered, consent to waive proceedings in respect of a Customs offence subject to compliance with certain conditions by the person(s) implicated in that offence” (WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 6).

Cada Parte deverá assegurar que a pessoa possa retificar um erro em uma transação aduaneira que seja uma potencial violação de uma lei aduaneira, [...]. *A retificação deverá incluir a identificação da transação e as circunstâncias do erro.* A Parte não utilizará esse erro para determinar uma penalidade pela violação de uma lei aduaneira, regulamento ou requerimento procedimental²⁶⁵ (grifos nossos).

Inicialmente, quando o Protocolo trata de uma *transação aduaneira*, o documento parece se referir a uma operação comercial aduaneira, haja vista que a retificação deve identificar a transação (“The correction shall include the identification of the transaction and circumstances of the error”).

Não nos parece que o sentido de *transação aduaneira* seja o de resolução administrativa de uma infração aduaneira (*Administrative settlement of Customs offences*²⁶⁶).

Mas qual a natureza jurídica da correção?

Veja-se que a correção não tem uma limitação temporal e parece ser um instituto abrangente e que pode, em tese, ocorrer a qualquer tempo, diferentemente da retificação, que precisa ocorrer “previamente à descoberta do erro”.

Além disso, a retificação implica o pagamento de tributos, impostos, taxas e encargos aduaneiros devidos, incluindo juros. Assim, a retificação se assemelha ao instituto da denúncia espontânea. Mas e a correção?

Para Solon Sehn, essa norma tem impacto na multa por erro na classificação aduaneira, a qual precisa, a partir de agora, oportunizar uma prévia *regularização* ao interessado²⁶⁷.

Estaríamos diante, então, de uma forma de autorregularização de iniciativa da própria aduana? Desse modo, a legislação aduaneira também precisaria prever a maneira pela qual a aduana pode apontar a correção desse erro menor.

²⁶⁵ “Each Party shall provide that a person may correct an error in a customs transaction that is a potential breach of a customs law, regulation, or procedural requirement, excluding fraud, prior to the discovery of the error by the Party, if the person does so in accordance with the Party’s laws, regulations, or procedural requirements, and pays any owed customs duties, taxes, fees, and charges, including interest. The correction shall include the identification of the transaction and circumstances of the error. The Party shall not use this error to assess a penalty for a breach of a customs law, regulation, or procedural requirement.”

²⁶⁶ Os estândares e recomendações sobre a resolução administrativa de uma infração aduaneira estão previstas nas Práticas Recomendadas 20 e 21 e Estândares 19, 22 e 23 do Anexo Específico H da CQR.

²⁶⁷ SEHN, Solon. *Acordo de Comércio e Cooperação Econômica (ATEC): Uma revolução no Direito Aduaneiro?* Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2021/12/03/atec-uma-revolucao-direito-aduaneiro/>. Acesso em: 15 jan. 2023.

Existe uma forma de autorregularização prevista em nossa legislação interna, a qual aponta “inconsistências em informações prestadas à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), sem indícios de fraudes e com objetivo de obter a autorregularização”²⁶⁸.

Essa ação consiste, na prática, “em apresentar aos contribuintes uma possível distorção ou irregularidade tributária ou aduaneira e em oferecer, mediante um prazo determinado, orientação para a regularização”²⁶⁹, o que é realizado de maneira automatizada.

A ideia é promover o cumprimento voluntário da legislação tributária e aduaneira, reduzindo litígios e a inadimplência.

Também é preciso questionar se o próprio interessado pode provocar a correção do erro menor, indicando um caminho mais democrático de participação na tomada de decisões administrativas²⁷⁰.

Portanto, numa primeira análise, a autocorreção parece ser um instituto mais restrito que a correção.

Existe ainda a hipótese de correção de um erro após a aplicação da sanção, a pedido do interessado, com base no art. 736, I, combinado com o § 1º, do Regulamento Aduaneiro²⁷¹. No entanto, a *relevação* das penalidades aduaneiras ocorre apenas quando inexistir “falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais” e somente *após a aplicação da penalidade*.

Portanto, as práticas aduaneiras inteiras não parecem refletir inteiramente o contido no art. 15.4.

Nesse momento, podemos fornecer mais perguntas do que respostas a respeito da interpretação desse dispositivo.

A correção é uma forma de resolução administrativa de uma infração aduaneira, uma alternativa menos custosa e mais rápida de resolver conflitos

²⁶⁸ Portaria Coana n. 76/2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=113872>. Acesso em: 16 jan. 2023.

²⁶⁹ Portaria SRRF n. 5/2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-5-de-18-de-janeiro-de-2021-299978341>. Acesso em: 16 jan. 2023.

²⁷⁰ A respeito da ideia de participação do interessado, ver a explicação sobre a filtragem constitucional efetuada em: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. Breves apontamentos sobre a filtragem constitucional aplicada ao sistema jurídico aduaneiro. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 214.

²⁷¹ “Art. 736. O Ministro de Estado da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, atendendo: I – a *erro* ou a *ignorância escusável* do infrator, quanto à matéria de fato; § 1º A *relevação* da penalidade poderá ser condicionada à *correção* prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal.” (grifos nossos)

envolvendo infrações aduaneiras menores? Ou estamos diante de uma hipótese exclusão da tipicidade²⁷²?

Por fim, algum critério para aferição do que consiste num padrão de erros precisa ser determinado. Exige-se aqui que o interessado seja reincidente para fins de exclusão da possibilidade de correção? Ou bastam elementos probatórios que indiquem conduta habitual? Eventuais infrações pretéritas insignificantes são sopesadas de qual maneira? Eventuais infrações aduaneiras já prescritas são sopesadas negativamente?

Também é necessário que a legislação aduaneira especifique um período de tempo a partir do qual os padrões de erros não podem mais ser considerados negativamente (*period of limitation*).

E já que adiantamos a análise do art. 15.7, veja-se que tem inspiração no art. 6.3.6 do AFC, o qual também trata da denúncia espontânea como circunstância atenuante na aplicação de uma penalidade, a qual deve ser comunicada antes da descoberta dessa violação pela administração aduaneira²⁷³.

Trevisan lembra que a denúncia espontânea exclui a imposição de multa quando for realizada antes do início do despacho ou de outro procedimento fiscal, mas não é aplicável para casos de perdimento de mercadorias²⁷⁴.

O art. 15.5²⁷⁵ dispõe sobre questões éticas, com inspiração no art. 6.3.4²⁷⁶ do AFC, a fim de evitar conflitos de interesse na determinação e na cobrança

²⁷² “La tipicidad, finalmente, tiene una gran conexión con los conceptos anteriores. En primer lugar, porque la declaración aduanera – en la cual se produce el error – forma parte de la estructura típica de varias infracciones. Y, en segundo lugar, porque el examen del tipo infraccional, en su aspecto subjetivo, puede revelar que sólo se castiga la infracción correspondiente con el grado máximo de la culpa: el dolo; y sin que en este caso tenga cabida siquiera la consideración de si se cometió o no un error evidente, porque ello deviene irrelevante” (BIANCHI, Pablo González. Error evidente, culpa y tipicidad en las infracciones aduaneras. *Revista de Derecho* (Universidad Católica Dámaso A. Larrañaga, Facultad de Derecho), n. 20, 2019, p. 94). Em prol do entendimento de que se trata de uma causa de exclusão: BRANCO, Leonardo; KOTZIAS, Fernanda. Acordo Brasil-EUA: uma nova fase para a facilitação do comércio. In: KOTZIAS, Fernanda *et al.* *Território aduaneiro*. São Paulo: Amanuense, 2023, p. 153-159.

²⁷³ “Quando uma pessoa espontaneamente revelar à administração aduaneira de um Membro as circunstâncias de uma violação de suas leis, regulamentos ou atos normativos procedimentais de caráter aduaneiro antes da descoberta dessa violação pela administração aduaneira, o Membro é incentivado a considerar, quando for o caso, este fato como potencial circunstância atenuante ao estabelecer uma penalidade para essa pessoa”.

²⁷⁴ TREVISAN, Rosaldo. Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades aduaneiras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 579.

²⁷⁵ “Art. 15.5. Cada Parte deverá adotar ou manter medidas para evitar conflitos de interesse na análise e na cobrança de penalidades e tributos. Nenhuma parte da remuneração de um funcionário governamental deverá ser calculada como uma porção ou porcentagem fixa das penalidades ou tributos determinados ou cobrados.”

²⁷⁶ “Cada Membro assegurará a manutenção de medidas para evitar: (a) conflitos de interesse na de-

de penalidades e tributos. Trata-se de medida que visa garantir a imparcialidade e a integridade das decisões que apliquem sanções aduaneiras.

Já o art. 15.6²⁷⁷ parece ter sido influenciado pelo art. 6.3.5 do AFC²⁷⁸, bem como pelo art. 8 do Anexo Específico H da CQR²⁷⁹.

O direito de informação está ligado aos princípios do devido processo e ampla defesa, haja vista que assegura a todas as pessoas conhecer aquilo que se está imputando a elas e a possibilidade de manifestação ante decisões desfavoráveis²⁸⁰. Também se trata de medida que visa garantir a transparência em matéria infracional aduaneira.

E o art. 15.8²⁸¹ está relacionado com um período a partir do qual os procedimentos relativos a infrações aduaneiras não podem mais ser instaurados e deve fixar a data a partir da qual esse prazo deve começar, já que as penalidades aduaneiras também se extinguem pela prescrição²⁸². São disposições gerais que precisam ser enfrentadas pela legislação nacional²⁸³. Encontra respaldo no art. 8 do Anexo Específico H da CQR²⁸⁴.

Por fim, há que se ressaltar que o art. 2.6 do Anexo III estabelece que:

terminação e cobrança de penalidades e tributos; e (b) a criação de incentivos para a determinação ou cobrança de uma penalidade incompatível com o parágrafo 3.3.”

²⁷⁷ “Art. 15.6. Cada Parte deverá assegurar que, quando sua administração aduaneira aplique uma penalidade pela violação de suas leis aduaneiras, regulamentos ou requerimentos procedimentais, deverá fornecer uma explicação por escrito para a pessoa sobre quem a penalidade é aplicada, especificando a natureza da violação, inclusive a lei aduaneira, regulamento ou requerimento procedimental específico, e a base para determinar o valor da penalidade, caso este não esteja especificado na lei, regulamento ou requerimento procedimental.”

²⁷⁸ Cada Membro assegurará que, quando uma penalidade for imposta por violação de suas leis, regulamentos ou atos normativos procedimentais de caráter aduaneiro, seja dada às pessoas penalizadas uma explicação por escrito que especifica a natureza da infração e a lei, regulamento ou ato normativo procedimental aplicável segundo o qual a quantidade ou o alcance da penalidade pela violação tenham sido estabelecidos.

²⁷⁹ “The Customs shall inform the person concerned as soon as possible of the nature of the alleged offence, the legal provisions that may have been contravened and, as appropriate, the possible penalties.”

²⁸⁰ VISMARA, Fabrizio. The Right to be Heard in EU Customs Law. *World Customs Journal*, 2021, p. 27.

²⁸¹ “Art. 15.8. Cada Parte deverá especificar um período fixo e determinado dentro do qual poderá iniciar procedimentos relacionados à violação de uma lei aduaneira, regulamento ou requerimento procedimental.”

²⁸² COTTER, Juan Patrício. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014, p. 192.

²⁸³ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 123.

²⁸⁴ “Standard 4 embodies a generally accepted practice that a “period of limitation” is set in the national legislation that would restrict the period beyond which Customs can take action against offences” (WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 6).

Cada Parte adotará ou manterá medidas que permitam a identificação, rastreamento, bloqueio, apreensão e *perdimento*, em processos criminais, civis ou administrativos, de: (a) produtos, incluindo quaisquer bens e direitos, derivados das infrações descritas nos parágrafos 1 e 3; e (b) bens e direitos, equipamento ou outros instrumentos usados ou destinados ao uso nessas infrações²⁸⁵ (grifo nosso).

Observe-se que esse artigo trata de perdimento de bens (*confiscation*), tendo, acertadamente, optado pelo termo “perdimento”, e não “confisco”, como outros documentos já citados fizeram, como a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção de 2003 (Unccac).

2.6. Outros organismos internacionais relevantes e dois temas influentes

Os instrumentos multilaterais mais relevantes para este estudo foram analisados anteriormente: CQR e AFC. Também se analisou importante instrumento bilateral.

No entanto, a fragmentação do Direito Internacional representa algumas dificuldades adicionais para esta pesquisa, especialmente em relação às fontes do Direito Aduaneiro Internacional.

Já se tangenciou o tema ao descrever a influência do direito brando (*soft law*) anteriormente, ocasião em que se afirmou que essas medidas não podem simplesmente ser ignoradas, até pela probabilidade de no futuro serem incorporadas em outros instrumentos internacionais e internalizadas.

Ocorre que o trabalho de diferentes organismos internacionais ocasionou a aparição de regras para setores específicos e algumas vezes elas não guardam relação umas com as outras, por representarem diferentes óticas no modo de enfocar a operação aduaneira, em virtude dos diferentes objetivos que perseguem²⁸⁶.

Analisando essa questão da fragmentação e suas consequências à valoração aduaneira, Enrique Barreira conclui que a disparidade na estimação valorativa afeta negativamente o administrado em sua função de importador, de exportador, de contribuinte, de comprador, de vendedor, porque as atividades

²⁸⁵ “Each Party shall adopt or maintain measures enabling the identification, tracing, freezing, seizure, and confiscation in criminal, civil, or administrative proceedings of: (a) proceeds, including any property, derived from the offenses described in paragraphs 1 and 3; and (b) property, equipment, or other instrumentalities used in or destined for use in such offenses.”

²⁸⁶ BARREIRA, Enrique C. Fragmentación del derecho internacional y su incidencia en la valoración de las mercaderías. *VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Buenos Aires: Errepar, 2016, p. 273.

desses organismos internacionais convergem nesse único administrado que deve resistir a pontos de vista diferentes²⁸⁷.

Veja-se, também, que o fenômeno não é novo e afeta o Direito do Comércio Internacional²⁸⁸, tendo sido relatado também no Direito Aduaneiro, como visto.

Podemos citar os seguintes organismos internacionais relevantes, governamentais ou não governamentais: Banco Mundial, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Organização das Nações Unidas (ONU), Grupo de Ação Financeira Internacional (Gafi²⁸⁹), *Global Financial Integrity* (GFI), entre outros.

A seguir, analisaremos dois temas que possuem especial interesse ao nosso trabalho: o fluxo financeiro ilícito via faturação anômala e o perdimento de bens sem condenação. Ambos são tratados por diversos organismos internacionais, inclusive não governamentais.

Com isso, optamos por fazer um recorte temático e não institucional, como já fizemos. Assim, queremos demonstrar tanto a fragmentação do Direito Internacional quanto a relevância e a influência desses temas para o Direito Aduaneiro Internacional.

2.6.1. *Illicit Financial Flows (IFF) via Trade Mis-Invoicing*

Em matéria infracional aduaneira, precisa ser mencionada a operação de faturação anômala (também referida como faturação comercial incorreta ou faturação comercial adulterada) numa importação ou exportação, a qual pode gerar um fluxo financeiro ilícito.

Dentre os organismos que se dedicam ao seu estudo, merece destaque o trabalho realizado pelo Gabinete das Nações Unidas contra a Droga e o Crime (ONUDDC)²⁹⁰.

²⁸⁷ BARREIRA, Enrique C. Fragmentación del derecho internacional y su incidencia en la valoración de las mercaderías. *VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Buenos Aires: Errepar, 2016, p. 274.

²⁸⁸ HAFNER, Gerhard. Pros and cons ensuing from fragmentation of international law. *Mich. J. Int'l L.*, v. 25, 2003, p. 849 e 853; KOSKENNIEMI, Martti; LEINO, Päivi. Fragmentation of international law? Postmodern anxieties. *Leiden Journal of International Law*, v. 15, n. 3, 2002, p. 599-600.

²⁸⁹ A respeito do Gafi, ver: CORRÊA, Luiz Maria Pio. *O Grupo de Ação Financeira Internacional (Gafi): organizações internacionais e crime transnacional*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2013, p. 87-167.

²⁹⁰ Disponível em: <https://www.unodc.org/unodc/en/data-and-analysis/iff.html>. Acesso em: 28 dez. 2022. Não sendo o foco do nosso trabalho, não faremos uma exposição das convenções internacionais da ONU contra o tráfico de drogas, crime organizado, terrorismo e corrupção. Mas como se verá ao longo deste capítulo e do próximo, essas convenções contêm definições importantes. Para uma descrição da evolução dessas convenções, ver: FIGUEROA, Roberto Durrieu. *La ganancia*

Essa luta em prol da redução dos fluxos financeiros ilícitos é considerada uma área prioritária para construir sociedades pacíficas em todo o mundo, sendo reconhecida na Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável da ONU (*Sustainable Development Goal* – SDG n. 16²⁹¹).

Mais especificamente, a meta dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável n. 16.4. defende: “Até 2030, reduzir significativamente os fluxos financeiros e de armas ilegais, reforçar a recuperação e devolução de recursos roubados e combater todas as formas de crime organizado”.

Suas pesquisas e publicações sobre esse e outros temas fortalecem e influenciam os Estados. Por exemplo, em trabalho realizado conjuntamente com a Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (Unctad), buscam estabelecer um método de estudo dos fluxos financeiros ilícitos.

Defendem uma definição ampla para fluxos financeiros ilícitos: a ilicitude pode ocorrer na origem, na transferência ou no uso. A origem ilícita diz respeito às atividades criminais prévias, como a evasão fiscal; já a transferência ilícita é aquela que viola os controles cambiários e o uso ilícito ocorre quando seu resultado favorece uma atividade ilícita, como no financiamento ao terrorismo. E explica que mesmo um fluxo legítimo pode integrar o conceito e fazer parte das estatísticas de fluxos financeiros ilícitos²⁹².

No entanto, o alcance dessa definição é objeto de debate, posto que diversos organismos estudam esse tema e divergem em seus posicionamentos, especialmente em relação à inclusão de operações lícitas nessa definição²⁹³.

No âmbito dessa definição também estão incluídas as faturações comerciais incorretas (*trade mis-invoicing*)²⁹⁴.

económica del delito: lavado de dinero, decomiso y financiamiento del crime organizado y del terrorismo. Buenos Aires: Marcial Pons, 2017, p. 109-167.

²⁹¹ “Objetivo 16. Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis” (Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/16>. Acesso em: 16 dez. 2022).

²⁹² UNCTAD; ONUDC. *Conceptual framework for the statistical measurement of illicit financial flows (Technical report)*. 2020. p. 12-13. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/IFF_Conceptual_Framework_EN.pdf. Acesso em: 16 dez. 2022.

²⁹³ AZIANI, Alberto. *Illicit Financial Flows: an innovative approach estimation*. Springer, 2018, p. 1-16; JANSKÝ, Petr; COBHAM, Alex. Illicit financial flows: An overview. *Intergovernmental Group of Experts on Financing for Development*, 2017, p. 6-7; COLLIN, Matthew. Illicit financial flows: concepts, measurement, and evidence. *The World Bank Research Observer*, v. 35, n. 1, 2020, p. 48-50; OECD. *Illicit financial flows from developing countries: measuring OECD responses*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 16. Como se percebe, o tema suscita estudos de diversos organismos.

²⁹⁴ A tradução da expressão é do documento original: UNCTAD; ONUDC. *Quadro Conceptual para a medição estatística dos fluxos financeiros ilícitos*. 2020. p. 9. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/IFF_Conceptual_Framework_POR.pdf. Acesso em: 18 dez. 2022.

Atualmente a definição mais aceita de fluxo financeiro ilícito é a fornecida pela *Global Financial Integrity* (GFI)²⁹⁵, uma organização não governamental (ONG) baseada em Washington²⁹⁶.

A pesquisa realizada pela GFI analisa esse problema do fluxo financeiro ilícito a partir de vários ângulos, inclusive da prática conhecida por *trade mis-invoicing*, definida como uma faturação comercial adulterada, a qual ocorre quando as empresas movimentam dinheiro ilicitamente para dentro ou para fora de países por meio do sistema comercial, falsificando os preços das mercadorias nas declarações de importação ou exportação, sendo uma das principais formas de fluxos financeiros ilícitos (IFFs).

Essa organização já estimou o fluxo ilícito que saiu do Brasil via faturas anômalas em 400 bilhões de dólares (de 1960 até 2012)²⁹⁷.

Esse problema da faturação anômala dos preços das mercadorias não escapou à atenção da OMA, a qual vem se dedicando ao assunto, inclusive em colaboração com a OMC, a OCDE e do próprio GFI. Em setembro de 2016, os líderes do G21 comunicaram a OMA para que enfrentasse esse tema e produzisse um relatório de estudo. Dois anos depois, a OMA publicou seu estudo sobre o assunto²⁹⁸. O seu plano de ação envolve, inclusive, o desenvolvimento de recomendações (*guidelines*)²⁹⁹.

A recomendação da OMA nesse estudo sobre as transações anômalas é no sentido de que as aduanas também tenham recursos para examinar os super-

²⁹⁵ Conforme: WCO. *Illicit Financial Flows via Trade Mis-Invoicing*: study report. 2018. p. 14. Disponível em http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/media/newsroom/reports/2018/wco-study-report-on-iffs_tm.pdf?la=fr. Acesso em: 16 dez. 2022.

²⁹⁶ "Illicit financial flows (IFFs) are illegal movements of money or capital from one country to another. GFI classifies this movement as an illicit flow when funds are illegally earned, transferred, and/or utilized across an international border" (GFI. *Illicit Financial Flows*. Disponível em: <https://gointegrity.org/issue/illicit-financial-flows/>. Acesso em: 16 dez. 2022).

²⁹⁷ KAR, Dev. *Brazil: capital flight, illicit flows, and macroeconomic crises, 1960-2012*. Global Financial Integrity, 2014. No entanto, deve-se alertar que essas estimativas precisam ser consideradas como um fator de risco e não como uma medida quantitativa confiável, já que podem variar conforme a metodologia aplicada (WCO. *Illicit Financial Flows via Trade Mis-Invoicing*: study report. 2018, p. 9). Considera-se que as exportações brasileiras estejam mais expostas aos riscos de fluxos financeiros ilícitos do que as importações (COELHO, Fabiano; AMARAL, Lucas Rodrigues; BARCAROLO, Luciana. *Fighting illicit financial flows: Brazilian Customs' approach*. *Wco News*, n. 89, Brussels, World Customs Organization, 2019, p. 48-54).

²⁹⁸ WCO. *Illicit Financial Flows via Trade Mis-Invoicing*: study report. 2018, p. 1-166.

²⁹⁹ "Develop WCO guidelines on trade mis-invoicing to help Customs identify under- and over-valuation of goods, promoting and strengthening risk management and post-clearance audit approaches" (WCO. *Customs and the fight against illicit financial flows: World Customs Organization action plan*. p. 6. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/iff/wco-iff-action-plan.pdf?la=en>. Acesso em: 18 dez. 2022).

faturamentos (*over-invoiced*) na importação e os subfaturamentos na exportação, já que, tradicionalmente, as aduanas voltaram suas atenções para os subfaturamentos em operações de importação³⁰⁰.

No âmbito da OMA também se desenvolve um Programa de Financiamento contra a Lavagem de Dinheiro e Combate ao Terrorismo com capacitação regional e nacional para membros da entidade³⁰¹.

Feitas as devidas considerações, precisamos definir e explicar a prática de *trade mis-invoicing* ou faturação anômala, a qual pode ser definida como a submissão voluntária de uma declaração que não representa o valor de uma mercadoria ou serviço que está sendo importado ou exportado, de modo a gerar uma transferência internacional e ilegal de fundos, seja por sua origem, seja pela transferência ou utilização indevidas.

Ela pode ser realizada mediante subfaturamento ou superfaturamento do valor em operações de importação ou exportação. O subfaturamento numa *importação* está ligado à evasão de tributos aduaneiros e tentativa de fugir ao controle de fiscalização realizada acima de certos valores. O subfaturamento na *exportação* pode gerar uma remessa de dinheiro ao exterior para fins de evadir controles de capitais (evasão de valor em bens), bem como para evadir imposto sobre a renda³⁰².

Já o superfaturamento numa *exportação* é utilizado para explorar subsídios concedidos à exportação e também tem o condão de ingressar divisas no país³⁰³. Por fim, o superfaturamento numa *importação* pode ser usado para fu-

³⁰⁰ WCO. *Illicit Financial Flows via Trade Mis-Invoicing*: study report. 2018, p. 5.

³⁰¹ WCO. *Money Laundering and Terrorist Financing*. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/money-laundering-and-terrorist-financing.aspx#:~:text=The%20WCO%20Anti%2DMoney%20Laundering,FIUs%20and%20national%20police%20services.>>. Acesso em: 13 abr. 2023; WCO. *Customs – FIU Cooperation Handbook*. 2020. Disponível em: https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/report/wco_fiu_handbook_sanitised-public-version_wco_en.pdf?la=en. Acesso em: 13 abr. 2023.

³⁰² “The key element of this technique is the misrepresentation of the price of the good or service in order to transfer additional value between the importer and exporter. By invoicing the good or service at a price below the ‘fair market’ price, the exporter is able to transfer value to the importer, as the payment for the good or service will be lower than the value that the importer receives when it is sold on the open market” (FATF. *Trade-based money laundering, Financial Action Task Force*, 2006, p. 4. Disponível em: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Trade%20Based%20Money%20Laundering.pdf>. Acesso em: 16 dez. 2022).

³⁰³ “Alternatively, by invoicing the good or service at a price above the fair market price, the exporter is able to receive value from the importer, as the payment for the good or service is higher than the value that the importer will receive when it is sold on the open market” (FATF. *Trade-based money laundering, Financial Action Task Force*, 2006, p. 4).

gir de controles de *antidumping* e pode gerar uma remessa de dinheiro ao exterior para fins de evadir controles de capitais (evasão de divisas)³⁰⁴.

Ocorre que uma lavagem de dinheiro operada numa transação comercial (*trade-based money laundering* – TBML) é a forma mais complexa de lavagem de dinheiro³⁰⁵, logo, mais difícil de ser detectada.

E nem toda irregularidade na valoração de uma operação de importação ou exportação vai acarretar num fluxo financeiro ilícito.

2.6.2. *Non-Conviction Based Asset Forfeiture (NCBAF)*

Continuando a desenvolver o tema, veja-se que o perdimento de bens sem condenação ou perdimento civil de bens também aparece na Uncac de 2003³⁰⁶.

Essa convenção possui como um dos seus princípios fundamentais a recuperação de ativos. E foi internalizada pelo Decreto n. 5.687/2006.

Já em seu art. 2, traz a definição de apreensão (*seizure* ou *freezing* em inglês e *incautación* em espanhol), a qual é entendida como: “a proibição temporária de transferir, converter ou trasladar bens, ou de assumir a custódia ou o controle temporário de bens sobre a base de uma ordem de um tribunal ou outra autoridade competente”.

O perdimento de bens é definido da seguinte maneira: “Por ‘confisco’ se entenderá a privação em caráter definitivo de bens por ordem de um tribunal ou outra autoridade competente” (art. 2, *g*).

Portanto, a *tradução* para o idioma português da Uncac usa a expressão “confisco”, opção equivocada a nosso ver.

Veja-se como fica confusa a tradução da Uncac quando trata claramente de casos de perdimento de bens sem condenação ou perdimento civil de bens³⁰⁷:

³⁰⁴ Ver, ainda: DEIAB JUNIOR, Remy. *Combate à lavagem de dinheiro em operações de comércio exterior*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 120-123.

³⁰⁵ WCO. *Illicit Trade Report 2021*. p. 41. Disponível em: https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/illicit-trade-report/itr_2021_en.pdf?db=web. Acesso em: 17 dez. 2022.

³⁰⁶ A Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional também repete essa definição. Internalizada pelo Decreto n. 5.015/2004.

³⁰⁷ “The majority of States had taken measures to allow for confiscation without a criminal conviction, either through confiscation in rem as part of criminal proceedings, or through civil forfeiture, which had the advantage of a lower burden of proof. Several States had the options of non-conviction based confiscation in cases where a person absconded or died, as well as of civil forfeiture in cases of serious crime or property considered tainted” (UN. *Implementation of chapter V (Asset recovery) of the United Nations Convention against Corruption*. Disponível em: <https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/migration/pacific/pacific-anticorruption-factsheet-uncac-chapterv.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2022).

Artigo 54.1. Cada Estado Parte, a fim de prestar assistência judicial recíproca conforme o disposto no Artigo 55 da presente Convenção relativa a bens adquiridos mediante a prática de um dos delitos qualificados de acordo com a presente Convenção ou relacionados a esse delito, em conformidade com sua legislação interna: [...] c) Considerará a possibilidade de adotar as medidas que sejam necessárias para permitir *o confisco desses bens sem que envolva uma pena*, nos casos nos quais o criminoso não possa ser indiciado por motivo de falecimento, fuga ou ausência, ou em outros casos apropriados (grifos nossos).

Trata-se, atualmente, da principal norma internacional a respeito do tema.

Dessa norma, pode-se extrair o princípio da transcendência do perdimento, também consagrado em nossa Constituição Federal de 1988 (art. 5º, XLV, segunda parte³⁰⁸).

Trata-se de importante norma por alguns motivos. Inicialmente, entendemos que se trata de um afastamento de vários princípios gerais da repressão, especialmente em relação ao ônus probatório.

Nesse sentido:

Article 54(1)(c) of the UNCAC recommends that states parties establish non-criminal systems of confiscation, which have several advantages for recovery actions: the standard of evidence is lower (“preponderance of the evidence” rather than “beyond a reasonable doubt”); they are not subject to some of the more restrictive traditional safeguards of international cooperation such as the offense for which the defendant is accused has to be a crime in the receiving state (dual criminality); and it opens more formal avenues for negotiation and settlements. This is already the practice in some jurisdictions such as the US, Ireland, the UK, Italy, Colombia, Slovenia, and South Africa, as well as some Australian and Canadian States³⁰⁹.

Essa alínea *c* do art. 54 abriu caminho para que os Estados explorassem essa modalidade de perdimento, e certamente não a desencorajou, daí sua importância ao nosso estudo.

Continuando a explicação sobre a fragmentação do direito aduaneiro internacional em relação ao perdimento de bens³¹⁰, também merece destaque o

³⁰⁸ “Art. 5º, XLV – [...] a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido.”

³⁰⁹ SMITH, Jack; PIETH, Mark; JORGE, Guillermo. The recovery of stolen assets: A fundamental principle of the UN Convention against Corruption. *U4 Brief*, v. 2007, n. 2, 2007. Disponível em: <https://www.cmi.no/publications/file/2751-the-recovery-of-stolen-assets.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2023.

³¹⁰ A multiplicidade de acordos e atos internacionais de natureza variada que disciplinam o tema não passou despercebida da doutrina italiana: FINOCCHIARO, Stefano. *Confisca di prevenzione e civil*

Guia de Boas práticas sobre Perdimento de Bens Sem Condenação (*Non-Conviction Based Asset Forfeiture*³¹¹), efetuado pela iniciativa *Stolen Asset Recovery* (Star), ação conjunta do Banco Mundial e do Escritório das Nações Unidas sobre Drogas e Crime (ONUDC)³¹².

Foi lançada em 2007 com o objetivo de combater a corrupção por meio da localização e da recuperação de bens, inclusive elaborando estudos sobre o assunto. Nesse documento, se analisa o perdimento de bens como ferramenta para recuperação de ativos, com evidente preferência pela jurisdição civil, em contraposição com a perda de bens em decorrência de condenação criminal.

Não se recomenda o afastamento da utilização, pela defesa, da tese da desproporcionalidade da medida, mas se orienta que os parâmetros utilizados para essa avaliação não se resumam a uma mera análise matemática dos valores envolvidos³¹³.

Também se recomenda que os interessados sejam notificados dos atos procedimentais³¹⁴ e que a decisão final que decretar o perdimento deve ser feita por escrito³¹⁵.

Diversos conceitos-chave são analisados, como: o objeto da sanção pode atingir os mais diversos tipos de crimes, inclusive a *fraude aduaneira e o contrabando (smuggling)*³¹⁶.

Em geral, os países permitem que a retenção desses bens ocorra apenas mediante a mera demonstração de uma causa provável, mas o perdimento

forfeiture. Milano: Giuffrè, 2022, p. XVII-XX; VIRZO, Roberto. *La confisca nell'azione internazionale di contrasto ad attività criminali*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2020, p. 1-17.

³¹¹ “*Forfeiture*” é definido da seguinte maneira: “The permanent deprivation of assets by the order of a court or other competent authority. The persons or entities that hold an interest in the specified funds or other assets at the time of the confiscation lose all rights, in principle, to the confiscated funds or other assets” (BRUN, Jean-Pierre *et al. Asset Recovery Handbook A Guide for Practitioners*. 2. ed. Washington: The World Bank, 2021; GREENBERG, Theodore S. *et al. Stolen Asset Recovery: A good practices guide for non-conviction based asset forfeiture*. Washington: World Bank, 2009, p. 194).

³¹² Disponível em: <https://star.worldbank.org/>. Acesso em: 21 dez. 2022.

³¹³ GREENBERG, Theodore S. *et al. Stolen Asset Recovery: A good practices guide for non-conviction based asset forfeiture*. Washington: World Bank, 2009, p. 64.

³¹⁴ GREENBERG, Theodore S. *et al. Stolen Asset Recovery: A good practices guide for non-conviction based asset forfeiture*. Washington: World Bank, 2009, p. 69.

³¹⁵ GREENBERG, Theodore S. *et al. Stolen Asset Recovery: A good practices guide for non-conviction based asset forfeiture*. Washington: World Bank, 2009, p. 82.

³¹⁶ GREENBERG, Theodore S. *et al. Stolen Asset Recovery: A good practices guide for non-conviction based asset forfeiture*. Washington: World Bank, 2009, p. 37. BRUN, Jean-Pierre *et al. Asset Recovery Handbook A Guide for Practitioners*. 2. ed. Washington: The World Bank, 2021, p. 64.

pode possuir um ônus probatório menor quando realizado em procedimentos não criminais, ou seja, procedimentos civis³¹⁷.

O cerne da discussão sobre o perdimento de bens sem condenação parece ser justamente a utilização da jurisdição não penal para que o ônus probatório seja mais leve ao Estado³¹⁸, como parece encorajar a OCDE³¹⁹: “The countries that are the most successful in tracing, freezing and repatriating assets have legal frameworks that allow for non-conviction based forfeiture and civil prosecutions. Proving that assets are linked to criminal conduct can be a complex process”.

Além disso, sequer é necessária a comprovação de um crime para que o perdimento ocorra, já que está endereçado aos atos preparatórios, atuando de maneira preventiva.

As fontes consultadas consideram que esse tipo de perdimento não tem natureza *criminal*. Assim, diversos questionamentos foram levantados ao instituto, especialmente a respeito de possíveis violações aos direitos humanos, direito de propriedade e a proporcionalidade de sua aplicação.

Evidentemente que os debates estão sendo feitos nos respectivos países. O tema já foi discutido no âmbito da União Europeia e se considera que o perdimento de bens sem condenação não viole o art. 6º da Convenção Europeia de Direitos Humanos³²⁰, desde que respeite os seguintes requisitos: seja estabeleci-

³¹⁷ “In many jurisdictions, NCB confiscation can be established on a lower standard of proof (for example, the ‘balance of probabilities’ or ‘preponderance of the evidence’ standard), and this helps ease the burden on the authorities” (BRUN, Jean-Pierre *et al. Asset Recovery Handbook A Guide for Practitioners*. 2. ed. Washington: The World Bank, 2021, p. 11).

³¹⁸ GREENBERG, Theodore S. *et al. Stolen Asset Recovery: A good practices guide for non-conviction based asset forfeiture*. Washington: World Bank, 2009, p. 59; Council of Europe. Impact study on civil forfeiture. Belgrade, 2013, p. 12. Disponível em: <https://rm.coe.int/impact-study-on-civil-forfeiture-en/1680782955>. Acesso em: 20 dez. 2022.

³¹⁹ OECD. *Illicit financial flows from developing countries: measuring OECD responses*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 12.

³²⁰ “Direito a um processo equitativo: 1. Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela. O julgamento deve ser público, mas o acesso à sala de audiências pode ser proibido à imprensa ou ao público durante a totalidade ou parte do processo, quando a bem da moralidade, da ordem pública ou da segurança nacional numa sociedade democrática, quando os interesses de menores ou a protecção da vida privada das partes no processo o exigirem, ou, na medida julgada estritamente necessária pelo tribunal, quando, em circunstâncias especiais, a publicidade pudesse ser prejudicial para os interesses da justiça.

2. Qualquer pessoa acusada de uma infracção presume-se inocente enquanto a sua culpabilidade não tiver sido legalmente provada. 3. O acusado tem, como mínimo, os seguintes direitos: a) Ser informado no mais curto prazo, em língua que entenda e de forma minuciosa, da natureza e da causa da acusação contra ele formulada; b) Dispor do tempo e dos meios necessários para a prepa-

do por lei (legalidade), persiga um fim legítimo (necessidade) e seja proporcional³²¹.

Assim, além de um ônus probatório menor, o Estado também consegue reduzir a aplicação dos princípios penais ao perdimento de bens, afastando a presunção de inocência, por exemplo, deixando o ônus probatório ao proprietário no momento em que exerce seu direito de defesa.

No entanto, algumas garantias mínimas deveriam ser estabelecidas sempre que existir um perdimento de bens sem condenação: legalidade, proporcionalidade, compensação rápida caso seja necessária uma indenização por destinação indevida, mitigação do risco da inversão do ônus probatório, proteção contra autoincriminação, direito de recurso e assistência jurídica³²².

Em conclusão, se percebe a fragmentação em relação às fontes de direito internacional quando o tema é o perdimento de bens. Os organismos que as expedem possuem focos específicos, produzindo estudos que avançam também sobre a matéria aduaneira, os quais representam valores que podem vir a ser adotados posteriormente em tratados internacionais em matéria aduaneira.

Nem sempre esses instrumentos representam avanços ou práticas virtuosas do ponto de vista das pessoas afetadas, os quais advogam por possíveis reduções de garantias individuais em prol de se conceder mais agilidade ao Estado. Por outro lado, há que se considerar que podem representar vantagens aos Estados no combate a determinados tipos de crimes, inclusive aduaneiros.

ração da sua defesa; c) Defender-se a si próprio ou ter a assistência de um defensor da sua escolha e, se não tiver meios para remunerar um defensor, poder ser assistido gratuitamente por um defensor oficioso, quando os interesses da justiça o exigirem; d) Interrogar ou fazer interrogar as testemunhas de acusação e obter a convocação e o interrogatório das testemunhas de defesa nas mesmas condições que as testemunhas de acusação; e) Fazer-se assistir gratuitamente por intérprete, se não compreender ou não falar a língua usada no processo” (CONSELHO DA EUROPA. Tribunal Europeu dos Direitos do Homem. Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Disponível em: https://echr.coe.int/Documents/Convention_POR.pdf. Acesso em: 20 dez. 2022).

³²¹ Council of Europe. Impact study on civil forfeiture. Belgrade, 2013, p. 30-44; FINOCCHIARO, Stefano. *Confisca di prevenzione e civil forfeiture*. Milano: Giuffrè, 2022, p. 218-257.

³²² BRITISH Institute of International and Comparative Law. *Can Non-Conviction based (NCB) asset forfeiture be compliant with the Rule of Law*, 2019, p. 4-5. Disponível em: https://binghamcentre.biiicl.org/documents/24_briefing_paper.pdf. Acesso em: 22 dez. 2022.

Capítulo 3

As Infrações Aduaneiras sob Lentes Internacionais

Inicialmente, veja-se que é possível chegar a uma definição de infração aduaneira a partir do art. 6.3.1 do AFC¹: “Para efeitos do parágrafo 3º, o termo ‘penalidades’ significa aquelas sanções impostas pela administração aduaneira de um Membro *em caso de violação de suas leis, regulamentos ou ato normativo procedimental de caráter aduaneiro*” (grifos nossos). Essa definição ampla também pode ser inferida do art. 15.1 do Protocolo ao Atec, conforme destacado a seguir:

Cada Parte deverá adotar ou manter medidas que permitam a imposição de penalidade por parte da administração aduaneira da Parte *pela violação de suas leis aduaneiras, regulamentos ou requerimentos procedimentais*, incluindo aqueles que dispõem sobre classificação tarifária, valoração aduaneira, procedimentos de trânsito, país de origem ou reivindicações de tratamento prioritário. Cada Parte deverá assegurar que tais medidas são administradas uniformemente por todo seu território.

Mas é no âmbito da OMA que essa questão é explorada de modo mais aprofundado.

Inicialmente, veja-se que o Anexo Específico H da CQR define infração aduaneira como toda violação ou tentativa de violação da legislação aduaneira². Trata-se de conceituação concisa, motivada sobretudo pela necessidade de os Estados nacionais definirem as infrações aduaneiras (Estândar 2).

Repare-se que essa também é a definição do *Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais* da OMA.

¹ Conforme: TREVISAN, Rosaldo. Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades aduaneiras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 574; RUIZ, José Francisco Mafla. Las sanciones aduaneras a la luz del acuerdo de facilitación de comercio de la Organización Mundial del Comercio. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 244.

² “Customs offence means any breach or attempted breach of the customs law”, sendo que a legislação aduaneira é definida como: “all the statutory or regulatory provisions enforced or administered by the customs administrations concerning importation, exportation or transit of good”.

Ainda no âmbito da OMA, o art. 1º da Convenção Internacional sobre Assistência Mútua Administrativa para Prevenir, Investigar e Reprimir as Infrações Aduaneiras de 1977 (Convenção de Nairóbi) repete essa definição.

E a Convenção Internacional sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Aduaneira de 2003 (Convenção de Johannesburgo) contém definição ligeiramente distinta: “a violação ou tentativa de violação é uma infração aduaneira quando atinge a legislação aduaneira dos países contratantes”³.

Lembre-se, ainda, que é essencial que a legislação nacional defina as infrações aduaneiras, para facilitar a compreensão do papel desempenhado pela aduana na investigação das infrações cometidas e das pessoas no cumprimento da legislação aduaneira⁴.

Definir claramente as infrações também facilita o cumprimento pelos administrados, prevenindo e persuadindo o cometimento de ilícitos que vulnerem o devido controle aduaneiro⁵.

Ao menos no âmbito da OMA, *infração aduaneira* é uma categoria abrangente que compreende todos os ilícitos aduaneiros, conforme se pode corroborar ao explorar as infrações em espécie por ela definidas, já que tanto o contrabando (*smuggling, contrebande*) quanto a fraude aduaneira (*customs fraud, fraude douanière*) são consideradas como infrações aduaneiras.

Nesse sentido, veja-se que a Convenção de Nairóbi traz a seguinte definição para a fraude aduaneira:

Any act by which a person deceives, or attempts to deceive, the Customs and thus evades, or attempts to evade, wholly or partly, the payment of duties and taxes or the application of prohibitions or restrictions laid down by Customs law or obtains, or attempts to obtain, any advantage contrary to Customs law, thereby committing a Customs offence.

Trata-se da mesma definição do glossário da OMA.

Como se percebe, a definição internacional de fraude aduaneira é ampla e implica a prática de uma *infração aduaneira* (*customs offence, infraction douanière*), que consiste em enganar ou tentar enganar a aduana infringindo suas leis e regulamentos, de modo a gerar: a) uma sonegação ou tentativa de sonegação de tributos; ou b) uma evasão na aplicação de restrições ou proibições; ou, ainda, c) uma obtenção de vantagem contrária à legislação aduaneira.

³ “‘Customs offence’ shall mean any breach, or attempted breach, of a Contracting Party’s Customs law.”

⁴ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 5.

⁵ COTTER, Juan Patrício. Las infracciones aduaneras. En torno a la responsabilidad, la culpa y el error excusable. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 250.

Veja-se, portanto, que no âmbito da OMA a fraude aduaneira pode ser classificada como uma espécie de infração aduaneira, estando incluída nessa definição a tentativa, a qual pode produzir três resultados negativos para a aduana (situações a, b e c). O verbo nuclear é “enganar”.

Interessante ressaltar que, na Convenção de Nairóbi, o contrabando (*smuggling, contrebande*) é definido como uma *fraude aduaneira* (“smuggling means Customs fraud [...]”), mas, posteriormente, no glossário da OMA, é tratado como uma *infração aduaneira* (“Customs offence consisting in [...]”).

Como não parece ter havido uma confusão conceitual, isso indica que a OMA atualizou a definição de contrabando no seu glossário. Desse modo, o contrabando também é uma espécie de infração aduaneira para a OMA, ressaltando a amplitude da definição de infração.

Além disso, a Convenção de Nairóbi realmente trata dessas infrações aduaneiras como categorias distintas, por exemplo, no art. 11 do Anexo IX (“Customs fraud other than smuggling”).

Portanto, a definição internacional de fraude aduaneira representa alguns desafios, especialmente quando confrontada com a definição de fraude comercial, a seguir transcrita:

Qualquer infração contra as disposições estatutárias ou regulamentares que a aduana é responsável por fazer cumprir, cometida com o fim de: a) sonegar, ou tentar evadir, o pagamento de direitos/taxas/impostos sobre movimentos de mercadorias comerciais; b) e/ou evadir, ou tentar evadir, de qualquer proibição ou restrição aplicável a bens comerciais; c) e/ou receber, ou tentar receber, quaisquer reembolsos, subsídios ou outros desembolsos aos quais não tenha direito; d) e/ou obter, ou tentar obter, vantagem comercial ilícita lesiva ao princípio e à prática da concorrência empresarial legítima⁶.

Como se percebe, a definição internacional de fraude comercial (*commercial fraud, fraude commerciale*) quando praticada numa operação de comércio internacional é ampla e implica a prática de uma *infração* que consiste em infringir a legislação que a aduana precisa fazer cumprir, de modo a gerar: a) uma sonegação ou tentativa de sonegação de tributos envolvendo a movimentação de uma mercadoria comercial; b) uma evasão ou tentativa de evasão

⁶ “Any offence against statutory or regulatory provisions which Customs is responsible for enforcing, committed in order to: evade, or attempt to evade, payment of duties/levies/taxes on movements of commercial goods; and/or evade, or attempt to evade, any prohibition or restrictions applicable to commercial goods; and/or receive, or attempt to receive, any repayments, subsidies or other disbursements to which there is no proper entitlement; and/or obtain, or attempt to obtain, illicit commercial advantage injurious to the principle and practice of legitimate business competition” (WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018, p. 6).

na aplicação de restrições ou proibições aplicáveis a uma mercadoria comercial; c) um recebimento ou tentativa de recebimento de vantagem; ou, ainda, d) a obtenção ou tentativa de obtenção de vantagem comercial ilícita.

Veja-se, portanto, que a fraude comercial é uma espécie de infração que pode ocorrer com a movimentação⁷ de uma mercadoria num contexto *comercial* e que por isso pode estar sujeita ao controle da aduana. Os verbos indicados são: “sonegar”, “evadir”, “receber” ou “obter”, os quais podem produzir os resultados descritos anteriormente.

Ante o exposto, é possível observar que infração aduaneira possui uma definição ampla para o Direito Aduaneiro Internacional.

Trata-se da mesma conclusão a que chegou Ricardo Xavier Basaldúa após analisar os dispositivos citados, para quem a infração aduaneira “tiene un significado más amplio, genérico, comprensivo de todos los ilícitos aduaneros”⁸.

Em resumo: infração aduaneira tem um significado amplo para o Direito Aduaneiro Internacional, compreendendo todos os ilícitos aduaneiros, inclusive os crimes aduaneiros.

No entanto, considerando as nuances das legislações nacionais, infração aduaneira também pode ser utilizada num sentido estrito, excluindo-se os crimes aduaneiros, sendo esse o sentido usual no Brasil, por exemplo.

Ricardo Xavier Basaldúa explica que a amplitude da definição de infração aduaneira tem uma influência francesa: “[...] es decir tiene un significado más amplio, genérico, comprensivo de todos los ilícitos aduaneros. Esta definición se inspira en la terminología *tradicional* francesa”⁹.

Nesse sentido, Louis Pabon traz a seguinte definição para infração aduaneira: “qualquer violação das leis penais aduaneiras configura uma infração”¹⁰.

⁷ “The illegality arises from not obtaining proper licences, providing false information to obtain licences, disguising the destination and end use, or falsely declaring an item at time of export or import. Evading or attempting to evade prohibitions or restrictions applicable to commercial goods, such as import, export, or transit licence requirements, is a form of commercial fraud” (WCO. *Strategic Trade Control Enforcement (STCE) Implementation Guide*. 2019. p. 29. Disponível em: https://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/~/_/media/7A05799E8D3A46C8B8355175EEBA4322.ashx. Acesso em: 3 mar. 2023).

⁸ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Prólogo. In: COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.

⁹ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Prólogo. In: COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. XXII. No mesmo sentido: COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 97.

¹⁰ PABON, Louis. *Traité des infractions du contentieux et des tarifs des douanes*. Paris: L. Larose, 1893, p. 11. No mesmo sentido: DELANDRE, M. A. *Traité pratique des douanes*. Rennes: [s.n.], 1865, p. 392. Para uma definição mais atual, veja-se a explicação de Claude J. Berr e Henri Tremeu: “Constitui infração aduaneira a violação de uma prescrição aduaneira punível nos termos do Código Aduaneiro. Esta definição abstrata está longe de refletir a inegável originalidade da noção de infração

Essa influência da doutrina francesa em relação ao uso amplo de *infração aduaneira* também se observa na dogmática jurídica nacional do século XIX e início do século XX¹¹.

Obviamente que isso não impede que as legislações nacionais utilizem o termo “infração” num sentido estrito, conforme explicação de Juan Patrício Cotter: “Na Argentina, no âmbito aduaneiro sempre se utilizou a expressão ‘infração’ no lugar de ‘contravenção’, tradição que considerou importante manter no Código Aduaneiro”¹².

Essas nuances nacionais serão observadas logo na sequência.

Essa questão da influência francesa é retomada para explicar a responsabilidade aduaneira. Mas antes é necessário abordar algumas classificações possíveis para as infrações.

3.1. Algumas classificações para as infrações aduaneiras

Como vimos, a legislação nacional precisa tipificar as hipóteses infracionais. Também precisa indicar as sanções correspondentes a cada um dos tipos infracionais¹³.

Dessa amplitude conceitual derivam algumas classificações possíveis, mas como já indicamos, uma primeira classificação pode ser feita conforme a resposta estatal definida a cada uma das infrações aduaneiras, ou seja, conforme a sanção aplicada.

Segundo Juan Patrício Cotter, a principal distinção em matéria repressiva aduaneira é a que se produz entre o delito de contrabando e as infrações aduaneiras, o que ocorre com questões bem definidas: as penas e os procedimentos¹⁴.

aduaneira. [...] é relativamente comum que a Administração Aduaneira seja a fonte da observação e repressão de tais infrações. Mas, em tais circunstâncias, a ofensa permanece fora do escopo da lei penal aduaneira como tal (BERR, Claude. J; TREMEU, Henri. *Le Droit Douanier*. Paris: Librairie Générale de Droit, 1975, p. 345).

¹¹ Nesse sentido: FORTE, Horácio S. *Das Fraudes Aduaneiras*: processo administrativo. Recife: Oficinas Gráficas do Jornal do Comércio, 1940, p. 101-103; SANTOS, Pedro Alves. *Legislação de Fazenda e Prática de Repartição*. Aracaju: Imprensa Oficial, 1937, p. 75; SIQUEIRA, Galdino. *Direito Penal Brasileiro*. Rio de Janeiro: Livraria Jacyntho, 1932, p. 410.

¹² COTTER, Juan Patrício. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 98.

¹³ OVCHINNIKOV, Sergei. Definition of customs offences in the international law. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, v. 6, n. 3, Rome, 2015, p. 223. No mesmo sentido: CZYŻOWICZ, Wieslaw; RYBACZYK, Magdalena. Customs Enforcement Network (CEN) database perspective: A case study. *World Customs Journal*, 2017, p. 36-37.

¹⁴ COTTER, Juan Patrício. Las infracciones aduaneras. En torno a la responsabilidad, la culpa y el error excusable. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 258.

Assim, pode ser dividida em crimes aduaneiros e infrações aduaneiras em sentido estrito, podendo estar ligada a uma pena criminal de caráter corporal ou a uma sanção distinta, não corporal e normalmente patrimonial, e ainda assim se coadunar a definição internacional de infração.

Também pode ser catalogada conforme o procedimento utilizado para aplicar essa sanção: administrativo ou criminal.

Existem outras tantas classificações possíveis. Primeiro, a partir da definição internacional de infração aduaneira, se remete à legislação nacional, a qual pode adotar a classificação que se entender como mais conveniente.

Segundo, existem outras tantas classificações conforme o critério adotado, como o momento consumativo (infrações instantâneas e continuadas) ou o sujeito ativo (todos os importadores/exportadores ou classes específicas, despachantes aduaneiros, transportadores etc.)¹⁵.

3.2. As infrações aduaneiras e suas respectivas sanções no âmbito regional do Mercosul

Regionalmente, o glossário da Aladi também define a expressão “infração aduaneira” como toda violação ou tentativa de violação da legislação aduaneira.

No âmbito do Mercosul, o Código Aduaneiro, em sua versão de 2010, não trouxe uma definição de infração aduaneira, deixando o tratamento da matéria para a legislação nacional, em seu art. 180: “O descumprimento das obrigações impostas neste Código será sancionado conforme a legislação dos Estados Partes”.

O tema foi assim justificado no Informe n. 13¹⁶:

Em virtude de assimetrias nas legislações nacionais, esses aspectos (infrações aduaneiras, sanções pecuniárias, prescrição de ações para exigir o pagamento de créditos tributários) não serão regulados pelo CAM, pelo menos nessa primeira etapa. Destaque-se, contudo, que mesmo na União Europeia alguns desses aspectos têm ficado ao abrigo das legislações nacionais.

Portanto, está em consonância e segue o mesmo esquema já adotado pela CQR de remeter o disciplinamento do assunto aos Estados.

Tristán Conde e Hector Juarez relatam que a harmonização em matéria de infracional e de ilícitos aduaneiros foi deixada para uma etapa posterior do

¹⁵ COTTER, Juan Patricio. Las infracciones aduaneras. En torno a la responsabilidad, la culpa y el error excusable. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 257.

¹⁶ MERCOSUL. *Informe n. 13*. Buenos Aires, 2008, p. 73.

processo de integração do Mercosul¹⁷, conforme está subentendido no informe relatado.

Sobre o assunto, Santiago Deluca afirma que a ausência de regras em matéria de infrações aduaneiras e crimes é dos pontos fracos do CAM, por deixar a impressão de que é “apenas um regulamento simples do comércio exterior”, notando, ainda, que seria melhor que tivesse sido deixado um capítulo específico tratando do tema¹⁸.

No entanto, Rosaldo Trevisan¹⁹ nota que os membros são signatários do AFC e aderiram às disposições do art. 6.3.1, que traz uma definição de sanção aduaneira, da qual também pode se presumir a definição de infração aduaneira.

Trata-se de um marco legal mínimo de grande importância para a uniformização das infrações aduaneiras pelas legislações internas dos Estados partes do Mercosul, o que sempre foi uma fonte adicional de dificuldades, como bem notou Hector G. Vidal Albarracín: “[...] ha resultado muy difícil lograr la asimetría de las conductas punibles que se exige a nivel comunitario, pues existen diferentes concepciones sobre la naturaleza de las infracciones aduaneras que se reflejan en la legislación interna de los Estados Parte”²⁰.

Portanto, qualquer tentativa de uniformização da repressão aduaneira encontra o desafio adicional de precisar trabalhar com possíveis assimetrias dos enunciados prescritivos de caráter sancionador ou repressivo nas legislações nacionais e também com a fragmentação do Direito Internacional²¹.

¹⁷ CONDE, Tristán; JUAREZ, Héctor H. El Código Aduanero del Mercosur “desde la óptica de sus redactores Argentinos”. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015, p. 259-260.

¹⁸ DELUCA, Santiago. Delitos e infracciones aduaneras en el CAM: ausencias de fondo y forma. *Revista de la Secretaría del Tribunal Permanente de Revisión*, n. 1, ano 1, Asunción, 2013, p. 259-273.

¹⁹ TREVISAN, Rosaldo. Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades aduaneiras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 577-578.

²⁰ VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. El bien jurídico tutelado como médio eficaz de armonización internacional de los ilícitos aduaneros. *Revista de Estudios Aduaneros*, n. 17, Buenos Aires, 2005, p. 32.

²¹ O fenômeno também foi percebido na área aduaneira. Enrique Barreira descreve as dificuldades que a fragmentação causam na valoração aduaneira (BARREIRA, Enrique C. Fragmentación del derecho internacional y su incidencia en la valoración de las mercaderías. *VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Buenos Aires: Errepar, 2016, p. 275). Sara Armella também relata a fragmentação da matéria infracional aduaneira: “The fragmentation of the punitive systems is not characterizing only the Member States of the WTO, but also the European customs law, which is generally recognized as the first example of “perfect customs union” in the world” (ARMELLA, Sara. The essential elements for the legal definition of customs infringement and the typical behaviors that lead to them. *International Customs Law Academy*. Chile, 2016).

Todo esse cuidado com a versão atual do Código Aduaneiro do Mercosul parece ser fruto de erros cometidos no passado. É que, em sua versão prévia, o mesmo código trazia a seguinte definição em seu art. 156: “Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que resulte em inobservância por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Código e em suas Normas de Aplicação”²².

Essa versão de 1994 também elencava as espécies de infrações como contrabando, declaração inexata e defraudação, bem como indicava que as sanções podiam ser a multa, perdimento da mercadoria, perdimento do veículo transportador, além daquelas já previstas na legislação penal de cada Estado parte.

Foi duramente criticada por incluir esse dispositivo sem uma discussão prévia²³.

Retomando, não se pode conceber um Direito Aduaneiro sem as infrações aduaneiras e os crimes aduaneiros. E, como se observou, tratados aduaneiros internacionais estão sendo internalizados pelos países com o *status* de norma jurídica, o que também está ocorrendo em matéria infracional.

Também se verificou que o CAM não trouxe uma definição para as infrações aduaneiras, deixando o seu tratamento a cargo das legislações nacionais.

Logo, interessante tecer algumas breves considerações sobre o tratamento da matéria infracional aduaneira pelos países membros do Mercosul.

3.2.1. As peculiaridades da repressão aduaneira do Brasil

De modo conciso, o Brasil optou por uma divisão bipartite em infrações aduaneiras e crimes aduaneiros. Os crimes aduaneiros estão previstos no Código Penal e são punidos com pena de reclusão para seu cometimento²⁴, de modo que eventual penalidade deve ser aplicada por um juiz criminal.

E as infrações aduaneiras em sentido estrito estão previstas em diversos instrumentos normativos e catalogadas, em sua maioria, no Regulamento Aduaneiro, o qual prevê as sanções de perdimento, multa e sanções disciplinares, sendo aplicadas por uma autoridade aduaneira.

²² MERCOSUL. Decisão CMC 25/1994. *Código Aduaneiro do Mercosul*. Disponível em: <https://documentos.mercosur.int/public/normativas/1989>. Acesso em: 13 dez. 2022.

²³ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, 2010, p. 126-127.

²⁴ “Descaminho: Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. Contrabando: Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos.”

O que as distingue, no Brasil, são: o procedimento utilizado e autoridade com competência para sua aplicação. Portanto, ao menos em nível legislativo, não há equiparação entre os crimes aduaneiros e as infrações aduaneiras em sentido estrito, muito embora a dogmática aduaneira já tenha alertado para a sua semelhança ontológica como manifestação da potestade sancionatória do Estado.

Mas aquele que se aventurar pela legislação aduaneira do Brasil não terá sucesso em encontrar o Código Aduaneiro da República Federativa do Brasil. A sua realização chegou muito próxima de se completar com o projeto de codificação aduaneira de 1929, o mais próximo que tivemos da participação do Poder Legislativo no papel de criação de uma codificação aduaneira, o qual foi concluído e enviado ao Congresso Nacional, que o revisou²⁵.

No entanto, em 1930, ocorreu o que Paulo Bonavides chama de terceira crise constituinte, com a Revolução de 1930, que culminou na chegada de Getúlio Vargas ao poder e o projeto foi abandonado.

A “codificação aduaneira” nacional acontece apenas com a Reforma do Ministério da Fazenda de 1966, durante a quinta crise constituinte²⁶. Entre aspas pela tentativa de se nomear o DL n. 37/1966 de código e o seu próprio conteúdo que lhe retira essa denominação.

Portanto, o Brasil não possui uma codificação interna promulgada pelo Congresso Nacional como fizeram Argentina, Paraguai e Uruguai, de modo que as normas que disciplinam as infrações aduaneiras em sentido estrito se encontram esparsas por um sem-fim de leis, decretos-leis e medidas provisórias, sem contar a sua regulamentação.

Essas infrações estão previstas nos arts. 673 a 743 do Regulamento Aduaneiro de 2009. No entanto, essa consolidação aduaneira se encontra desatualizada, existindo infrações aduaneiras previstas em leis federais esparsas que não consta ainda no RA²⁷.

²⁵ Assim ficou registrado na Exposição de Motivos desse Projeto: “Possuímos, é verdade, profusa legislação fiscal, que vem do período colonial aos nossos dias, mas legislação esparsa, acomodada às exigências de cada época ou período de formação econômica, o que veio concorrendo para a constituição lenta do nosso direito fiscal, que hoje reclama uma organização mais perfeita e mais completa, a codificação dos seus princípios gerais de observância internacional e das normas e preceitos especiais, de interesse privado” (CÂMARA, João Lindolpho. *Projecto do Código Aduaneiro*: revisto, modificado e ampliado. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1929, p. 2). Saliente-se que João Lindolpho Câmara foi Inspetor da Alfândega do Rio de Janeiro e também integrou a Comissão de Tarifas da Alfândega do Rio de Janeiro (GODOY, José Eduardo Pimentel de. *Alfândega do Rio de Janeiro*. Brasília: Esaf, 2002, p. 29).

²⁶ BONAVIDES, Paulo. *Do país constitucional ao país neocolonial: a derrubada da Constituição e a recolonização pelo golpe de Estado institucional*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 28-29.

²⁷ TREVISAN, Rosaldo. *Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades*

Veja-se que o DL n. 37/1966 define infração em seu art. 94²⁸:

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.

Essa definição se refere apenas aos casos sancionados administrativamente com multa, perdimento ou sanções disciplinares, ou seja, tem um sentido estrito. Assim, internamente, infração aduaneira é utilizada, sem regra, nesse sentido estrito, em contraposição aos crimes aduaneiros.

A responsabilidade aduaneira pela prática de uma infração aduaneira independe da intenção do agente, conforme dispõe o § 2º do art. 94 do DL n. 37/1966: “Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Portanto, em regra, a responsabilidade pela prática de uma infração aduaneira no Brasil é *objetiva*. Note-se que a legislação aduaneira pode prever hipóteses infracionais cuja responsabilidade é atribuída segundo critérios diversos dessa regra de responsabilidade objetiva, o que demanda uma interpretação das próprias infrações aduaneiras.

Esse dispositivo é criticado por Solon Sehn nos seguintes termos:

Nada justifica, entretanto, a inaplicabilidade dos princípios e das garantias penais ao direito administrativo sancionatório. Ambos são manifestações do mesmo *ius puniendi* do Estado. Não há diferença ontológica entre as sanções penais e as administrativas²⁹.

Em sentido contrário, Rodrigo Mineiro Fernandes considera que não é necessário apreciar a culpabilidade do agente para configurar as infrações aduaneiras, sob a justificativa de que existem peculiaridades que diferenciam os ramos jurídicos (penal e infracional), os quais: “possuem peculiaridades que os diferenciam entre si e os diferenciam do meio no qual estão inseridos (sistema jurídico), de maneira que os princípios de um não podem ser indistintamente aplicados ao outro, sendo necessária uma análise individual para a determinação da sua eventual permeabilidade³⁰.”

aduaneiras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 576.

²⁸ O art. 673 do Regulamento Aduaneiro apenas repete a redação do DL n. 37/1966.

²⁹ SEHN, Solon. *Curso de Direito Aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 401.

³⁰ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018, p. 126.

As sanções aduaneiras a que estão sujeitas as infrações aduaneiras são: perdimento, multa e sanções administrativas ou disciplinares³¹.

Portanto, o Decreto-lei n. 37/1966 e o Regulamento Aduaneiro não dispõem sobre os crimes aduaneiros³², os quais estão previstos no Código Penal³³.

É necessário tecer algumas considerações adicionais a respeito do DL n. 37/1966, do DL n. 1.455/1976 e do art. 237 da Constituição Federal. Diante do alerta de José Souto Maior Borges em prol da hierarquização de problemas nas pesquisas, selecionamos três questões relevantes para enfrentar a seguir, ainda que existam diversos outros problemas a serem tratados³⁴.

3.2.1.1. O Decreto-lei n. 37/1966 e o abandono da legalidade

Um dos principais instrumentos normativos em matéria infracional aduaneira é o DL n. 37/1966, na medida em que estabelece várias das sanções que são aplicáveis às infrações aduaneiras, elencando as sanções de perdimento, multa e proibição de transacionar com repartição pública ou autárquica federal, empresa pública e sociedade de economia mista.

Dispõe, ainda, de um rol exemplificativo das condutas que são sancionadas, utilizando o método casuístico na descrição das infrações aduaneiras.

Além disso, possui natureza jurídica singular, pois se trata de um decreto presidencial que possui eficácia e *status* de lei, editado sob a vigência do Ato Institucional n. 2, que permitia ao Presidente da República o exercício legislativo mediante decreto-lei.

Sua singularidade advém do próprio *nomen juris* “Decreto-lei”, posto que emanado do Poder Executivo Federal (decreto) e com a eficácia de lei, como se tivesse passado pelo processo legislativo no Congresso Nacional.

Geraldo Ataliba tece críticas ao uso desse tipo de prescrição normativa ainda no ano de 1967: “No estado democrático a lei é – em regra – feita pelos órgãos de representação popular. [...] Em períodos excepcionais, porém – ou,

³¹ “Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente: I – perdimento do veículo; II – perdimento da mercadoria; III – perdimento de moeda; IV – multa; e V – sanção administrativa.”

³² Parte da doutrina considera essa separação útil, como Maria Dometila Lima de Carvalho, que sustenta que o direito brasileiro foi o que melhor resolveu a questão da diferenciação “entre o crime e as infrações administrativas de caráter aduaneiro” (CARVALHO, Maria Dometila Lima de. *Crimes de contrabando e descaminho*. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 37.)

³³ “Descaminho. Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. Contrabando. Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos.”

³⁴ BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 31.

quando admitida como normal esta prática, em hipóteses taxativamente enumeradas – ao Executivo se confere o poder de fazer *leis materiais*³⁵.

Foi ainda mais contundente alguns anos depois em sua última obra, *República e Constituição*:

O Legislativo assiste às usurpações aparentemente impotente, descrente da força que há de haurir na representação de que é titular. [...] E nesse clima morno dissolvem-se as instituições, construídas a tão duras penas, ao longo de tanto tempo, de modo tão árduo. Multiplicam-se usurpações de função pelo executivo, com frequência assustadoramente crescente³⁶.

Osiris de Azevedo Lopes Filho também registrou suas críticas a essa “técnica legislativa” e sua índole caótica³⁷: “Questiona-se, entretanto, a sua técnica legislativa. Com efeito, optou o legislador por estabelecer no Decreto-Lei 37 as normas matrizes, de caráter definitório ou configurativo de institutos e formas, remetendo ao regulamento o seu detalhar”.

Hamilton Dias de Souza também demonstrou preocupação com a transferência de função legislativa para o Executivo: “A Constituição é clara: apenas quando se verificarem os requisitos de urgência e interesse público relevante é que poderá ser editado o decreto-lei. Ocorre que o ‘interesse público’ e, por vezes, a ‘urgência’ redundam em apreciação política entregues à discricção do Presidente da República”³⁸.

Em todo caso, é possível afirmar que não se trata de instrumento normativo *regulamentar*, muito embora a sua qualificação como *lei* possa ser contestada, pois, como disse Geraldo Ataliba: “[...] decreto-lei não é lei”³⁹.

Para analisar o contexto no qual foi editado, cumpre examinar tanto o momento histórico, quanto os trabalhos preparatórios e o seu objetivo.

Em 1964, houve um movimento político que permitiu que os militares chegassem ao poder e expedissem um Ato Institucional (depois conhecido como AI-1) que lhes investia no exercício do Poder Constituinte originário.

Frise-se que, num primeiro momento, foram mantidos o Congresso Nacional e a Constituição então vigente (CR/1946), a qual foi reformada em determinados pontos, como a modificação dos poderes do Presidente da República.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. *O Decreto-Lei na Constituição de 1967*. São Paulo: RT, 1967, p. 15.

³⁶ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. XV.

³⁷ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: RT, 1984, p. 27. Ao que tudo indica, o autor estava clamando por uma consolidação, o que foi realizado dois anos após o lançamento dessa obra com o Regulamento Aduaneiro de 1985.

³⁸ SOUZA, Hamilton Dias. *Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1980, p. 57. Ver ainda: FOLLONI, André. Pena de perdimento no comércio exterior e dano ao Erário: intervenção estatal inconstitucional na economia. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015, p. 399-417.

³⁹ ATALIBA, Geraldo. *O Decreto-Lei na Constituição de 1967*. São Paulo: RT, 1967, p. 62.

No ano seguinte foi editado o Ato Institucional n. 2 (AI-2), o qual permitia que o Presidente da República *legislasse* mediante decretos-lei em todas as matérias previstas na Constituição quando fosse decretado o *recesso* do Congresso Nacional (o que poderia ocorrer para prevenir ou reprimir a subversão da ordem interna).

Há que se mencionar, também, que foram extintos os partidos políticos e suspensos os direitos políticos, bem como retirado do Poder Judiciário a possibilidade de julgamento de atos praticados pelo governo federal⁴⁰.

É com base em tal ato institucional que foi decretado o DL n. 37/1966, o qual possui como trabalho preparatório o Anteprojeto do Imposto de Importação e o Relatório da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda (CRMF).

Entre as atribuições da CRMF estavam⁴¹: “a integração do sistema tributário nacional; a reforma do sistema tributário federal; a substituição da velha estrutura fazendária por outra, moderna e flexível”.

Quanto à reforma dos serviços aduaneiros a CRMF operou tanto a reforma da legislação do imposto de importação quanto a reorganização dos serviços aduaneiros⁴².

Consta que a Comissão “[...] viu-se forçada a alterar a escala de prioridades de seus estudos e projetos a fim de atender, ora a determinações expressas do Ministro da Fazenda, ora a interesses supervenientes do fisco federal”⁴³, além de hesitar colocar no “[...] texto dos anteprojetos de leis fiscais, disposições orgânicas referentes a estrutura do Ministério”⁴⁴.

A versão final do anteprojeto apresentada em 14 de novembro de 1966 foi pensada para permitir sua posterior regulamentação⁴⁵:

⁴⁰ Paulo Bonavides narra o período como a quinta crise constituinte brasileira, iniciada em 31 de março de 1964 com a deposição do presidente e tomada do poder pelos militares, período em que “[...] introduziram Atos Institucionais que esfarraparam a Constituição de 1946, substituíram a Lei Maior pela Carta semi-outorgada de 1967 e, dois anos depois, por outro documento mais lesivo ao sistema representativo, a saber, a Emenda n. 1 não era Emenda, nem Constituição, mas, com certeza, o estatuto da ditadura, o decreto magno do autoritarismo e da discricionariedade” (BONAVIDES, Paulo. *Do país constitucional ao país neocolonial: a derrubada da Constituição e a recolonização pelo golpe de Estado institucional*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 29).

⁴¹ LOPES, Luiz Simões. Apresentação. In: FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *A reforma do ministério da fazenda e sua metodologia*: relatório final. Rio de Janeiro: FGV, 1967.

⁴² FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *A reforma do ministério da fazenda e sua metodologia*: relatório final. Rio de Janeiro: FGV, 1967, p. 270.

⁴³ LOPES, Luiz Simões. Apresentação. In: FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *A reforma do ministério da fazenda e sua metodologia*: relatório final. Rio de Janeiro: FGV, 1967, p. XVII-XX.

⁴⁴ FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *A reforma do ministério da fazenda e sua metodologia*: relatório final. Rio de Janeiro: FGV, 1967, 271.

⁴⁵ LOPES, Luis Simões. Ofício n. P/66 de 14 de novembro de 1966. In: FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *Imposto de importação*: anteprojeto de lei. Rio de Janeiro: FGV, 1966, p. 9.

No estudo desta matéria houve preocupação acentuada, a exemplo do que hoje fazem os países de serviços aduaneiros mais aperfeiçoados, de fixar tão somente os princípios de natureza substantiva, com o que se poderá obter, através do poder regulamentar, métodos e sistemas simplificados.

O referido anteprojeto foi fundido com outro que organizava os serviços aduaneiros, decisão que coube ao então Ministro da Fazenda, criando o DL n. 37/1966 (dispondo sobre imposto de importação, reorganização dos serviços aduaneiros, além de outras providências).

Assim, a leitura do Relatório Final da Comissão indica a ausência de tempo hábil para a realização de tal empreitada.

Os objetivos declarados pela reforma aduaneira de 1966⁴⁶ ficaram registrados no relatório final da CRMF⁴⁷:

A Comissão de Reforma parte da premissa de que a lei não deverá cercear aquela ação, mumificando estruturas ou manietando a administração. Nem é preciso lembrar que, na medida que se considera a administração aduaneira como instrumento de implementação da política comercial, sua manipulação deve gozar de condições dinâmicas, para se amoldar às diretrizes dessa política, suscetíveis de oscilações frequentes, em função dos interesses nacionais. [...] entende a Comissão de Reforma, que a reabilitação dos serviços aduaneiros há de se apoiar numa combinação sábia dos vários fatores, como seja, entre outros, a restauração do princípio de autoridade [...] (grifos nossos).

Em resumo: as infrações aduaneiras, ao menos em parte, possuem fundamento em instrumentos normativos criados e regulamentados pelo Poder Executivo, cuja origem remonta à promulgação do DL n. 37/1966 pelo presidente Humberto Castelo Branco, sob o amparo do AI-2 de 1965⁴⁸.

A justificativa estava relacionada com a necessidade de substituição de um sistema rígido por outro flexível, daí a conclusão do Poder Executivo Federal de que a *lei* era um entrave que precisava ser eliminado, conforme colacionado anteriormente⁴⁹.

⁴⁶ Muito embora a reforma do Ministério da Fazenda tenha ocorrido ao longo de vários anos, tudo indica que a comissão se dedicou à matéria aduaneira apenas no segundo semestre de 1966.

⁴⁷ FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *A reforma do ministério da fazenda e sua metodologia: relatório final*. Rio de Janeiro: FGV, 1967, p. 277.

⁴⁸ “[...] no ato institucional n. 2, que é uma verdadeira constituição da ‘linha dura’ revolucionária. [...] Por ele, profundas alterações foram introduzidas na dinâmica dos poderes. Aumentou-se consideravelmente a participação do presidente da república na elaboração das leis, com diminuição das atribuições do congresso. [...] Permitiu-se a decretação do recesso do congresso pelo presidente da república, medida teratológica no sistema presidencial. Deu-se ao presidente, no recesso do congresso, a faculdade de legislar por decretos-lei” (FRANCO, Afonso Arinos de Melo. *História do povo brasileiro*. São Paulo: J. Quadros Editores Culturais, 1968, t. VI, p. 298-299).

⁴⁹ O Ministro da Fazenda, Octávio Gouveia de Bulhões, reforça essa intenção de flexibilização na Exposição de Motivos n. 910, encaminhada ao Presidente da República (BORGES, José Souto

Na prática, se afastou a legalidade em prol da restauração do *princípio de autoridade*⁵⁰.

Assim, demonstra-se como as infrações aduaneiras e suas sanções são aplicadas, ao menos em parte, com base em preceitos normativos emanados apenas do Poder Executivo Federal.

As infrações tipificadas no DL n. 37/1966 são descritas casuisticamente e são julgadas administrativamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob a delegação do Ministro da Fazenda (Economia). As infrações sancionadas com o perdimento são julgadas administrativamente de acordo com o art. 27-D do DL n. 1.455/1976⁵¹, regulamentado pela Portaria MF n. 1.005/2023.

No entanto, os atos administrativos podem ser questionados judicialmente, atuando o Poder Judiciário como instância revisora nesses casos. Não há necessidade de prévio esgotamento da esfera administrativa.

Portanto, a jurisdição é administrativa e a autoridade julgadora é a Administração Pública. E o processo possui natureza sancionatória.

Em resumo, descrevemos a técnica jurídica interna, examinando os textos jurídicos, considerando-se sua natureza (legislativa ou regulamentar) e seu contexto (principalmente histórico); em seguida, analisamos as práticas judiciais: quer se trate das jurisdições de julgamento, das autoridades do processo e a natureza do processo utilizado.

Desse modo, resta claro que as hipóteses infracionais previstas na legislação aduaneira foram, ao menos em parte, estabelecidas pelo Poder Executivo, o qual também está encarregado por sua aplicação, o que não é possível de ser realizado sem afetar a necessária imparcialidade na determinação das sanções, o que é incompatível com os princípios da transparência e da integridade das decisões que apliquem sanções aduaneiras, previstos nos arts. X do GATT, 15.5 do Protocolo ao Atec e 6.3.4 do AFC.

Como já abordado, existem várias normas internacionais a respeito da necessidade de definição das infrações aduaneiras na legislação nacional, al-

Maior. *A reforma do Sistema Tributário Nacional: Emenda Constitucional n. 18*. Recife: Imprensa Universitária, 1967, p. 136-137).

⁵⁰ “Seja como for, a partir de 1964, a Comissão de Reforma passou a encontrar menos obstáculos institucionais e políticos, bem assim menos resistência ativa por parte de interesses criados, para formular, expor e defender suas propostas” (FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *A reforma do ministério da fazenda e sua metodologia: relatório final*. Rio de Janeiro: FGV, 1967, p. 172-173).

⁵¹ “Art. 27-D. Na hipótese de decisão de primeira instância desfavorável ao autuado, caberá interposição de recurso à segunda instância no prazo de 20 (vinte) dias, contado da data da ciência do autuado, sem prejuízo da destinação de mercadoria ou veículo de que trata o art. 28 deste Decreto-Lei. Parágrafo único. São definitivas as decisões: I – de primeira instância, quando decorrido o prazo previsto no *caput* sem que haja interposição de recurso; e I – de segunda instância.”

gumas já internalizadas, como os arts. 6.3.1 do AFC e 15.1 do Anexo Geral do Protocolo ao Atec. O Estândar 2 do Anexo Específico H da CQR também contém orientação similar, embora atue aqui como *soft law*.

No entanto, internacionalmente, a definição de legislação aduaneira é ampla⁵², como as próprias redações dessas normas deixam claro.

Mas essa amplitude conceitual não impede que a doutrina aduaneira defenda que dessas normas também decorre o princípio da legalidade, como faz Horácio Felix Alais, nos seguintes termos: “[...] a verificação de uma possível infração aduaneira deve decorrer do prévio cumprimento do princípio da legalidade [...]”⁵³.

Não é diferente a lição de Sara Armella, para quem o AFC prevê a implementação de obrigações de notificar a infração por escrito, observando os direitos da defesa e o princípio da legalidade⁵⁴.

Também nesse sentido é a posição de Andrés Rohde Ponce, para quem o Anexo Específico H da CQR contém importantes disposições em matéria de legalidade que devem observar as autoridades aduaneiras no exercício de suas faculdades sancionatórias⁵⁵.

Em nossa opinião, é razoável que a partir dessas normas a doutrina aborde a aplicação de princípios como o da legalidade, o que pode gerar debates sobre a qualidade do diálogo democrático em casa, ainda que alguns autores encarem essa questão com ceticismo⁵⁶.

Além disso, o princípio da legalidade é incompatível com o princípio de autoridade que permeia todo o DL n. 37/1966, e está ainda mais explícito e com consequências mais gravosas aos sujeitos passivos no DL n. 1.455/1976, conforme se verá a seguir.

⁵² Nesse sentido é a definição de legislação aduaneira contida no Anexo Geral da CQR.

⁵³ ALAIS, Horacio Felix. Las infracciones aduaneras y las sanciones a luz del derecho multilateral. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 200.

⁵⁴ ARMELLA, Sara. WTO Agreement on Trade Facilitation (TFA): General Rules on Simplification, Harmonization and Modernization of Administrative Procedures. *Global Trade and Customs Journal*, v. 14, n. 6, 2019, p. 285.

⁵⁵ ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano: Regímenes, tributación, despacho, procedimientos, infracciones, delitos y medios de defensa*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2022, t. II, p. 1.040.

⁵⁶ “The WTO for example, has no business deciding the quality of democratic dialogue in a WTO Member” (MAVROIDIS, Petros C. *The Regulation of International Trade: The WTO Agreements on Trade in Goods*. Massachusetts: The MIT Press, 2016, p. 674-675).

3.2.1.2. O dano ao Erário no Decreto-lei n. 1.455/1976

Prosseguindo com os esforços de contextualização da legislação aduaneira nacional, se deve analisar o DL n. 1.455/1976, o qual prevê o rito administrativo para a decretação da sanção aduaneira de perdimento de bens, abolindo-se o duplo grau administrativo recursal e prevendo a sua aplicação em instância administrativa única.

Além disso, cumpre mencionar os arts. 23 e 24, ambos do DL n. 1.455/1976, os quais introduziram na legislação aduaneira a presunção de que as infrações ali elencadas configuram *dano ao Erário*.

Para começar a compreender essa presunção de ocorrência de dano por expressa determinação “legal”, é necessário inseri-la no contexto da criação do DL n. 37/1966, conforme exposto anteriormente. Um dos objetivos declarados pela reforma aduaneira de 1966 era a restauração do *princípio da autoridade*⁵⁷ em detrimento da legalidade.

A justificativa declarada estava relacionada à necessidade de substituição de um sistema rígido por outro flexível, daí a conclusão do Poder Executivo Federal de que a *lei* era um entrave que precisava ser eliminado.

Então, se abandona a legalidade em prol da autoridade de quem? Do Presidente da República. Assim, se compreende o paradoxo das infrações de dano presumido ao Erário e se percebe o motivo das diversas críticas que tem recebido ao longo dos anos:

O Decreto-Lei n. 1.455/1976 não pode ser compreendido hoje sem que se compreenda tratar-se de um instrumento criado por um Estado autoritário com o objetivo de provar sua autoridade. Estado esse não mais existente e já suplantado por um Estado Democrático de Direito⁵⁸.

A Constituição brasileira de 1967 tratava do “perdimento de bens por danos causados ao Erário” em seu art. 150, § 11⁵⁹, de modo que foi necessário definir quais eram as hipóteses que configuravam o dano ao Erário.

⁵⁷ Mario Stoppino explica que o princípio de autoridade é central em regimes e instituições autoritárias, citando o Brasil como um exemplo de país que viveu sob um regime burocrático militar, um dos tipos de regimes autoritários. Ele explica que os regimes autoritários se caracterizam pela ausência do Parlamento ou de seu caráter meramente cerimonial, bem como o predomínio do Poder Executivo. A autoridade está amparada numa ideia de desigualdade entre os homens, excluindo ou reduzindo ao mínimo a participação do povo no poder e empregando meios coercitivos de maneira exacerbada (STOPPINO, Mario. Autoritarismo. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Brasília: UNB, 2000, v. 1, p. 94-104).

⁵⁸ FOLLONI, André Parmo. *A hermenêutica histórica e o “processo” de dano ao erário: em homenagem a José Souto Maior Borges*. Curitiba: Raízes Jurídicas (Unicenp), 2006, p. 93.

⁵⁹ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 31 jan. 2023.

E assim foi feito. A partir de 1976, se presume que as infrações aduaneiras puníveis com perdimento configuram dano ao Erário. Trata-se de clara manifestação do *princípio de autoridade* já referido.

Não demorou para que a jurisprudência percebesse a sua capacidade para gerar situações abusivas, colocando alguns freios a essa atuação desmedida com a edição da Súmula 138 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “A pena de perdimento de veículo, utilizado em contrabando ou descaminho, somente se justifica se demonstrada, em procedimento regular, a responsabilidade do seu proprietário na prática do ilícito”.

Obviamente que isso reduz bastante a carga probatória para a comprovação de uma infração aduaneira. Caso conduta se enquadre na infração abstratamente prevista, a ocorrência de dano ao Erário é presumido.

O administrado não se defende apenas de uma imputação que lhe é feita de maneira formal, mas também da presunção de legalidade do ato administrativo e da presunção de ocorrência do dano ao Erário.

Eventual ação judicial para anulação de um perdimento aduaneiro precisa ser ajuizada perante a Justiça Federal Cível, utilizando-se do Código de Processo Civil, com os custos inerentes a um processo judicial.

Causa certa estranheza que se tenha optado pela manutenção dessa figura controversa após a promulgação da Constituição da República de 1988, a qual não mais prevê a necessidade de *dano ao Erário* para o perdimento de bens.

O dano ao Erário sequer *presta como parâmetro* e isso inclui casos em que se confirma (administrativa ou judicialmente) a infração e também quando se afasta a infração por ausência de pagamento de tributos.

Portanto, inexistente parâmetro para análise do dano, já que o dano é *presumido*. Sequer haverá cobrança dos tributos sonegados⁶⁰. Eventual cálculo dos tributos federais sonegados serve apenas de critério para análise da insignificância penal (e não aduaneira)⁶¹.

Opinião compartilhada por Trevisan⁶²:

⁶⁰ Essa cobrança não é desincentivada internacionalmente.

⁶¹ “Art. 65. A Secretaria da Receita Federal poderá adotar nomenclatura simplificada para a classificação de mercadorias apreendidas, na lavratura do correspondente auto de infração para a aplicação da pena de perdimento, bem como aplicar alíquotas de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor arbitrado dessas mercadorias, para o cálculo do valor estimado do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados que seriam devidos na importação, para efeito de controle patrimonial, elaboração de estatísticas, formalização de processo administrativo fiscal e representação fiscal para fins penais.”

⁶² TREVISAN, Rosaldo. Alice no país do “dano ao erário” e o Decreto-lei 1.455/1976. In: KOTZIAS, Fernanda et al. *Território aduaneiro*. São Paulo: Amanuense, 2023, p. 355-361.

A falta de pagamento de tributos não é, assim, uma condição necessária à aplicação da pena de perdimento, em matéria aduaneira. [...] Entender o contrário equivale a negar o conteúdo do texto do artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/1976, acreditando que as infrações relacionadas nos incisos NÃO constituem dano ao erário, se não ficar, em cada caso, provada a falta de recolhimento de tributos.

Logo, as infrações punidas com perdimento e arroladas como dano ao Erário não possuem o efeito de *compensação* pela ocorrência de um dano, já que o “dano ao Erário” ocorre por presunção legal e não pela efetiva ocorrência de uma afetação concreta ao Erário.

Todo o exposto indica para a superação da antiquada⁶³ teoria da natureza *mista* do perdimento, enterrando a ideia de que se trata de sanção com função compensatória, pois não há ressarcimento de um dano⁶⁴. Cumpre colacionar a lição oferecida por Rosaldo Trevisan: “Isso torna o debate referente à natureza jurídica do ‘dano ao Erário’, atrelado à aplicação da pena de perdimento, um dos mais inócuos e infrutíferos do Direito Aduaneiro”⁶⁵.

E se algum critério deve ser utilizado para análise da tipicidade das infrações aduaneiras é preferível que se opte pela afetação ou não do *controle aduaneiro*, numa análise mais atual das funções da aduana, conforme adiantado anteriormente.

Mas existem ainda infrações punidas com perdimento que não foram arroladas como dano ao Erário (como o art. 696 do RA) e infrações que constavam desse rol e foram retiradas.

⁶³ De origem francesa que remonta aos séculos XVII e XVIII, discutida à exaustão no século XIX, sem que se chegasse a qualquer consenso, conforme exposto anteriormente.

⁶⁴ Lembrando que, para Andrés Rohde Ponce, sanções aduaneiras reparatórias ou indenizatórias podem ser incompatíveis com o art. VIII:3 do GATT: “[...] abandonando las posturas que las sanciones tengan finalidades indemnizatorias o reparatorias, que no se corresponden con las disposiciones del tratado ni con las modernas teorías del cumplimiento aduaneiro” (ROHDE PONCE, Andrés. *La Facilitación del Comercio*. México: CAAAREM, 2021, p. 221).

⁶⁵ TREVISAN, Rosaldo. Alice no país do “dano ao erário” e o Decreto-lei 1.455/1976. In: KOTZIAS, Fernanda et al. *Território aduaneiro*. São Paulo: Amanuense, 2023. Interessante mencionar que Roosevelt B. Sosa estava trabalhando nesse tema e possui um livro inédito a esse respeito, conforme informou em seu *website* em 2005 e pode ser observado no trecho a seguir recuperado da *Wayback Machine*: “Este estudo faz parte do livro ‘Direito Aduaneiro Brasileiro’ do autor e ainda inédito. Será publicado em sete partes, em cada uma delas será abordado um aspecto causal do Dano ao Erário. Neste trabalho o autor de forma ousada busca definir e esclarecer o conceito de Dano ao Erário e a sua conexão com os ramos do Direito Tributário, Penal e Aduaneiro. [...] O autor sugere que o Decreto n. 1.455/76, defendido pela administração, e sustentado por uma errônea interpretação do judiciário, infelizmente pouco afeito à lide aduaneira, que não vê, nessa barbárie, qualquer ilegalidade e, reitera, que para além da legalidade a questão deveria ser encarada pelo prisma da moralidade pública” (Disponível em: <https://web.archive.org/web/20050831103654/http://sosa.com.br:80/index.asp>. Acesso em: 30 maio 2023).

A primeira classe (infrações puníveis com perdimento que não foram consideradas como dano ao Erário) parece decorrer de um “esquecimento” do legislador, haja vista que essa hipótese infracional está prevista no DL n. 288/1967.

A segunda classe é a mais curiosa. O art. 644, § 4º, do RA estabelece que determinadas hipóteses de abandono (da mercadoria) *não configuram dano ao Erário*.

Esse dispositivo não parece ter fundamento em qualquer lei federal, tendo origem no próprio Regulamento Aduaneiro (desde 2002), o qual se trata de um decreto presidencial. A curiosidade reside justamente no fato de ter sido criado e afastado um dano ao Erário sem o devido processo legislativo, num caso de norma inferior revogando uma outra de natureza superior.

O fato é que o dano ao Erário permanece para a maioria das infrações aduaneiras sancionadas com o perdimento, continua sendo aplicado na prática, sendo constantemente invocado na esfera administrativa e judicial.

Por todo o exposto, o dano ao Erário se mostra como incompatível com o princípio da proporcionalidade (arts. VIII:3 do GATT, 6.3.3 do AFC e 15.3 do Anexo I do Protocolo ao Atec).

E também viola o princípio da transcendência do perdimento mediante lei (art. 5º, XLV, segunda parte, CR/1988), o qual condiciona a validade da decretação do perdimento à observância de um procedimento parlamentar para a aprovação das fontes normativas que estabelecem casos de perdimento⁶⁶.

Há uma atribuição de competência ao Poder Legislativo para definir os casos em que o perdimento pode ser decretado, bem como existe uma *proibição* de que outros sujeitos exerçam a mesma atividade (regra de conduta proibitiva). E sob o ângulo do exercício de tal competência, obriga o Poder Público a seguir o procedimento parlamentar se quer se valer da sanção de perdimento para exercer o seu poder punitivo de maneira válida.

Quando a Constituição Federal exige a lei para decretar o perdimento de bens, ela acaba impondo a realização de um estado de segurança, de estabilidade e de previsibilidade à atuação estatal. Por consequência, também se cria um valor autônomo, como a precisão na descrição dos fatos típicos (tipicidade), ou seja, todos os elementos essenciais da infração sancionada com perdimento devem estar descritos na lei⁶⁷.

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 75.

⁶⁷ No mesmo sentido: “El principio de estricta legalidad impone limites y fronteras a la actuación repressora de la Administración Aduanera. Sólo son válidas las sanciones previstas por la ley” (LEONARDO, Fernando Pieri. *Direito Aduaneiro Sancionador à luz do AFC/OMC, da CQR/OMA e do*

Portanto, se vincula a interpretação e a decretação do perdimento de bens à lei, estruturando a aplicação de outras normas com rígida racionalidade, fornecendo critérios bastante precisos para a aplicação da legislação aduaneira, se destinando ao intérprete e ao aplicador do Direito Aduaneiro.

Por fim, entendemos que os arts. 23 e 24 do DL n. 1.455/1976 também são incompatíveis com o art. 6.3.1 do AFC e com o art. 15.1 do Anexo Geral do Protocolo ao Atec.

3.2.1.3. O art. 237 da Constituição da República de 1988

Após a necessária contextualização do DL n. 37/1966, do DL n. 1.455/1976 e dos interesses declarados e subentendidos pelo legislador nacional (com todas as reticências envolvidas no uso dessa expressão), podemos prosseguir nessa análise.

Parafraseando Franz Von Liszt, teria o legislador encontrado interesses humanos dignos de serem protegidos⁶⁸? E hoje, esses interesses possuem adesão ao quadro axiológico contido na Constituição da República?

Segundo Von Liszt, todos os direitos são feitos para o homem e seu propósito é defender os interesses humanos, sendo essa a essência do direito, chamando-se de bens jurídicos os interesses protegidos por lei (interesses do indivíduo ou da comunidade). Mas não é a ordem jurídica que determina o interesse, é a vida⁶⁹.

É assim que Von Liszt, considerado um dos precursores da teoria do bem jurídico⁷⁰, começa o segundo capítulo de seu *Tratado de Direito Penal Alemão e*, com as suas palavras, introduzimos esse capítulo.

Os temas expostos imediatamente acima indicam que o legislador nacional encontrou sim interesses, mas o fez num contexto distinto do presente. Os crimes aduaneiros tipificados no Código Penal demonstram que a proteção recai sobre a arrecadação dos tributos aduaneiros e sobre a própria administração pública⁷¹.

ATEC. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 1726).

⁶⁸ VON LISZT, Franz. *Traité de Droit Penal Allemand*. Paris, V. Giard & E. Briere, 1911, p. 94.

⁶⁹ “Où existe la vie, existe la force qui lutte pour se manifester librement, pour se développer sans entraves” (VON LISZT, Franz. *Traité de Droit Penal Allemand*. Paris, V. Giard & E. Briere, 1911, p. 94).

⁷⁰ Sobre o assunto, ver: PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*. São Paulo: RT, 2009, p. 23-37.

⁷¹ “Em último lugar, cuida o projeto dos crimes contra a administração pública [...] Várias são as inovações introduzidas, no sentido de suprir omissões ou retificar fórmulas da legislação vigente. Entre os fatos incriminados *como lesivos do interesse da administração pública* [...]” (CAMPOS, Francis-

No entanto, a arrecadação do imposto de importação decaiu consideravelmente após o término da Segunda Guerra Mundial, cinco anos após a elaboração do Código Penal de 1940. E a Reforma Aduaneira de 1966 já parte desse contexto de baixa arrecadação dos tributos aduaneiros, fato que é mencionado nas justificativas para uma flexibilização do sistema aduaneiro.

A elaboração do DL n. 37/1966 envolve o afastamento de entraves (legalidade) em prol do princípio da *autoridade*. Isso também ficou muito claro com o instituto do dano ao Erário (DL n. 1.455/1976).

Pois bem. Mas praticamente toda legislação referida é anterior à Constituição da República de 1988. E o que a nossa Carta dispõe sobre a matéria aduaneira⁷²?

A respeito do assunto ora tratado, existe um artigo que precisa ser analisado de maneira mais detalhada para começar a delinear uma resposta atual sobre os interesses protegidos pelas infrações aduaneiras: *o art. 237 da CR/1988*.

Veja-se como está redigido esse artigo: “A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda” (grifos nossos).

Existem alguns pontos a serem considerados aqui: a) fiscalização e controle são categorias distintas; b) os interesses fazendários nacionais; e c) a quem compete controlar o comércio exterior?

Mas antes, um modo de compreender esse artigo em sua redação aprovada pelos constituintes passa justamente por discussões e trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte de 1987.

O constituinte Joaquim Carlos Del Bosco Amaral propôs uma emenda em 2 de julho de 1987 perante a Comissão de Sistematização, sugerindo a seguinte redação⁷³:

A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses da economia nacional, *serão exercidos pela Alfândega, instituída por Lei, como órgão permanente, com as atribuições de:*

co. *Exposição de Motivos. Código Penal de 1940*. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decllei/1940-1949/decreto-lei-2848-7-dezembro-1940-412868-exposicaodemotivos-pe.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2023). O Código Penal foi elaborado durante a quarta crise constituinte brasileira por Francisco Campos, o qual também elaborou os Atos Institucionais n. 1 e 2. Assim, Campos colaborou com a fundamentação jurídica de dois regimes autoritários em nossa história.

⁷² Não temos a pretensão de fazer uma análise de todos os dispositivos constitucionais com impacto no comércio exterior, posto que isso demandaria um estudo próprio. Por ora, focaremos num único artigo.

⁷³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Centro de Documentação e Informação. Quadro histórico dos dispositivos constitucionais. Artigo 237. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40280/art237_CF88.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 15 fev. 2023.

- a) fiscalizar a execução da política de câmbio, comércio exterior e transferência de valores para fora do País, relativamente à exportação e importação de bens e serviços;
- b) fiscalizar os tributos que incidem o comércio exterior;
- c) fiscalizar o cumprimento da legislação sobre defesa e proteção da saúde, da segurança da Pátria, da economia e do trabalho nacionais, relativamente aos bens e serviços importados;
- d) prevenir e reprimir as fraudes fiscais e cambiais nas transações de qualquer natureza com o exterior;
- e) exercer a polícia fiscal em relação às mercadorias, bens, pessoas, edificações, pátios, embarcações, aeronaves e veículos terrestres na zona aduaneira dos portos, aeroportos e fronteiras;
- f) prevenir e reprimir o contrabando e o descaminho em todo o território nacional, bem como o tráfico ilícito de armas, entorpecentes, e drogas afins, na zona aduaneira dos portos, aeroportos e fronteiras.

Veja-se que a proposta de emenda pretendia que a aduana fosse um órgão permanente instituído por *lei*. A emenda pretendia realizar uma plena restauração do princípio da legalidade e do processo legislativo.

Nos parece claro que essa redação tratava a *fiscalização* como funções derivadas do controle sobre o comércio exterior, de modo que a aduana (alfândega) exerceria o controle aduaneiro fiscalizando a política de comércio exterior do país, os tributos sobre o comércio exterior, o cumprimento da legislação, prevenindo e reprimindo fraudes etc.

Importante colacionar trecho da própria justificativa dessa emenda⁷⁴:

Como na atual Constituição inexistem atividades previstas para as alfândegas mister se faz acrescentar o dispositivo no qual ficam definidas especificamente a competência da Alfândega na zona aduaneira dos portos, aeroportos e de fronteira, bem como a filosofia de sua ação na política de comércio exterior do País.

No entanto, essa emenda foi rejeitada com o seguinte parecer da comissão de sistematização:

Não obstante a importância da matéria, entendemos que, em face de sua complexidade e da especificidade dos aspectos a ela pertinentes, deve ser tratada a nível de legislação infraconstitucional. Ademais, a sua introdução no Capítulo I do Título VII não atenderia às diretrizes e parâmetros que orientaram a formulação e estruturação do Sistema Tributário Nacional.

⁷⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Centro de Documentação e Informação. Quadro histórico dos dispositivos constitucionais. Artigo 237, p. 8.

Portanto, optou-se por deixar a matéria ao legislador infraconstitucional e se afastou a necessidade de regulamentação da instituição (aduana) *por lei* e a sua caracterização como órgão permanente. Por algum motivo se entendeu que esse dispositivo estaria relacionado com o Sistema Tributário Nacional.

Cumprе ressaltar que os próprios constituintes debateram sobre a quem competiria exercer o controle sobre o comércio exterior, especialmente a qual ministério deveria ser vinculada⁷⁵. Tentou-se incluir nessa redação o Ministério da Justiça⁷⁶, ou mesmo a substituição do Ministério da Fazenda por Fazenda Nacional⁷⁷, por exemplo.

Desse modo, chegamos à redação atual do art. 237, que deixa o exercício da matéria aduaneira ao Poder Executivo e não descreve as funções de *fiscalização* da aduana. Essa redação foi obtida com uma emenda do “Centrão” ainda na Comissão de Sistematização, assinada por 287 constituintes.

Inicialmente, como o art. 36 do Ato das Disposições Constitucionais Gerais e Transitórias e, depois, como dispositivo permanente (art. 239 do Projeto).

A justificativa e o parecer que acolheu a emenda merecem a transcrição pela evidente importância histórica⁷⁸:

Justificativa: Os dispositivos acima contém matéria de *adaptação* das normas constitucionais permanentes às situações jurídicas anteriores da emenda n. 1 à Constituição de 1967 ao novo cenário de direito instituído pela Constituição que deverá ser promulgada. São providências legais de ordem peculiar em que, por diversos meios, o constituinte procura corresponder aos anseios das diversas camadas sociais nessa fase de transformação legal. Merece, por estas razões, o apoio do Plenário.

Parecer: Acolho, na forma regimental, e em atenção ao elevado número de ilustres signatários. No mérito, opino pela aprovação, nos termos da emenda “Centrão” (grifos nossos).

⁷⁵ Como a justificativa da Emenda n. 27.208 sugere: “Separar bem a competência e as atribuições de cada Ministério para evitar paralelidade ou superposição de tarefas” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Centro de Documentação e Informação. Quadro histórico dos dispositivos constitucionais. Artigo 237, p. 11).

⁷⁶ “De passagem, refira-se à conveniência de não impedir que atividades de polícia sobre o comércio exterior, essencial que seja à defesa dos interesses fazendários nacionais, fique subtraída, por exemplo, da área de atuação do Ministério da Justiça” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Centro de Documentação e Informação. Quadro histórico dos dispositivos constitucionais. Artigo 237, p. 15).

⁷⁷ “Justificativa: Evitar que ao citar o nome do órgão no texto, ele seja constitucionalizado” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Centro de Documentação e Informação. Quadro histórico dos dispositivos constitucionais. Artigo 237, p. 15).

⁷⁸ (BRASIL. Câmara dos Deputados. Centro de Documentação e Informação. Quadro histórico dos dispositivos constitucionais. Artigo 237, p. 14).

Primeiro, a redação foi obtida com o apoio de 51% dos constituintes, certamente fruto de consenso⁷⁹. Segundo e mais importante, o que exatamente se tentou *adaptar* aqui em relação a essa situação jurídica anterior à Emenda n. 1 à Constituição de 1967? Seria, por acaso, a própria estrutura do Ministério da Fazenda delineada pela Reforma da década de 1960? A manutenção da legislação produzida nesse período? O afastamento da legalidade? Mais pesquisas são necessárias para responder as muitas indagações surgidas.

Mas o art. 237 autoriza o exercício do controle aduaneiro ao Poder Executivo ou exclusivamente a um ministério específico?

A interpretação de que o exercício da matéria compete *ao Poder Executivo* pode ser aferida pelos julgamentos dos Recursos Extraordinários n. 224.861⁸⁰ e 226.461⁸¹ pelo Supremo Tribunal Federal, nos quais se julgou compatível com o art. 237 a expedição de atos normativos a respeito da proibição da importação de pneus usados, bem como no julgamento da ADPF 101 sobre a proibição de importação de pneus usados⁸².

Nem todos esses atos foram expedidos pelo Poder Executivo dentro da estrutura do *Ministério da Fazenda*.

Esses julgados também reforçam a interpretação de que, mesmo na redação atual do art. 237, a tutela recai sobre a *função de controle aduaneiro* e não sobre o *órgão em si*, seja qual for a sua posição dentro do Executivo.

⁷⁹ Resolução da Assembleia Nacional Constituinte n. 3/1988: “Art. 1º Fica facultada à maioria absoluta dos membros da Assembléia Nacional Constituinte a apresentação de substitutivos a Títulos, Capítulos, Seções e Subseções e de emendas a dispositivos do Projeto de Constituição. § 1º Caso sejam apresentados dois ou mais substitutivos sobre a mesma matéria, terá prioridade para votação aquele que contiver o maior número de subscritores; sendo estes em igual número, terá preferência o oferecido em primeiro lugar”.

⁸⁰ “Veículos usados. Proibição de sua importação (Portaria do Decex n. 08/91). É legítima a restrição imposta, à importação de bens de consumo usados, pelo Poder Executivo, ao qual foi claramente conferida, pela Constituição, no art. 237, a competência para o controle do comércio exterior, além de guardar perfeita correlação lógica e racional o tratamento discriminatório, por ela instituído. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE 224861, 1ª T., rel. Octavio Gallotti, j. 7-4-1998, DJ 6-11-1998).

⁸¹ “Importação de veículos usados. Proibição estabelecida em ato do Ministério da Fazenda. Inocorrência de ofensa aos postulados constitucionais da igualdade e da reserva de lei formal. [...] Legitimidade jurídico-constitucional da resolução administrativa que veda a importação de veículos usados” (RE 226.461, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 21-9-1998, DJ 13-11-1998).

⁸² “Não se tem, no caso, ofensa ao princípio da legalidade, pois é expresso o ‘fundamento no Decreto 99.244/90, editado em face do artigo 237 da Constituição’, o que, de resto, já foi examinado por este Supremo Tribunal que, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 202.313, Relator o Ministro Carlos Velloso (Plenário, DJ 19-12-1996) e do Recurso Extraordinário n. 203.954, Relator o Ministro Ilmar Galvão (Plenário, DJ 7-2-1997), decidiu pela constitucionalidade das Portarias Decex n. 8/91 e Secex n. 8/00, que vedam a importação de bens de consumo usados, tendo aquelas normas fundamento direto na Constituição” (Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginador-pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629955>. Acesso em: 15 fev. 2023).

E que também se está protegendo todas as *funções* aduaneiras e não apenas a *arrecadação*, como o controle sobre a importação de mercadorias proibidas.

No entanto, devemos registrar que em nossa opinião os constituintes perderam uma ótima oportunidade para nivelar a balança entre os poderes, bem como que a questão está longe de ser pacificada⁸³.

Agora, as respostas aos questionamentos levantados no início sobre: a) fiscalização e controle tratem de categorias diferentes; b) a defesa dos interesses fazendários nacionais; e c) e quem pode controlar o comércio exterior.

O controle aduaneiro é exercido de diversas maneiras, *inclusive* mediante fiscalização. Esse controle é essencial à defesa dos interesses fazendários brasileiros⁸⁴, entre outros tantos motivos, como a proteção do meio ambiente ou da saúde pública, como bem pontuado na ADPF 101⁸⁵.

Atualmente, o Poder Executivo fiscaliza e controla a entrada e a saída de mercadorias do território nacional, mas não detém poder legislativo sobre o comércio exterior (art. 22, VIII, CR/1988), nem sobre o direito penal (art. 22, VIII, CR/1988), tampouco detém poder legislativo para determinar hipóteses de perdimento de mercadorias (art. 5º, XLV, segunda parte, CR/1988), mas apenas regulamentar (art. 84, IV, CR/1988).

Desse modo, se conclui que o art. 237 está tutelando o regular exercício do *controle aduaneiro*. Essa conclusão também parece ser a que mais se coaduna com o princípio da universalidade do controle aduaneiro (art. 6.1 do Anexo Geral da CQR).

3.2.2. As infrações aduaneiras na Argentina

Na Argentina, o sistema aduaneiro repressivo está previsto no Código Aduaneiro, o qual trata dos delitos aduaneiros⁸⁶ (punidos com pena privativa

⁸³ Podem ser estendidas aqui as conclusões de Alejandro Nieto quando afirma que: “A potestade sancionadora da administração – e seu aparato técnico e jurídico, o Direito Administrativo Administrativo Sancionador – é um monte de despropósitos em que todos os Poderes estão implicados” (NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador*. Madrid: Tecnos, 2012, p. 28).

⁸⁴ “[...] a redação não quis limitar a fiscalização e o controle exercidos pelo Ministério da Fazenda somente às situações essenciais à defesa dos interesses fazendários brasileiros. Para que não se fira o idioma pátrio, deve-se ler no texto que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais e serão exercidos pelo Ministério da Fazenda” (TREVISAN, Rosaldo. *Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação de Mestrado. PUCPR, Curitiba: 2008, p. 57).

⁸⁵ “Adequação da arguição pela correta indicação de preceitos fundamentais atingidos, a saber, o direito à saúde, direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (arts. 196 e 225 da Constituição Brasileira) e a busca de desenvolvimento econômico sustentável: princípios constitucionais da livre iniciativa e da liberdade de comércio interpretados e aplicados em harmonia com o do desenvolvimento social saudável.”

⁸⁶ “Artículo 862. Se consideran delitos aduaneros los actos u omisiones que en este Título se reprimen por transgredir las disposiciones de este código.”

de liberdade) e das infrações aduaneiras⁸⁷ (ilícitos menores punidos com penas econômicas)⁸⁸.

Destaca-se que existe uma tendência atual em considerar a natureza jurídica das infrações aduaneiras como penal. Após uma certa uniformização da jurisprudência daquele país, a doutrina jurídica aduaneira passou a defender que:

El estudio de las infracciones aduaneras, atento a la naturaleza penal de éstas, debe iniciarse a partir de los institutos que ofrece el Derecho penal y en este comienzo se advierte con o metodología más adecuada realizar el análisis desde los elementos que provee la teoría del delito, sin perjuicio de que se considerarán los particulares inconvenientes que trae este régimen en lo doctrinario [...]⁸⁹.

Em sentido similar, Vidal Albarracín explica que as infrações aduaneiras permanecem dentro do marco do direito penal comum:

De tal manera, los encuadres penales aduaneros deben pasar por un primer análisis intrasistemático, esto es, comprensivo de toda la tipología de ilícitos específicamente aduaneros, incluyendo las infracciones. Luego, correlacionarse con el Derecho penal común, que juega como Derecho marco dentro del cual se mueve la especialidad aduanera⁹⁰.

É de grande valia a explicação de Juan Patricio Cotter ao esclarecer que isso resulta determinante para a aplicação dos princípios gerais do direito penal à matéria infracional aduaneira, sendo que os redatores do Código Aduaneiro argentino estabeleceram expressamente quais os princípios aplicáveis⁹¹:

[...] los redactores del Código Aduanero consideraron adecuada la elaboración de un capítulo de “Disposiciones generales”, en el cual se determinaron los principales fundamentos de Derecho penal aplicables a las infracciones aduaneras. De esta manera y conforme ilustra la Exposición de Motivos, se ha logrado cierta sistematización de este régimen y se ganó en autonomía frente a otros cuerpos legales.

O Código Aduaneiro argentino se afastou de antigos critérios que consideravam que as infrações aduaneiras possuíam natureza mista (em parte pe-

⁸⁷ “Artículo 893. Se consideran infracciones aduaneras los hechos, actos u omisiones que este Título reprime por transgredir las disposiciones de la legislación aduanera. Las disposiciones generales de este Título también se aplicarán a los supuestos que este código reprime con multas automáticas.”

⁸⁸ BASALDÚA, Ricardo Xavier. Prólogo. In: COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.

⁸⁹ ALAIS, Horácio Felx. *Régimen infraccional aduanero*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2011, p. 15-16.

⁹⁰ VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. *Delitos aduaneros*. Corrientes: Mave, 2010, p. 46-47.

⁹¹ COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 100.

nal e em parte ressarcitórias), reconhecendo um indubitável caráter penal, sendo que o art. 861 dispõe que “Sempre que não forem expressa ou tacitamente excluídas, são aplicáveis as disposições gerais do Código Penal às infrações aduaneiras”⁹².

Esse afastamento se produziu após um reconhecimento e consolidação de um novo papel para as aduanas, em que a atividade de arrecadação ficou em segundo plano e trouxe consigo a necessidade de penalizar condutas que colocassem em risco o controle aduaneiro, independentemente de a arrecadação tributária sofrer ou não prejuízo. Essa nova perspectiva funcional das aduanas tornou difícil sustentar que a infração aduaneira tinha natureza *sui generis* (em parte punitiva e em parte compensatória), especialmente quando o prejuízo fiscal, que tinha dado origem a esta última afirmação, deixou de ser válido⁹³.

Segundo Cotter, o Código Aduaneiro argentino adota, em regra, a responsabilidade subjetiva pela prática de uma infração aduaneira e o esquema de responsabilidade gira em torno do cumprimento dos deveres impostos pelo ordenamento aduaneiro⁹⁴. E que o não cumprimento desses deveres constitui uma infração, as quais implicam uma violação menor do bem jurídico protegido pelo código, ou seja, o devido controle aduaneiro sobre as importações e exportações⁹⁵.

Cotter também explica que a própria definição de aduana como entidade arrecadadora foi cedendo lugar ao conceito de aduana como órgão cuja função principal é o controle do comércio internacional de mercadorias, conceito que deu origem à evolução da jurisprudência daquele país e que se passou a reconhecer a aplicação dos princípios gerais do direito penal às infrações aduaneiras⁹⁶.

Desse modo, tornou-se evidente que o princípio da culpa ou responsabilidade subjetiva precisa reger qualquer processo aduaneiro repressivo, como pressuposto necessário e prévio a qualquer sanção. Considera, por fim, que o Código Aduaneiro se tratou de um avanço metodológico, especialmente por suprir a lacuna referente à aplicação dos princípios gerais⁹⁷.

⁹² ALSINA, Mario A. *et al. Código aduanero comentado*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, t. III, p. 106-107.

⁹³ ALSINA, Mario A. *et al. Código aduanero comentado*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, t. III, p. 300.

⁹⁴ COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 150-155.

⁹⁵ COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 97.

⁹⁶ COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 151. Ver, também: ALAIS, Horário Felx. *Régimen infraccional aduanero*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2011, p. 66-84.

⁹⁷ Legalidade e proibição de aplicação de sanção por analogia, especialidade e congruência, *non bis*

Cotter esclarece que na Argentina se adota a classificação tripartite entre crime, infração e contravenção, mas que o Código Aduaneiro equiparou as últimas duas e que inexistente um acordo doutrinário se as duas expressões significam ou não a mesma coisa: “No hay acuerdo en cuanto a si se trata de dos expresiones que significan lo mismo o si la infracción tiene un alcance más amplio, que puede comprender incluso al delito, el que podría ser considerado una infracción mayor”⁹⁸.

A respeito da definição de infração aduaneira, Cotter nos fornece a seguinte explicação: “Se consideran infracciones aduaneras los hechos, actos y omisiones que se reprimen por transgredir las disposiciones de la legislación aduanera respectiva”⁹⁹.

Horácio Felix Alais ensina que as sanções aplicáveis às infrações aduaneiras são a multa, o perdimento, o fechamento de um local comercial, a inabilitação para exercer o comércio e, em casos específicos, também a destruição das mercadorias, estando previstas nos arts. 915 a 926 do Código Aduaneiro daquele país. Alais ainda critica a escolha do código pela palavra “pena” no lugar de “sanção”¹⁰⁰.

A respeito do crime de contrabando¹⁰¹, veja-se que, de acordo com os motivos expostos que acompanharam o texto do Código Aduaneiro argentino, as peculiaridades do direito aduaneiro determinaram uma regulação penal especial separada dos códigos penais, o que possibilitou a formação de um ordenamento penal aduaneiro.

Assim, buscou-se estabelecer uma regulação harmônica, sistemática e completa relativa a delitos e infrações aduaneiras¹⁰². Logo, trata-se de um siste-

in idem, presunção de inocência e *in dubio pro reo*, lei penal mais benigna (COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 101-118).

⁹⁸ COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 98; Ver, ainda: COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. En torno a la responsabilidad, la culpa y el error excusable. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 257.

⁹⁹ COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 97.

¹⁰⁰ ALAIS, Horácio Felx. *Régimen infraccional aduanero*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2011, p. 116. “Capítulo Tercero: Penas. Artículo 915. – Las penas serán graduadas en cada caso según las circunstancias, la naturaleza y la gravedad de las infracciones y los antecedentes del infractor.”

¹⁰¹ “Será reprimido con prisión de dos (2) a ocho (8) años el que, por cualquier acto u omisión, impidiere o dificultare, mediante ardid o engaño, el adecuado ejercicio de las funciones que las Leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones.”

¹⁰² ARGENTINA. Lei n. 22.415 (Código Aduaneiro). Exposição de Motivos. Sanção e promulgação em 2 de março de 1981. Publicação no *Boletim Oficial* de 23-11-1981 (seção 2), separata n. 210, p. 1445.

ma de normas que veio a substituir toda a legislação aduaneira de base¹⁰³, inclusive crimes e infrações aduaneiros.

A preocupação dos redatores com a sistematização da matéria penal aduaneira é evidente¹⁰⁴. A ideia é que a sistematização favorece o adequado conhecimento da lei por parte dos cidadãos¹⁰⁵.

3.2.3. As infrações aduaneiras no Paraguai

Proseguindo. Luciano Antonio Milesi Araújo explica que o marco jurídico do sistema aduaneiro paraguaio é o Código Aduaneiro, Lei n. 2.422/2004¹⁰⁶, tendo sido regulamentado pelo Decreto n. 4.672/2005¹⁰⁷, o qual também estabelece a estrutura da Dirección Nacional de Aduanas (DNA)¹⁰⁸.

O Código Aduaneiro do Paraguai trata de faltas e infrações aduaneiras no art. 313¹⁰⁹, estabelecendo as sanções de multas, medidas administrativas, *pérdidas o comiso* de mercadorias e de meios de transporte.

¹⁰³ BASALDÚA, Ricardo Xavier. La sancion del Código Aduanero: su importancia a nivel nacional e internacional. *Revista El Derecho*, n. 92, 1981.

¹⁰⁴ “En el orden nacional, la sanción del código aduanero implica el reemplazo de una legislación mosaico, que ha ido creciendo en forma acumulativa, al compás de diferentes políticas económicas y para satisfacer necesidades coyunturales. Todo ello sin una clara enumeración de los principios generales y una configuración precisa de los institutos aduaneros fundamentales. En consecuencia, se estaba en presencia de un conjunto de disposiciones dispersas, confusas y a veces contradictorias, en donde convivían las normas dictadas en el siglo pasado con las más recientes. Ello constituía una dificultad no sólo para realizar una interpretación sistemática e inducir los principios generales que regían la materia sino incluso para diferenciar las normas vigentes de aquellas derogadas implícitamente. Tal estado de cosas con la inseguridad jurídica consiguiente llevaba a considerar al derecho aduanero como un campo reservado a los iniciados, que dificultaba tanto la actividad del comercio exterior como la del propio servicio aduanero” (BASALDÚA, Ricardo Xavier. La sancion del Código Aduanero: su importancia a nivel nacional e internacional. *Revista El Derecho*, n. 92, 1981).

¹⁰⁵ ALSINA, Mario A. *et al. Código aduanero comentado*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, t. III, p. 99.

¹⁰⁶ ARAÚJO, Luciano Antonio Milesi. *Sistema aduanero paraguayo y su evolución en el siglo XXI*. Asunción: Librería El Foro, 2016, p. 72.

¹⁰⁷ Disponível em: <https://www.aduana.gov.py/Institucional/Decreto-4672-2005-Codigo-Aduanero.pdf>> Acesso em: 17 jan. 2023.

¹⁰⁸ “La Dirección Nacional de Aduanas, en adelante DNA, conforme al Código Aduanero tiene como funciones principales aplicar la legislación aduanera para recaudar los tributos que corresponden a la importación y exportación de bienes en nuestro país, así como la fiscalización del tráfico de mercaderías por las fronteras y aeropuertos del país que se corresponden con la zona primaria, realizando las tareas de represión al contrabando en zona secundaria” (CABRERA, Christian José Urdapilleta; VERDÚN, Raquel Rolón. La modificación arbitraria de la base imponible por parte de la dirección nacional de aduanas y el acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio (GATT). *Revista Jurídica UCA Law Review*. Asunción: Paraguay, 2022, p. 41).

¹⁰⁹ “Artículo 313. Sanciones por faltas o infracciones aduaneras. 1. Las sanciones por faltas o infracciones aduaneras pueden consistir en: a) multas. b) medidas administrativas. c) pérdida o comiso de las mercaderías. d) pérdida o comiso del medio de transporte. 2. Las sanciones referidas en el numeral precedente pueden ser aplicadas en forma independiente o acumulativamente. 3. Serán

Esse artigo é criticado por José de Jesús Caceres Farias¹¹⁰, considerando que as medidas administrativas são muito amplas e indeterminadas e que a equiparação entre *comiso* e *pérdida* não encontra respaldo naquele país:

Respecto al uso del vocablo “pérdida” en los incisos c) y d), que aparece en la legislación aduanera brasileña, con o sinónimo de comiso, término este, utilizado por nuestra legislación, no resulta muy castizo ni propio para el sentido que se le debe dar a la sanción del contrabando, mas aún cuando dicho término no figura en ningún glosario aduanero en su conceptualización de comiso.

As faltas aduaneiras estão definidas no art. 320 do Código Aduaneiro, consideradas como ações ou omissões formais às normas legais aduaneiras, desde que não configurem infrações de fraude ou contrabando, por exclusão.

Farias explica, ainda, que as faltas derivam dos descumprimentos comissivos ou omissivos “de las normas legales de forma, establecidas para los contribuyentes en los diferentes regímenes y operaciones aduaneras”. E que as faltas são consideradas como aqueles descumprimentos de menor gravidade, sendo sancionadas com multa de 5 a 10 salários mínimos¹¹¹.

O próprio Código estabelece que a responsabilidade por faltas e infrações aduaneiras é objetiva e independe da intenção do infrator ou do responsável (art. 317)¹¹² e que são responsáveis por elas “quienes de cualquier forma contribuyan a su realización o se beneficien de ella” (art. 318).

A respeito do critério de responsabilidade objetiva para as infrações aduaneiras, Farias considera que elas não poderiam ser afetadas por esse princípio¹¹³.

acumulativas las sanciones correspondientes cuando un mismo hecho constituyera más de una infracción. 4. Si los hechos fueran independientes, se impondrán las sanciones que correspondan a cada una de las infracciones.”

¹¹⁰ FARIAS, José de Jesús Caceres. *Código Aduanero: comentado – concordado*. Asunción: Ediciones Librería El Foro, 2022, p. 201.

¹¹¹ FARIAS, José de Jesús Caceres. *Código Aduanero: comentado – concordado*. Asunción: Ediciones Librería El Foro, 2022, p. 205. De modo similar: “Por tanto, podemos conceptualizar a las faltas aduaneras como aquellos actos positivos exteriorizados por la omisión u omisión por parte del sujeto de derecho que no constituyan infracción a la luz de la legislación aduanera, que tengan como consecuencia la sanción de multa, sin tener en cuenta los factores subjetivos del hecho, produciendo consecuencias jurídicas independientemente de la intencionalidad del sujeto actor de los hechos” (GONZALEZ, Carlos Fernando Dávalos. Bosquejo del contrabando como delito penal aduanero. *Revista Jurídica UCA Law Review*, Asunción, Paraguay, 2019, p. 80).

¹¹² “La responsabilidad por falta o infracción aduanera es independiente de la intención del infractor o del responsable y de la efectividad, naturaleza y extensión de los efectos de la acción u omisión.”

¹¹³ FARIAS, José de Jesús Caceres. *Código Aduanero: comentado – concordado*. Asunción: Ediciones Librería El Foro, 2022, p. 203.

Ainda sobre esse instituto, Farias comenta que a hipótese de falta aduaneira por diferença, prevista no art. 325¹¹⁴, se assemelha a figura de declaração inexata prevista em outros códigos latino-americanos, denominação que poderia ter sido adotada para melhorar o contexto semântico do capítulo que trata das faltas aduaneiras¹¹⁵.

O Código trata ainda do crime aduaneiro de contrabando em seu art. 336¹¹⁶. José de Jesús Caceres Farias leciona que o contrabando é um delito de ação penal pública, sendo sancionado com o *comiso* e também com pena privativa de liberdade¹¹⁷.

Como se percebe, o Código Aduaneiro do Paraguai também se utiliza de uma definição ampla para infração aduaneira.

3.2.4. As infrações aduaneiras no Uruguai

Segundo Pablo Labandera¹¹⁸, a normativa infracional aduaneira uruguaia se encontra prevista de maneira substancial no Código Aduaneiro da República Oriental do Uruguai (Carou) de 2015¹¹⁹.

As diferentes infrações aduaneiras e suas respectivas sanções estão previstas no Capítulo I do Título XIII do Carou (arts. 199 a 217). Já o Capítulo II do mesmo Título trata da responsabilidade pela prática dessas infrações aduaneiras; o Capítulo III trata do procedimento em sede administrativa; o Capítulo

¹¹⁴ “Se considera falta aduanera por diferencia cuando como consecuencia de la verificación física o documental de las mercaderías se compruebe que de seguirse las declaraciones contenidas en el despacho respectivo, el fisco se habría perjudicado en la regular percepción del tributo aduanero y siempre que el hecho no constituya defraudación o contrabando.”

¹¹⁵ FARIAS, José de Jesús Caceres. *Código Aduanero: comentado – concordado*. Asunción: Ediciones Librería El Foro, 2022, p. 207.

¹¹⁶ “Constituye contrabando las acciones u omisiones, operaciones o manejos, que tiendan a introducir al país o extraer de él, mercaderías o efectos de cualquier clase, en violación de los requisitos esenciales exigidos por las leyes que regulan o prohíben su importación o exportación. Se entiende por requisitos esenciales, a los efectos de la presente ley, las obligaciones y formalidades aduaneras, bancarias y administrativas, en general, exigidas por las leyes, sin cuyo cumplimiento no pueden efectuarse lícitamente la importación o exportación que en cada caso se trata. El contrabando constituye, además de una infracción aduanera, un delito de acción penal pública. A los efectos penales y sin perjuicio del sumario administrativo, los antecedentes serán remitidos a la justicia penal. El delito de contrabando será sancionado con una pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa.”

¹¹⁷ FARIAS, José de Jesús Caceres. *Código Aduanero: comentado – concordado*. Asunción: Ediciones Librería El Foro, 2022, p. 215.

¹¹⁸ LABANDERA, Pablo. Las sanciones aduaneras en el derecho uruguayo. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos Aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 424.

¹¹⁹ Disponível em: <https://www.impo.com.uy/bases/codigo-aduanero/19276-2014>. Acesso em: 29 jan. 2023.

IV do processo infraccional aduaneiro¹²⁰; e por fim, o Capítulo V trata dos delitos aduaneiros.

Veja-se que inexistente uma definição de infração aduaneira na codificação aduaneira do Uruguai, se limitando a estabelecer as espécies de infrações no art. 199: “Son infracciones aduaneras: la contravención, la diferencia, la defraudación, la defraudación de valor, el abandono infraccional, el desvío de exoneraciones y el contrabando”.

A doutrina aduaneira fornece a seguinte definição para infração aduaneira:

[...] son infracciones aduaneras aquellas descripciones de conductas antijurídicas, activas u omisivas, recogidas en normas legales que, simultáneamente, pretenden evitar determinadas transgresiones a la legislación aduanera, mediante la previsión normativa de retribuir la ejecución de una conducta con una sanción, y con carácter coactiva, para los casos que efectivamente se actúe por un sujeto la conducta descrita, tendrán por resultado la imposición de la sanción prevista, respecto del sujeto que se determine como responsable de aquella conducta, que puede ser el autor de aquella u otro sujeto, en lugar de aquél o junto de aquél¹²¹.

As infrações de contravenção, diferença, defraudação, abandono e desvio estão sujeitas à multa, enquanto a infração de contrabando está sujeita ao perdimento (*comiso*)¹²². Existe também um delito de contrabando previsto¹²³.

¹²⁰ “Artículo 227 (Competencia según materia). 1. El conocimiento de los asuntos relativos a infracciones aduaneras, excepto la infracción de contravención y lo dispuesto en el artículo 232 de este Código, corresponderá a los Juzgados Letrados de Primera Instancia del interior con competencia en materia aduanera y a los Juzgados Letrados de Aduana en los departamentos de Canelones y de Montevideo. 2. Conocerán los Tribunales de Apelaciones en lo Civil en segunda instancia y la Suprema Corte de Justicia en el recurso de casación, en caso de corresponder.”

¹²¹ FIGUEIREDO, Flavia; VARELA, Andrés. Los despachantes de aduana y las infracciones y sanciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos Aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, 315-316.

¹²² LABANDERA, Pablo. Las sanciones aduaneras en el derecho uruguayo. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos Aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 439. “[...] el comiso significa desafectar la propiedad de la cosa objeto de la medida o procedimiento, del propietario o poseedor primitivo a los fines de producir el remate público de aquélla, cuyo resultado económico ingresará en definitiva al damnificado de la infracción o delito, que en la especie, es el próprio Estado o ‘Fisco’” (LABANDERA, Pablo. Las sanciones aduaneras en el derecho uruguayo. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos Aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 442).

¹²³ A infração de contrabando está prevista nos arts. 209 a 212, enquanto o crime está previsto nos arts. 258 a 260.

Essa infração aduaneira de contravenção¹²⁴ se configura pela violação de deveres formais procedimentais e sempre que não configure outra infração aduaneira, estando sujeita ao procedimento em sede administrativa¹²⁵.

Convém colacionar a explicação de Andrés Varela a respeito das particularidades dessa infração aduaneira de contravenção:

Es la única infracción aduanera que es sustanciada en vía administrativa, frente a la Dirección Nacional de Aduanas, y esta es la que impone la sanción por Resolución Administrativa, siendo pasible de recursos (Recursos de Revocación y Jerárquico), y, eventualmente, las resoluciones administrativas que dicte aquella Dirección son anulables ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (artículo 226 del CAROU). En tanto, que las demás infracciones son sustanciadas y juzgadas ante el Poder Judicial. Junto a la infracción aduanera de diferencia (artículo 201 del CAROU), son las dos únicas infracciones en las cuales “no será admisible ninguna excusa fundada en la buena fe, en el error propio o ajeno o en la falta de intención de perjudicar o defraudar al Fisco”; por tanto, son imputadas bajo un régimen de responsabilidad objetiva. En tanto, las demás son imputadas bajo un régimen de responsabilidad subjetiva¹²⁶.

Portanto, além de possuir essa particularidade de ser classificada como uma infração aduaneira substanciada via procedimento administrativo, são imputadas por um regime de responsabilidade objetiva, situação que é criticada por Varela, nos seguintes termos:

No podemos compartir la conclusión que motiva la determinación de un régimen de responsabilidad objetivo para la infracción aduanera de contravención, basado en “su carácter eminentemente formal y procedimental”, dado que ello no es suficiente para hacer pervivir dicho régimen de responsabilidad. [...] Inversamente a lo sostenido en la exposición de motivos, parece resultar una solución de política administrativa (consentida en vía legisla-

¹²⁴ “Artículo 200 (Contravención). 1. Se configura la infracción aduanera de contravención por la violación de leyes, decretos o reglamentos dictados por órganos competentes que establecen deberes formales respecto de procedimientos aduaneros y siempre que no constituyan otra infracción aduanera distinta de la contravención. 2. Serán responsables por dicha infracción los despachantes de aduana, depositarios, operadores portuarios, transportistas, titulares de las mercaderías objeto de los procedimientos aduaneros y las demás personas vinculadas a la actividad aduanera que hayan incumplido los deberes referidos. 3. La sanción será una multa por un valor equivalente entre 400 y 4.000 UI (cuatrocientas y cuatro mil unidades indexadas).”

¹²⁵ “Artículo 226 (Procedimiento de contravención). La infracción de contravención será impuesta por la Dirección Nacional de Aduanas previo procedimiento administrativo que asegure el derecho de defensa del imputado. Contra la resolución de la Dirección Nacional de Aduanas podrán interponerse los recursos administrativos previstos en el artículo 317 de la Constitución de la República y deducirse, oportunamente, la acción de nulidad prevista en el artículo 309 de la misma.”

¹²⁶ VARELA, Andrés. Revisitando la infracción aduanera de “contravención” en Uruguay. *YachaQ Revista de Derecho*, n. 13, 2022, p. 120.

tiva) tendiente a la mecanización de la imposición, sin permitir relevar el elemento subjetivo, que admite distinguir las conductas e imponer la sanción en orden a aquellas, de acuerdo a la finalidad punitiva que tienen las sanciones aduaneras¹²⁷.

Varela ainda ressalta que o estabelecimento do critério objetivo para a imposição dessa infração aduaneira tem motivos políticos (aduaneros), o que foi consentido pelo legislativo daquele país, para facilitar a imposição dessas infrações (*mecanización*¹²⁸).

Pablo Labandera também parece discordar desse critério de responsabilidade objetiva¹²⁹, mas reconhece que essa postura pela defesa de uma responsabilidade subjetiva “fuera rechazada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo”¹³⁰.

Sobre o processo infracional aduaneiro do Capítulo IV, Andrés Varela explica que o código distingue em três espécies de processos dentro desse “proceso infracional aduaneiro”, quais sejam: “a) el “Proceso de Abandono Infraccional”, previsto en la Sección II del referido Capítulo; b) el “Proceso de Conocimiento por Infracciones Aduaneras”, previsto en la Sección II del precitado Capítulo; y c) el “Proceso de Ejecución”, previsto en la Sección IV, de aquel Capítulo”¹³¹.

O autor ainda tece considerações sobre as peculiaridades do processo infracional aduaneiro e seu distanciamento dos princípios relativos ao Processo Civil, entendendo assim que possui uma autonomia processual, categorizando como um Processo Sancionatório Aduaneiro:

[...] el ámbito donde se determine la ocurrencia o no de un hecho infraccional, y es el marco donde puede resultar la imposición de una sanción aduanera, remarca el carácter sancionatorio del mismo, lo cual impregna de modo determinante la forma en que se estructura el proceso, y que se aplican sus normas sustantivas, al igual que las adjetivas¹³².

¹²⁷ VARELA, Andrés. Revisitando la infracción aduanera de “contravención” en Uruguay. *YachaQ Revista de Derecho*, n. 13, 2022, p. 124.

¹²⁸ VARELA, Andrés. Revisitando la infracción aduanera de “contravención” en Uruguay. *YachaQ Revista de Derecho*, n. 13, 2022, p. 124.

¹²⁹ Por exemplo, tece críticas a então recente introdução dessa infração no ordenamento jurídico daquele país, ainda antes do Carou, em: LABANDERA, Pablo. El Derecho Aduanero en Uruguay. In: COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014, t. III, p. 2040-2043.

¹³⁰ LABANDERA, Pablo. El derecho aduanero y sus aspectos procesales en el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (Carou). *Revista de Derecho*, v. 17, n. 33, 2018, p. 80.

¹³¹ VARELA, Andrés. Reflexiones en torno al proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay. *YachaQ Revista de Derecho*, n. 11, 2020, p. 194.

¹³² VARELA, Andrés. Reflexiones en torno al proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay. *YachaQ Revista de Derecho*, n. 11, 2020, p. 191-193 e 197.

Pablo Labandera explica que se trata daquele “que se sustancia ante el Poder Judicial que, de ahora en más, centraliza la dilucidación de todos los conflictos que puedan surgir en relación a los asuntos aduaneros”¹³³.

3.2.5. As infrações aduaneiras na Venezuela

Decidimos incluir a Venezuela em nosso estudo por ter completado seu processo de adesão ao Mercosul, e muito embora tenha sido suspensa¹³⁴, ainda é considerada como parte¹³⁵.

Pedro Mojica explica que na Venezuela não existe uma definição legal de infração aduaneira, já que a Lei Orgânica das Aduanas (LOA¹³⁶) tipifica e estabelece alguns princípios, mas não a define. Assim, considera uma infração aduaneira qualquer ato ou omissão previsto e sancionado com penas de caráter administrativo na LOA¹³⁷.

Mojica ainda comenta que as infrações aduaneiras se constituem na parte administrativa do ilícito aduaneiro e considera que a sanção de perdimento prevista nos arts. 169 e 170 da LOA¹³⁸ como uma medida extrema. Também

¹³³ LABANDERA, Pablo. Las sanciones aduaneras en el derecho uruguayo. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos Aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 437.

¹³⁴ A República Bolivariana da Venezuela está suspensa de acordo com o disposto no art. 5º, segundo parágrafo, do Protocolo de Ushuaia.

¹³⁵ Disponível em: <https://www.mercosur.int/pt-br/quem-somos/paises-do-mercosul/>. Acesso em: 18 jan. 2023.

¹³⁶ De acordo com o *website* do “Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria”, a versão mais recente da LOA é a que foi alterada pelo Decreto n. 1.416/2014, publicada na *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* n. 6.155, de 19 de novembro de 2014. Disponível em: <https://www.tradex.com.ve/wp-content/uploads/2019/05/Ley-Organica-de-Aduanas-G.O.-6.155-de-fecha-19Nov14.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2023. No entanto, parece existir uma alteração mais recente da LOA em: <https://pandectasdigital.blogspot.com/2020/01/decreto-constituyente-de-reforma-del.html>.

¹³⁷ MOJICA, Pedro O. Las infracciones aduaneras en Venezuela. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 618.

¹³⁸ “Artículo 169. Cuando el régimen aduanero tuviere por objeto mercancías de prohibida importación, serán decomisadas si no hubiesen sido reexportadas dentro del plazo de treinta (30) días hábiles contado a partir de la fecha de la declaración o del reconocimiento, y no se reintegrara al contraventor los impuestos, tasas y demás tributos pagados. Este artículo no será aplicable cuando el régimen aduanero; tuviere por objeto mercancías que afecten derechos de propiedad intelectual.

Artículo 170. Cuando el régimen aduanero tuviere por objeto mercancías sometidas a cualquier restricción o requisito para su producción al país, las mismas serán retenidas, si no fuese presentada junto con la declaración definitiva, la constancia del cumplimiento de la obligación que corresponda. La presentación extemporánea de esta constancia, será sancionada con multa del veinte por ciento (20%) del valor en aduana de las mercancías. Esta multa no será procedente, en los casos en que la exigencia de esta documentación se derive de la corrección de la clasificación arancelaria en el acto de reconocimiento de la mercancía. Si transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de la declaración definitiva o del reconocimiento, las mercan-

explica que inexistente responsabilização objetiva por infração aduaneira na Venezuela¹³⁹.

Esclarece, ainda, que as sanções aplicáveis às infrações aduaneiras são a multa e o perdimento (*comiso*), incidindo também sanções correccionais quando praticadas por determinados sujeitos¹⁴⁰:

Siendo las infracciones aduaneras sanciones de carácter administrativo las dos categorías de sanciones son la multa y el comiso. Para el caso de los auxiliares de la Administración Aduanera que se definen en este mismo texto, pueden operar adicionalmente sanciones de suspensión o revocatoria de la autorización. El comiso como sanción está fundamentalmente asociado al incumplimiento de las restricciones legales, de naturaleza distinta de la obligación tributaria. Procede cuando no se cumple con la presentación ante la aduana de los permisos, registros y autorizaciones que en general puedan exigirse para el ingreso de las mercancías. Ejemplo: registros sanitarios de productos que se consumirán en el territorio nacional, certificados sanitarios del país de origen, autorizaciones asociadas a licencias de importación etc.

Dos notas distintivas son importantes: la primera que la ley no distingue entre restricciones de orden público (salud, vida, medio ambiente, patrimonio cultural, entre otras) y restricciones de carácter económico (Ej. licencias de importación en los términos de la OMC que constituyen asignaciones de cupos para la importación de determinadas mercancías lo cual es un objeto claramente económico).

La segunda nota distintiva es que el comiso puede operar únicamente para el caso de mercancías de introducción. Por lo que es en mi opinión más una omisión de ley, en las salidas de mercancías no opera el comiso a pesar de que allí también en algunos casos existen restricciones.

Argumenta que a categoria de ilícitos aduaneiros é complementada pelos delitos aduaneiros previstos na lei sobre o crime de contrabando¹⁴¹, a qual considera, em seu art. 3, que contrabando são: “Los actos u omisiones, donde se eluda o intente eludir la intervención del Estado con el objeto de impedir el

ciás no han sido reexportadas o no se han dado cumplimiento al requisito legalmente exigible, las mismas serán decomisadas. En estos casos no se reintegrará al contraventor los impuestos, tasas y demás tributos pagados.”

¹³⁹ MOJICA, Pedro O. Las infracciones aduaneras en Venezuela. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 633.

¹⁴⁰ MOJICA, Pedro. Consulta sobre el artículo “Las infracciones aduaneras en Venezuela”. Resposta em mensagem de e-mail enviada ao autor em 19 de janeiro de 2023. Aqui reproduzida com o devido assentimento do responsável pelo texto, posicionamento ao qual aderimos.

¹⁴¹ Ley sobre el delito de contrabando. *Gaceta oficial* n. 6.017, de 30-10-2010. Disponível em: <http://servicio.bc.uc.edu.ve/derecho/revista/relcrim22/art05.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2023.

control en la introducción, extracción o tránsito de mercancías o bienes que constituyan delitos, faltas o infracciones administrativas”.

3.3. As infrações aduaneiras e suas respectivas sanções na União Europeia

A repressão das infrações aduaneiras se encontra fragmentada na União Europeia. Assim, muito embora a sua legislação aduaneira seja reconhecida como o primeiro exemplo de união aduaneira no mundo e esteja harmonizada num ponto de vista substancial, cada Estado-membro da Comunidade Europeia possui seu próprio sistema punitivo, ou seja, existem 28 (vinte e oito) diferentes tipos de infrações e sanções aduaneiras naquela Comunidade¹⁴².

De acordo com Santiago Ibáñez Marsilla, a União Europeia não contém regras relativas a infrações e sanções aduaneiras e as divergências entre as regulamentações nacionais são consideráveis e, por isso, o Código Aduaneiro da União¹⁴³ apenas se refere às sanções em seu art. 42 para determinar a competência de cada Estado-membro para regulamentar as sanções em caso de descumprimento da legislação aduaneira¹⁴⁴.

Veja-se o que determina o art. 42 do Código Aduaneiro da União:

1. Cada Estado-Membro determina as sanções aplicáveis em caso de incumprimento da legislação aduaneira. Essas sanções devem ser efetivas, proporcionadas e dissuasivas. 2. Caso sejam aplicadas, as sanções administrativas podem assumir, nomeadamente, uma das seguintes formas ou ambas: a) Uma coima aplicável pelas autoridades aduaneiras, incluindo, se for caso disso, um pagamento acordado que substitua uma sanção penal; b) A revogação, suspensão ou alteração de uma autorização que tenha sido concedida à pessoa em causa.

¹⁴² ARMELLA, Sara. The essential elements for the legal definition of customs infringement and the typical behaviors that lead to them. *International Customs*. International Customs Law Academy, Chile: 2016; ARMELLA, Sara. *EU Customs Code*. Milan: EGEA, 2017, p. 296-298. Ver, ainda: HARDEN, Kerstin; WOLFFGANG, Hans-Michael. The new European customs law. *World Customs Journal*, v. 10, 2016; MARSILLA, Santiago Ibáñez. Régimen Sancionador en materia aduanera en España. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 709-732; RIJO, José; RIJO, Nuno. Infracciones aduaneras en el ordenamiento jurídico portugués. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 733-759; VISMARA, Fabrizio. *Corso di diritto doganale*. Torino: G. Giappichelli, 2018, p. 307-314; WEERTH, Carsten. Customs Sanctions of the EU-27: A Detailed Analysis and a Preview on the Modernized Customs Code of the EU and the European Union Customs Code. *Global Trade and Customs Journal*, v. 8, n. 2, 2013.

¹⁴³ Regulamento (CE) n. 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 de outubro, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário de 10 de outubro de 2013. Disponível em: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:PT:PDF>. Acesso em: 23 mar. 2023.

¹⁴⁴ MARSILLA, Santiago Ibáñez. *GPS Aduanas*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022, p. 1099-1100.

Esse dispositivo indica que as sanções aduaneiras em sentido estrito (administrativas) podem consistir, entre outras, em multa e/ou revogação, suspensão ou modificação de qualquer autorização. Note-se, no entanto, que inexistente uma definição de sanções administrativas no Código Aduaneiro Europeu, mas há claramente uma indicação de que não são sanções criminais e que seu disciplinamento compete aos Estados.

Esse artigo deriva da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que considera que os Estados-membros possuem competência para escolher as sanções que considerem adequadas para os comportamentos ou fatos que considere ofensivos, ante a ausência de uma harmonização da legislação comunitária¹⁴⁵.

Ainda assim, os Estados precisam exercer essa competência em conformidade com o direito comunitário e os seus princípios gerais, especialmente com o princípio da proporcionalidade (“Essas sanções devem ser efetivas, proporcionadas e dissuasivas”)¹⁴⁶.

Dessa maneira se exige que as sanções aduaneiras sejam proporcionais à gravidade da infração, ou seja, para que a sanção seja legítima, ela deve ser proporcional à natureza e gravidade da infração¹⁴⁷.

É necessário mencionar que o art. 198 também permite o perdimento de mercadorias em casos de descumprimento “das obrigações previstas na legislação aduaneira em matéria de introdução de mercadorias não-UE no território aduaneiro da União, ou as mercadorias terem sido subtraídas à fiscalização aduaneira”.

A fim de evitar a fragmentação e proteger o princípio da igualdade de concorrência no mercado interno, a Comissão Europeia apresentou uma Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho relativa ao quadro jurídico da União para as infrações e sanções aduaneiras em 13 de dezembro de 2013, visando unificar as sanções aduaneiras em toda a União¹⁴⁸.

¹⁴⁵ TEIXEIRA, Glória (coord). Código Aduaneiro da União: anotado e remissivo. Coimbra: Almedina, 2018, p. 160-165. No mesmo sentido: “Article 42 (2) UCC basically provides for the application of administrative penalties in two forms. On the one hand, there is the imposition of a pecuniary charge and, on the other, the revocation, suspension or amendment of an authorisation issued. In this connection, the penalties imposed by the Member States are to be ‘effective, proportionate and dissuasive’ (Art. 42 (1) UCC). This wording adopted by the legislator responds to the judgments of the ECJ which has consistently called for such a practice” (HARDEN, Kerstin; WOLFF-GANG, Hans-Michael. The new European customs law. *World Customs Journal*, v. 10, 2016, p. 8).

¹⁴⁶ VISMARA, Fabrício. *Corso di diritto doganale*. Torino: G. Giappichelli, 2018, p. 307.

¹⁴⁷ ARMELLA, Sara. *EU Customs Code*. Milan: EGEA, 2017, p. 301; VISMARA, Fabrício. *Corso di diritto doganale*. Torino: G. Giappichelli, 2018, p. 308.

¹⁴⁸ UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. *Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho. Relativa ao quadro jurídico da União respeitante às infrações à legislação aduaneira e respetivas sanções*. Bruxelas,

De acordo com Sara Armella, a lógica subjacente dessa proposta assenta justamente na ideia de que a disparidade de tratamento em matéria aduaneira afeta negativamente as condições de livre concorrência no mercado da União Europeia, uma vez que favorece os comerciantes que operam em Estados-membros que têm legislações aduaneiras menos rigorosas no seu tratamento de violações aduaneiras¹⁴⁹.

Algumas das constatações desse documento precisam ser mencionadas, como: o fato de que 16 dos 24 Estados-membros preveem tanto sanções penais como sanções não penais às infrações aduaneiras e que 11 dos 24 Estados-membros consideram que um operador econômico é responsável por certas infrações à legislação aduaneira sempre que haja violação do direito aduaneiro, independentemente da existência de dolo, negligência ou elementos de comportamento negligente ou imprudente (infrações de responsabilidade objetiva).

Diante desse quadro, se propôs três categorias de atos ou omissões e suas respectivas sanções. Estabeleceu-se a responsabilidade objetiva (“independentemente de qualquer elemento de culpa”) para 17 hipóteses sancionáveis com multa entre 1% e 5% do valor das mercadorias ou uma multa pecuniária entre 150 euros e 7.500 euros (quando as infrações aduaneiras não sejam relativas a mercadorias específicas), conforme arts. 3º e 9º da proposta.

Para infrações aduaneiras cometidas com negligência, se estabeleceram 11 hipóteses a serem sancionadas de maneira efetiva, proporcional e dissuasiva com multa de até 15% do valor das mercadorias ou multa de até 22.500 euros (quando as infrações aduaneiras não sejam relativas a mercadorias específicas), conforme arts. 4º e 10 da proposta.

E, para infrações aduaneiras cometidas intencionalmente, se estabeleceram 7 hipóteses a serem sancionadas de maneira efetiva, proporcional e dissuasiva com multa de até 30% do valor das mercadorias (quando as infrações aduaneiras sejam relativas a mercadorias específicas) ou multa de até 45.000 euros (quando as infrações aduaneiras não sejam relativas a mercadorias específicas), conforme arts. 5º e 11 da proposta.

Também se estabeleceu que as autoridades competentes precisam levar em consideração todas as circunstâncias pertinentes, incluindo: a gravidade e

2013. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013PC0884&from=da>. Acesso em: 26 mar. 2023. Uma explicação sobre a função das diretivas e seu papel de harmonização das legislações nacionais pode ser lida em: BORGES, José Souto Maior. *Curso de Direito Comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 625-630.

¹⁴⁹ ARMELLA, Sara. *EU Customs Code*. Milan: EGEEA, 2017, p. 297.

a duração da infração; o fato de a pessoa responsável pela infração ser um operador econômico autorizado; o montante dos direitos de importação ou de exportação objeto da infração; o fato de as mercadorias em causa estarem sujeitas a proibições ou restrições ou que representem um risco para a segurança pública; o nível de cooperação da pessoa responsável pela infração com a autoridade competente e as infrações anteriores cometidas pela pessoa responsável pela infração (art. 12).

No entanto, segundo Marsilla, a concretização de um regulamento europeu sobre infrações e sanções aduaneiras por meio dessa Proposta de Diretiva enalhou e parece que não irá adiante¹⁵⁰.

Harden e Wolfgang argumentam que ainda resta saber se a Comissão apresentará outra proposta, mas que é esperado que existam revisões, novas edições e, em caso de dúvida, um reforço dos sistemas penais nacionais de forma a conseguir um tratamento uniforme¹⁵¹.

De acordo com José Rijo, a questão mais problemática dessa tentativa de harmonização é a implementação de normas que estabeleçam a responsabilidade objetiva pela prática de infrações aduaneiras, explicando que, em Portugal, vigora o princípio da culpa, isto é, não há sanção sem culpa, inclusive para infrações aduaneiras em sentido estrito (contraordenações)¹⁵².

Até porque a minoria dos Estados contém sanções baseadas na responsabilidade objetiva (11 de 24), o que pode ser problemático para os outros Estados e também pode se mostrar incompatível com o princípio da culpabilidade (*nulla poena sine culpa*) e com princípios constitucionais da eu¹⁵³.

Além disso, estudos posteriores apontam para uma harmonização pela convergência gradual, e não por meio de um ato legislativo¹⁵⁴.

Atingir essa harmonização infracional e sancionatória aduaneira possui relevância para evitar possíveis desvios de tráfego (na medida em que, na ausência de harmonização, os importadores preferirão importar através dos Estados-membros que estabeleçam e aplicam um regime sancionatório mais be-

¹⁵⁰ MARSILLA, Santiago Ibáñez. *GPS Aduanas*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022, p. 1099.

¹⁵¹ HARDEN, Kerstin; WOLFFGANG, Hans-Michael. The new European customs law. *World Customs Journal*, v. 10, 2016, p. 8.

¹⁵² RIJO, José. O Direito Sancionatório português em matéria aduaneira. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaios de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 200.

¹⁵³ TUSVELD, Ruud *et al.* *Analysis and Effects of the Different Member States' Customs Sanctioning Systems*. 2016. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/569990/POL_STU\(2016\)569990_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/569990/POL_STU(2016)569990_EN.pdf). Acesso em: 26 mar. 2023.

¹⁵⁴ HAUSEMER, Pierre; CHEN, Ivan Bosch; PATROCLOU, Nelly. *A Comparative Analysis of Member States' Customs Authorisation Procedures for the Entry of Products into the European Union*. 2022, p. 28.

nevolente)¹⁵⁵, além de ser um passo para atingir a unidade implícita numa união aduaneira.

Marsilla argumenta que esse tema também tem reflexos no instituto do Operador Econômico Autorizado, o qual contém um requisito que consiste em não haver cometido infrações graves¹⁵⁶ (art. 39 do CAU¹⁵⁷).

Por fim, cumpre mencionar que essa fragmentação na aplicação de infrações e sanções aduaneiras levou os Estados Unidos a demandarem a União Europeia na OMC (DS 315), mas a conclusão final da disputa não considerou que essa fragmentação da legislação aduaneira, por si só, consiste numa violação ao princípio da uniformidade (art. X:3(a) do GATT)¹⁵⁸, basicamente pela ausência de produção de provas concretas nesse sentido¹⁵⁹.

¹⁵⁵ MARSILLA, Santiago Ibáñez. *GPS Aduanas*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022, p. 1099.

¹⁵⁶ “Por seu turno, para avaliar se uma infração é grave, poderá atender-se a quatro elementos: para começar, a intenção deliberada do requerente ou da pessoa responsável pelas questões aduaneiras daquele; em segundo, a natureza da infração, que pode obrigar a sanções significativas ou mesmo a um processo penal; em terceiro lugar, a existência de negligência manifesta; e, finalmente, a presença de um indicador de risco grave em matéria de segurança e proteção, legislação aduaneira, regras de tributação e infrações penais. São exemplos de infrações graves: contrabando, contrafação, fraude ou evasão fiscal, branqueamento de capitais, participação em atividades terroristas” (TEIXEIRA, Glória (coord.). *Código Aduaneiro da União*: anotado e remissivo. Coimbra: Almedina, 2018, p. 153).

¹⁵⁷ “Os critérios para a concessão do estatuto de operador económico autorizado são os seguintes: a) Ausência de infrações graves ou recidivas à legislação aduaneira e às regras de tributação, incluindo a inexistência de registo de infrações penais graves relacionadas com a atividade económica do requerente.”

¹⁵⁸ “In our view, differences in penalty provisions, in and of themselves, do not necessarily lead to a violation of Article X:3(a). Whether differences would lead to non-uniform administration depends on both the nature of the penalty provisions and the nature of the customs law provisions that they seek to enforce. No evidence was adduced by the United States before the Panel on either the degree of differences in the penalty provisions of the member States or the impact of such differences in the enforcement of the provisions of European Communities customs law. [...] The United States has not provided concrete examples of the application of penalty provisions in member States that demonstrate non-uniform administration of European Communities customs law” (WTO. *WT/DS315/AB/R*, p. 81-83. Disponível em: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=Q:/WT/DS/315ABR.pdf&Open=True>. Acesso em: 26 mar. 2023).

¹⁵⁹ Nesse sentido: “Customs sanctions are an area where – until now – the legislation was purely based upon the national systems of the EU Member States. Efforts in the 1990’s have not resulted in any harmonisation. In 2004, the USA filed a complaint at the WTO against the EU based upon the nonfulfilment of the obligations under GATT based upon a claimed non-uniform application of laws & regulation. In particular, the differences in the customs sanctioning systems of the Member States were pointed out as they could lead to a different treatment of violations of the customs rules in the different Member States. Although the case did not succeed, mainly on formal grounds and lack of proof of the nonuniform application as meant by the GATT rules, uncertainty remained within the EU on this topic. This uncertainty was also related to the Trade Facilitation Agreement that was under negotiation” (TUSVELD, Ruud *et al.* *Analysis and Effects of the Different Member States’ Customs Sanctioning Systems*. 2016. p. 18. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/569990/POL_STU\(2016\)569990_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/569990/POL_STU(2016)569990_EN.pdf). Acesso em: 26 mar. 2023).

3.4. A necessidade de uma definição de sanção aduaneira

Já se registrou anteriormente a discordância com a tradução do art. 6.3.1 do AFC (OMC): “Para efeitos do parágrafo 3º, o termo ‘penalidades’ significa aquelas sanções impostas pela administração aduaneira de um Membro em caso de violação de suas leis, regulamentos ou ato normativo procedimental de caráter aduaneiro”.

Lembre-se que inexistente essa equiparação entre sanção e penalidade nas respectivas redações nos idiomas autênticos.

Ainda assim, a definição de sanção aduaneira contida nesse artigo é de suma importância. Tudo indica se tratar da primeira tentativa internacional de produzir uma definição para a sanção aduaneira¹⁶⁰. E também demonstra uma preocupação com a construção de um regime sancionatório mínimo comum num contexto de facilitação do comércio.

Note-se que a definição tem uma possível interpretação restritiva, correspondendo apenas às violações da legislação aduaneira que são *impostas* (*impuestas, impositas, imposed*) pela aduana, conforme o art. 6.3.1 do AFC (OMC).

Interessante, então, comparar essa definição de sanção aduaneira com a abrangência da aceção de infração aduaneira para o Direito Aduaneiro Internacional.

Já se verificou que inexistente uma definição de sanção aduaneira no âmbito da CQR, muito embora o Anexo Específico H contenha normas a respeito do assunto, como o Estândar 22 que recomenda que a legislação aduaneira indique as sanções aplicáveis a cada categoria de infração aduaneira que podem ser resolvidas via transação aduaneira. E o Estândar 23 que recomenda que a sanção deve ser proporcional à seriedade e à importância da infração cometida e dos antecedentes do infrator.

Nas explicações desse Anexo Específico H, consta um rol exemplificativo das sanções comumente aplicáveis pelas aduanas: multas, perdimento da mercadoria e perdimento dos meios de transporte¹⁶¹.

¹⁶⁰ “However, it was only under the TFA that a general definition of customs sanctions was set down for the first time” (ARMELLA, Sara. Customs Sanctions: The Difficult Relationship between International Harmonisation and Nation Peculiarities through the Lens of the Proportionality Principle. *Análisis y Studia CASP*, v. 13, n. 1, 2022, p. 2). Ver também: TREVISAN, Rosaldo. Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades aduaneiras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 574. RUIZ, José Francisco Mafla. Las sanciones aduaneras a la luz del acuerdo de facilitación de comercio de la Organización Mundial del Comercio. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 244.

¹⁶¹ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 17.

No entanto, lembre-se que a definição de infração aduaneira no âmbito da OMA é abrangente e se refere a todas as violações da legislação aduaneira, inexistindo limitação quanto à autoridade que vai aplicar a sanção.

Eventual discrepância entre as competências das aduanas em investigar infrações e aplicar sanções pode explicar essa divergência entre as definições.

O Protocolo ao Atec não traz uma definição de sanção, mas estabelece que as partes devem adotar ou manter medidas que permitam a imposição de sanções por parte da administração aduaneira pela violação de suas leis aduaneiras, inclusive sobre classificação tarifária, valoração aduaneira, procedimentos de trânsito, país de origem ou reivindicações de tratamento prioritário (art. 15.1 do Anexo I). Esse tratamento complementa o AFC e a CQR, não diferindo de ambos.

Portanto, existe uma definição de sanção aduaneira no Direito Aduaneiro Internacional, a qual corresponde às violações da legislação aduaneira que são aplicadas pela aduana, conforme o art. 6.3.1 do AFC (OMC).

Seria interessante que o glossário da OMA também enfrentasse a questão e definisse as sanções aduaneiras, especialmente por conta das divergências entre a definição ampla de infração aduaneira contida no glossário e outros instrumentos e a aceção restrita de sanção aduaneira contida no AFC.

No âmbito da dogmática aduaneira, Enrique Barreira propõe uma definição para sanção aduaneira que tentaremos reproduzir, ainda que de modo conciso, a seguir.

Barreira demonstra que o fenômeno aduaneiro se caracteriza pelo controle que a aduana exerce sobre a entrada ou a saída de uma determinada mercadoria sobre um determinado território. O objeto da relação jurídica aduaneira é a conduta requerida por um dos sujeitos e devida pelo outro, ou seja, a prestação de dar, fazer ou não fazer. Prestação que para a aduana significa o direito a que o importador permita e colabore na tarefa do controle aduaneiro e, para os importadores, tolerar que esse controle aduaneiro seja exercido sobre a mercadoria¹⁶².

Já a causa da relação é a norma de onde surge a faculdade de um e dever do outro. A causa desse controle põe em prática o dever da aduana de efetuar

¹⁶² Em sentido similar: “A obrigação aduaneira é o núcleo do Direito Aduaneiro, uma vez que se refere a prestações (dar, fazer, ou não fazer algo) em razão da vinculação obrigacional que se estabelece entre o Estado e os particulares que intervêm – de algum modo – no tráfego internacional de mercadorias objeto de uma operação de comércio exterior, ou ainda, relativamente aos meios de realização dessa atividade econômica, como seja, o transporte, ou ainda, referentemente a pessoas que guarnecem ditos veículos, ou que simplesmente demandam um país em viagem de lazer ou trabalho” (SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas aduaneiros*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 64).

uma correta aplicação das leis¹⁶³. Essa é a descrição da primeira parte da relação jurídica aduaneira, a qual corresponde ao cumprimento de respectivos deveres e obrigações, a qual pode ser sintetizada da seguinte maneira: 1) dado um fato ou situação; 2) deve ser; 3) uma prestação; 4) de alguém obrigado; 5) ante um sujeito pretensor (titular do direito); 6) ou¹⁶⁴. Tratando-se de uma relação jurídica, o sujeito obrigado possui um vínculo com o sujeito pretensor. Os elementos dessa relação jurídica estão representados nessa primeira parte da norma jurídica (1 ao 5)¹⁶⁵.

Mas existe ainda uma segunda parte da relação que corresponde aos aspectos patológicos da relação jurídica, isto é, ao não cumprimento dos deveres assumidos na respectiva relação¹⁶⁶, o qual pode ser tanto do administrado (ao qual se aplica uma sanção) quanto da própria aduana (o que gera uma nulidade ou invalidez de um ato)¹⁶⁷.

Enrique Barreira aponta para a seguinte estrutura formal da segunda parte da norma jurídica: 7) se o obrigado não cumpre a prestação; 8) deve ser; 9) a aplicação de uma sanção; 10) imposta por um funcionário obrigado a; 11) quem responderá frente a comunidade pretensora¹⁶⁸.

¹⁶³ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 85-90.

¹⁶⁴ Esse ponto indica o caráter alternativo manifestado na segunda parte da norma, no qual aparece o caráter coativo e heterônomo (BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 82).

¹⁶⁵ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 80-81.

¹⁶⁶ Nas palavras do autor: “El esquema funcional presentado más arriba se refiere a la primera parte del Gráfico N° 1 (puntos 1° a 5°), es decir, al cumplimiento de los deberes operativos correspondientes a la solicitud de destinación u operación aduanera y su tramitación, en donde, en principio, el importador o exportador es el Sujeto Obligado y el organismo aduanero es el Sujeto Pretensor. Ahora corresponde ver como se estructura la segunda parte de dicha estructura, que corresponde al aspecto patológico de la relación jurídica (Puntos 7° a 11° del Gráfico n. 1); esto es, al incumplimiento de los deberes asumidos en dicha relación. Tengamos en cuenta que el incumplidor no siempre será el administrado, sino que puede ser la propia Aduana la que incumpla sus deberes, irrogando con ello un perjuicio al administrado durante el trámite del despacho” (BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 91).

¹⁶⁷ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 91-96.

¹⁶⁸ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 80.

A consequência jurídica do descumprimento dos respectivos deveres e obrigações dessa relação jurídica aduaneira se chama sanção aduaneira, consistindo na privação de um bem (liberdade, patrimônio, direito de trabalhar etc.)¹⁶⁹.

Barreira explica que a palavra sanção deve ser entendida de modo amplo, ou seja, não apenas como pena, mas também como uma simples reação negativa para os direitos de quem infringe um dever ou erra em seu cumprimento. Nas palavras do autor¹⁷⁰:

Por lo que vemos, el concepto del vocablo “sanción”, en relación con el punto 9º del Gráfico n. 1, debe ser tomado en sentido amplio; es decir, no sólo como pena, sino también como una simple reacción negativa para los derechos de quien infringiera su deber o errara en su cumplimiento. Ello pese a que la devolución de lo cobrado de más por estímulos o la ejecución forzosa de bienes al exportador (privación del derecho subjetivo de propiedad), así como la invalidez de actos emitidos en violación a la norma superior (privación de un derecho subjetivo en ciernes a la estabilidad del acto) o la devolución de tributos liquidados e indebidamente cobrados por la aduana (privación de la propiedad de dichos fondos) no pueden considerarse sanciones penales ya que no tienen una intención ejemplificadora o intimidatoria, sino que aspiran a la reparación del mal hecho, típico de medidas civiles.

O ponto n. 9 mencionado na citação se refere à aplicação de uma sanção. Assim, Barreira alerta que a sanção aduaneira pode ter um significado abrangente, correspondendo a consequências jurídicas negativas.

Também se refere à *provável* competência da aduana de executar a medida propriamente dita, não obstante o sujeito passivo possa impugnar esse processo: “A ese fin es probable que la Aduana tenga competencia para ejecutar por sí misma la medida, sin perjuicio que el administrado pueda impugnar ese proceder”¹⁷¹.

Portanto, tudo indica que essa definição de sanção aduaneira proposta pelo autor independe da competência da aduana em executar ou aplicar a sanção, decorrendo da descrição da relação jurídica aduaneira.

¹⁶⁹ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 82.

¹⁷⁰ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 92-93.

¹⁷¹ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 94.

Também argumenta que é dever da aduana desempenhar adequadamente as suas funções, colaborando com o sujeito passivo nos procedimentos de controle de forma a lhe causar o menor dano possível.

Mas explica que o descumprimento pode ser da aduana ou do administrado, de modo que se pode utilizar o termo “sanção” de modo amplo para designar uma pena que se aplica a quem infringe a lei¹⁷².

Quando a aduana descumpre as condições para o exercício de suas faculdades potestativas, isso gera a invalidade do ato administrativo, caso em que se priva a aduana da presunção de legitimidade do ato administrativo viciado. Quando o descumprimento parte do administrado, isso lhe gera uma consequência negativa¹⁷³, comumente chamada de sanção.

E para que a sanção seja aplicada, é necessário que o danificado (aduaa ou administrado) acione o respectivo procedimento tendente a colocar em marcha as respectivas consequências pelo descumprimento¹⁷⁴.

Portanto, parece indicar que inexistem sanções automáticas¹⁷⁵:

En este estadio cobra suma importancia el procedimiento tendiente a viabilizar la acción de la parte afectada. Se deberán contemplar reglas que, más allá del procedimiento operativo, regulen específicamente las impugnaciones, repeticiones o defensa en aspectos infraccionales tendientes a garantizar la defensa en juicio.

Assim como o administrado está obrigado a colaborar com a aduana no exercício de suas tarefas de controle, é dever do serviço aduaneiro realizar suas tarefas de maneira adequada, colaborando com o administrado nos trâmites de controle aduaneiro de maneira a lhe irrogar o menor prejuízo possível. Desse modo, assume grande importância esse procedimento tendente a viabilizar a ação da parte afetada¹⁷⁶.

¹⁷² BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 91.

¹⁷³ Mas é certo que sanção está sendo referida aqui como consequência negativa, a ameaça de castigo, explícito ou implícito pela desobediência de uma norma e não como promulgação (WRIGHT, G. Henrik von. *Norma y acción*. Madrid, Tecnos, 1979, p. 139).

¹⁷⁴ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 93.

¹⁷⁵ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 95.

¹⁷⁶ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 94-95.

Portanto, sanção é a forma típica de reagir ao descumprimento de uma obrigação, e a nulidade constitui uma reação típica frente a objetos que não atendem aos requisitos exigidos por uma definição (regra conceitual), com a diferença de que a nulidade é inseparável da definição, enquanto uma norma de obrigação pode existir mesmo que não seja acompanhada de uma sanção¹⁷⁷.

Veja-se, ainda, que esse modelo de divisão da norma jurídica em primária e secundária é útil para a compreensão da estrutura das normas que estabelecem sanções negativas, posto que o não cumprimento da norma primária gera o pressuposto de incidência da norma secundária¹⁷⁸.

Além disso, cumpre ressaltar que a definição de sanção aduaneira proposta por Enrique Barreira é ampla, abrangendo não apenas uma pena (criminal), como também outras sanções negativas para os direitos de quem infringir um dever ou errar um cumprimento (privação de um direito subjetivo, da propriedade etc.)¹⁷⁹.

Portanto, o Direito Aduaneiro Internacional trata a sanção aduaneira no sentido de consequência negativa por um descumprimento da legislação aduaneira quando imposta pela aduana, limitando a amplitude de seu conceito dogmático, conforme explicação de Enrique Barreira.

Em outras palavras, as sanções aduaneiras têm como pressuposto uma conduta que é tipificada como infração aduaneira, sendo uma resposta do ordenamento privar ou restringir direitos de quem pratica essa conduta descrita como uma infração aduaneira. Mas as sanções aduaneiras requerem para sua imposição a determinação de um órgão do Estado que pode ou não ser a aduana.

3.4.1. Para a qualificar como aduaneira

Outra questão interessante proveniente dessa explicação de Enrique Barreira é a identificação do que a norma jurídica está tentando proteger, ou seja, o bem jurídico¹⁸⁰.

¹⁷⁷ ALCHOURRÓN, Carlos E; BULYGIN. Definiciones y normas. In: ALCHOURRÓN, Carlos E; BULYGIN. *Análisis lógico y derecho*. Madrid: Trotta, 2021, p. 482. A respeito da amplitude do termo sanção para o direito e da possibilidade de compreensão da nulidade como sanção ver: SCHAUER, Frederick. *The Force of Law*. London: Harvard University Press, 2015, p. 26.

¹⁷⁸ ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Bauru: Edipro, 2000, p. 247-249. Explicação similar pode ser lida em: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 17-18. Ver, ainda: LOBO, Bruno Eduardo Budal. *Infrações e penalidades no âmbito aduaneiro: uma revisão sobre o sistema*. *Revista de Direito e Negócios Internacionais da Maritime Law Academy – International Law and Business Review*, v. 3, n. 1, p. 112-138, 2023.

¹⁷⁹ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 93.

¹⁸⁰ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial refe-

Em resumo, essa estrutura da norma jurídica aduaneira exposta é apta a relacionar conceitos com diferentes conteúdos, os quais podem ser qualificados como aduaneiros de acordo com o objeto da tutela (*bem jurídico*).

Em outras palavras, essa finalidade protetora de um bem jurídico decorre do conteúdo da norma jurídica, com o seu preceito e a ameaça de sanção, sendo o principal instrumento de motivação social tendente a desencorajar comportamentos desvalorizáveis¹⁸¹.

Nas palavras do autor: “Por su parte, las especialidades serán determinables de acuerdo con los intereses tutelados en cada una de esas ramas del derecho”¹⁸².

Além da representação formal da relação jurídica aduaneira apresentada, essa relação também pode ser representada desde um esquema *funcional*, a qual traduz a sua finalidade: 1) a aduana exerce o 2) controle sobre 3) importações e exportações para aplicar os regimes 4) de restrições econômicas ou não econômicas; 5) de tributos e 6) de estímulos (devolução de tributos)¹⁸³.

Em outras palavras: a aduana está encarregada de executar os serviços que lhes são encomendados pela legislação, de modo que a execução desse serviço gera uma relação jurídica aduaneira. Essa relação pode ter diversas finalidades, como aponta o esquema funcional indicado, inclusive regular a aplicação de restrições e proibições a importações ou exportações, regular a arrecadação dos tributos sobre a operação, regular a aplicação de estímulos, registrar os dados estatísticos das operações, entre outros que se encomendem às aduanas¹⁸⁴.

rencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 83.

¹⁸¹ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 79.

¹⁸² BARREIRA, Enrique. La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera. *Revista de Estudios Aduaneros*, 1º sem. 2007, p. 55-74.

¹⁸³ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 86. BARREIRA, Enrique. Sistema y metodología del Código Aduanero Argentino. In: COTTER, Juan Patricio. *Estudios de Derecho Aduanero: homenaje a los 30 años del Código Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, p. 31-35.

¹⁸⁴ Por exemplo, Basaldúa relaciona as seguintes funções essenciais: vigilância da fronteira, subjeição das mercadorias à controle aduaneiro, individualização das mercadorias, classificação e valoração das mercadorias, determinação da origem das mercadorias, as quais efetivam o controle aduaneiro. Além do controle aduaneiro, também descreve as funções contingentes: aplicação da tarifa aduaneira e arrecadação tributária, aplicação das proibições e restrições (BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Tributos al Comercio Exterior*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016, p. 439-467).

Mas, ainda que a matéria envolvida possa variar (comercial, ambiental, segurança nacional, saúde etc.), o *controle aduaneiro* “passa” obrigatoriamente por três propósitos possíveis, segundo esse esquema: a) regulamentar a aplicação de restrições e proibições de importação ou exportação; b) regulamentação para aplicação de tarifas aduaneiras ou outras aplicáveis em virtude de uma importação ou exportação; e c) regulamento para a aplicação de incentivos à exportação¹⁸⁵.

Logo, o fenômeno aduaneiro se caracteriza pelo *controle aduaneiro* exercido sobre a entrada ou a saída de uma mercadoria de um determinado território aduaneiro, dando origem à relação jurídica aduaneira. De tal modo, é possível classificar as relações jurídicas segundo os interesses tutelados.

3.4.2. E indicar o bem jurídico tutelado

De modo resumido, o bem jurídico se trata de um ente (dado valor social), material ou imaterial, presumido do contexto social, de titularidade individual ou metaindividual, o qual é tido por essencial para a coexistência e o desenvolvimento do homem em sociedade, devendo ser compatível com a ordem de valores constitucionalmente relevantes e inerentes ao Estado Democrático de Direito, os quais servem de paradigma do legislador infraconstitucional¹⁸⁶.

O interesse tutelado pelas normas jurídicas aduaneiras é o controle aduaneiro, como a representação do esquema funcional exposto quer deixar claro.

Obviamente que podemos, então, recorrer à doutrina aduaneira para confirmar ou afastar essa conclusão.

É também com o alerta sobre uma possível função unificadora do bem jurídico tutelado (seja para uma harmonização da matéria repressiva aduaneira, seja para uma conceitualização comum¹⁸⁷) que desenvolvemos este assunto.

É nesse sentido a explicação de Horácio Felix Alais, a qual transcrevemos: “Por ello que partiendo de la función esencial de la aduana se puede afirmar que la burla del control ha de constituir el bien jurídico tutelado del delito de

¹⁸⁵ BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 87.

¹⁸⁶ PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*. São Paulo: RT, 2009, p. 44-51.

¹⁸⁷ “Se requiere partir de un núcleo o bien jurídico a tutelar para aproximarnos a una conceptualización común” (VIDAL ALBARRACÍN, Hector Guillermo. La materia penal aduanera. La importancia de un marco legal a nivel internacional. In: PARDO CARRERO, Germán *et al.* *Derecho aduanero y comercio internacional: temas selectos*. Ciudad de México: Porrúa, 2016, p. 90).

contrabando en orden a la fiscalización de las prohibiciones de importar y exportar y la percepción tributaria”¹⁸⁸.

Alais también ensina que o bem jurídico tutelado deve ser concebido a partir do conceito da atividade essencial que realiza a aduana, “teniendo en consideración las corrientes actuales que se ha desarrollado acerca del concepto bien jurídico”¹⁸⁹.

Assim, Vidal Albarracín explica que tanto os crimes quanto as infrações aduaneiras protegem *o mesmo bem jurídico*, qual seja o controle aduaneiro¹⁹⁰. E que infrações tendem a protegê-lo indiretamente, de modo satelitário, e que tendem a proteger o uso correto dos meios operacionais aduaneiros com vistas a não pôr em perigo o bem jurídico principal¹⁹¹.

Para Enrique Barreira, não devemos nos surpreender que um mesmo bem jurídico seja tutelado por técnicas administrativas e penais, explicando que a infração administrativa ou contravencional tem a peculiaridade de ser preventiva de uma lesão principal e uma tendência a proteger bens jurídicos secundários (ou complementários) do bem jurídico principal.

Barreira explica que existem ao menos duas dimensões de proteção, atuando a infração administrativa de modo a desencorajar as atividades que podem expor a perigo esse bem jurídico essencial: “Las contravenciones, si bien apuntan al mismo bien jurídico que el delito, lo hacen desde una óptica más lejana, a título preventivo, pues procuran evitar que el delito pueda producirse”¹⁹².

Ricardo Xavier Basaldúa explica que a função de controle sobre as importações e as exportações constitui a função essencial da aduana e que o ilícito aduaneiro por excelência é o contrabando¹⁹³.

¹⁸⁸ ALAIS, Horacio Felix. El bien jurídico tutelado en las infracciones y los delitos aduaneros. Finalidad y magnitud de las penas y sanciones aduaneras. In: CENTENO, Mercedes Pilar Martínez *et al.* *Reflexiones sobre el régimen de infracciones y sanciones aduaneras en el Perú*. Lima: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2018, p. 86.

¹⁸⁹ ALAIS, Horacio Felix. Fundamentos sociales, económicos y políticos universales que sustentan la filosofía de las normas punitivas de conductas antijurídicas aduaneras. *Revista de Estudios Aduaneros*. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2017, p. 71.

¹⁹⁰ No mesmo sentido: ALAIS, Horácio Felx. *Régimen infraccional aduanero*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2011, p. 31.

¹⁹¹ VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. *Derecho penal aduanero*. Buenos Aires: Didot, 2018, p. 90.

¹⁹² BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 96-97.

¹⁹³ BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero: concepto e contenido*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2008, p. 212-213; BASALDÚA, Ricardo Xavier. Naturaleza Jurídica y elementos esenciales del contrabando. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 1227-1229.

Juan Patrício Cotter comenta que as infrações aduaneiras implicam uma vulneração de grau menor ao bem jurídico tutelado¹⁹⁴.

De modo conclusivo, a ideia parece ser a de captar os atos preparatórios e os atos posteriores à entrada irregular do território aduaneiro, contendo proibições complementares aos delitos aduaneiros como forma de proteção do bem jurídico que os crimes aduaneiros buscam proteger¹⁹⁵.

Registre-se, também, a explicação de Fazolo e Valle a respeito da identidade do bem jurídico tutelado pelos crimes aduaneiros e infrações aduaneiras: “Por todo o exposto acima, deve ter ficado claro que se defende aqui a identidade do bem jurídico tutelado pelos crimes e pelas infrações aduaneiras. [...] A função de controle aduaneiro é o bem jurídico protegido nos crimes e infrações aduaneiras”¹⁹⁶.

Já Rodrigo Mineiro Fernandes defende que o bem jurídico desempenha um papel central na teoria do tipo, bem como que a ação ou a omissão definida pela legislação aduaneira como infração deve ser considerada independentemente de sua finalidade arrecadatória e que a tutela recai sobre o controle aduaneiro¹⁹⁷.

Ao comentar a hipótese infracional do art. 689, XXII (interposição fraudulenta), do Regulamento Aduaneiro, Solon Sehn também aponta que o objeto da tutela dessa infração aduaneira é a regularidade do controle aduaneiro, não podendo ser desvinculada desse bem jurídico¹⁹⁸.

A questão também está sendo debatida no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), tendo sido aventado em alguns acórdãos que as infrações aduaneiras tutelam o controle aduaneiro¹⁹⁹. De fato, o bem jurídico é um elemento essencial na análise das infrações aduaneiras, sendo bem-vinda essa discussão no âmbito do Carf.

Prosseguindo. Segundo Juan Carlos Bonzón Rafart, o bem jurídico protegido pelas figuras infracionais (aduaneiras) é o devido controle aduaneiro, assim como ocorre no crime de contrabando²⁰⁰.

¹⁹⁴ COTTER, Juan Patrício. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 97.

¹⁹⁵ ALSINA, Mario A. *et al. Código aduanero comentado*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, t. III, p. 301.

¹⁹⁶ FAZOLO, Diogo Bianchi; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A reforma aduaneira no Brasil: necessidade de harmonização das normas de direito aduaneiro sancionador. *Revista de la Secretaría del Tribunal Permanente de Revisión*, n. 11, año 6, Asunción, 2018, p. 79.

¹⁹⁷ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018, p. 123.

¹⁹⁸ SEHN, Solon. *Comentários ao Regulamento Aduaneiro: infrações e penalidades*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2021, p. 104.

¹⁹⁹ Por exemplo nos Acórdãos n. 3201005.152, 3402005.542 e 9303-010.029.

²⁰⁰ RAFART, Juan Carlos Bonzón. *Derecho penal aduanero*. Buenos Aires: Erreius, 2022, p. 9.

Andrés Varela defende que uma leitura das novas funções da aduana conduz a um aprofundamento da relevância do controle aduaneiro como bem jurídico tutelado, devendo a importância ser redimensionada. Também entende que a dogmática aduaneira precisa aprofundar os estudos de outros bem jurídicos mediatos (como a saúde pública, o meio ambiente, a produção nacional, entre tantos outros), com base nos próprios princípios (aduaneiros), que hoje se encontram ainda em fase germinal (no Uruguai)²⁰¹.

Lembrando que começamos a delinear no item 1.1.3 alguns dos novos paradigmas que governam a aduana do século XXI, expondo o desafio que enfrenta: balancear a facilitação comercial, buscando mecanismos para não obstaculizar o comércio lícito, ao mesmo tempo em que garante a segurança do comércio, combatendo práticas ilícitas.

Essas mudanças nas funções da aduana influenciaram a codificação aduaneira da Argentina (conforme item 3.7.2) e parecem ter reflexos na dogmática aduaneira contemporânea, inclusive em relação ao que está sendo tutelado pelas infrações aduaneiras. Resta, agora, tentar responder se isso também se percebe a respeito da responsabilidade aduaneira.

3.5. A responsabilidade aduaneira

Em relação aos tratados internacionais que contenham dispositivos sobre a responsabilidade aduaneira já internalizados, se mencionou o AFC e o Protocolo ao Atec.

O art. 6.3.2 do AFC determina que as sanções devem ser aplicadas unicamente sobre os responsáveis pela infração:

Cada Membro *assegurar*á que as penalidades em caso de violação de uma lei, regulamento ou ato normativo procedimental de caráter aduaneiro sejam impostas unicamente sobre os *responsáveis* pela infração em conformidade com a legislação do Membro (grifos nossos).

Inicialmente, note-se que a tradução desse dispositivo contida no Decreto n. 9.326/2018 menciona apenas *os responsáveis*, diferindo das redações autênticas que mencionam que essa responsabilidade é *pessoal*.

Assim, necessário comparar essa tradução com as versões autênticas do AFC. Em espanhol, consta o seguinte: “[...] se impongan únicamente a la *persona o personas responsables* de la infracción con arreglo a sus leyes”. O mesmo ocorre em inglês: “[...] are imposed only *on the person(s) responsible* for the

²⁰¹ VARELA, Andrés. Reflexiones en torno al proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay. *YachaQ Revista de Derecho*, n. 11, 2020, p. 194. Suas conclusões também são válidas para o Brasil.

breach under its laws”, e também em francês: “[...] soient imposées uniquement à la (aux) personne(s) responsable(s) de l’infraction en vertu de sa législation” (grifos nossos).

É justamente nesse segundo sentido o alerta de Juan Patrício Cotter, para quem esse dispositivo trata do princípio da personalidade (*personalidad*) da pena e coloca em xeque o critério de responsabilidade indireta previsto na legislação de alguns países. Explica, ainda, que a responsabilidade indireta é aquela em que não há identidade entre o autor material do crime e a pessoa que é penalizada²⁰². E não está sozinho nessa defesa, Fernando Pieri Leonardo também indica que o art. 6.3.2 do AFC trata da personalidade da pena²⁰³.

Enrique Barreira explica que a responsabilidade indireta abre as portas para um caminho que pode violar os direitos fundamentais por meio de uma redação, aplicação ou interpretação inadequada da lei²⁰⁴.

Veja-se, ainda, que o Protocolo ao Atec dispõe no art. 15.2²⁰⁵ que a legislação nacional deve especificar *as pessoas* que podem ser responsabilizadas pela prática de uma infração aduaneira.

Logo, qualquer que seja a interpretação dada ao art. 6.3.2 do AFC, se corresponde apenas ao princípio da responsabilidade ou se também trata do princípio da personalidade da pena, parece ser possível sustentar com certa segurança que a tradução ao português dá azo a uma interpretação num sentido que difere dos textos autênticos e isso é reforçado pela própria redação do art. 15.2 Protocolo ao Atec.

Trevisan e Meira advertem que o Protocolo ao Atec contém dispositivos mais incisivos e que representa uma visão AFC *plus*, o qual já foi internalizado e demanda adaptações na legislação aduaneira do Brasil, especialmente em torno de dispositivos que seriam apenas recomendações decorrentes da falta de incisividade do próprio acordo²⁰⁶.

²⁰² COTTER, Juan Patrício. La influencia de los tratados internacionales en las infracciones aduaneras. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 189-192. Alf Ross a chama de responsabilidade vicária (ROSS, Alf. *On guilt, responsibility and punishment*. Berkeley: University of California Press, 1975, p.14).

²⁰³ LEONARDO, Fernando Pieri. Direito Aduaneiro Sancionador à luz do AFC/OMC, da CQR/OMA e do ATEC. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 180.

²⁰⁴ BARREIRA, Enrique. El elemento subjetivo en la configuración de las infracciones contravencionales aduaneras. *Revista de Estudios Aduaneros*, n. 23, p. 102.

²⁰⁵ “Cada Parte deberá asegurar que uma penalidade imposta por sua administração aduaneira pela violação de suas leis aduaneiras, regulamentos ou requerimentos procedimentais seja imposta apenas à pessoa legalmente responsável pela violação.”

²⁰⁶ MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. Um olhar aduaneiro internacional sobre recentes decisões de cortes superiores no Brasil. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 71.

Lembrando que o art. 5º, XLV, da CR/1988 estabelece a pessoalidade da pena, mas permite a transcendência do perdimento de bens a terceiros (mediante lei), o que pode ajudar a explicar essa tradução e indicar que o problema aqui não está relacionado com uma falta de incisividade, ao menos não nas redações autênticas.

Por fim, ressalte-se que o Estândar 3 do Anexo Específico H da CQR (OMA) também trata da responsabilidade aduaneira e recomenda que a legislação nacional especifique as pessoas que podem ser responsabilizadas pela prática de uma infração aduaneira²⁰⁷.

Veja-se que a redação desse dispositivo não difere do tratamento dado para a matéria pelo AFC (em suas versões autênticas) e pelo Protocolo ao Atec.

Agora, o guia para a aplicação desse Anexo Específico H fornecido pela própria entidade é no sentido de que quando as infrações aduaneiras envolverem mais do que uma pessoa, a extensão de seus envolvimento pode variar, assim como a resposta prevista na legislação dos países:

Customs offences frequently involve more than one person. The extent of their involvement can vary, and the legislation of countries varies in classifying the different degrees of participation. Even though a person may not have been directly involved in all the events constituting the offence, any person who was substantially involved is still considered to be a principal offender in many countries. Liability can also result from aiding and abetting offences. The liability can include being knowingly involved in the offence by financing or insuring the operations constituting the offence²⁰⁸.

Portanto, a explicação não parece fechar as portas para a responsabilidade indireta, mas é bom lembrar que o Estândar 24 desse mesmo anexo busca mitigar a responsabilidade dos declarantes que tenham adotado medidas razoáveis para garantir a veracidade das informações prestadas.

Lembrando que o Anexo Específico H da CQR não foi internalizado, mas que essa explicação pode ajudar a compreender e interpretar esses dispositivos que disciplinam a responsabilidade aduaneira.

Assim como outros dispositivos da CQR, o tratamento da responsabilidade aduaneira é feito em termos amplos, para permitir que os países com diferentes culturas jurídicas o implementem. É justamente essa a explicação fornecida pela OMA, no sentido de permitir que tanto os países de *common law* quanto de *civil law* tenham um conceito de responsabilidade: “It allows for

²⁰⁷ “National legislation shall specify which persons can be held responsible in connection with the commission of a Customs offence.”

²⁰⁸ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 5-6.

common law countries to determine who is an offender under common law jurisprudence. Equally, it allows for civil law countries to have the concept of liability be determined by case law in their legislation”²⁰⁹.

Com isso, se quer demonstrar que o termo “responsabilidade” é ambíguo e que pode ser entendido enquanto sujeição jurídica da sanção aduaneira como consequência de uma infração²¹⁰, o qual difere, em muitos países, da culpabilidade²¹¹.

Mas há que se ressaltar, ainda, mais uma dificuldade que consiste na tendência de tratar de temas sensíveis via *soft law*. E essa influência, além de ser fragmentada, parece apontar para caminhos e valores distintos. Primeiramente, lembre-se que alguns organismos internacionais consideram como razoável o afastamento de princípios gerais da repressão para algumas sanções, inclusive aduaneiras.

Esse afastamento de princípios gerais da repressão opera especialmente em relação ao princípio da culpabilidade e pessoalidade para que o ônus probatório recaia sobre o sujeito passivo. Ainda que tenha um âmbito reduzido de aplicação (apenas ao perdimento de bens), se demonstrou anteriormente o caminho para que os Estados explorassem essa modalidade de perdimento ou, pelo menos, como se legitimou essa prática, especialmente para determinados grupos de sujeitos.

De outro lado, temos o Anexo Específico H da CQR que trilha um caminho mais garantista, recomendando a aplicação de certas garantias mínimas aos sujeitos, inclusive em casos de perdimento de mercadorias e dos meios de transporte, ainda que o faça também por *soft law* e tenha muitas portas abertas para que os Estados escolham os dispositivos que lhes forem mais convenientes.

Assim, resta demonstrada a fragmentação anteriormente mencionada e tudo indica que existam distintos valores sendo defendidos e isso se reflete também no tratamento da responsabilidade aduaneira.

De um lado existe um discurso de facilitação e harmonização de regimes sancionatórios e, de outro, existe uma pressão pelo combate a ilícitos e fraudes aduaneiras. Esse discurso mais combativo se faz de modo ainda mais disperso e fragmentado, sobretudo mediante *soft law*.

Restaria, então, à dogmática jurídica a tarefa de elaboração de uma teoria consensual, adequada, justa, refletida e equilibrada a respeito da responsabili-

²⁰⁹ WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1: Customs Offences*, 2000, p. 5.

²¹⁰ FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. São Paulo: RT, 2002, p. 392.

²¹¹ Conforme, ainda, explicação de: VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 297.

dade aduaneira que leve em consideração a generalidade dos portadores de interesses relevantes, mediante um diálogo igualitário e livre que leve em conta os diversos pontos de vista e pondere sobre o grau de afetação dessas regulações de forma argumentada, após confrontar todos os pontos de vista²¹².

De modo conclusivo, é possível afirmar que o Direito Aduaneiro Internacional avança de diversos modos sobre a legislação aduaneira nacional, inclusive em relação à responsabilidade aduaneira pelo descumprimento da legislação nacional.

Está claro que a legislação aduaneira precisa identificar os responsáveis pelo seu descumprimento, conforme o contido nos arts. 6.3.2 do AFC (OMC), 15.2 do Protocolo ao Atec e no Estândar 3 do Anexo Específico H da CQR.

Resta saber, agora, se é possível indicar claramente um critério de imputação para essa responsabilidade aduaneira a partir do Direito Aduaneiro Internacional. Em outras palavras, há aqui também um avanço em direção à responsabilização subjetiva dos sujeitos acusados pela prática de uma infração aduaneira em sentido estrito?

Mas, antes de avançar, é necessário retroceder.

3.5.1. A influência da doutrina tradicional francesa a respeito da responsabilidade aduaneira: uma velha discussão

De início, precisamos retomar a explicação sobre a influência francesa na dogmática jurídica brasileira do século XIX e início do século XX, pois a discussão sobre a natureza das sanções aduaneiras impacta no critério de imputação da responsabilidade e um modo de aproximação às questões ainda hoje debatidas é justamente apontar as origens desse discurso.

Já citamos Louis Pabon e sua definição ampla de infração aduaneira. Retomamos agora com a minuciosa explicação de João Vieira de Araújo sobre essa mesma definição²¹³:

No direito francês, Pabon define a infração toda violação das leis penais de alfândega. As infrações na matéria se classificam em delictos de alfândega e contravenções de alfândega. A primeira categoria compreende as infrações graves, que perturbam a ordem publica, causam um prejuízo serio ao thesouro, e as mais das vezes denotam nos seus autores a resolução bem asentada de realizar um acto fraudulento. A segunda categoria compreende

²¹² HESPANHA, António Manuel. *Pluralismo jurídico e direito democrático: prospectivas do Direito no século XXI*. [s.l.]: [s.n.], 2016, p. 301.

²¹³ ARAÚJO, João Vieira. *O Código Penal Interpretado: parte especial*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1901, p. 208-209. Explicação similar pode ser encontrada em: CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *O contrabando*. Rio de Janeiro: Domingos de Magalhães Editor, 1898, p. 243.

as infracções menos graves, praticadas muitas vezes por ignorância da lei ou por negligencia e não o causando sinão uma offensa ligeira aos interesses do thesouro. As infracções aduaneiras pressupõem três elementos, o material, o moral e o legal. Uma infracção qualquer dessa natureza mesmo não se concebe sem um facto material, quer uma acção, quer uma inacção ou omissão. Também para que possa haver infracção é mister que ella tenha sido commettida voluntariamente; a força maior, ou o constrangimento physico ou moral elimina a vontade.

Um dos motivos dessa amplitude conceitual parece ser justamente o modo de aplicação dessas infracções, o que também acabou influenciando a discussão sobre a natureza das infracções e também das sanções aduaneiras.

Pois bem, Pabon explicava que o confisco (*confiscation*) em matéria aduaneira era objeto de intermináveis controvérsias, mas considerava que tinha uma natureza ora de sanção (quando se applicava a mercadorias lícitas), ora de medida policial ou de segurança (em relação a mercadorias proibidas), desse modo distinguindo a *confiscation* de mercadorias proibidas das mercadorias lícitas, especialmente meios de transporte²¹⁴.

Em relação às multas, o aduaneiro francês considerava que a responsabilidade civil se applicava à multa por seu caráter de reparação civil, em virtude da incompatibilidade absoluta entre o caráter sancionatório da multa e implicações da responsabilidade civil que lhe era imposta pela jurisprudência. A respeito da responsabilidade civil, Pabon afirmava que a pena era a reparação do dano que a ofensa havia causado à sociedade (obrigação prevista no Código Civil e reproduzida no Código Penal). Também dizia que o que havia de especial nas infracções aduaneiras era que a reparação se confundia com a própria pena²¹⁵.

A condenação à multa e ao confisco incluíam, ao mesmo tempo, a reparação dos danos causados à sociedade, aquela dos danos causados a terceiros, ou seja, aos costumes. A obrigação que incumbia ao autor da infracção de reparar o dano causado a outrem designava-se por responsabilidade civil. Assim, Pabon explicava que em matéria aduaneira se podia dizer, quanto ao autor da infracção, que a sua responsabilidade civil se confundia com a sua responsabilidade penal²¹⁶.

²¹⁴ “La confiscation des marchandises prohibées est une mesure de sûreté ou de police parce que la possession de ces marchandises est illicite. La confiscation des bâtimens, voitures ou animaux servant au transport est une peine parce que la possession de ces objets est licite” (PABON, Louis. *Traité des infractions du contentieux et des tarifs des douanes*. Paris: L. Larose, 1893, p. 128).

²¹⁵ PABON, Louis. *Traité des infractions du contentieux et des tarifs des douanes*. Paris: L. Larose, 1893, p. 118.

²¹⁶ PABON, Louis. *Traité des infractions du contentieux et des tarifs des douanes*. Paris: L. Larose, 1893, p. 155-156.

Como bem salientado por Louis Pabon, o tema era controvertido. Georges Pallain já alertava que saber se uma multa era uma penalização ou compensação pelos danos causados ao Estado pelo ato de fraude aduaneira era uma questão discutida há quase um século e que permanecia controversa no final do século XIX²¹⁷.

Salientava, ainda, que diversos doutrinadores da época simplesmente registavam as soluções contidas na jurisprudência, a qual havia dado uma solução oposta em relação à natureza das multas, o que, segundo Pallain, estava em detrimento de certos princípios de equidade.

Considerava, ainda, que todos os argumentos já haviam sido exauridos de modo que os adeptos de uma ou outra corrente se socorriam de argumentos históricos²¹⁸, mas não deixa de trazer um interessante registro histórico a respeito da responsabilidade civil por ato de prepostos (*agents*), a qual estava baseada no Direito Penal francês dos séculos XVII e XVIII, mas que nessa época o caráter da multa estava longe de ser claramente determinado e que as penalidades pecuniárias não eram apenas mistas, mas de caráter absolutamente vago²¹⁹.

Sua conclusão é a que segue:

Devemos, portanto, reconhecer sem hesitação que hoje, como na lei antiga, a multa fiscal e o confisco têm um caráter que participa tanto da pena, no sentido próprio da palavra, quanto da reparação civil, esta última caráter absolutamente dominante em tudo o que se refere às formas do procedimento²²⁰.

Pallain ainda fornece uma explicação interessante a respeito da jurisprudência francesa, especialmente em relação a *confiscation* decretada pelas leis aduaneiras. Os contrabandistas que tentavam importar mercadorias proibidas ou simplesmente tarifadas para a França geralmente escapavam da acusação dos agentes abandonando suas cargas. Ainda assim, a apreensão desses bens era registrada em auto e o confisco decretado a pedido da administração pelo tribunal competente consoante a natureza dos bens, sem a declaração de culpa contra pessoa determinada²²¹.

²¹⁷ PALLAIN, G. *Les Douanes françaises*. Paris: Paul Dupont Editeur, 1897, t. I e II, p. 539-540.

²¹⁸ Queremos demonstrar na sequência que o Brasil conseguiu fazer essa discussão permanecer até o século XXI.

²¹⁹ Afirmava que o legislador de 1791 não havia rompido com as disposições das Ordenanças de 1687 relativa à responsabilidade civil de mestres e empregadores (*maitres et commettants*), remetendo aos juízes cíveis o conhecimento de infrações e contravenções à legislação aduaneira (PALLAIN, G. *Les Douanes françaises*. Paris: Paul Dupont Editeur, 1897, t. I e II, p. 542).

²²⁰ PALLAIN, G. *Les Douanes françaises*. Paris: Paul Dupont Editeur, 1897, t. I e II, p. 542.

²²¹ PALLAIN, G. *Les Douanes françaises*. Paris: Paul Dupont Editeur, 1897, t. I e II, p. 537.

Retomamos, então, com as explicações de João Vieira de Araújo sobre a discussão, em especial sobre a doutrina de Pabon, pois a questão também era discutida pela doutrina nacional, especialmente no âmbito do Direito Penal²²²:

Quanto á intenção criminosa, diz Pabon, a intenção fraudulenta, em geral, não é necessária para que exista infracção, não sendo admittido o agente a excepcionar, allegando boa fé; isto pôde servir como uma atenuante para diminuir a pena; sendo questionada, em geral, a aplicação de attenuantes nesta matéria. Nesta matéria, a regra dominante é que os princípios de direito commum são applicados com rigor em si mesmos, ou ainda derogados, às vezes de modo desusado, contra o agente da infracção.

Na sequência, Araújo aprofunda essa análise da doutrina francesa para criticar a tese da decisão administrativa como questão prejudicial para o julgamento criminal do contrabando²²³.

E, para chegar a tal conclusão, esclarece que naquela época a administração das alfândegas francesas não julgavam contravenções e nem delitos. Afir-mava que os agentes aduaneiros se limitavam a lavrar autos, redigir informa-ções ou relatórios para constatar infrações e proceder a apreensões e depósitos de mercadorias. Quem fazia o julgamento eram os tribunais civis, juízes de paz e tribunais correccionais²²⁴.

Assim, Araújo já afirmava que as penas fiscais (confisco e multa) eram verdadeiras penas, não podendo ser impostas senão individualmente contra o contraventor ou contrabandista e não contra os herdeiros, pois não se tratava de indenização do dano causado²²⁵.

Resta claro que o tema era controvertido. Um dos mais citados autores desse período, Augusto Olympio Viveiros de Castro, faz as seguintes considera-ções sobre a natureza da apreensão, enquanto sanção aduaneira²²⁶:

²²² ARAÚJO, João Vieira. *O Código Penal Interpretado*: parte especial. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1901, p. 208-209.

²²³ ARAÚJO, João Vieira. *O Código Penal Interpretado*: parte especial. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1901, p. 216. Seria interessante aprofundar essas discussões na doutrina indicada e comparar com os argumentos atuais sobre a independência das instâncias administrativa e criminal, o que não pretendemos fazer por ora.

²²⁴ ARAÚJO, João Vieira. *O Código Penal Interpretado*: parte especial. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1901, p. 212-213.

²²⁵ ARAÚJO, João Vieira. *O Código Penal Interpretado*: parte especial. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1901, p. 220.

²²⁶ CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. O contrabando no Direito Criminal. *Revista de Direito Civil, Commercial e Criminal*. Rio de Janeiro, 1916, p. 467. Ele repete essa mesma crítica em: CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Accordams e votos (comentados)*. Rio de Janeiro: Typografia da Revista do Supremo Tribunal, 1925, p. 274. Ver, ainda: SIQUEIRA, Galdino. *Direito Penal Brasileiro*. Rio de Janeiro: Livraria Jacyntho, 1932, p. 408.

[...] não admitto o caracter exclusivo de indemnização civil que se pretende attribuir á *apprehensão*; de accôrdo com Pabon, penso que a *apprehensao* tem um caracter mixto; é uma pena, quando o seu fim é onerar o patrimônio do condemnado, não sendo o objecto apprehendido illicito ou immoral; é uma medida de polícia ou de segurança quando a importação do objecto apprehendido é contraria à Lei.

E assim chegamos a algumas conclusões parciais: a jurisprudência de tribunais franceses do século XIX influenciou a discussão sobre a responsabilidade aduaneira na doutrina tradicional francesa, a qual, por sua vez, era conhecida e objeto de debate no Brasil no final do século XIX e início do século XX; a questão era controvertida na França e no Brasil e havia divergências sobre a responsabilidade entre as sanções aduaneiras, especialmente em relação ao perdimento (*apreensão/confiscation*).

Assim, pode-se avançar numa importante conclusão que ficou apenas subentendida neste capítulo: algumas considerações sobre a natureza das sanções aduaneiras decorrem do que se considera como a função da aduana.

A natureza indenizatória das sanções aduaneiras se amparava justamente na ideia de reparação do dano (ou prejuízo) causado pela diminuição de arrecadação do tesouro nacional o que, por sua vez, impacta na maneira que se encara a imputação da responsabilidade pelo cometimento dessa infração aduaneira, ideia muito bem exposta por Hector Guillermo Vidal Albarracín²²⁷, que gerou a pesquisa realizada neste capítulo.

Ainda que resumidamente, tentaremos reproduzir os argumentos de Vidal Albarracín nos parágrafos seguintes, segundo o qual a construção de que as infrações aduaneiras têm função repressivo compensatória deriva dos ordenamentos jurídicos que concebiam o regime aduaneiro repressivo para punir os que efetiva ou potencialmente afetavam a receita aduaneira.

De acordo com essa perspectiva, a defraudação se constitui no descumprimento da obrigação de entrega de quantias em dinheiro ao fisco, o que equipara essa situação à de uma obrigação civil, consistindo numa relação devedor e credor.

Dessa forma, a pena de multa aplicada ao infrator era vista como ato de reparação da infração pecuniária. Essa concepção se refletiu na jurisprudência que sustentou que em matéria aduaneira havia uma responsabilidade *sui generis* baseada na natureza especial das infrações e no fim que as originou,

²²⁷ VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. La materia penal aduanera. La Importancia de um marco legal a nivel internacional. In: PARDO CARRERO, Germán *et al.* *Derecho aduanero y comercio internacional: temas selectos*. Ciudad de México: Porrúa, 2016, p. 99-104.

acrescentando que as penas pecuniárias têm uma natureza particular segundo a qual, apesar de conservar a sua qualidade de sanção penal, tem natureza de reparação de danos.

Vidal Albarracín aponta que esse critério surgiu justamente na jurisprudência francesa (citando Georges Pallain) e foi sustentado tanto na jurisprudência quanto na doutrina argentina anterior ao Código Aduaneiro daquele país²²⁸.

Essa doutrina, prossegue Vidal Albarracín, reforçou os critérios que sustentavam que em matéria aduaneira a imputação da responsabilidade era de natureza objetiva. Com o tempo, entretanto, uma concepção diferente das funções do serviço alfandegário se consolidou e essa nova concepção se ampara na ideia de que a função essencial das aduanas reside no controle de importação e exportação de mercadorias como forma de executar a política econômica estabelecida pelo Estado em relação ao comércio exterior.

E, com base nessas considerações sobre a função eminentemente arrecadatória da aduana e da função encomendada às infrações aduaneiras, existem divergências doutrinárias entre aqueles que entendem aplicável os princípios gerais da repressão e os que defendem que existem aqui particularidades que obrigam o deslocamento desses princípios, especialmente em relação ao princípio da culpabilidade²²⁹.

Feitas as devidas considerações sobre a origem das discussões dogmáticas a respeito da responsabilidade aduaneira, se pode avançar.

3.5.2. A responsabilidade subjetiva em matéria infracional aduaneira

O que interessa agora é a verificação desses dispositivos introduzidos por tratados internacionais em matéria aduaneira para conferir se deles emergem um ou outro critério de imputação da responsabilidade aduaneira.

De modo expresse e claro, se orienta que a legislação aduaneira identifique os responsáveis pelo descumprimento da legislação aduaneira, conforme o contido nos arts. 6.3.2 do AFC (OMC) e 15.2 do Protocolo ao Atec.

²²⁸ VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. La materia penal aduanera. La Importancia de um marco legal a nivel internacional. In: PARDO CARRERO, Germán *et al.* *Derecho aduanero y comercio internacional*: temas selectos. Ciudad de México: Porrúa, 2016, p. 100.

²²⁹ VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. La materia penal aduanera. La Importancia de um marco legal a nivel internacional. In: PARDO CARRERO, Germán *et al.* *Derecho aduanero y comercio internacional*: temas selectos. Ciudad de México: Porrúa, 2016, p. 99. Conforme, ainda: BARREIRA, Enrique; VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. La responsabilidad en las infracciones aduaneras. *Revista La Ley*, 1989-A, Buenos Aires, Sec. Doctrina, 1989; LABANDERA, Pablo. La potestad sancionatoria de la administración aduanera: el debido equilibrio entre el deber de control y las garantías de los administrados. In: ROHDE PONCE, Andrés. *Reflexiones sobre el regimen de infracciones y sanciones aduaneras en el Peru*. Lima: Defensoria del Contribuyente y usuario aduanero, 2018, p. 21-22.

Ocorre que essa responsabilização prevista na legislação aduaneira sobre os responsáveis pela infração aduaneira também deve ser efetuada de modo *proporcional*, conforme os arts. VIII:3 do GATT, 6.3.3 do AFC, 15.3 do Anexo I do Protocolo ao Atec, 3.39 do Anexo Geral da CQR, entre outros.

E, a partir do princípio da proporcionalidade, se pode afirmar que a sanção aduaneira deve ser razoável²³⁰ e, para isso, ela deve corresponder a fatos e circunstâncias do caso e à gravidade da conduta praticada pelo sujeito.

A ideia de que as consequências jurídicas devem ser proporcionais torna necessária a diferenciação de condutas e isso implica também uma adequação proporcional das sanções conforme essas diferenciações. O *princípio da culpabilidade* possibilita efetuar essa diferenciação e, conseqüentemente, concretizar o princípio da proporcionalidade, conforme ensina Winfried Hassemer²³¹.

Portanto, a culpabilidade concretiza a proporcionalidade. Em outras palavras, a partir da proporcionalidade, se consegue chegar ao princípio da culpabilidade²³².

E um dos critérios possíveis para fazer essa diferenciação é justamente o grau de afetação do bem jurídico tutelado, daí a importância da correta identificação do objeto da tutela das sanções aduaneiras²³³.

É nesse sentido a interpretação de Juan Patrício Cotter ao analisar esse dispositivo do AFC (em conjunto com os Estândares 24 e 25 do Anexo Específico H da CQR), concluindo que não há sanção sem culpa, parecendo também se apontar para um critério de responsabilidade subjetiva²³⁴.

²³⁰ Nesse sentido: YEBRA, Felipe Moreno; MEDRANO, Salvador Francisco Ruiz; DELGADILLO, Vicente Torre. El principio de proporcionalidad en las sanciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 685-707.

²³¹ HASSEMER, Winfried. *Persona, mundo e responsabilidad*. Bogotá: Editorial Temis, 1999, p. 57. A respeito da culpabilidade na dogmática penal contemporânea, ver: MIR PUIG, Santiago. *Direito penal: parte general*. Barcelona: Reppertor, 2006, p. 404-430; SÁNCHEZ, Jesus-Maria Silva. *Aproximação ao direito penal contemporâneo*. São Paulo: RT, 2011, p. 613-632.

²³² A dogmática de Direito Administrativo Sancionador também sustenta que o princípio da culpabilidade pode ser inferido da proporcionalidade (e do próprio Estado de Direito): MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 176-182; OSÓRIO, Fábio Medida. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: RT, 2005, p. 431.

²³³ Nesse sentido: "Finalmente, en la construcción de un repertorio infraccional por parte del Legislador, debe considerarse el bien jurídico tutelado, y cuáles son las conductas que afectan el mismo, como también deben considerarse mediante cuáles formas se desalentarán o reprimirán las conductas que afecten el ordenamiento aduanero, para poder realizar así una descripción precisa de las mismas. Asimismo, debe establecerse en ellas el grado de subjetividad requerida por el ordenamiento legal para la configuración de la infracción en cada caso" (VARELA, Andrés. Una necesidad imprescindible: desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero. *Revista Ius et veritas*, n. 55, 2017, p. 253).

²³⁴ COTTER, Juan Patrício. La influencia de los tratados internacionales en las infracciones aduane-

É nesse sentido de afastamento da responsabilidade objetiva no âmbito do Direito Aduaneiro Internacional que se manifestaram recentemente Leonardo Branco e Thales Belchior²³⁵:

Há forte tendência internacional de rejeição da nefasta “responsabilidade objetiva” para penalizar independentemente da culpa, sobretudo quando tal sanção se revelar excessiva diante da reprovabilidade da conduta, conforme artigos 6º, itens 3.3 e 3.4 e 12, item 1 do AFC (Decreto n. 9.326/2018), no item 3.39 da CQR (Decreto n. 10.276/2020) e no artigo 15, itens 3 e 4 do Acordo de Comércio e Cooperação Econômica (Decreto n. 11.092/2022).

Desse modo, parece possível afirmar que o critério de responsabilidade objetiva perde força na área aduaneira. Um pequeno parêntesis: por responsabilidade objetiva se entende a responsabilização de uma pessoa por causar um resultado contrário à lei, configurando-se a infração com a simples inobservância do preceito (elemento objetivo), independentemente da sua vontade (elemento subjetivo)²³⁶.

Ou seja, nem todo descumprimento da legislação aduaneira tem como consequência jurídica a imposição de uma sanção e, no âmbito do Direito Aduaneiro Internacional, esse afastamento do critério da responsabilização pelo mero resultado parece ganhar força justamente a partir da ideia de facilitação.

Atualmente, a responsabilidade objetiva não parece ser compatível com modelos de *compliance* aduaneiros que estão sendo implementados nos últimos anos, especialmente em relação aos operadores confiáveis, os quais estão enquadrados entre aqueles que o risco de descumprimento da legislação aduaneira é baixo e se recomenda que as aduanas mitiguem o risco de descumprimento pelas pessoas enquadradas nessa categoria mediante *educação e aconselhamento*²³⁷, e não sancionamento.

No mesmo sentido é a explicação de Fernando Pieri Leonardo, a qual se colaciona a seguir²³⁸:

ras. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 185.

²³⁵ BELCHIOR, Thales; BRANCO, Leonardo. *A ilegitimidade das penalidades na valoração aduaneira*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-18/territorio-aduaneiro-ilegitimidade-penalidades-valoracao-aduaneira>. Acesso em: 19 abr. 2023.

²³⁶ BARREIRA, Enrique; VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. La responsabilidad en las infracciones aduaneras. *Revista La Ley*, 1989-A, Buenos Aires, Sec. Doctrina, 1989, p. 926-960; VARELA, Andrés. Una necesidad imprescindible: desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero. *Revista Ius et veritas*, n. 55, 2017, p. 253.

²³⁷ WCO. *Risk Management Compendium*, p. 4.

²³⁸ LEONARDO, Fernando Pieri. Direito Aduaneiro Sancionador à luz do AFC/OMC, da CQR/OMA

Desde 2014, com o início do Programa OEA, verdadeiro exemplo de concretização do Pilar Aduana – Empresa do Marco Safe da OMA –, essa relação vem se solidificando, gerando confiança e mútua assistência. Nesse ambiente, com o mesmo norte, na esteira da valorização da boa-fé e da experiência exitosa do Programa OEA, elaborou-se o PNMA – Programa Nacional da Malha Aduaneira (Portaria COANA n. 76/20). Através dele permitiu-se à Aduana comunicar indícios de irregularidade aos contribuintes antes de realizar o lançamento de ofício da infração. O contribuinte, a partir da provocação administrativa, pode conferir seus procedimentos e regularizá-los, assegurando-lhe a manutenção da espontaneidade. Exclui-se, portanto, as multas no ajustamento promovido pelo contribuinte a partir do aviso do Fisco. Tal procedimento é inovador, valorizando a boa-fé e a confiança entre a Aduana e as empresas. O procedimento seria impensável anos atrás. Atuação da Fiscalização Aduaneira seria integralmente focada no *enforcement* ou em fiscalizar e punir, lavrando auto de infração para cobrança de tributos não recolhidos com acréscimo de multa de ofício e juros de mora.

Assim, se percebe como a responsabilidade objetiva é incompatível e entra em conflito com a abordagem desse modelo de conformidade aduaneira no qual alguns sujeitos podem permanecer de fora do escopo das sanções aduaneiras²³⁹.

Veja-se, ainda, que parece existir atualmente certa uniformidade na defesa da responsabilidade subjetiva pela doutrina aduaneira.

Enrique Barreira explica que as mudanças operadas desde o Conselho de Cooperação Aduaneira (posteriormente OMA) no final dos anos 1950 e início dos 1960 começaram a ser notadas na jurisprudência da Suprema Corte da Argentina e isso acelerou a admissão da aplicação dos princípios gerais do direito penal em matéria aduaneira, tal como a necessidade do elemento subjetivo na conduta do administrado, aplicação da lei penal mais benigna, entre outros²⁴⁰.

Essa mudança de interpretação se dá após a mudança da concepção da aduana, com o reconhecimento de que as funções arrecadatórias não encer-

e do ATEC. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 167.

²³⁹ Nesse sentido: “The principle of *nulla poena sine culpa* (no penalty if no guilt) in fact gives very little room for such approach. Furthermore, it in fact conflicts with the approach on an *ex ante* compliance model where regular business in fact remains outside the scope of sanctions unless they no longer fulfil the commitments as agreed upon with the customs authorities (e.g. AEO)” (TUSVELD, Ruud *et al.* *Analysis and Effects of the Different Member States’ Customs Sanctioning Systems*. 2016. p. 13. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/569990/POL_STU\(2016\)569990_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/569990/POL_STU(2016)569990_EN.pdf). Acesso em: 26 mar. 2023).

²⁴⁰ BARREIRA, Enrique. El elemento subjetivo en la configuración de las infracciones contravencionales aduaneras. *Revista de Estudios Aduaneros*, n. 23, p. 197.

ram todas as funções encomendadas às aduanas, o que levou a uma reformulação no objeto da relação jurídica aduaneira.

Desse modo, essas mudanças levaram ao abandono completo do sancionamento dos sujeitos por simples inobservância da norma, independentemente da conduta praticada ou existência de um mínimo grau de culpabilidade. Explicações e conclusões similares podem ser lidas em outras obras daquele país²⁴¹.

De acordo com Pablo Labandera, as infrações aduaneiras estão sujeitas à aplicação dos princípios gerais de Direito Sancionador e, especificamente, regidas por um Direito Aduaneiro Sancionador, limitadas tanto pela necessidade de violação de um dever jurídico quanto pelo grau de culpabilidade que exista em relação à conduta supostamente reprovável. Desse modo, entende que, para determinar se uma inconsistência jurídica no âmbito aduaneiro resulta suscetível de ser sancionada, se deve analisar o cumprimento de três requisitos: a) conduta injusta; b) elemento subjetivo; e c) proporcionalidade.

Nas palavras de Labandera, em primeiro lugar, se deve confirmar se realmente existe uma “conduta injusta”, ou seja, se a intenção de imputar responsabilidade à conduta supostamente irregular não viola os princípios da legalidade e da tipicidade. Em segundo lugar, verificar a existência de “elemento subjetivo” (dolo ou negligência) no momento da prática da referida inconsistência. E, em terceiro lugar, confirmar se eventual sanção a aplicar não é desproporcional, isto é, se existe proporção entre a inconsistência ocorrida, o elemento subjetivo e o dano correspondente que possa ter causado²⁴².

Especificamente sobre a situação do tema no Brasil, Fernando Pieri Leonardo explica que tanto doutrinadores quanto julgadores têm afirmado internamente que as infrações aduaneiras têm caráter objetivo, mas que esse entendimento não se alinha com a melhor compreensão do alcance da disposição normativa. Nas palavras de Leonardo²⁴³:

²⁴¹ No mesmo sentido: ALAIS, Horário Felx. *Régimen infraccional aduanero*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2011, p. 66-70; BARREIRA, Enrique; VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. La responsabilidad en las infracciones aduaneras. *Revista La Ley*, 1989-A, Buenos Aires, Sec. Doctrina, 1989, p. 926-960; COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 150-155.

²⁴² LABANDERA, Pablo. La potestad sancionatoria de la administración aduanera: el debido equilibrio entre el deber de control y las garantías de los administrados. In: ROHDE PONCE, Andrés. *Reflexiones sobre el régimen de infracciones y sanciones aduaneras en el Perú*. Lima: Defensoria del Contribuyente y usuario aduanero, 2018, p. 34-35.

²⁴³ LEONARDO, Fernando Pieri. Direito Aduaneiro Sancionador à luz do AFC/OMC, da CQR/OMA e do ATEC. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 175.

O que se deve compreender é que a infração independe do dolo, mas não da comprovação da culpa. Situações que configuram infração à legislação aduaneira mas, comprovadamente, não dependam do agente, extrapolando sua possibilidade de evitar o descumprimento da norma, não devem ser sancionadas.

Veja-se, ainda, que Gabriel Ibarra Pardo sustenta que a imputação de sanções com base numa responsabilidade objetiva repugna ao Estado de Direito e representa uma violação das garantias dos administrados. A violação desses princípios fundamentais não pode ser justificada para alcançar uma suposta eficiência administrativa²⁴⁴.

E, para Andrés Varela, a manutenção da reponsabilidade objetiva em matéria infraccional aduaneira mesmo após essas mudanças é um sinal de primitivismo jurídico²⁴⁵. Argumenta o autor que o princípio da culpabilidade está presente no Direito Aduaneiro Sancionador e indica que a imputação da responsabilidade aduaneira deve ocorrer conforme a conduta praticada pelo sujeito e que a responsabilidade objetiva, ao contrário, prescinde do elemento subjetivo e visa responsabilizar o sujeito por ter ocasionado um resultado contrário à norma²⁴⁶.

Ante todo o exposto, parece seguro afirmar que há uma tendência no Direito Aduaneiro Internacional que aponta para a responsabilidade aduaneira subjetiva, o que encontra respaldo na doutrina aduaneira.

²⁴⁴ PARDO, Gabriel Ibarra. La responsabilidad, la culpa y el error excusable en las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Ilicitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022, p. 308.

²⁴⁵ VARELA, Andrés. Una necesidad imprescindible: desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero. *Revista Ius et veritas*, n. 55, 2017, p. 244.

²⁴⁶ VARELA, Andrés. Las presunciones legales y el régimen de responsabilidad subjetiva en las infracciones aduaneras. Pautas para evitar la “objetivación” de la responsabilidad. *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, n. 3, año II, Derecho Aduanero, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 2022, 72-74; VARELA, Andrés. Una necesidad imprescindible: desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero. *Revista Ius et veritas*, n. 55, 2017, p. 238-242.

Conclusões

1. Um caminho seguro: o Direito Aduaneiro

O método proposto neste trabalho é o dogmático jurídico. O caminho indicado no início parece ser especialmente útil para o estudo proposto, já que o fenômeno aduaneiro se trata de uma introdução de mercadoria num território aduaneiro e que esses elementos compõem os elementos básicos do Direito Aduaneiro.

Estudar e definir esses elementos se torna indispensável e também um norte, com evidentes resultados: possibilita a redução das ambiguidades, facilita a sua compreensão pelos operadores, fortalece um discurso comum entre esses operadores (trazendo certa coesão), inclusive em línguas diferentes, facilita uma possível comparação entre doutrinas de diferentes países, entre outros.

Parece também favorecer a harmonização aduaneira, pois ela precisa ser feita por quem se entenda minimamente, possivelmente em idiomas distintos. E na medida em que a harmonização facilita o comércio internacional, também contribui para a redução de custos nas operações.

Esse caminho, posteriormente percorrido por outros aduaneiros e aduaneiras, está cada vez menos pedregoso, inclusive em relação ao seu uso para a análise das infrações aduaneiras, aqui entendidas em seu sentido amplo, já que o estudo dos crimes aduaneiros também se beneficia enormemente desse método.

Portanto, trata-se de um estudo jurídico operado desde uma perspectiva aduaneira. Num momento de expansão da disciplina no Brasil, nada mais propício que a indicação e a utilização desse método.

Obviamente que não é o único disponível, mas se mostrou como adequado para a investigação proposta de pesquisar o processo de internacionalização do Direito Aduaneiro e as possíveis implicações em matéria infracional aduaneira.

Logo após a indicação desse caminho das pedras, definiu-se a aduana como órgão responsável por controlar essa entrada e saída de mercadorias, corroborando a indicação inicial dos elementos básicos do Direito Aduaneiro.

A partir de uma pesquisa etimológica, a aduana é descrita, inicialmente, como um local onde se efetuavam registros relativos a mercadorias que ingres-

savam ou passavam por determinado território, bem como onde podiam ser efetuados os pagamentos dos tributos devidos por tal trânsito e que eventualmente também aplicava restrições à entrada ou à saída de determinadas mercadorias, para, na sequência, se sugerir uma definição concisa da aduana a partir de suas funções, como o órgão encarregado de executar os serviços aduaneiros que lhe são encomendados pela legislação aduaneira, aplicando as formalidades aduaneiras na entrada e na saída de mercadorias do território aduaneiro.

Também se concluiu que sua função essencial é o de exercer o controle aduaneiro sobre as mercadorias que entram e saem do território aduaneiro, função que vai além da arrecadação dos tributos aduaneiros.

Aliás, essa mudança de paradigmas aduaneiros foi descrita no item 1.1.3, após verificar diversas normas internacionais, ocasião em que se apontou que o desafio atual da aduana é balancear a facilitação comercial, buscando mecanismos para não obstaculizar o comércio lícito, ao mesmo tempo em que garanta a segurança do comércio, combatendo práticas ilícitas.

E, a fim de se reduzir ambiguidades, se apontou que, quando se escreve sobre o Direito Aduaneiro, com as iniciais maiúsculas, se está referindo à disciplina jurídica que tem por objeto de estudo, entre outras coisas, a legislação aduaneira, ou seja, o direito aduaneiro positivo (item 1.2).

Após abordar diversas definições dogmáticas, se propôs a seguinte definição para o Direito Aduaneiro: disciplina jurídica que se dedica ao estudo da legislação aduaneira aplicada quando uma mercadoria entra ou sai de um território, normas estas que regulamentam e limitam o controle aduaneiro.

2. Proposta de classificação da doutrina aduaneira nacional

Com a devida indicação da definição de Direito Aduaneiro adotada, também foi possível avançar numa questão que se mostrou de grande importância para o trabalho: a classificação da dogmática aduaneira nacional.

Não foi possível esgotar as fontes bibliográficas de qualquer um dos respectivos períodos da classificação proposta, mas os resultados obtidos se mostraram satisfatórios e contribuíram para as investigações realizadas ao longo deste trabalho. O contato com essas obras pioneiras também pode levar a novos estudos no futuro.

Especialmente relevante é a divulgação de autores como Caetano Alberto Munhoz e Euclides Marinho Aranha, cujos trabalhos podem contribuir para a doutrina aduaneira contemporânea, além de facilitar a catalogação de suas respectivas produções bibliográficas futuramente.

Mesmo que brevemente, se demonstrou que suas obras são importantes e que ainda existe algum material deles que parece ter se perdido ao longo do tempo. A obra completa desses e de outros autores nacionais precisa ser encontrada, catalogada e divulgada (caso esteja em domínio público).

Obviamente que não se trata de uma empreitada fácil e nem rápida.

Desses aduaneiros do primeiro e do segundo períodos, apenas Augusto Olympio Viveiros de Castro teve sua produção bibliográfica catalogada e disponibilizada gratuitamente no Brasil, graças aos excelentes trabalhos das bibliotecas do Supremo Tribunal Federal e do Senado Federal.

Mesmo entre os aduaneiros do terceiro período, apenas Gerson Augusto da Silva e Roosevelt Baldomir Sosa tem seus livros catalogados. Silva por iniciativa da Enap, que publicou a “Coleção Gerson Augusto da Silva” ainda nos anos 1980 (hoje raros e difíceis de encontrar), e Sosa por iniciativa de Rosaldo Trevisan, em artigo publicado em sua homenagem (já referenciado neste trabalho), o qual (re)descobriu um livro de poesias desse importante aduaneiro (publicado apenas como “R. Sosa”).

Com tempo escasso e acesso majoritariamente restrito a acervos públicos (analógicos e digitais), alguns títulos dos aduaneiros citados e classificados não foram encontrados e não puderam ser estudados e referenciados. Optou-se por registrar todas as informações disponíveis a respeito dessas obras “perdidas”, como título, local e ano da publicação, sem referenciá-las ao final.

Mas ainda assim se entende como positivo o resultado dessa pesquisa inicial, por trazer uma luz para a obra desses e de outros autores e instigar uma possível busca posterior, especialmente em acervos particulares e outros acervos internacionais.

A classificação da dogmática aduaneira sugerida nos permitiu categorizar as referências bibliográficas encontradas em três grandes períodos, facilitando a comparação entre a produção bibliográfica de cada um dos períodos.

Esse levantamento inicial se concentrou apenas nos livros, individuais e coletivos, mas pode ser complementado por artigos publicados em periódicos e revistas (levantamento muito mais trabalhoso).

Muito embora nosso foco ali tenha sido reduzido a duas palavras-chave, esse levantamento se mostrou como suficiente para afastar o mito da ausência de referências bibliográficas nacionais em matéria aduaneira, ajudando a corroborar o método escolhido e também a justificar sua importância.

3. Algumas definições básicas e outras definições necessárias para o estudo das infrações aduaneiras

Esse caminho que se optou por seguir também se mostrou benéfico para produzir e indicar definições dos elementos básicos do Direito Aduaneiro: mercadoria, importação/exportação, território.

O conceito de mercadoria é amplo. Ele deve abranger aquilo que é internalizado e precisa ser controlado pela aduana, tenha ou não valor econômico.

A importação também possui definição ampla, para incluir toda internação de mercadoria no território, independentemente da sua finalidade. Exportação é o movimento em sentido contrário.

Território aduaneiro pode diferir do nacional e corresponde ao local em que é aplicada uma mesma tarifa aduaneira e as mesmas restrições e proibições.

Esses elementos básicos permitiram explorar outras definições importantes para a pesquisa como: mercadoria proibida, importações ou exportações irregulares ou clandestinas, por exemplo.

Também permitiu abordar com maior precisão o fenômeno aduaneiro e como se caracteriza pela introdução de uma mercadoria num território, para fins de indicar quem são os sujeitos que atuam nessas operações: a aduana (item 1.1), os importadores e seus representantes (item 1.8).

Portanto, esse capítulo introdutório buscou a redução de ambiguidades mediante a descrição de definições básicas e outras necessárias para o estudo proposto. O último tema abordado nesse capítulo foram as restrições não tarifárias (item 1.9).

Com isso, se pretendeu demonstrar que existem normas que impõem restrições e proibições quando da entrada ou saída de mercadorias de um território aduaneiro com a finalidade de controlar o ingresso e a saída de mercadorias de determinado território aduaneiro e que a violação dessas normas pode resultar na aplicação de uma sanção.

4. O Direito Aduaneiro Internacional

É no Capítulo 2 que a identificação e a descrição das normas aduaneiras internacionais efetivamente ocorreu.

Logo de início, foi apresentada uma definição para o Direito Aduaneiro Internacional como o ramo jurídico que se ocupa das normas internacionais emitidas por organismos internacionais relevantes e que tenham aplicação ou exerçam influência em matéria aduaneira, a qual abrange tanto o que se convencionou chamar de *hard law* quanto de *soft law*.

Essas normas internacionais, uma vez incorporadas, prevalecem sobre a lei interna que a antecede.

Já o direito brando ou direito sem dentes foi identificado conforme suas características principais de não coercibilidade e voluntariedade (item 2.2).

Importantes tratados aduaneiros, como a CQR, possuem normas que podem ser considerados de *hard law* (internalizados) e *soft law* (não internalizados). É uma realidade que não pode ser ignorada.

Também se verificou que as *melhores práticas internacionais em matéria aduaneira* podem ser transmitidas de uma maneira menos formal, o que não implica uma redução de sua influência (art. 10.1 do AFC – OMC).

Essas normas não podem ser ignoradas, seja pela possibilidade de no futuro serem incorporadas em outros instrumentos internacionais e internalizadas, seja pela influência que exercem.

Assim, se concluiu que o direito brando pode ser considerado como fonte do Direito Aduaneiro, ainda que seja visto como uma fonte alternativa ou material. Ocorre que essas fontes advêm de múltiplos organismos internacionais, motivo pelo qual foi adotada a seguinte classificação para as normas internacionais aduaneiras, conforme o órgão emissor: oriundos da OMC, da OMA e de outras organizações internacionais.

5. Os tratados aduaneiros com aplicação no direito aduaneiro de caráter sancionador

Existem tratados internacionais já internalizados que possuem aplicação em matéria infracional aduaneira, conforme se exemplificou e analisou anteriormente: o AFC (item 2.2.2), a CQR (item 2.4.1) e o Protocolo ao Atec (item 2.5.1).

Inicialmente, se ressaltou o GATT como antecessor da própria criação da OMC, o qual contém importantes princípios como a transparência e a proporcionalidade (item 3.3.1), representando a “nave mãe” da regulação do comércio internacional, tendo originado a OMC em sua oitava rodada de negociações, denominada Rodada Uruguai.

No âmbito da OMC, existem vários acordos importantes, mas nosso foco recaiu sobre o AFC, que contém inédita definição de sanção aduaneira, a partir da qual também se pode construir a definição de infração aduaneira (art. 6.3.1 do AFC).

Além disso, contém diversas obrigações para os Estados-membros em relação ao procedimento de recurso e revisão, sobre penalidades aduaneiras e sobre retenção, apreensão e liberação de bens, temas abordados separadamente.

Especialmente após a leitura do art. 6.3 do AFC, foi possível identificar diversos princípios com especial relevância para a matéria aduaneira sancionadora: legalidade, responsabilidade, proporcionalidade, culpabilidade etc.

A CQR, em sua parte já internalizada, contém dispositivos que representam uma nova filosofia em relação ao exercício do controle aduaneiro, como: a universalidade do controle aduaneiro, mínima intervenção, gestão e análise de risco, estratégias de avaliação do grau de cumprimento das normas, auditoria, cooperação e assistência mútua. Essas normas também impactam a manei-

ra pela qual os Estados operam seus respectivos regimes aduaneiros sancionatórios.

O Protocolo ao Atec trata das infrações aduaneiras no art. 15 do seu Anexo I. Contém dispositivos que complementam e incorporam ao ordenamento nacional normas do Anexo Específico H da CQR, do GATT e do AFC.

A leitura desses instrumentos internacionais permite a identificação de diversos princípios com aplicação em matéria sancionadora, como: legalidade, tipicidade, proporcionalidade, culpabilidade, devido processo aduaneiro sancionador, imparcialidade, transparência, integridade e motivação das decisões aduaneiras sancionatórias.

6. Normas aduaneiras internacionais com influência no direito aduaneiro de caráter sancionador

O Anexo Específico H da CQR contém dispositivos que visam a facilitação do comércio legítimo e também tenta orientar as aduanas em questões que obviamente não se enquadram como comércio e nem como legítimos. Além disso, esse anexo específico não foi internalizado pelo Brasil e precisa ser lido como *soft law*, ainda que alguns de seus dispositivos tenham sido incorporados pelo AFC e pelo Protocolo ao Atec.

No entanto, a legislação nacional não precisa observar a convenção quanto às mercadorias restritas ou proibidas. Isso não impede, obviamente, que as legislações nacionais adotem garantias previstas na convenção para situações envolvendo também as mercadorias restritas ou proibidas.

Sua importância e influência em matéria infracional aduaneira estão nos valores defendidos por esse anexo que são a facilitação, a transparência e devido processo legal, bem como em relação às explicações constantes sobre diversos institutos importantes para a aplicação das sanções aduaneiras, como a retenção e apreensão de mercadorias e meios de transporte.

Em tese, as aduanas podem estipular ritos diferenciados para casos envolvendo mercadorias proibidas ou sujeitas à restrição. Existe cláusula de não aplicação da convenção para esse tipo de mercadoria ou operação.

No entanto, seria interessante que a OMA recomendasse para as aduanas que ofereçam razões por escrito tão logo seja possível, para todos os casos de retenções ou apreensões. Essa recomendação deveria ser estendida para todas as autoridades envolvidas na fiscalização aduaneira. Isso contribuiria para a redução de casos de corrupção entre agentes públicos.

Outras recomendações importantes são as de evitar a custódia prolongada de mercadorias e meios de transporte, de liberação de mercadorias median-

te garantia, resolução administrativa de uma infração aduaneira, destinação das mercadorias apenas depois de decisão final de perdimento ou de abandono, a não ser que as mercadorias estejam sujeitas a deterioração rápida, ou for impraticável a sua armazenagem e não responsabilização em casos de força maior. Além do Anexo Específico H da CQR, também analisamos ao longo do texto tratados internacionais não pactuados, estândares e marcos internacionais não normativos e outros tantos documentos que podem ser enquadrados na categoria que se costuma designar por *soft law*.

Ante a grande quantidade de fontes internacionais produzidas por outros organismos internacionais relevantes, optou-se por descrever apenas dois temas sob o ponto de vista dessas múltiplas fontes: a faturação anômala e o perdimento sem condenação, analisados nos itens 2.6.1 e 2.6.2, detalhando-se como essas entidades se manifestam de modo divergente sobre esses temas.

7. A amplitude da definição de infração aduaneira

Partindo do Direito Aduaneiro Internacional, foi possível observar que a infração aduaneira possui uma acepção ampla, como toda violação ou tentativa de violação da legislação aduaneira. Assim, podem compreender tanto os crimes aduaneiros como as infrações aduaneiras em sentido estrito, especialmente no âmbito da OMA, conforme explorado no Capítulo 3.

Essa acepção ampla não impede o uso restrito do termo “infração” pelas legislações nacionais, num sentido estrito de violação da legislação aduaneira aplicada em procedimento não criminal. Essa classificação das infrações conforme a resposta estatal em relação à sanção aplicada e ao procedimento utilizado são as principais distinções entre as infrações aduaneiras.

Para melhor compreender e explicar as infrações aduaneiras, optou-se por descrevê-las no âmbito regional do Mercosul, constatando-se que o CAM não trouxe uma definição para as infrações aduaneiras, deixando o seu tratamento a cargo das legislações nacionais.

Também se realizou a análise individualizada dos países-membros do Mercosul, apontando-se várias diferenças no tratamento do tema entre os países. A comparação das respectivas legislações aduaneiras aponta que o Brasil destoa dos outros membros por não ter realizado a sua codificação aduaneira.

Argentina e Venezuela parecem ter abolido a responsabilidade objetiva como o critério de imputação de responsabilidade pela prática de uma infração aduaneira em sentido estrito. Paraguai e Uruguai têm classes de infrações que ainda seguem esse critério, duramente criticado pela doutrina aduaneira desses países. O Brasil é o único que adota, como regra, a responsabilidade objetiva para todas as infrações aduaneiras em sentido estrito.

Também se verificou o tratamento das infrações aduaneiras na União Europeia, constatando-se que a repressão das infrações aduaneiras se encontra fragmentada na União Europeia, posto que cada Estado-membro da Comunidade Europeia possui seu próprio sistema punitivo, ou seja, existem 28 (vinte e oito) diferentes tipos de infrações e sanções aduaneiras naquela Comunidade. A minoria dos Estados-membros ainda se utiliza do critério de responsabilidade objetiva (11 dos 24), conforme apontado no item 3.3.

8. Problemas relevantes da legislação aduaneira do Brasil

Aprofundando-se na análise da legislação aduaneira do Brasil, percebem-se incompatibilidades com o Direito Aduaneiro Internacional, sem prejuízo de se apontarem outras questões posteriormente.

Tanto o DL n. 37/1966 quanto o DL n. 1.455/1976 defendem valores incompatíveis com um Estado Democrático de Direito.

Muito embora a nossa legislação aduaneira defina as hipóteses infracionais, isso não pode ser feito pelo mesmo órgão encarregado de sua posterior aplicação sem afrontar os princípios da transparência e integridade das decisões que apliquem sanções aduaneiras.

Também se verificou que a figura do dano ao Erário contida no DL n. 1.455/1976 pode afetar a proporcionalidade. Pelo papel que ocupam no Direito Aduaneiro de caráter sancionador, tudo indica para a necessidade de uma ampla reforma aduaneira; e que a interpretação de que o art. 237 da CR/1988 está tutelando o regular exercício do *controle aduaneiro* é compatível com o princípio da universalidade do controle aduaneiro.

9. As definições de sanção aduaneira

Em relação às sanções aduaneiras, veja-se que são aquelas impostas pela administração aduaneira de um membro em caso de violação de suas leis, regulamentos ou ato normativo procedimental de caráter aduaneiro, conforme definição do art. 6.3.1 do AFC (OMC).

Para o Direito Aduaneiro Internacional, a definição de sanção aduaneira está restrita àquelas aplicadas pela aduana. Assim, ao menos numa primeira leitura, estariam excluídas dessa definição as violações das infrações aduaneiras previstas na legislação aduaneira e não aplicadas pela aduana.

Inexistindo atualmente uma definição de sanção aduaneira no glossário da OMA, sugere-se que também enfrente a questão, especialmente por conta das divergências entre a definição ampla de infração aduaneira contida no glossário e outros instrumentos e a aceção restrita sanção aduaneira contida no AFC, conforme explicação constante do item 3.4.

No entanto, a dogmática aduaneira constrói uma definição de sanção aduaneira partindo da relação jurídica aduaneira, de modo mais abrangente que a atual definição internacional. De modo mais acertado também.

No item 3.4, demonstrou-se que o fenômeno aduaneiro se caracteriza pelo controle que a aduana exerce sobre a entrada ou a saída de uma determinada mercadoria sobre um determinado território e que o objeto da relação jurídica aduaneira é a conduta requerida por um dos sujeitos e devida pelo outro. Já a causa da relação é a norma de onde surge a faculdade de um e dever do outro.

Essa é a primeira parte da relação jurídica aduaneira, a qual corresponde ao cumprimento dos respectivos deveres e obrigações e pode ser sintetizada da seguinte maneira: 1) dado um fato ou situação; 2) deve ser; 3) uma prestação; 4) de alguém obrigado; 5) ante um sujeito pretensor (titular do direito); 6) ou.

Mas existe ainda uma segunda parte da relação que corresponde aos aspectos patológicos da relação jurídica, isto é, ao não cumprimento dos deveres assumidos na respectiva relação, o qual pode ser tanto do administrado (ao qual se aplica uma sanção) quanto da própria aduana (o que gera uma nulidade ou invalidez de um ato): 7) se o obrigado não cumpre a prestação; 8) deve ser; 9) a aplicação de uma sanção; 10) imposta por um funcionário obrigado a; 11) quem responderá frente a comunidade pretensora.

A consequência jurídica do descumprimento dos respectivos deveres e obrigações dessa relação jurídica aduaneira se chama sanção aduaneira, a qual possui acepção ampla como uma simples reação negativa para os direitos de quem infringe um dever ou erra em seu cumprimento.

Note-se que a competência da aduana em executar a medida propriamente dita pode existir ou não e não a desqualifica como aduaneira.

As vantagens dessa definição são múltiplas, possibilitando qualificar a relação como aduaneira e também indicar qual o bem jurídico tutelado nessa relação, conforme explicações constantes dos itens 3.4.1 e 3.4.2, respectivamente.

O bem jurídico protegido pelas normas aduaneiras sancionatórias resta claramente descrito na representação da relação jurídica aduaneira desde a função da aduana, o qual se trata do controle aduaneiro.

Essa explicação também é especialmente relevante para a descrição da responsabilidade aduaneira.

Essas explicações podem contribuir para um estudo mais aprofundado das hipóteses infracionais e suas respectivas sanções previstas em nossa legislação interna, inclusive com a confrontação da definição ampla de sanção aduaneira fornecida com as sanções não relacionadas como penalidades pelo DL n.

37/1966 (art. 96) ou pelo Regulamento Aduaneiro (art. 675), como a declaração de inaptidão de empresas.

10. A responsabilidade aduaneira

Para o Direito Aduaneiro Internacional, a responsabilidade aduaneira é aquela que recai unicamente sobre as pessoas responsáveis pela infração aduaneira.

Está claro que a legislação aduaneira precisa identificar os responsáveis pelo seu descumprimento, conforme o contido nos arts. 6.3.2 do AFC (OMC), 15.2 do Protocolo ao Atec e no Estândar 3 do Anexo Específico H da CQR.

Mas a palavra “responsabilidade” é ambígua e pode ser entendida como sujeição jurídica da sanção aduaneira como consequência de uma infração, restando responder se existem nessas normas algum indicativo quanto ao critério de responsabilização dos sujeitos acusados pela prática de uma infração aduaneira em sentido estrito.

Tentou-se demonstrar ao longo do trabalho que os ventos não parecem soprar numa única direção quando o tema é o Direito Aduaneiro Internacional em virtude de sua fragmentação, especialmente quando se analisa também o direito sem dentes.

E essa fragmentação é ainda mais sensível quando se discutem os princípios gerais da repressão que são aplicáveis ao Direito Aduaneiro de caráter sancionatório, especialmente em relação à culpabilidade.

Mas que apesar disso é possível sustentar uma tendência que aponta para a responsabilidade subjetiva em matéria infracional aduaneira, conforme explicação contida no item 3.5.2, que indica que essa responsabilização pela infração aduaneira deve ser efetuada de modo *proporcional*, conforme os arts. VIII:3 do GATT, 6.3.3 do AFC, 15.3 do Anexo I do Protocolo ao Atec, 3.39 do Anexo Geral da CQR, entre outros.

Ocorre que a partir da conjugação dos princípios da responsabilidade com a proporcionalidade também se pode chegar ao princípio da culpabilidade.

Parte da dogmática aduaneira já chegou às mesmas conclusões em relação à necessidade de a responsabilidade pelas infrações aduaneiras ser efetuada conforme a conduta praticada e não apenas em relação ao resultado ocasionado, mas partindo das funções da aduana.

Essa dogmática aduaneira alerta que a ideia de que as infrações aduaneiras tinham função repressiva compensatória derivava de ordenamentos jurídicos que concebiam o regime aduaneiro repressivo para punir os que efetiva ou potencialmente afetavam a receita aduaneira pelo descumprimento da obriga-

ção de entrega de quantias em dinheiro ao fisco, o que equiparava essa situação à de uma obrigação civil, consistindo numa relação devedor e credor.

Essa concepção se refletiu na jurisprudência que sustentou que em matéria aduaneira havia uma responsabilidade *sui generis* baseada na natureza especial das infrações e no fim que as originou, sustentada inicialmente na jurisprudência e na doutrina clássica francesa.

Mas essa ideia se sustentava na importância à época da função arrecadatória da tributação aduaneira para justificar que a imputação da responsabilidade fosse objetiva (pelo resultado danoso causado).

Mas, com o tempo, uma nova concepção das funções do serviço aduaneiro se consolidou e, com base nessas considerações sobre a função de controle das aduanas, se começou a abandonar esses antigos critérios em relação ao afastamento do princípio da culpabilidade em matéria infracional aduaneira.

Esses novos paradigmas também foram descritos no item 1.1.3 e agora se pode reforçar a conclusão de superação desse critério de imputação de responsabilidade pelo mero resultado em prol de um critério de responsabilidade que considere também a conduta praticada.

11. Recomendações e perspectivas

Ao longo do trabalho, verificou-se que esses novos paradigmas aduaneiros, delineados e expostos em várias normas internacionais, possuem reflexos em matéria infracional aduaneira, podendo limitar a legislação aduaneira dos países.

A conclusão a que se chegou foi a de que o próprio intercâmbio internacional de mercadorias está sob constante mudança e isso força a atualização das próprias estruturas normativas utilizadas para operacionalizar esse comércio. O que também possui impacto em matéria sancionatória aduaneira, especialmente após se reconhecer as mudanças nas funções da aduana e a identificação do bem jurídico tutelado como o controle aduaneiro.

Essas normas internacionais apontam para a construção de um regime sancionatório com garantias mínimas, as quais podem levar a discussões a respeito da aplicação da legislação aduaneira, conforme exposto nos itens 3.2.1.1 e 3.2.1.2.

Portanto, não se pode desconsiderar a necessidade de repensar a legislação aduaneira interna e realizar a tão esperada codificação aduaneira.

Em nossa opinião, existe a necessidade de reforma da legislação aduaneira do Brasil para efetiva implementação dessas normas internacionais.

Também se espera que este trabalho possa contribuir de alguma maneira para a construção de um Direito Aduaneiro Sancionador mais consensual,

adequado, justo, refletido e equilibrado, com especial atenção aos princípios apontados ao longo do texto.

Por fim, conclui-se pela existência de novos paradigmas aduaneiros delimitados em normas internacionais que têm reflexos e podem limitar a legislação aduaneira dos países, bem como que essas limitações provenientes da internacionalização do direito aduaneiro podem afetar as infrações e as sanções aduaneiras e implicar alterações substanciais na sua aplicação, demonstrando a imprescindível necessidade de estudar o Direito Aduaneiro Internacional.

Referências

- AFONSO, Garcia. O Direito Aduaneiro Angolano. In: PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Temas de Direito Aduaneiro*. Coimbra: Almedina, 2014.
- ALADI. *Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior*. Disponível em: <http://www2.aladi.org/nsfaladi/vbasico.nsf/1ed4a9f9b2b817698325693-7003ee6b8/6b6773f4330f1ebf032574a2005ae3ac?OpenDocument>. Acesso em: 24 ago. 2022.
- ALAIS, Horacio Felix. El bien jurídico tutelado en las infracciones y los delitos aduaneros. Finalidad y magnitud de las penas y sanciones aduaneras. In: CENTENO, Mercedes Pilar Martínez *et al.* *Reflexiones sobre el régimen de infracciones y sanciones aduaneras en el Perú*. Lima: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2018.
- ALAIS, Horacio Felix. El operador económico autorizado. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2020.
- ALAIS, Horacio Felix. Fundamentos sociales, económicos y políticos universales que sustenten la filosofía de las normas punitivas de conductas antijurídicas aduaneras. *Revista de Estudios Aduaneros*. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2017.
- ALAIS, Horacio Felix. Las infracciones aduaneras y las sanciones a luz del derecho multilateral. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- ALAIS, Horacio Felix. *Los principios del Derecho aduanero*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- ALAIS, Horacio Felix. *Régimen infraccional aduanero*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2011.
- ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Definiciones y normas. In: ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Análisis lógico y derecho*. Madrid: Trotta, 2021.
- ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. Buenos Aires: Astrea, 2012.
- ALENCAR, Leopoldo Leonel. *Estudo sobre a tarifa das alfândegas do Brasil contendo as alterações decretadas pela lei do orçamento em vigor e decisões proferidas sobre classificação de mercadorias*. Rio de Janeiro: Typ. Leuzinger, 1897. Disponível em: <https://archive.org/details/leonel-de-alencar.-estudo-sobre-as-tarifas-das-alfandegas-do-brazil>. Acesso em: 20 out. 2022.

- ALENCAR, Luciano Bushatsky Andrade de. A inaplicabilidade da pena de perdimento de mercadorias para os casos de subfaturamento na importação. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, v. 5, n. 27, p. 116-129, jul./ago., São Paulo, Síntese, 2015.
- ALLENDE, Hector Hugo Juárez. *La Organización Mundial de Aduanas*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021.
- ALSINA, Mario A. *et al. Código aduanero comentado*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011. t. III.
- ALSINA, Mario A. *et al. Código aduanero: comentarios, antecedentes, concordâncias – Arts. 1 a 129*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1984.
- ALVES, Adalberto. *Dicionário de Arabismos da Língua Portuguesa*. Lisboa: [s.n.], 2013. Disponível em: <https://www.incm.pt/portal/bo/produtos/ane-xos/10239420150105171336735.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.
- ANABOLI, Panayota. Customs Violations and Penalties in Europe: Harmonization on the Horizon. *Global Trade & Customs Journal*, 2010.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.
- ANDRADE, Thalís. “O Direito da OMC” no judiciário brasileiro: há prestação jurisdicional efetiva. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaios de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2015.
- ANDRADE, Thalís. *Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie*. Belo Horizonte: Dialética, 2021.
- ANTOLISEI, Francesco. *Manuale di Diritto Penale: parte generale*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1957.
- ANZOLA, Silvia Paula Gonzalez. Las garantías em las operaciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019. t. I e II.
- APEC. Guidebook to the revised Kyoto Convention. *The Revised Kyoto Convention: a pathway to accession and implementation*. Singapore, 2003.
- ARANHA, Euclides Marinho. *Guia Aduaneiro*. Belém: Guajarina, 1923.
- ARAÚJO, João Vieira. *O Código Penal Interpretado: parte especial*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1901.
- ARAÚJO, Luciano Antonio Milesi. *Sistema aduanero paraguayo y su evolución en el siglo XXI*. Asunción: Librería El Foro, 2016.
- ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Vilella; LEÃO, Gustavo Junqueira. *Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carlucci*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de; CARNEIRO LEÃO, Gustavo Junqueira. *Temas de Direito Aduaneiro: coletânea de artigos em homenagem a Haroldo Gueiros*. Rio de Janeiro: POD, 2020.

- ARGENTINA. Lei n. 22.415/1981. *Código Aduaneiro*. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/16536/texact.htm>. Acesso em: 18 nov. 2022.
- ARMELLA, Sara. Customs Sanctions: The Difficult Relationship between International Harmonisation and Nation Peculiarities through the Lens of the Proportionality Principle. *Analizy i Studia CASP*, v. 13, n. 1, 2022, p. 1. Disponível em: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=1073201>. Acesso em: 26 jan. 2023.
- ARMELLA, Sara. *EU Customs Code*. Milan: EGEA, 2017.
- ARMELLA, Sara. The essential elements for the legal definition of customs infringement and the typical behaviors that lead to them. *International Customs Law Academy*, Chile: 2016.
- ARMELLA, Sara. WTO Agreement on Trade Facilitation (TFA): General Rules on Simplification, Harmonization and Modernization of Administrative Procedures. *Global Trade and Customs Journal*, v. 14, n. 6, 2019.
- ASAKURA, Hironori. *World history of the customs and tariffs*. World Customs Organization, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. *O Decreto-Lei na Constituição de 1967*. São Paulo: RT, 1967.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985.
- ATHAYDE, Eleutério Augusto. *Regulamento das Alfândegas e mesas de rendas anotado com todas as leis, decretos e decisões dos governos que o tem alterado, e explicado desde a sua publicação até Dezembro de 1865*. Rio de Janeiro: Tipografia Nacional, 1866. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518623/000005123.pdf?sequence=7&isAllowed=y>. Acesso em: 18 out. 2022.
- ATIENZA, Manuel. *El sentido del Derecho*. Barcelona: Ariel, 2012.
- ATIENZA, Manuel. *El sentido del Derecho*. Barcelona: Ariel, 2017.
- AULETE, Caldas. *Diccionario contemporâneo da lingua portuguesa*. Lisboa: Imprensa Nacional, 1881. v. 1.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2021.
- AZIANI, Alberto. *Illicit Financial Flows: an innovative approach estimation*. Springer, 2018.
- BAQUÈS, Henri. *Les douanes françaises, essai historique*. 3. ed. Paris: Guillaumin et Cie, 1882.
- BARBIERI, Luís Eduardo G. Interposição fraudulenta de pessoas: tipicidade da infração e a necessidade da comprovação do dolo. In: BRITTO, Demes. *Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro*. São Paulo: IOB/SEGE, 2014.
- BARBOSA, Andreia. *A normação aduaneira principiologicamente enformada e de construção multinível: entre a fragmentação “pós-moderna”, a tecnicidade, a*

- soft law* e os vacilantes avanços no sentido da coerência normativa. Tese de doutorado. Universidade do Minho. Portugal, 2021. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/75803>. Acesso em: 12 nov. 2022.
- BARBOSA, Andreia. *Direito Aduaneiro Multinível*. Portugal: Petrony, 2022.
- BARBOZA, Julio. *Derecho internacional público*. Buenos Aires: Zavalía, 2008.
- BARREIRA, Enrique C. Ensayo metodológico para un ordenamiento aduanero con especial referencia a las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- BARREIRA, Enrique; VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. La responsabilidad en las infracciones aduaneras. *Revista La Ley*, 1989-A. Buenos Aires, 1989, Sec. Doctrina, p. 925-960.
- BARREIRA, Enrique. El elemento subjetivo en la configuración de las infracciones contravencionales aduaneras. *Revista de Estudios Aduaneros*, n. 23. Disponível em: <http://www.iaea.org.ar/global/img/2020/03/E.Barreira-Elemento-subjetivo-en-infracciones-contravencionales-aduaneras.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2022.
- BARREIRA, Enrique. Fragmentación del derecho internacional y su incidencia en la valoración de las mercaderías. *VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Buenos Aires: Errepar, 2016.
- BARREIRA, Enrique. La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera. *Revista de Estudios Aduaneros*, 1º sem. 2007, p. 55-74. Disponível em: <http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Barreira1.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2023.
- BARREIRA, Enrique. Procedimiento aduanero – sus funciones operativas y contenciosas como resguardo de los derechos del administrado. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- BARREIRA, Enrique. Sistema y metodología del Código Aduanero Argentino. In: COTTER, Juan Patricio. *Estudios de Derecho Aduanero: homenaje a los 30 años del Código Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.
- BARREIRA, Enrique. Valoración de mercaderías en transacciones internacionales: apreciaciones divergentes entre organismos del mismo país. *Revista de Estudios Aduaneros*, n. 22, 2015.
- BARROS, André Ferreira de. *O novo Direito Aduaneiro*. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2005.
- BARROS, José Floriano de; CARLUCI, José Lence; FRANCO, Zoé Gouveia. *Legislação aduaneira básica: notas explicativas e interpretativas, textos dos regulamentos, legislação correlata*. São Paulo: [s.n.], 1976.

- BARROS, Luiz Celso de. A ilegalidade do perdimento de mercadorias. *Revista dos Tribunais*, n. 583, p. 294-296, 1984.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. Autonomia del Derecho Aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán; MARSILLA, Santiago Ibañez; YEBRA, Felipe Moreno. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019. t. I.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Código Aduanero del Mercosur y modelos de uniformización aduanera*. Disponível em: <http://www.iaea.org.ar/global/img/2020/04/R.Basald%C3%Baa-CA-Mercosur.-Antecedentes-y-modelos-de-uniformizaci%C3%B3n-aduanera.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2022.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Convenio de Kyoto Revisado: antecedentes y principios aduaneros involucrados. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Derecho Aduanero frente a la Evolución del Tráfico Internacional. *Seminário Internacional de Aduanas*. Lima: Comité de Asuntos Tributarios de la Cámara de Comercio Americana del Perú, 2013. Disponível em: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1632/39.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2022.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Derecho Aduanero y la Organización Mundial del Comercio. In: COTTER, Juan Patricio (ed.). *Estudios de Derecho Aduanero: Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. El derecho aduanero y las aduanas frente a la globalización contemporánea. In: RUIZ, Jorge Fernandez. *Derecho administrativo*. México: UNAM, 2005.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero: concepto e contenido*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2008.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1º sem. 2007. Disponível em: <http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Basaldua.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2022.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. La sancion del Código Aduanero: su importancia a nivel nacional e internacional. *Revista El Derecho*, n. 92, 1981.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. Los principios jurídicos del control aduanero modernizado en el tráfico transfronterizo contemporáneo. *Revista El Derecho Tribuário*, t. 255, Buenos Aires, 2013.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. Los transportistas y el Derecho Aduanero. *Revista de Estudios Aduaneros*, n. 22, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2º sem. 2012 – 2º sem. 2015. Buenos Aires: Guia Práctica S.A., 2015.

- BASALDÚA, Ricardo Xavier. Naturaleza Jurídica y elementos esenciales del contrabando. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. Principios generales del Derecho Aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. Prólogo. In: COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre el acuerdo de facilitación del comercio. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Derecho Económico Internacional*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2020.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, 2010, p. 126-127. Disponible em: <http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Basaldual.pdf>. Acceso em: 15 dez. 2022.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre los conceptos básicos del Derecho aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho aduanero y comercio internacional*. México: Porrúa, 2016.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Tributos al Comercio Exterior*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016.
- BÁSCONES, Julio Guadalupe. Valoración aduanera de las mercancías y sanciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos Aduaneros y Sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- BASTID, Jean; DEMUNIEUX, Jean-Pierre. *Les douanes*. Paris: PUF, 1976.
- BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Aduaneiro e Direito Tributário Aduaneiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022.
- BELCHIOR, Thales; BRANCO, Leonardo. *A ilegitimidade das penalidades na valoração aduaneira*. Disponible em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-18/territorio-aduaneiro-ilegitimidade-penalidades-valoracao-aduaneira>. Acceso em: 19 abr. 2023.
- BERR, Claude. J; TREMEU, Henri. *Le Droit Douanier*. Paris: Librairie Générale de Droit, 1975.
- BIANCHI, Pablo González. Algunas reflexiones sobre el valor de transacción. In: PARDO CARRERO, Germán. *Relevância tributária del valor en aduana de la mercancía importada*. Bogotá: Instituto colombiano de Derecho Tributario, 2015.
- BIANCHI, Pablo González. Error evidente, culpa y tipicidad en las infracciones aduaneras. *Revista de Derecho* (Universidad Católica Dámaso A. Larrañaga, Facultad de Derecho), n. 20, p. 91-157, 2019.

- BICALHO, Renato Braga; MINEIRO, Pedro Henrique Alves. *O atual Direito Aduaneiro*. São Paulo: Dialética, 2021.
- BITTENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 2020.
- BONAVIDES, Paulo. *Do país constitucional ao país neocolonial: a derrubada da Constituição e a recolonização pelo golpe de Estado institucional*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BORGES, Bernardino José. *O commerciante*. Bahia: Imprensa Econômica, 1875.
- BORGES, José Souto Maior. *A reforma do Sistema Tributário Nacional: Emenda Constitucional n. 18*. Recife: Imprensa Universitária, 1967.
- BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Curso de Direito Comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BORINSKI, Mariano Hermnán; TURANO, Pablo Nicolás. *El delito de contrabando*. Santa Fé: Rubinzal Culzoni, 2017.
- BRAGA, Joaquim Gomes; MELLO, Emílio Xavier Sobreira de. *Repertório do Novo Regulamento das Alfândegas*. Rio de Janeiro: Eduardo e Henrique Laemmert, 1877.
- BRANCO, Leonardo; KOTZIAS, Fernanda. Acordo Brasil-EUA: uma nova fase para a facilitação do comércio. In: KOTZIAS, Fernanda *et al.* *Território aduaneiro*. São Paulo: Amanuense, 2023.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Centro de Documentação e Informação. *Quadro histórico dos dispositivos constitucionais. Artigo 237*. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40280/art237_CF88.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 15 fev. 2023.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. *Colleção das decisões do governo do Império do Brasil de 1876*. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1877.
- BRASIL. *Decreto n. 1.789/1996*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1996/d1789.htm. Acesso em: 24 ago. 2022.
- BRASIL. *Decreto n. 10.276, de 13 de março de 2020*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Decreto/D10276.htm. Acesso em: 24 ago. 2022.
- BRASIL. *Exposição de Motivos*. PL n. 4.586, de 1990. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD13MAR1990.pdf#page=27>. Acesso em: 19 mar. 2023.
- BRITISH Institute of International and Comparative Law. *Can Non-Conviction based (NCB) asset forfeiture be compliant with the Rule of Law*, 2019. Disponível em: https://binghamcentre.biicl.org/documents/24_briefing_paper.pdf. Acesso em: 22 dez. 2022.

- BRITO, Demes. *Temas Atuais do Direito Aduaneiro brasileiro e notas sobre o Direito Internacional*. São Paulo: IOB, 2012.
- BRUN, Jean-Pierre *et al.* *Asset Recovery Handbook: A Guide for Practitioners*. 2. ed. Washington: The World Bank, 2021.
- BRUYN JUNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *Direito Aduaneiro: pena de perdimento*. Curitiba: Juruá, 2019.
- BRUYN JUNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *Direito Aduaneiro: poder de polícia e regimes aduaneiros*. Curitiba: Juruá, 2019.
- CABRERA, Christian José Urdapilleta; VERDÚN, Raquel Rolón. La modificación arbitraria de la base imponible por parte de la dirección nacional de aduanas y el acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio (GATT). *Revista Jurídica UCA Law Review*. Asunción: Paraguay, 2022.
- CAMPOS, Antônio. *Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas*. Rio de Janeiro: Revista Aduaneira, 1958.
- CANES, Francisco. *Diccionario espanol latino-arabico*. Madrid: [s.n.], 1787.
- CAPARROZ, Roberto. *Comércio internacional e legislação aduaneira esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2018.
- CARDOSO, Jerónimo. *Dictionarium latino lusitanicum et vice versa lusitanico latinum*. Lisboa: Officina Petri Crasbeeck, 1643. Disponível em: <https://purl.pt/14309>. Acesso em: 29 out. 2022.
- CARLUCI, José Lence; BARROS, José Floriano de. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: 1976.
- CARLUCI, José Lence. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.
- CARLUCI, José Lence. *Uma introdução ao sistema aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1996.
- CARREIRA, Liberato de Castro. *História financeira e orçamentária do Império do Brasil*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1899.
- CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971.
- CARVALHO, Marcelo Pimentel de. *Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude*. São Paulo: Aduaneiras, 2007.
- CARVALHO, Márcia Dometila Lima. *Crimes de contrabando e descaminho*. São Paulo: Saraiva, 1983.
- CASSAGNE, Juan Carlos. *Los grandes principios de Derecho Público*. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2021.
- CASTRO E SILVA, Manoel do Nascimento. *Regulamento das Alfândegas do Império*. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1844.

- CASTRO JUNIOR, Oswaldo Agripino. *Constituição, Tributação e Aduana no Transporte Marítimo e na Atividade Portuária*. Belo Horizonte: Forum, 2020.
- CASTRO JUNIOR, Oswaldo Agripino. Princípios do Direito Econômico Internacional e medidas de defesa comercial. In: BRITO, Demes. *Temas Atuais do Direito Aduaneiro brasileiro e notas sobre o Direito Internacional*. São Paulo: IOB, 2012.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Accordams e votos (comentados)*. Rio de Janeiro: Typografia da Revista do Supremo Tribunal, 1925.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *História Tributária do Brasil*. 2. ed. Brasília: ESAF, 1989.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. O contrabando no Direito Criminal. *Revista de Direito Civil, Commercial e Criminal*. Rio de Janeiro, 1916.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *O contrabando*. Rio de Janeiro: Domingos de Magalhães Editor, 1898.
- COELHO, Fabiano; AMARAL, Lucas Rodrigues; BARCAROLO, Luciana. Fighting illicit financial flows: Brazilian Customs' approach. *Wco News*, n. 89, Brussels, World Customs Organization, 2019.
- COELHO, Flávio José Passos. *Facilitação comercial: desafio para uma aduana moderna*. São Paulo: Aduaneiras, 2008.
- COLLIN, Matthew. Illicit financial flows: concepts, measurement, and evidence. *The World Bank Research Observer*, v. 35, n. 1, 2020.
- CONDE, Tristán; JUAREZ, Héctor H. El Código Aduanero del Mercosur “desde la óptica de sus redactores Argentinos”. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015.
- CONFEDERAÇÃO Nacional das Indústrias (CNI). *Facilitômetro*. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/assuntos-internacionais/o-que-fazemos/temas-prioritarios/facilitacao-e-desburocratizacao-do-comercio-exterior/facilitometro-pt/#>. Acesso em: 19 de dez. 2022.
- CONSELHO da Europa. Tribunal Europeu dos Direitos do Homem. *Convenção Europeia dos Direitos do Homem*. Disponível em: https://echr.coe.int/Documents/Convention_POR.pdf. Acesso em: 20 dez. 2022.
- CONSTÂNCIO, Francisco Solano. *Novo dicionário crítico e etymologico da língua portuguesa*. Paris: [s.n.], 1836.
- CONTRERAS, Máximo Carvajal. *Derecho Aduanero*. México: Porrúa, 2009.
- CORREA JÚNIOR, Alceu. *Confisco Penal*. São Paulo: IBCCRIM, 2006.
- CORREA, Alfredo Pinto de Araújo. *O contrabando e seu processo*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1907.

- CORRÊA, Luiz Maria Pio. *O Grupo de Ação Financeira Internacional (Gafi): organizações internacionais e crime transnacional*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2013.
- COSTA E SILVA, Oswaldo. *Glossário de termos aduaneiros internacionais*. Brasília: LGE, 1998.
- COSTA, Eduardo Ribeiro; SARTORI, Angela. A aplicação da pena de perdimento na importação e o acordo de valoração aduaneira. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto. *Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do Carf*. São Paulo: MP Editor, 2013.
- COSTA, Regina Helena. Notas sobre a existência de um direito aduaneiro. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Importação e exportação no Direito brasileiro*. São Paulo: RT, 2007.
- COTTER, Juan Patrício; PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. A proteção da confiança e a revisão aduaneira. *Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, edição 72, São Paulo, Instituto de Estudos Marítimos, 2023.
- COTTER, Juan Patrício. *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2018.
- COTTER, Juan Patrício. *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014. t. I a III.
- COTTER, Juan Patrício. El Derecho Aduanero en el mundo jurídico: reflexiones em torno a su contenido y autonomía. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Derecho Aduanero y comercio internacional: temas selectos*. México: Porrúa, 2016.
- COTTER, Juan Patrício. La influencia de los tratados internacionales en las infracciones aduaneras. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- COTTER, Juan Patrício. Las fuentes del Derecho Aduanero. *Revista Debates de Derecho Tributário y Financiero*, n. 3, año II, Derecho Aduanero, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 2022.
- COTTER, Juan Patrício. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.
- COTTER, Juan Patrício. Las infracciones aduaneras. En torno a la responsabilidad, la culpa y el error excusable. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ílícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- COVARRUBIAS-HOROZCO, Sebastian de. *Tesoro de lengua castellana o española*. Madrid: [s.n.], 1611.
- CREPALDI, Robson; PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro; LOSTADO, Sidnei. *Direito Aduaneiro Contemporâneo: temas de impacto no Direito Aduaneiro e Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2022.

- CRISTOFARO, Pedro Paulo; PINTO, Luiz Fernando Teixeira. Brazil. In: HAMILTON, Jonathan C.; GARCIA-BOLIVAR, Omar E.; OTERO, Hernando (ed.). *Latin American investment protections: Comparative perspectives on laws, treaties, and disputes for investors, states and counsel*. Leiden: Martinus Nijhoff Publishers, 2012.
- CUTRERA, Achille. *Diritto e política doganale*. Milano: Hoepli, 1927.
- CZYŻOWICZ, Wiesław; RYBCZYK, Magdalena. Customs enforcement network database perspective. *World Customs Journal*, 2017.
- CZYŻOWICZ, Wiesław. Customs law: methodological problems. *Customs Scientific Journal*, n. 1, 2011, p. 127. Disponível em: <http://212.1.86.13/jspui/bitstream/123456789/2034/1/CSJ-pilot-103-142.pdf>. Acesso em: 31 out. 2022.
- DE REZENDE, Antônio Martinez; BIANCHET, Sandra Braga. *Dicionário do latim essencial*. Belo Horizonte: Autêntica, 2014.
- DEARDORFF, Alan V. *Terms of Trade: Glossary of International Economics*. Singapore: World Scientific, 2014.
- DEIAB JUNIOR, Remy. *Combate à lavagem de dinheiro em operações de comércio exterior*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- DELANDRE, M. A. *Traité pratique des douanes*. Rennes: [s.n.], 1865.
- DELUCA, Santiago. Delitos e infracciones aduaneras en el CAM: ausencias de fondo y forma. *Revista de la Secretaría del Tribunal Permanente de Revisión*, n. 1, ano 1, Asunción, 2013.
- DOMINGO, Luiz Roberto; SARTORI, Angela. Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude: a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto. *Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do Carf*. São Paulo: MP Editor, 2013.
- DOZY, Reinhart Pieter Anne; ENGELMANN, Willem Herman. *Glossaire des mots espagnols et portugais dérivés de l'arabe*. Paris: EJ Brill, 1869. Disponível em: https://archive.org/details/bub_gb_49ZDAAAACAAJ. Acesso em: 29 out. 2022.
- EDIRISINGHE, Lalith. *Understanding International Customs Law*. 2011. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/275955932>. Acesso em: 9 nov. 2022.
- FARIAS, José de Jesús Caceres. *Código Aduanero: comentado – concordado*. Asunción: Ediciones Librería El Foro, 2022.
- FATF. *Trade-based money laundering, Financial Action Task Force*. 2006. Disponível em: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Trade%20Based%20Money%20Laundering.pdf>. Acesso em: 16 dez. 2022.

- FAZOLO, Diogo Bianchi; TREVISAN, Rosaldo; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Considerações sobre o perdimento aduaneiro de bens na legislação brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 51, p. 174-196, 2022.
- FAZOLO, Diogo Bianchi; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A reforma aduaneira no Brasil: necessidade de harmonização das normas de direito aduaneiro sancionador. *Revista de la Secretaria del Tribunal Permanente de Revisión*, n. 11, año 6, Asunción, 2018.
- FAZOLO, Diogo Bianchi. Breve história da sanção aduaneira de perdimento de bens no Brasil. In: MACEI, Demetrius Nichele; SILVA, Francisco de Assis e (org.). *Direito Tributário e Filosofia*. Curitiba: Instituto Memória, 2014.
- FAZOLO, Diogo Bianchi. Fraude Aduaneira: um estudo em homenagem aos 100 anos do Curso de História Tributária do Brasil de Augusto Olympio Viveiros de Castro. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 33, p. 108-126, 2015.
- FERNANDES, Rodrigo Mineiro. A implementação do Acordo sobre a Facilitação do Comércio no Brasil. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018.
- FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Ocultação do sujeito passivo na importação e o controle aduaneiro: aspectos probatórios e novas discussões. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito aduaneiro e direito tributário aduaneiro*. Belo horizonte: Casa do Direito, 2022.
- FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Revisão aduaneira e segurança jurídica*. São Paulo: Intelecto, 2016.
- FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Valoração Aduaneira e Subfaturamento. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto. *Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do Carf*. São Paulo: MP Editor, 2013.
- FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. São Paulo: RT, 2002.
- FERRAZ, Angelo Moniz da Silva. *Regulamento das Alfândegas e Mesas de Rendas*. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1860.
- FERREIRA, Jean Marcos. *Confisco e perda de bens no direito brasileiro*. Campo Grande: [s.n.], 2000.
- FERREIRA, Maria Helena Santos Silva. Da inaplicabilidade da pena de perdimento no caso de subfaturamento de mercadoria. In: BICALHO, Renato Braga; MINEIRO, Pedro Henrique Alves. *O atual Direito Aduaneiro*. São Paulo: Dialética, 2021.

- FERREIRA, Rony. Perdimento de bens. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Importação e exportação no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.
- FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *A reforma do ministério da fazenda e sua metodologia: relatório final*. Rio de Janeiro: FGV, 1967.
- FIGUEIREDO, Flavia; VARELA, Andrés. Los despachantes de aduana y las infracciones y sanciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos Aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- FIGUEROA, Roberto Durrieu. *La ganancia económica del delito: lavado de dinero, decomiso y financiamiento del crime organizado y del terrorismo*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2017.
- FINOCCHIARO, Stefano. *Confisca di prevenzione e civil forfeiture*. Milano: Giuffrè, 2022.
- FOLLONI, André Parmo. *A hermenêutica histórica e o “processo” de dano ao erário: em homenagem a José Souto Maior Borges*. Curitiba: Raízes Jurídicas (Unicenp), 2006.
- FOLLONI, André Parmo. Normas aduaneiras: estrutura e função. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2008.
- FOLLONI, André Parmo. Pena de perdimento no comércio exterior e dano ao Erário: intervenção estatal inconstitucional na economia. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015.
- FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2005.
- FONTOURA, João Carneiro. *Documentação para o histórico das Tarifas Aduaneiras do Brasil: 1808 – 1889*. Rio de Janeiro: Livraria J. Leite, 1946.
- FORTE, Horácio S. *Das fraudes aduaneiras: processo administrativo*. Recife: Oficinas Gráficas do Jornal do Comércio, 1940.
- FRANCO, Afonso Arinos de Melo. *História do povo brasileiro*. São Paulo: J. Quardos Editores Culturais, 1968. t. VI.
- FRATALOCCHI, Aldo; ZUNINO, Gustavo. *El comercio internacional de mercaderías: su regulación en la Organización Mundial de Comercio*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti, 1997.
- FREIRE, Felisbello. *Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas da República*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1894.
- FREITAS, Vladimir Passos de. *Importação e exportação no Direito brasileiro*. São Paulo: RT, 2007.
- GAIDARJI, Ivan. A pena de perdimento de bens importados: particularidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 38, maio 2001.
- GARBARINO, Pablo Adrián. La Convención Americana sobre Derechos Humanos y su influencia en los procedimientos aduaneros. Asociación Argen-

- tina de Estudios Fiscales. *VII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*, Buenos Aires, Errepar, 2015.
- GFI. *Illicit Financial Flows*. Disponível em: <https://gfintegrity.org/issue/illicit-financial-flows/>. Acesso em: 16 dez. 2022.
- GIBSON, Romeu. *O despachante aduaneiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras SA, 1955.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *História da tributação no período joanino*. Brasília: Esaf, 2008.
- GODOY, José Eduardo Pimentel de. *Alfândega do Rio de Janeiro*. Brasília: Esaf, 2002.
- GODOY, José Eduardo Pimentel de. *Dicionário de história tributária do Brasil*. Brasília: Esaf, 2002.
- GOMES, Luiz Flávio; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Direito Penal: comentários à Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto de San José da Costa Rica*. São Paulo: RT, 2008.
- GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; OLIVEIRA, Francisco Marconi de. *Estudos tributários e aduaneiros do II Seminário Carf*. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2017. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/book-estudos-tributarios-do-ii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 20 out. 2022.
- GOMES, Marcus Lívio. *Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário Carf*. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 20 out. 2022.
- GOMES, Marcus Lívio. *Estudos tributários e aduaneiros do IV Seminário Carf*. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2019. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2019/arquivos-e-imagens/livro-estudos-tributarios-e-aduaneiros.pdf>. Acesso em: 20 out. 2022.
- GOMES, Marcus Lívio. *Estudos tributários e aduaneiros do V Seminário Carf*. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2020. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/e-book-v-seminario-carf-1.pdf>. Acesso em: 20 out. 2022.
- GONZALEZ, Carlos Fernando Dávalos. Bosquejo del contrabando como delito penal aduanero. *Revista Jurídica UCA Law Review*, Asunción, Paraguay, 2019.
- GOORMAN, Adrien. Duty relief and exemption control. In: DE WULF, Luc; SOKOL, José B. (ed.). *Customs modernization handbook*. World Bank Publications, 2005.

- GRAINGER, Andrew. Trade facilitation: a conceptual review. *Journal of World Trade*, v. 45, n. 1, 2011, p. 39-57. Disponível em: https://nottingham-repository.worktribe.com/index.php/preview/1010743/TRAD_45%281%29_Andrew_Grainger.pdf. Acesso em: 20 nov. 2022.
- GRECO, Rogério. *Código Penal Comentado*. Niterói: Impetus, 2017.
- GREENBERG, Theodore S. *et al. Stolen Asset Recovery: A good practices guide for non-conviction based asset forfeiture*. Washington: World Bank, 2009.
- GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo*. Barcelona: Gedisa, 1999.
- HAFNER, Gerhard. Pros and cons ensuing from fragmentation of international law. *Mich. J. Int'l L.*, v. 25, 2003. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1272&context=mjil>. Acesso em: 15 dez. 2022.
- HARDEN, Kerstin; WOLFFGANG, Hans-Michael. The new European customs law. *World Customs Journal*, v. 10, 2016.
- HASSEMER, Winfried. *Persona, mundo e responsabilidad*. Bogotá: Editorial Temis, 1999.
- HAUSEMER, Pierre; CHEN, Ivan Bosch; PATROCLOU, Nelly. *A Comparative Analysis of Member States' Customs Authorisation Procedures for the Entry of Products into the European Union*. 2022, p. 28. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/734002/IPOL_STU\(2022\)734002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/734002/IPOL_STU(2022)734002_EN.pdf). Acesso em: 28 mar. 2023.
- HERCULANO, Alexandre. *Portugaliae Monumenta Historica*. Lisboa: Academia de Ciências, 1867.
- HERMOLIN, Ana Raquel. *Entrepósitos aduaneiros*. Rio de Janeiro: Fundação Centro de Estudos do Comércio, 1980;
- HERMOLIN, Ana Raquel. *Regimes Aduaneiros Especiais*. Rio de Janeiro: Fundação Centro de Estudos do Comércio, 1984;
- HESPANHA, António Manuel. *Pluralismo jurídico e direito democrático: perspectivas do Direito no século XXI*. [s.l.]: [s.n.], 2016.
- HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*: arts. 250 a 361. Rio de Janeiro: Forense, 1958. v. 9.
- IRELAND, Robert. The customs supply chain security paradigm and 9/11: ten years on and beyond. *WCO Research Paper*, v. 18, 2011. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Robert-Ireland-9/publication/330887439_The_Customs_Supply_Chain_Security_Paradigm_and_911_Ten_Years_On_and_Beyond/links/5c59da6745851582c3d

- 00de1/The-Customs-Supply-Chain-Security-Paradigm-and-9-11-Ten-Years-On-and-Beyond.pdf. Acesso em: 5 de nov. 2022.
- JACKSON, John Howard. *World Trade and the Law of GATT*. Indianapolis: Bobbs-Merrill, 1969.
- JANSKÝ, Petr. COBHAM, Alex. Illicit financial flows: An overview. *Intergovernmental Group of Experts on Financing for Development*, 2017. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tdb_efd1_bp_CJ_en.pdf. Acesso em: 17 dez. 2022.
- JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. *O contrabando: uma revisão de seus fundamentos teóricos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.
- JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. Perdimento de mercadorias ou bens. *Revista de Direito Tributário*, v. 14, n. 54, 1990.
- KAR, Dev. *Brazil: capital flight, illicit flows, and macroeconomic crises, 1960-2012*. Global Financial Integrity, 2014.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.
- KOSKENNIEMI, Martti; LEINO, Päivi. Fragmentation of international law? Postmodern anxieties. *Leiden Journal of International Law*, v. 15, n. 3, 2002.
- KOTZIAS, Fernanda. *Modernização e desburocratização do Comércio Internacional no Brasil: reformas políticas e ajustes normativos necessários à plena implementação do Acordo sobre a Facilitação do Comércio da OMC*. Tese de doutorado, PUC-SP, São Paulo, 2018.
- KOUL, Autar Kristen. *Guide to the WTO and GATT: Economics, Law and Politics*. Netherlands: Kluwer Law International, 2005.
- LABANDERA, Pablo. El Derecho Aduanero en Uruguay. In: COTTER, Juan Patrício. *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014. t. III.
- LABANDERA, Pablo. El derecho aduanero y sus aspectos procesales en el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU). *Revista de Derecho*, v. 17, n. 33, 2018.
- LABANDERA, Pablo. La facilitación del comercio como uno de los nuevos temas del comercio internacional. Su transcendencia para el derecho aduanero. In: COTTER, Juan Patrício. *Estudios de Derecho Aduanero: Homenaje a los 30 años del Código Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.
- LABANDERA, Pablo. La potestad sancionatoria de la administración aduanera: el debido equilibrio entre el deber de control y las garantías de los administrados. In: ROHDE PONCE, Andrés. *Reflexiones sobre el regimen de infracciones y sanciones aduaneras en el Peru*. Lima: Defensoria del Contribuyente y usuário aduanero, 2018.
- LABANDERA, Pablo. Las sanciones aduaneras en el derecho uruguayo. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos Aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.

- LACOMBE, Américo Masset. *Imposto de importação*. São Paulo: RT, 1979.
- LACOSTE, Juan José. El nuevo papel das aduanas. La nueva filosofia y las sanciones en materia aduanera. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- LAET, José Carlos; REZENDE, Tito. *Comentários a nova tarifa das alfândegas*. Rio de Janeiro: [s.n.], 1958.
- LALANNE, Pedro Fernández. *Procedimientos penales aduaneros*. Buenos Aires: Depalma, 1976.
- LASCANO, Julio Carlos; SÓRENSEN, María José Etulain. *Impuestos aduaneros*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2021.
- LASCANO, Julio Carlos. El principio del debido proceso en los procedimientos aduaneros. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019. t. II.
- LASCANO, Julio Carlos. *Los Derechos de Aduana*. Buenos Aires: Osmar D. Bu yatti, 2007.
- LASCANO, Julio Carlos. *Procedimientos aduaneros*. Buenos Aires: Osmar D. Bu yatti, Libreria Editorial, 2015.
- LASZUK, Mirosława; SRAMKOVÁ, Dana. *Challenges of Customs Law during the Paradigm of "Facility and Security" in International Trade*. 2021. Disponível em: https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/12440/1/BS-P_26_5_M_Laszuk_D_Sramkova_Challenges_of_Customs_Law.pdf. Acesso em: 04 nov. 2022.
- LEAL, Pinho; FERREIRA, Pedro Augusto. *Portugal antigo e moderno: dicionário geográfico, estatístico, chorographico, heraldico, archeologico, historico, biographico e etymologico de todas as cidades, villas e freguesias de Portugal e grande número de aldeias*. Lisboa: Mattos Moreira, 1873. Disponível em: https://archive.org/details/gri_33125005925595. Acesso em: 29 out. 2022.
- LENCASTRE, F. Salles. *Estudos sobre portagens e alfândegas de Portugal: século XII a XVI*. Lisboa: Imprensa Nacional, 1891.
- LEONARDO, Fernando Pieri. Direito Aduaneiro Sancionador à luz do AFC/OMC, da CQR/OMA e do ATEC. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023.
- LEONARDO, Fernando Pieri. El Derecho Aduanero en Brasil. In: COTTER, Juan Patricio. *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014. t. III.
- LEONARDO, Fernando Pieri. O AEO no direito aduaneiro europeu. In: PEREIRA, Tania Carvalhais (ed.). *Direito Aduaneiro: coletânea de textos*. Lisboa: Universidade Católica, 2022.

- LEONARDO, Fernando Pieri. O programa brasileiro de Operador Econômico Autorizado e o desenvolvimento do Pilar Aduana-Empresa do Marco SAFE da OMA. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- LEONARDO, Fernando Pieri. Valoração aduaneira e utilização dos preços de transferência: algumas convergências e dissonâncias. In: BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Aduaneiro e Direito Tributário Aduaneiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022.
- LEONARDO, Fernando Pieri. Valoración en aduana y el ordenamiento jurídico brasileño. In: COTTER, Juan Patrício. *Estudios de Derecho Aduanero: homenaje a los 30 años del Código Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.
- LIESA, Fernández Carlos Ramón. Los actores no estatales y el Derecho internacional de los derechos humanos. *Derechos y Libertades*, n. 41, época 11, 2019, p. 117-147.
- LIMA, Sebastião de Oliveira. Perdimento de bens. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, n. 58, p. 169-176, out./dez., 1991.
- LINHARES, Solon Cícero. *Confisco alargado de bens*. São Paulo: Thompson Reuters, 2019.
- LOBO, Bruno Eduardo Budal. Infrações e penalidades no âmbito aduaneiro: uma revisão sobre o sistema. *Revista de Direito e Negócios Internacionais da Maritime Law Academy – International Law and Business Review*, v. 3, n. 1, p. 112-138, 2023.
- LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: RT, 1984.
- LOPEZ, Éder Maurício Pezzi. *O perdimento de bens em favor da União*. Brasília: Kiron, 2014.
- LOSTADO, Sidnei. Autonomia do Direito Aduaneiro. In: SARTORI, Angela; GUIMARÃES, Thaís; TESSER, Daniel Bettamio. *Controvérsias Atuais do Direito Aduaneiro: homenagem ao Mestre Roosevelt Baldomir Sosa*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- LUX, Michael. EU customs law and international law. *World Customs Journal*, v. I, n. 1, 2007.
- MACEDO, Soares. Bibliographia. *Revista O Direito*, v. 45, ano XVI, jan.-abr. 1888. Disponível em: https://bibliotecadigital.stf.jus.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/405/352043_v16_t45.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 28 abr. 2023.
- MACHADO, Hugo de Brito. A pena de perdimento de bens e a insubsistência do fato gerador da obrigação tributária. *Revista de Estudos Tributários*, v. 10, n. 57, 2007.

- MARSILLA, Santiago Ibáñez. *GPS Aduanas*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.
- MARSILLA, Santiago Ibáñez. Régimen Sancionador en materia aduanera en España. In: PARDO CARRERO, Pardo. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- MARTARELLO, Kelly G. A controvertida aplicação da pena de perdimento a infração aduaneira de subfaturamento. *Revista direito aduaneiro, marítimo e portuário*, v. 7, n. 38, São Paulo, Síntese, 2017.
- MARTINEZ, Jean-Claude. La nueva tecnología aduanera. Los derechos de aduana deducibles: del choque aduanero de civilizaciones al nuevo orden aduanero mundial. In: ROHDE PONCE, Andrés. *Crisis financiera global. Impactos en la actividad aduanera. Reunión Mundial de Derecho Aduanero*: Lisboa, 4 y 5 de Junio 2009. México: Isef, 2010.
- MARTINS, Eliane M. Octaviano; OLIVEIRA, Paulo Henrique Reis de. *Direito marítimo, portuário e aduaneiro temas contemporâneos*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.
- MARTINS, Eliane M. Octaviano. *Direito marítimo, portuário e aduaneiro temas contemporâneos*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2018.
- MARTINS, Eliane M. Octaviano. *Direito marítimo, portuário e aduaneiro temas contemporâneos*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.
- MARTINS, Eliane M. Octaviano. *Direito marítimo, portuário e aduaneiro temas contemporâneos*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. A pena de perdimento de bens a luz dos §§ 11 e 13 do artigo 153 da Constituição Federal: a conformação jurídica da boa-fé. *Parecer*. 1987.
- MARTSIUSHEVSKAYA, Elena; OSTROGA, Vitor. Smuggling as an international crime: concept, characteristics, qualification. *Customs Scientific Journal*, 2012.
- MASSON, Cleber. *Código Penal Comentado*. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- MATSUSHITA, Mitsuo; SCHOENBAUM, Thomas; MAVROIDIS, Petros; HAHN, Michael. *The World Trade Organization: law, practice, and policy*. Oxford: Oxford University Press, 2015.
- MATTOS, Analice Castor. Aplicação da pena de perdimento por infração imputada como “exportação clandestina”. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, n. 66, p. 106-121, São Paulo, Síntese, 2022.
- MAVROIDIS, Petros C. *The Regulation of International Trade: The WTO Agreements on Trade in Goods*. Massachusetts: The MIT Press, 2016. v. 2.
- MCDUGALL, Robert. *Evaluating the Implementation Obligations of the Trade Facilitation Agreement in the Context of Existing Multilateral Trade Rules*. Geneva:

- International Centre for Trade and Sustainable Development (ICTSD), 2017.
- MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados a luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.
- MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O Poder Legislativo e os tratados internacionais*. Porto Alegre: L&PM Editores, 1983.
- MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. Convenção de Istambul sobre admissão temporária: sua aplicação no Brasil. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, v. 6, n. 1, p. 22-46, 2012.
- MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. Um olhar aduaneiro internacional sobre recentes decisões de cortes superiores no Brasil. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023.
- MEIRA, Liziane Angelotti. Imposto sobre a importação. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2008.
- MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB, 2002.
- MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Importação no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003.
- MELO, Ruy de; REIS, Raul. *Manual do imposto de importação e regime cambial correlato*. São Paulo: RT, 1970.
- MENDES, Gilmar Ferreira; MÁRTIRES COELHO, Inocêncio; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo, Saraiva, 2016.
- MENESES, Felipe Avedaño. *Litigio Aduanero: via gubernativa y medios de control judicial*. Bogotá: Legis, 2020.
- MERCOSUL. Conselho do Mercado Comum. Decisão n. 27/2010. *Código Aduaneiro do Mercosul*. Disponível em: https://normas.mercosur.int/simfiles/normativas/59319_DEC_027-2010_PT_FERR2_C%C3%B3digo%20Aduaneiro%20do%20MERCOSUL.pdf. Acesso em: 3 nov. 2022.
- MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal: parte general*. Barcelona: Reppertor, 2006.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946: arts. 129-144*. Rio de Janeiro: Livraria Boffoni, 1947. t. III.

- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. Forense: Rio de Janeiro, 1987. t. V.
- MOJICA, Pedro O. Las infracciones aduaneras en Venezuela. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *The spirit of laws*. Edinburgh: [s.n.], 1793. Disponível em: https://books.google.com/books/download/The_Spirit_of_Laws.pdf?id=SmOUg3R87_sC&output=pdf. Acesso em: 8 ago. 2022.
- MORAES, Augusto Fauvel. A polêmica questão do subfaturamento e impossibilidade de perdimento. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, v. 7, n. 38, São Paulo, Síntese, 2017.
- MORINI, Cristiano *et al.* *Linha Azul no Brasil: diagnósticos e desafios*. Disponível em: https://www.academia.edu/9437974/Blue_Line_in_Brazil_customs_compliance_program_diagnosis_and_challenges. Acesso em: 30 ago. 2022.
- MORINI, Cristiano. A Convenção de Quioto Revisada e a Modernização da Administração Aduaneira. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015.
- MOURA, Caio Roberto Souto. *Poder de polícia aduaneira e os procedimentos especiais de controle aduaneiro*. São Paulo: Fiscosoft, 2012.
- MUNHOZ, Alberto Caetano. *Canhenho dos Conferentes e Despachantes das Alfândegas e Mesas de Rendas*. São Paulo: Editores Jorge Seckler & Comp, 1887.
- NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2003.
- NASCIMENTO, José Fernandes do. Cumulação de penalidades aduaneiras: pena de perdimento, multa por subfaturamento e multa de ofício qualificada. In: SARTORI, Angela. *Questões Atuais de Direito Aduaneiro e Tributário à luz da jurisprudência dos tribunais*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- NASCIMENTO, Vicente Pinto de Albuquerque. *O contrabando em face da lei*. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1960.
- NEUFELD, Nora. The long and winding road: how WTO members finally reached a trade facilitation agreement. *WTO Staff Working Paper*, 2014. Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/104757/1/782835929.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2022.
- NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador*. Madrid: Tecnos, 2012.
- NIÑO, María Paula Sánchez. La aprehensión y el decomiso aduanero de mercancías en Colombia. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos Aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- NUNES, Francisco Castello Branco; SILVA, José Resende. *Tarifa das Alfândegas anotada, commentada e explicada pelos Conferentes da Alfândega do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: Jornal do Brasil, 1929. v. I.

- NUNES, Francisco Castello Branco; SILVA, José Resende. *Tarifa das Alfândegas anotada, commentada e explicada pelos conferentes da alfândega do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: Oficinas Gráficas do Jornal do Brasil, 1930. v. II.
- NUNES, Francisco Castello Branco; SILVA, José Resende. *Tarifa das Alfândegas anotada, commentada e explicada pelos conferentes da alfândega do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Editor, 1931. v. III.
- NUNES, Francisco Castello Branco; SILVA, José Resende. *Tarifa das Alfândegas anotada, commentada e explicada pelos conferentes da alfândega do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Editor, 1932. v. IV.
- OECD. *Illicit financial flows from developing countries: measuring OECD responses*. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: https://www.oecd.org/corruption/illicit_financial_flows_from_developing_countries.pdf. Acesso em: 16 dez. 2023.
- OLIVEIRA, Dihego Antônio Santana de. *O papel da aduana no combate à contrafação de marca e à pirataria no Brasil*. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2023 (em fase de elaboração).
- OLIVEIRA, Fábio Gomes de Mattos Garcia. Inconstitucionalidade do procedimento para aplicação da pena de perdimento face ao Acordo de Facilitação do Comércio. In: SARTORI, Angela *et al.* *Temas relevantes de direito aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2020.
- OLIVEIRA, Julio M. A pena de perdimento de bens. *Repertório IOB de jurisprudência*, n. 5, mar. 1996.
- OLIVEIRA, Silvio Marques de; CORREIRA, Edmilson Bezerra. *Manual prático do funcionário do Fisco*. Florianópolis: Estabelecimento Gráfico Brasil Limitada, 1941.
- ONU DC. *Commentary on the United Nations Convention against illicit traffic in narcotic drugs and psychotropic substances*. 1988. Disponível em: https://www.unodc.org/documents/commissions/CND/Int_Drug_Control_Conventions/Commentaries-OfficialRecords/1988Convention/1988_COMMENTARY_en.pdf. Acesso em: 24 dez. 2022.
- OSÓRIO, Fábio Medida. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: RT, 2005.
- OVCHINNIKOV, Sergey. Definition of Customs Offences in International Law. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, v. 6, n. 3, Rome, 2015
- OVCHINNIKOV, Sergey. International customs law and environment protection. *Asian Journal of Applied Sciences*, Malaysia, 2014.
- PABON, Louis. *Traité des infractions du contentieux et des tarifs des douanes*. Paris: L. Larose, 1893.

- PACHECO, Alexandre S. Dano ao Erário: Leasing financeiro e alienação fiduciária em garantia de automóveis, multa e pena de perdimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 168, set. 2009.
- PALLAIN, G. *Les Douanes françaises*. Paris: Paul Dupont Editeur, 1897. t. I e II.
- PARAGUAI. *Lei n. 2.422/2004. Código Aduaneiro*. Disponível em: <https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/2276/ley-n-2422-codigo-aduanero>. Acesso em: 18 nov. 2022.
- PARDO CARRERO, Germán. Algunas consideraciones sobre la comprensión e interpretación de la norma aduanera. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019. t. I.
- PARDO CARRERO, Germán. Compliance en el ambito aduanero: El estado frente al compliance. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- PARDO CARRERO, Germán. El derecho aduanero: razón de ser y relación con el Derecho Tributário. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019. t. I.
- PARDO CARRERO, Germán. La CAN: aproximación de una codificación aduanera. In: JARAMILLO, José Vicente Troya. *IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur*. Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, Subsecretaría de Desarrollo Normativo. Ecuador, 2012.
- PARDO CARRERO, Germán. Los derechos de aduana y la OMC. In: PARDO CARRERO, Germán; YEBRA, Felipe Moreno. *Derecho aduanero y comercio internacional: temas selectos*. México: Porrúa, 2016.
- PARDO CARRERO, Germán. Razón de ser derecho aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). *El Derecho Aduanero en el siglo XXI*. Colombia: Legis, 2009.
- PARDO, Gabriel Ibarra. La responsabilidad, la culpa y el error excusable en las infracciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto. *Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do Carf*. São Paulo: MP Editor, 2013.
- PEREIRA E SOUZA, José Joaquim Caetano. *Esboço de um dicionário jurídico*. Lisboa: [s.n.], 1825.
- PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2015.
- PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023.
- PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Direito Aduaneiro Europeu: vertente tributária*. Lisboa: Universidade Católica, 2020.

- PEREPOLKIN, Serhii; SYROID, Tetiana. A Diversity of opinions on the standards of International Customs Law. *Customs Scientific Journal*, n. 1, 2019.
- PINTO, Francisco Bilac Moreira. *Enriquecimento ilícito no exercício de cargos públicos*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.
- PIRES, Adilson Rodrigues. Interposição Fraudulenta de Terceiros na Importação. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de. *Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário Carf*. Brasília: Carf, 2018.
- PITTALUGA, Francesco Ferruccio. *Manuale delle violazioni in ambito doganale*. Roma, 2019.
- PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou multa? In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2008.
- PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*. São Paulo: RT, 2009.
- PRIETO RAMOS, Fernando. El traductor como redactor de instrumentos jurídicos: el caso de los tratados internacionales. *Journal of specialised translation*, v. 15, 2011.
- PRZYBILLA, Kathrin. The “WTOisation” of the customs administration: uniformity of the administration of law according to Article X: 3 (a) GATT 1994 and its implications for EU customs law. *FÖV 58 Discussion Papers*, Deutsches Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung Speyer. 2010. Disponível em: <https://dopus.uni-speyer.de/files/562/DP-058.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2023.
- RAFART, Juan Carlos Bonzón. *Derecho penal aduanero*. Buenos Aires: Erreius, 2022.
- REIS, Raquel Segalla; TREVISAN, Rosaldo. Notas Introdutórias aos atos administrativos aduaneiros automáticos. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, n. 71, nov-dez 2022.
- REIS, Raquel Segalla. Inteligência artificial e segurança jurídica no controle aduaneiro: reflexões a partir da análise do sistema de seleção aduaneira por aprendizado de máquina (Sisam). In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaios de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023.
- RIJO, José; RIJO, Nuno. Infracciones aduaneras en el ordenamiento jurídico portugués. In: PARDO CARRERO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- RIJO, José; RIJO, Sofia. Valor Aduaneiro: o regresso do livre arbítrio. In: TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- RIJO, José. *Direito Aduaneiro da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 2021.

- RIJO, José. O Direito Sancionatório português em matéria aduaneira. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023.
- ROBERTS, Edward A. A. *Comprehensive Etymological Dictionary of the Spanish Language with Families of words based on Indo-european roots*. [s.l.]: Xlibris, 2014.
- ROCHA, Paulo Cesar Alves. *Regulamento aduaneiro: comentado com textos legais transcritos*. 21. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2021.
- ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021. t. I.
- ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano: Regímenes, tributación, despacho, procedimientos, infracciones, delitos y medios de defensa*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2022. t. II.
- ROHDE PONCE, Andrés. *La Facilitación del Comercio*. México: CAAAREM, 2021.
- ROHDE PONCE, Andrés. Los elementos fundamentales del Derecho Aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019. t. I.
- ROHDE PONCE, Andrés. Los procedimientos aduaneros. Una aproximación conceptual. In: ROHDE PONCE, Andrés. *Los procedimientos aduaneros y la modernización de la actividad aduanera*. Lima: Defensoria del Contribuyente y usuário aduanero, 2022. Disponível em: <https://www.mef.gob.pe/es/documentos-y-publicacion/libro-digital-defcon/libro-digital-2022>. Acesso em: 13 dez. 2022.
- ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Bauru: Edipro, 2000.
- ROSS, Alf. *On guilt, responsibility and punishment*. Berkeley: University of California Press, 1975.
- SAAVEDRA, Luis Alberto. Da pena de perdimento. *Revista de Estudos Tributários*, v. 10, n. 57, 2007.
- SAAVEDRA, Luis Alberto. O devido processo legal e a pena de perdimento. *Repertório IOB de jurisprudência*, n. 18, set. 2005.
- SÁNCHEZ, Jesus-Maria Silva. *Aproximação ao direito penal contemporâneo*. São Paulo: RT, 2011.
- SANTOS, J. Pantaleão. *Serviços aduaneiros: normas e comentários*. Rio de Janeiro: Irmãos Di Giorgio & Cia, 1950.
- SANTOS, Pedro Alves. *Legislação de Fazenda e Prática de Repartição*. Aracaju: Imprensa official, 1937.
- SARTORI, Angela; BARBIERI, Luís Eduardo; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Temas relevantes de direito aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2020.

- SARTORI, Angela; GUIMARÃES, Thaís; TESSER, Daniel Bettamio. *Controvérsias Atuais do Direito Aduaneiro: homenagem ao Mestre Roosevelt Baldomir Sosa*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- SARTORI, Angela. *Questões atuais de direito aduaneiro e tributário à luz da jurisprudência dos tribunais*. 2. ed. Belo Horizonte: Forum, 2019.
- SCHAUER, Frederick. *The Force of Law*. London: Harvard University Press, 2015.
- SCORZA, Flavio Augusto Trevisan. *O controle aduaneiro e a facilitação do comércio: efeitos das negociações multilaterais sobre a legislação brasileira*. Dissertação de Mestrado. Florianópolis, UFSC, 2007.
- SEABRA, Alfredo. *Tarifa prática das Alfândegas*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1926. Disponível em: <https://archive.org/download/tarif1902alf/tarif1902alf.pdf>. Acesso em: 20 out. 2022.
- SEGNINI, Sandro. Art. 334-A. In: COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da (org.). *Código Penal interpretado: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo*. Barueri, São Paulo: Manole, 2017.
- SEHN, Solon. *Acordo de Comércio e Cooperação Econômica (ATEC): Uma revolução no Direito Aduaneiro?* Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2021/12/03/atec-uma-revolucao-direito-aduaneiro/>. Acesso em: 15 jan. 2023.
- SEHN, Solon. *Comentários ao Regulamento Aduaneiro: infrações e penalidades*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2021.
- SEHN, Solon. *Comentários ao Regulamento Aduaneiro: tributação do comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2019.
- SEHN, Solon. *Curso de Direito Aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021.
- SEHN, Solon. *Imposto de Importação*. São Paulo: Noeses, 2016.
- SEHN, Solon. Interposição fraudulenta em operações de importação. In: SARTORI, Angela. *Questões atuais de direito aduaneiro e tributário à luz da jurisprudência dos tribunais*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Pena de Perdimento de Bens na Importação e seus Limites Constitucionais. *Grandes Questões atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10. p. 9-17.
- SEQUERA, Carlos Asuaje. *Derecho Aduanero*. Caracas: [s.n.], 2002.
- SEVERINI, Tiago. Conversão da pena de perdimento em multa e o princípio da eficiência. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 81, jul. 2008.
- SHECAIRA, Sérgio Salomão; CORREA JÚNIOR, Alceu. *Pena e constituição*. São Paulo: RT, 1995.
- SHOHIN, Sergey O.; BOBROVA, Olga; KOZHANKOV, Anton. Key theory issues of the Eurasian Economic Union customs law. *World Customs Journal*, v. 15, n. 1, p. 109-124, 2021.

- SIDOROV, Víctor Nikiforovich; SIDOROVA, Elena Victorovna. La Facilitación del Comercio en três dimensiones. *Revista de la Facultad de Derecho*, n. 51, 2021. Disponível em: <https://revista.fder.edu.uy/index.php/rfd/article/view/814/1453>. Acesso em: 18 abr. 2023.
- SIDOROV, Víctor Nikiforovich; SIDOROVA, Elena Victorovna. La regulación aduanera en la unión aduanera: los niveles supranacionales y nacionales. *Ciencia Jurídica*, v. 3, n. 6, p. 95-110, 2014.
- SIDOROVA, Elena Victorovna. *Derecho aduanero de Sidorov Victor Nikiforovich*. Disponível em: https://www.academia.edu/44842730/Derecho_aduanero_de_Sidorov_Victor_Nikiforovich. Acesso em: 5 nov. 2022.
- SILVA, Benedicto. *A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final*. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967.
- SILVA, Gerson Augusto da. La reforma aduanera en el Brasil. In: MACARIO, S. et al. *Hacia una tarifa externa común en América Latina*. Banco Interamericano de Desarrollo. Buenos Aires: Instituto para la Integración de América Latina, 1969.
- SILVA, José Resende. *A fronteira do sul: estudo geográfico, econômico, histórico e fiscal*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1922.
- SILVA, José Resende. *A repressão do contrabando*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1923.
- SILVA, Luiz Ferreira de Araújo e. *Código das Alfândegas*. Rio de Janeiro: Typ. Commercial de F.O.Q. Regadas, 1858.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SILVA, Rogério Pires da. Perdimento em matéria aduaneira. *Repertório IOB de jurisprudência*, n. 6, mar. 2001.
- SIQUEIRA, Galdino. *Direito Penal Brasileiro*. Rio de Janeiro: Livraria Jacyntho, 1932.
- SMITH, Adam. *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Reino Unido: [s.n.], 1838. Disponível em: https://books.google.com/books/download/An_Inquiry_Into_the_Nature_and_Causes_of.pdf?id=AugU-C8rJtGkC&output=pdf. Acesso em: 8 ago. 2022.
- SMITH, Jack; PIETH, Mark; JORGE, Guillermo. The recovery of stolen assets: a fundamental principle of the UN Convention against Corruption. *U4 Brief*, v. 2007, n. 2, 2007. Disponível em: <https://www.cmi.no/publications/file/2751-the-recovery-of-stolen-assets.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2023.
- SOSA, Roosevelt Baldomir. *A Aduana e o Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

- SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários à Lei Aduaneira*: artigo 411 ao artigo 567 do Regulamento Aduaneiro. São Paulo: Aduaneiras, 1993. v. III.
- SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários à Lei aduaneira*: do artigo 1º ao artigo 248 do Dec. 91.030/85. São Paulo: Aduaneiras, 1992. v. I.
- SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários à Lei Aduaneira*. São Paulo: Aduaneiras, 1995.
- SOSA, Roosevelt Baldomir. *Existe um Direito Aduaneiro brasileiro*. Disponível em: https://web.archive.org/web/20050509111632/http://sosa.com.br:80/temas/temas.asp?acao=ver_tema&id=100&categoria=Direito+Aduaneiro. Acesso em: 30 maio 2023.
- SOSA, Roosevelt Baldomir. *Glossário de Aduana e Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2005.
- SOSA, Roosevelt Baldomir. *ICMS nas importações*: prevalência dos tratados e convenções sobre a legislação tributária interna. Disponível em: https://web.archive.org/web/20030926152131/http://www.sosa.com.br/temas_aduaneiros/show.asp?id=507&fid=37&tid=0. Acesso em: 30 maio 2023.
- SOSA, Roosevelt Baldomir. *O controle do valor aduaneiro*: comentários às Normas de Valoração Aduaneira no âmbito do Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 1998.
- SOSA, Roosevelt Baldomir. *Quem disse que as formigas não sonham?* Disponível em: https://web.archive.org/web/20050507150325/http://sosa.com.br/temas/temas.asp?acao=ver_tema&id=164&categoria=Diversos. Acesso em: 30 maio 2023.
- SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas aduaneiros*. São Paulo: Aduaneiras, 1999.
- SOSA, Roosevelt Baldomir. *Valor Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1996.
- SOSA, Roosevelt Baldomir. *Ventos de Carrossel*. São Paulo: Livraria Internacional, 2000.
- SOUZA, Cláudio Luiz Gonçalves de. *Fundamentos basilares do Direito Aduaneiro*. São Paulo: Dialética, 2021.
- SOUZA, Hamilton Dias de. *Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1980.
- STEFANO, Marcelle Silbiger de. *Fraude no Comércio Exterior*: interposição fraudulenta de terceiros. São Paulo: Almedina, 2020.
- STOPPINO, Mario. Autoritarismo. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Brasília: UNB, 2000. v. 1.
- TEIXEIRA, Glória (coord.). *Código Aduaneiro da União*: anotado e remissivo. Coimbra: Almedina, 2018.

- TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- TOLENTINO, Antônio Nicolau. *Exposição a cerca do relatório da comissão de inquérito da alfândega da corte e observações sobre o regulamento de 19 de setembro de 1860*. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1863.
- TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. A pena de perdimento aplicada à moeda e os poderes e limites da autoridade fiscal no controle de ingresso e saída de numerário em espécie no/do território nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 37, São Paulo, Dialética, p. 381-412, 2017.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens e sanções interventivas em matéria tributária. *Revista de Estudos Tributários*, n. 49, Porto Alegre, p. 55-76, 2006.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens nas importações e seus limites constitucionais. *Interesse Público*, 2006.
- TREVISAN NETO, Antenori. *Aplicação do acordo sobre valoração aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2009.
- TREVISAN, Rosaldo *et al.* *Novo Regulamento Aduaneiro Anotado*. Brasília: Lux, 2003.
- TREVISAN, Rosaldo; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A “Babel” na tributação do comércio exterior: por um glossário aduaneiro. *Novos Estudos Jurídicos*, v. 23, 2018.
- TREVISAN, Rosaldo; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Comentários ao artigo 19. In: GRILLO, Fabio Artigas; RIBEIRO DA SILVA, Roque Sérgio D’Andrea. *Código Tributário Nacional Anotado*. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf. Acesso em: 7 nov. 2022.
- TREVISAN, Rosaldo. “O Aduaneiro e o Tributário” em Roosevelt Baldomir Sosa. In: SARTORI, Angela *et al.* *Controvérsias Atuais do Direito Aduaneiro: homenagem ao Mestre Roosevelt Baldomir Sosa*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- TREVISAN, Rosaldo. A atuação estatal no comércio exterior por meio de restrições. *AAEF – Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Errepar, 2009.
- TREVISAN, Rosaldo. A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro. Dissertação de Mestrado. PUCPR, Curitiba, 2008.
- TREVISAN, Rosaldo. A importância do ensino do Direito Aduaneiro Internacional. In: TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- TREVISAN, Rosaldo. A influência e a aplicação dos tratados internacionais sobre temas aduaneiros. In: MENEZES, Wagner. *Estudos de Direito Internacio-*

- nal. Anais do 4º Congresso Brasileiro de Direito Internacional*. Curitiba: Juruá, 2006. v. VIII.
- TREVISAN, Rosaldo. A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- TREVISAN, Rosaldo. Alice no país do “dano ao erário” e o Decreto-Lei 1.455/1976. In: KOTZIAS, Fernanda *et al.* *Território aduaneiro*. São Paulo: Amanuense, 2023.
- TREVISAN, Rosaldo. *Benchmarking* aduaneiro: influência e aplicação no Brasil. In: KOTZIAS, Fernanda *et al.* *Território aduaneiro*. São Paulo: Amanuense, 2023.
- TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro da Integração no Mercosul. In: MENEZES, Wagner (coord.). *Estudos de Direito Internacional*. Curitiba: Juruá, 2005. v. 5.
- TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário: distinções básicas. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2008.
- TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro no Brasil: a hora e a vez da internacionalização. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015.
- TREVISAN, Rosaldo. Las sanciones aduaneras en Brasil. In: PARDO CARREIRO, Germán. *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- TREVISAN, Rosaldo. O acordo sobre a facilitação do comércio e seu impacto na legislação aduaneira brasileira. In: CASTRO JUNIOR, Oswaldo Agripino. *Constituição, tributação e aduana no transporte marítimo e na atividade portuária*. Belo Horizonte: Fórum, 2021.
- TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018.
- TREVISAN, Rosaldo. Os regimes aduaneiros brasileiros e a Convenção de Kyoto Revisada. In: MENEZES, Wagner. *Estudos de Direito Internacional*. Curitiba: Juruá, 2007.
- TREVISAN, Rosaldo. Para entender Kelsen (e os riscos do “telefone sem fio”). In: COSTA, Valterlei da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Estudos sobre a teoria pura do direito*. São Paulo: Almedina, 2023.
- TREVISAN, Rosaldo. Para entender Kelsen... (Um convite à obra de Kelsen, como um tributo ao professor José Roberto Vieira). In: VALLE, Maurício Dalri Timm do *et al.* *Ensaaios em homenagem ao professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho...* São Paulo: Noeses, 2017.

- TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015.
- TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- TREVISAN, Rosaldo. *Temas atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2008.
- TREVISAN, Rosaldo. Tratados Internacionais e o Direito Brasileiro. In: BRITTO, Demes; CASEIRO, Marcos Paulo (coord.). *Direito Tributário Internacional: teoria e prática*. São Paulo: RT, 2015.
- TREVISAN, Rosaldo. Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades aduaneiras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (ed.). *Temas de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- TUSVELD, Ruud *et al.* *Analysis and Effects of the Different Member States' Customs Sanctioning Systems*. 2016. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/569990/POL_STU\(2016\)569990_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/569990/POL_STU(2016)569990_EN.pdf). Acesso em: 26 mar. 2023.
- ULLIANA JUNIOR, Laércio Cruz. *Sanções aduaneiras decorrentes da importação de mercadoria e a proteção ao direito fundamental a livre-iniciativa: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito*. Dissertação de mestrado. Centro Universitário Autônomo do Brasil – Unibrasil, Curitiba, 2018.
- UN. *Implementation of chapter V (Asset recovery) of the United Nations Convention against Corruption*. Disponível em: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/V21/047/59/PDF/V2104759.pdf?OpenElement>. Acesso em: 21 dez. 2022.
- UNCTAD; ONUDC. *Conceptual framework for the statistical measurement of illicit financial flows*. 2020. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/IFF_Conceptual_Framework_EN.pdf. Acesso em: 16 dez. 2022.
- UNCTAD; ONUDC. *Quadro Conceptual para a medição estatística dos fluxos financeiros ilícitos*. 2020. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/IFF_Conceptual_Framework_POR.pdf. Acesso em: 18 dez. 2022.
- UNCTAD. Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. *Article 5.2: Detention*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch05a05-02_en.pdf. Acesso em: 26 nov. 2022.
- UNCTAD. Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. *Article 6.3: Penalty disciplines*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch06a06-03_en.pdf. Acesso em: 26 nov. 2022.

- UNCTAD. Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. *Article 7.3: Separation of release from final determination of customs duties, taxes, fees and charges*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch07a07-03_en.pdf. Acesso em: 26 nov. 2022.
- UNCTAD. Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. *Article 10.1: Formalities and documentation requirements*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch10a10-01_en.pdf. Acesso em: 11 jan. 2023.
- UNCTAD. Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. *Article 10.3: Use of international standards*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch10a10-03_en.pdf. Acesso em: 11 jan. 2023.
- UNCTAD. Getting Down to Business: Making the Most of the WTO Trade Facilitation Agreement. *Chapter 4: Appeal or Review Procedures*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/non-official-document/wto-technical-note_ch04a04_en.pdf. Acesso em: 26 nov. 2022.
- UNCTAD. *Technical notes on trade facilitation measures*. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/dtltlb20101_en.pdf. Acesso em: 26 nov. 2022.
- UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. *Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho. Relativa ao quadro jurídico da União respeitante às infrações à legislação aduaneira e respetivas sanções*. Bruxelas, 2013. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013PC0884&from=da>. Acesso em: 26 mar. 2023.
- URUGUAI. *Lei n. 19.276/2014. Código Aduaneiro*. Disponível em: <https://www.imo.com.uy/bases/codigo-aduanero/19276-2014>. Acesso em: 18 nov. 2022.
- VALANTIEJUS, Gediminas. Application of soft law instruments in international economic law: insights on Lithuanian practice on the legal regulation of customs duties. *Social transformations in contemporary society*, p. 97-108, 2016.
- VALANTIEJUS, Gediminas. Conflicts of international and national customs law with EU customs law: the example of the Republic of Lithuania. *Lex Portus*, v. 22, 2020.
- VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.
- VAN DEN BOSSCHE, Peter. *The law and policy of the World Trade Organization: text, cases and materials*. Cambridge: Cambridge University Press, 2008.

- VARELA, Andrés. Las presunciones legales y el régimen de responsabilidad subjetiva en las infracciones aduaneras. Pautas para evitar la “objetivación” de la responsabilidad. *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, n. 3, año II, Derecho Aduanero, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 2022.
- VARELA, Andrés. Reflexiones en torno al proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay. *YachaQ Revista de Derecho*, n. 11, 2020.
- VARELA, Andrés. Revisitando la infracción aduanera de “contravención” en Uruguay. *YachaQ Revista de Derecho*, n. 13, 2022.
- VARELA, Andrés. Una necesidad imprescindible: desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero. *Revista Ius et veritas*, n. 55, 2017. Disponível em: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/19770/19830/>. Acesso em: 7 abr. 2023.
- VASCONCELOS, André Prado. *Extinção civil do domínio: perdimento de bens*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.
- VEIGA FILHO, João Pedro da. Monographia sobre tarifas aduaneiras. *Revista da Faculdade de Direito de São Paulo*, São Paulo, 1896. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdsp/article/download/64929/67541>. Acesso em: 18 out. 2022.
- VEIGA FILHO, João Pedro da. *Sciencia das Finanças*. São Paulo. 1917.
- VÍBRIO JÚNIOR, Paulo. *Manual de comércio exterior e crimes aduaneiros*. São Paulo: IOB, 2012.
- VICTOR, Manoel. *Legislação Fiscal e Aduaneira*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1938.
- VIDAL ALBARRACÍN, Hector G; VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo. *El Despachante de Aduana*. Buenos Aires: Ediciones Iara, 2016.
- VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. *Delitos aduaneros*. Corrientes: Mave, 2010.
- VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. *Derecho penal aduanero*. Buenos Aires: Didot, 2018.
- VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. El derecho penal aduanero y la seguridad jurídica. Necesidad de su armonización. In: COTTER, Juan Patricio. *Derecho aduanero: homenaje ao Dr. Juan Patricio Cotter Moine*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007.
- VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. El principio de proporcionalidad de la pena en el ámbito aduanero internacional. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, IAEA, 2020, p. 187. Disponível em: <http://www.iaea.org.ar/global/img/2020/04/H.G.Vidal-Albarracin-El-principio-de-proporcionalidad-de-la-pena-en-el-%C3%A1mbito-internacional.pdf>. Acesso em: 13 dez. 2022.
- VIDAL ALBARRACÍN, Hector G. La materia penal aduanera. La Importancia de um marco legal a nivel internacional. In: PARDO CARRERO, Germán

- et al. Derecho aduanero y comercio internacional: temas selectos.* Ciudad de México: Porrúa, 2016.
- VIEIRA, Amanda Caroline Goularte; JUNIOR, Laércio Cruz Uliana. Da Aplicação da Pena de Perdimento de Bens na Ocultação do Real Adquirente ou Aplicação da Multa de 10% (Dez por Cento) do Art. 33 da Lei n. 11.488/2007. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 42, 2019.
- VIEIRA, Amanda Caroline Goularte. Conflito entre a livre-iniciativa e o interesse público na aplicação da pena de perdimento. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, v. 10, n. 59, São Paulo, Síntese, p. 66-85, nov.-dez. 2020.
- VIEIRA, Domingos. *Grande diccionario portuguez.* Porto: E. Chadron e BH de Moraes, 1871. Disponível em: <https://archive.org/details/grandediccionari-0lvieiuoft>. Acesso em: 29 out. 2022.
- VILLEGAS, Hector. *Derecho penal tributario.* Buenos Aires: Lerner, 1965.
- VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário.* São Paulo: Resenha Tributária/Educ, 1974.
- VIRZO, Roberto. *La confisca nell'azione internazionale di contrasto ad attività criminali.* Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2020.
- VISMARA, Fabrizio. *Corso di diritto doganale.* Torino: G. Giappichelli, 2018.
- VISMARA, Fabrizio. The Right to be Heard in EU Customs Law. *World Customs Journal*, v. 15, n. 2, 2021.
- VITA, Jonathan Barros. *Valoração aduaneira.* São Paulo: RT, 2014.
- VITERBÓ, Joaquim de Santa Rosa de. *Elucidário das palavras, termos e frases que em Portugal antigamente se usaram e que hoje regularmente se ignoram.* Lisboa: [s.n.], 1748. t. I.
- WCO; WTO. *Study Report on Disruptive technologies.* June, 2022. Disponível em: https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/wco-wto_e.pdf. Acesso em: 6 nov. 2022.
- WCO. *Commercial Fraud Typologies Summary.* Working Group on Commercial Fraud. 2010. Disponível em: <https://rocb-europe.org/uploads/1/e-training/materials/en/enforcement/3-commercial-fraud-typologies-summary.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2023.
- WCO. *Customs – FIU Cooperation Handbook.* 2020. Disponível em: https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/report/wco_fiu_handbook_sanitised-public-version_wco_en.pdf?la=en. Acesso em: 13 abr. 2023.
- WCO. *Customs and the fight against illicit financial flows: World Customs Organization action plan.* Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/iff/wco-iff-action-plan.pdf?la=en>. Acesso em: 18 dez. 2022

- WCO. *Customs in the 21st Century: Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security*. Disponível em http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/customs-in-the-21st-century/annexes/annex_ii_en.pdf?la=en. Acesso em: 30 ago. 2022.
- WCO. *Glossaire des termes douaniers internationaux*. 2018. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossaire-des-termes-douaniers-internationaux.pdf?db=web>. Acesso em: 4 ago. 2022.
- WCO. *Glossary of international customs terms*. Brussels: WCO, 2018. Disponível em <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossary-of-international-customs-terms.pdf?db=web>. Acesso em: 4 ago. 2022.
- WCO. *Illicit Financial Flows via Trade Mis-Invoicing*: study report. 2018. Disponível http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/media/newsroom/reports/2018/wco-study-report-on-iffs_tm.pdf?la=fr. Acesso em: 16 dez. 2022.
- WCO. *Illicit Trade Report 2021*. Disponível em: https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/illicit-trade-report/itr_2021_en.pdf?db=web. Acesso em: 17 dez. 2022.
- WCO. *International Convention on Mutual Administrative assistance for the Prevention, Investigation and Repression of Customs Offences*. Commentary 55. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/nairobi/naieng1.pdf?la=en>. Acesso em: 29 jan. 2023.
- WCO. *International Convention on Mutual Administrative Assistance in Customs Matter*. 2003. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/johannesburg/internconvmutualadmineng2003.pdf?la=en>. Acesso em: 6 nov. 2022.
- WCO. Kyoto Convention. *General Annex Guidelines. Chapter 10. Appeals on Customs Matters*. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rkc-guidelines-ch-10.pdf?la=en>. Acesso em: 10 jan. 2023.
- WCO. Kyoto Convention. *General Annex. Chapter 5. Guidelines on Security*. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rkc-guidelins-ch5.pdf?la=en>. Acesso em: 21 mar. 2023.

- WCO. Kyoto Convention. *General Annex Guidelines. Chapter 6. Customs Control*. 2010. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rkc-guidelines-ch-6.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2023.
- WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex H. Chapter 1. Customs Offences*. 2000. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rkc-guidelines-sa-h1.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2023.
- WCO. Kyoto Convention. *Guidelines to Specific Annex J. Chapter 2. Postal Traffic*. Disponível em: <https://www.upu.int/UPU/media/upu/files/postalSolutions/programmesAndServices/postalSupplyChain/customs/wcoKyotoConventionEn.docx>. Acesso em: 25 dez. 2022.
- WCO. *Money Laundering and Terrorist Financing*. Disponível em: [https://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/money-laundering-and-terrorist-financing.aspx#:~:text=The%20WCO%20Anti%20Money%20Laundering,FIUs\)%20and%20national%20police%20services](https://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/money-laundering-and-terrorist-financing.aspx#:~:text=The%20WCO%20Anti%20Money%20Laundering,FIUs)%20and%20national%20police%20services). Acesso em: 13 abr. 2023.
- WCO. *Origin Irregularity Typology Study*. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/origin-irregularity-typology-study.pdf?la=en>. Acesso em: 16 nov. 2022.
- WCO. *Recommendation of the Customs Co-Operation Council concerning the use of the Glossary of International Customs Terms*. 1993. Disponível em: http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/recommendations/pf_recommendations/pfrecomm47glossaryintcustterms.aspx. Acesso em: 05 de ago. de 2022.
- WCO. *Revised Kyoto Convention 2.0*. Disponível em: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/events/2018/rkc-conference/session1_in.pdf?db=web. Acesso em: 6 nov. 2022.
- WCO. *Risk Management Compendium*. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/voluntary-compliance-framework/voluntary-compliance-framework.pdf?db=web>. Acesso em: 31 out. 2022.
- WCO. *SAFE Framework*. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf?la=en>. Acesso em: 27 ago. 2022.
- WCO. *Strategic Trade Control Enforcement (STCE) Implementation Guide*. 2019. Disponível em: https://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/~/_/media/7A05799E8D3A46C8B8355175EE-BA4322.ashx. Acesso em: 3 mar. 2023.

- WEERTH, Carsten. Customs sanctions of the EU-27: a detailed analysis and a preview on the modernized customs code of the EU and the European Union Customs Code. *Global Trade and Customs Journal*, 2013.
- WEERTH, Carsten. The Johannesburg convention on mutual customs assistance: is a new tool failing early. *Customs Scientific Journal*, 2016.
- WEERTH, Carsten. The structure and function of the World Customs Organization. *Global Trade and Customs Journal*, v. 4, n. 5, 2009.
- WEERTH, Carsten. The World customs organization-A History of 65 years of growth and its legal milestones. *Customs Scientific Journal*, v. 7, n. 2, 2017.
- WELTER, Maria Marlise. *Nos bastidores da aduana: crônicas aduaneiras*. Foz do Iguaçu: Normas, 2015.
- WERNECK, Paulo. *Comércio exterior & despacho aduaneiro*. Curitiba: Juruá, 2015.
- WERNECK, Paulo. *Missão da Aduana brasileira sob a ótica empresarial*. Curitiba: Juruá, 2005.
- WIDDOWSON, David; (et al). Single window in the context of the WTO Trade Facilitation Agreement. *World Customs Journal*, v. 13, n. 1, p. 101-128, 2019.
- WIDDOWSON, David. The changing role of customs: evolution or revolution. *World Customs Journal*, v. 1, n. 1, 2007.
- WOLFFGANG, Hans-Michel; DALLIMORE, Christopher. The World Customs Organization and its Role in the System of World Trade: An Overview. *European Yearbook of International Economic Law*, 2012.
- WOLFFGANG, Hans-Michel; KAFEERO, Edward. Legal thoughts on how to merge trade facilitation and safety & security. *World Customs Journal*, v. 8, n. 1, p. 3-16, 2014.
- WOLFFGANG, Hans-Michel; KAFEERO, Edward. Old wine in new skins: analysis of the Trade Facilitation Agreement vis-à-vis the Revised Kyoto Convention. *World Customs Journal*, v. 8, n. 2, 2014.
- WOLFFGANG, Hans-Michel. Emerging issues in European Customs Law. *World Customs Journal*, v. I, n. 1, 2007.
- WRIGHT, G. Henrik. *Norma y acción*. Madrid: Tecnos, 1979.
- WTO. *Glossary of terms*. Disponível em: https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min96_e/glossary.htm. Acesso em: 24 de nov. 2022
- WTO. *WT/DS315/AB/R*. Disponível em: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=Q:/WT/DS/315ABR.pdf&Open=True>. Acesso em: 26 mar. 2023.
- WU, Hao. *Trade facilitation in the multilateral trading system*. New York: Routledge, 2019.
- WU, Mark. Free trade and the protection of public morals: an analysis of the newly emerging public morals clause doctrine. *Yale Journal of International Law*, v. 33, 2008.

- YASUI, Tadashi. *Benefits of the Revised Kyoto Convention*. World Customs Organization, 2010.
- YEBRA, Felipe Moreno; MEDRANO, Salvador Francisco Ruiz; DELGADILLO, Vicente Torre. El principio de proporcionalidad en las sanciones aduaneras. In: PARDO CARRERO, Germán (ed.). *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2022.
- YEBRA, Felipe Moreno. *Esquemas de Derecho Aduanero*. Cidade do México: Tirant lo Blanch, 2022.
- ZAFFARONI, Eugenio Raul. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Ediar, 1998.
- ZAMBRANO, Efrén Antonio Minuche. Procedimientos de control aduanero: entre la eficiencia y el debido proceso en el derecho comparado. In: PARDO CARRERO, Germán. *Derecho Aduanero*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019. t. II.
- ZANELATTO, Paulo. *A (in)constitucionalidade da pena de perdimento aduaneira*. São Paulo: Aduaneiras, 2016.
- ZOZAYA, Francisco Pelechá. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*. Marcial Pons: Madrid, 2009.
- ZUNINO, Gustavo. Los principios básicos del GATT. *Revista Debates de Derecho Tributário y Financiero*, n. 6, VIII Jornada de Derecho Aduanero, Buenos Aires, 2023, p. 33. Disponível em: <http://www.derecho.uba.ar/institucional/centro-estudios-der-tributario/revista/revista-Tributario-Ed0006.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2023.