

# Tributação Aduaneira

à luz da jurisprudência do CARF  
– Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –



MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
ANGELA SARTORI  
LUIZ ROBERTO DOMINGO  
COORDENAÇÃO

# Tributação Aduaneira

à luz da jurisprudência do CARF  
– Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –

## AUTORES

ANA CLARISSA M. DOS SANTOS ARAUJO	LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES
ANGELA SARTORI	LUÍS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI
CLÁUDIO AUGUSTO GONÇALVES PEREIRA	LUIZ ROBERTO DOMINGO
CORINTHO OLIVEIRA MACHADO	MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO
EDUARDO RIBEIRO COSTA	MÔNICA ELISA DE LIMA
GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR	RICARDO VERDILE
JAYR VIEGAS GAVALDÃO JR.	RODRIGO MINEIRO FERNANDES
JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA	SIDNEY STAHL
JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO	SOLON SEHN
	TARÁSIO CAMPELO BORGES



**MP**  
EDITORA

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

---

T743

Tributação aduaneira : à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Ana Clarissa M. dos Santos Araujo ... [et al.] ; coordenação Marcelo Magalhães Peixoto , Angela Sartori , Luiz Roberto Domingo. - 1. ed. - São Paulo : MP Ed., 2013.  
320 p. ; 21 cm.

Inclui bibliografia  
ISBN 978-85-7898-061-0

1. Comércio internacional - Brasil. 2. Tarifas alfandegárias - Brasil. 3. Administração alfandegária - Brasil. I. Peixoto, Marcelo Magalhães. II. Sartori, Angela. III. Domingo, Luiz Roberto.

13-04222

CDD: 382.068

CDU: 339.5

---

*Produção editorial*  
Mônica Aparecida Guedes

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

*Impressão e acabamento*  
Yangraf

---

FORTE	GARAMOND PRO
MIOLO	PAPEL OFF-SET 75G/M <sup>2</sup>
CAPA	CARTÃO SUPREMO DESIGN 250G/M <sup>2</sup>
EDIÇÃO	1ª EDIÇÃO – PRIMAVERA DE 2013

---

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2013  
Rua Manoel da Nóbrega, 211 cj. 42  
04001-906 – São Paulo, SP  
Tel./Fax: (11) 3467-2534  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br  
ISBN 978-85-7898-061-0

## AUTORES

### **ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO**

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET-IBDT. Professora em cursos de especialização. Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Advogada.

### **ANGELA SARTORI**

Advogada. Conselheira do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 3ª Seção. Membro da Comissão de Direito Aduaneiro da OAB/SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP – COGAE. Extensão em Direito Internacional pela FGV/GVLaw. Coautora dos livros: *Temas Atuais de Direito Aduaneiro* (Editora IOB, 2012); *Planejamento Fiscal* vol. 3 (Editora Quartier Latin, 2013); *Drawback e o Comércio Exterior* (Editora Aduaneiras, 2004).

### **CLÁUDIO AUGUSTO GONÇALVES PEREIRA**

Especialista pela Universidade de São Paulo – USP/SP. Mestre pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo – CMT. Conselheiro Julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Advogado em São Paulo.

### **CORINTHO OLIVEIRA MACHADO**

Conselheiro da Fazenda da 3ª Seção do CARF, Instrutor de Processo Administrativo Fiscal, pela ESAF (Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda) e Especialista em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

### **EDUARDO RIBEIRO COSTA**

Advogado. Despachante Aduaneiro, Economista. Membro da Comissão de Direito Aduaneiro da OAB/SP. Mestre em Direito Internacional pela Unisantos. Especialista em Direito Aduaneiro e Tributário.

### **GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR**

Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Professor de Direito Tributário. Conselheiro da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Relator do Tribunal de Ética da OAB. Membro do Comitê Científico da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Autor do livro *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*. Coordenador e coautor dos livros *Direito Tributário Internacional* e *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF* – vols. 1 e 2. Diretor da Ernst & Young Terco.

### **JAYR VIEGAS GAVALDÃO JR.**

Advogado em São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Bacharel em Administração de Empresas.

### **JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA**

Advogado. Pós-graduado em processo civil pela Universidade Federal do Amazonas. Membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Conselheiro Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Secretário da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Professor Universitário de Direito Processual Civil.

**JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO**

Pós-Graduado (*Lato Sensu*) em Direito Tributário pela UNISUL/LFG e Contabilidade Financeira pela UFPB. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e Conselheiro do CARF.

**LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES**

Advogado. Especialista em Direito Tributário. Membro do CARF.

**LUÍS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI**

Graduado em Engenharia e Direito, pós-graduado em Auditoria pela PUCCAMP, pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET e mestrando em Direito Tributário pela PUCSP. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, designado Conselheiro na 3ª Seção do CARF/MF. Professor do curso de especialização da CEA/PUCCAMP e na ESAF/MF.

**LUÍZ ROBERTO DOMINGO**

Advogado, Parecerista. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor de Direito Tributário na Pós-Graduação da Fundação Armando Alvares Penteado – FAAP. Professor Convidado dos Cursos de Especialização em Direito Tributário do IBET, Fundação Getúlio Vargas – FGV/SP, COGEAE/PUC-SP, USP, APET, Faculdade São Bernardo do Campo. Vice-Presidente da 1ª Turma, 1ª Câmara, 3ª Seção do CARF.

**MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO**

Doutor em Direito (SMU – EUA, 2005), Mestre em Direito Público (UnB, 1999), Mestre em Direito Internacional e Comparado (SMU, 2003). Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992). MBA em Administração Financeira (IBMEC – DF, 1996). Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB) – Graduação, Especialização e Mestrado. Auditor Fiscal RFB. Membro brasileiro do Comitê de Peritos em Cooperação Tributária da ONU. Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

**MÔNICA ELISA DE LIMA**

Representante da Confederação Nacional do Comércio no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – CARF. Mestre em Direito pela Universidade Cândido Mendes. Ex-Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil. Sócia do Escritório Lima e Oliveira Brito Advogados.

**RICARDO VERDILE**

Especialista em Direito Tributário pela COGEAE da PUC/SP. Gerente da Ernst & Young Terco.

**RODRIGO MINEIRO FERNANDES**

Conselheiro Representante da Fazenda Nacional no CARF. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Professor. Mestrando em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. MBA Direito da Economia e da Empresa pela FGV.

**SIDNEY STAHL**

Advogado, pós-graduado em direito tributário pela PUC/SP. Conselheiro da Terceira Seção do CARF.

**SOLON SEHN**

Advogado. Conselheiro da 3ª Seção do Carf. Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor da Pós-Graduação em Direito Tributário da FVG/RJ. Professor Conferencista do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

**TARÁSIO CAMPELO BORGES**

Advogado, ex-auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil e ex-conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

## APRESENTAÇÃO

Esta obra se originou do interesse e da demanda por esclarecimentos e respostas acerca do comércio exterior e de todas as implicações das atividades aduaneiras, com a respectiva tributação de suas operações.

Sendo esse o ponto de partida, foram convidados ilustres e percucientes autores – integrantes e ex-integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – que carregam consigo a bagagem da experiência dos debates nos julgamentos do tribunal administrativo federal, a fim de apresentarem conclusões – e, por que não dizer, alguns “dilemas” – fundamentadas em decisões emanadas do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda), órgão colegiado, paritário. Acreditamos (e atestamos) que o CARF, atualmente, desempenha papel de importância absolutamente inegável no Estado brasileiro; diríamos, até mesmo, imprescindível em um Estado democrático de direito.

Seguindo em nossa busca por respostas, conhecemos importantes assuntos, com diversas (e divergentes) conclusões acerca de: infrações e penalidades aduaneiras; regime aduaneiro de *drawback*; valoração aduaneira e subfaturamento; aplicação da pena de perdimento na importação; tributação da operação *back to back*; multas por erro de classificação fiscal de mercadorias na importação; a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior; responsabilidade tributária do transportador no caso de roubo de mercadorias no trânsito aduaneiro; regime de incidência do imposto de importação; processo administrativo e recursos no despacho aduaneiro; operações de triangulação na jurisprudência do CARF; entre outros temas de grande interesse atual. Seguramente, esse trajeto muito nos enriquecerá com todo o conhecimento teórico (e prático) trazido e brilhantemente exposto, com clareza e acuidade.

Finalmente, esta obra, vale dizer, integra a série “à luz da jurisprudência do CARF”, publicada pela MP Editora, que possui entre seus títulos, *Imposto*

*de Renda Pessoa Física, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF (volumes 1 e 2), Contribuições previdenciárias; todos apresentando enfoque sob a perspectiva da jurisprudência administrativa.*

Nosso intuito é fomentar o debate, o estudo das decisões – com suas consequentes análises – e, naturalmente, ampliar a discussão, orientar os que atuam com o direito aduaneiro no âmbito do processo administrativo fiscal a partir das decisões originadas no tribunal administrativo federal, contribuindo para o robustecimento de nosso comércio exterior.

*Marcelo Magalhães Peixoto*

*Angela Sartori*

*Luiz Roberto Domingo*

**Coordenadores**

## SUMÁRIO

### **O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ E AS MULTAS POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS NA IMPORTAÇÃO, 17**

**ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO**

1. Introdução	17
2. Classificação fiscal de mercadorias e interpretação	18
3. Multas por erro de classificação fiscal e a boa-fé do contribuinte	23
3.1. Multa de ofício ou proporcional e a multa de 1%	23
3.2. Multa por infração ao controle administrativo das importações	30
4. Conclusões	34
Bibliografia citada	35

### **A APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO NA IMPORTAÇÃO E O ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA, 37**

**ANGELA SARTORI**

**EDUARDO RIBEIRO COSTA**

1. A aplicação da pena de perdimento decorrente do procedimento especial de controle aduaneiro	37
2. O Acordo de Valoração Aduaneira e aplicação da legislação interna	40
3. A aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira e o Regulamento Aduaneiro	43
4. Da jurisprudência administrativa e judicial	44
5. Da aplicação de penalidade específica em caso de subfaturamento	48
6. Conclusão	51

**DANO AO ERÁRIO PELA OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE - A INTER-  
POSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS NAS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO  
EXTERIOR, 53**

**ANGELA SARTORI**

**LUIZ ROBERTO DOMINGO**

I. Das modalidades de importação	53
I.1. Importação por conta própria	53
I.2. Importação por conta e ordem de terceiros	54
I.3. Importação por encomenda	56
II. O ilícito de ocultação mediante fraude ou simulação	58
II.1. Da análise do tipo penal	58
III. Do Empréstimo do Nome – Da existência de pena mais específica em casos de interposição fraudulenta	64
IV. Conclusão	68

**PROCESSO ADMINISTRATIVO E RECURSOS NO DESPACHO ADUANEIRO, 69**

**CLÁUDIO AUGUSTO GONÇALVES PEREIRA**

Introdução	69
Procedimento Administrativo	69
Processo Administrativo	70
Princípios	71
Contencioso Administrativo para a exigência do crédito tributário	72
Lançamento	73
Decadência e prescrição	74
Fases do processo administrativo	74
Fase recursal	75
Recurso contra crédito tributário	75
Recurso administrativo contra pena de perdimento por dano ao erário	77
Recurso administrativo contra pena de perdimento com base na legislação do IPI	78
Pena de perdimento de mercadoria – procedimento especial da INSRF 1.169/2011	78
Conclusão	80
Bibliografia	80

**A MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS ADOTADOS NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO ADUANEIRO, 83**

**CORINTHO OLIVEIRA MACHADO**

1. Introdução	83
2. O lançamento tributário aduaneiro como consequência do procedimento fiscal aduaneiro	84
3. As etapas do procedimento fiscal aduaneiro	84
4. Os tipos de lançamento tributário aduaneiro	87
4.1. Conferência aduaneira e lançamento	89
4.2 Conferência aduaneira e lançamento por declaração	90
4.3 Conferência aduaneira e lançamento de ofício	91
4.4 Conferência aduaneira e lançamento por homologação	91
5. Alterabilidade do lançamento tributário aduaneiro	92
5.1 Revisão aduaneira como revisão da declaração	93
5.2 Revisão aduaneira como revisão de lançamento	94
6. Modificação de critérios jurídicos, erro de fato e erro de direito	95
7. Jurisprudência Administrativa	99
8. Conclusão	100

**MULTAS ADUANEIRAS DE NATUREZA ADMINISTRATIVA E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RETROATIVIDADE BENIGNA E DENÚNCIA ESPONTÂNEA, 105**

**GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR**

**RICARDO VERDILE**

**SOLUÇÃO DE CONSULTA SOBRE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. EFEITOS QUANTO AO DIREITO À RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA IMPORTAÇÃO, 117**

**JAYR VIEGAS GAVALDÃO JR.**

1. Questão sob análise	117
2. A solução de consulta como veículo introdutor de norma jurídica individual e concreta	119
3. A reforma da decisão administrativa que soluciona consulta sobre a classificação de mercadorias – nova norma que invalida os efeitos da norma anterior	121
4. O direito à restituição como corolário da invalidação da decisão em processo de consulta – manifestação do antigo Conselho de Contribuintes – matéria a ser enfrentada pelo CARF	124

**ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS NO PACTO FEDERALISTA - ZONA FRANCA  
DE MANAUS, 127**

**JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA**

1. Introdução	127
2. Isenções do PIS e da COFINS das vendas à Zona Franca de Manaus	128
3. Considerações finais	132

**DESPACHO ADUANEIRO DE IMPORTAÇÃO, 135**

**JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO**

1. Introdução	135
2. Das fases do despacho aduaneiro de importação	137
2.1 Do registro da DI	137
2.2 Da conferência aduaneira	138
2.3 Da revisão aduaneira	141
3. Da licença de importação	143
3.1 Das infrações e multas por descumprimento das normas sobre licenciamento	145
4. Da declaração de importação	147
4.1 Do conhecimento de carga	149
4.2 Da fatura comercial	149
5. Da falsidade documental e das penalidades aplicáveis	150
5.1 Da penalidade aplicável na hipótese de subfaturamento na importação	151
Referências bibliográficas	155

**DA INTERPRETAÇÃO DADA PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE  
RECURSOS FISCAIS À PENALIDADE PREVISTA NO ART. 572 DO  
REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, 157**

**LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES**

Introdução	157
Dos limites de aplicação da penalidade prevista no art. 572 do Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados	158
Conclusão	163

## A NATUREZA JURÍDICA DO REGIME ADUANEIRO DE *DRAWBACK*, 165

LUÍS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI

1. Introdução	165
2. Texto e contexto	166
3. O texto: evolução histórica da legislação	168
4. O contexto: a construção da norma jurídica aplicável ao <i>drawback</i>	172
4.1. O <i>drawback</i> na doutrina brasileira	172
4.2. Nosso entendimento: <i>drawback</i> como uma isenção condicionada	174
5. A pragmática: análise de matéria polêmica no CARF	179
6. Conclusão	182

## DIREITO ADUANEIRO E DIREITO TRIBUTÁRIO – REGIMES JURÍDICOS DISTINTOS, 185

LUÍZ ROBERTO DOMINGO

1. Introdução	185
2. A carga valorativa que impõe a norma de competência tributária	186
3. Da estrutura normativa da competência aduaneira	189
4. Da natureza jurídica da competência aduaneira	192
5. Âmbito territorial e temporal do exercício da competência	194
6. O instituto da decadência no âmbito aduaneiro	197
7. Do instituto da responsabilidade no âmbito aduaneiro	202
8. Conclusão	204

## REGRAS DE ORIGEM NO ÂMBITO DA ALADI E AS OPERAÇÕES DE TRIANGULAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF, 205

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

1. Introdução	205
2. O contexto legal da questão e a disciplina da ALADI	206
2.1. A disciplina da ALADI	212
3. As soluções do CARF do 3º Conselho de Contribuintes	213
3.1. Parametrização dos aspectos fáticos	216
3.2. Parametrização das técnicas de decisão	216
3.3. Análise de algumas decisões do CARF e do 3º CC	218
4. Considerações finais	222
5. Referências	223

## **INFRAÇÕES E PENALIDADES ADUANEIRAS, 225**

**MÔNICA ELISA DE LIMA**

Espécies e naturezas	225
Penas de perdimento: o perdimento de mercadorias e seu viés de sanção política	228
Perdimento de moeda e de veículo	235
Multas relativas ao controle das importações	236
Graduação das penalidades	237
Representação penal	238
Conclusão	239

## **VALORAÇÃO ADUANEIRA E SUBFATURAMENTO, 241**

**RODRIGO MINEIRO FERNANDES**

1. Introdução	241
2. Valoração aduaneira	242
2.1. Acordo de Valoração Aduaneira	242
2.2. Princípios do Acordo de Valoração Aduaneira	243
2.3. Métodos de Valoração Aduaneira do AVA-GATT	243
2.4. Impedimentos para aplicação do valor de transação	244
2.5. Utilização de uma base de dados nacional de valoração	245
2.6. Apuração do Valor Aduaneiro em caso de dúvidas da veracidade ou exatidão do valor declarado	246
2.7. Conclusões parciais	249
3. Subfaturamento	250
3.1. Medida Provisória 2.158-35	253
3.2. Dano ao Erário	255
3.3. Conclusões parciais	256
4. Penalidades aplicáveis	257
4.1. Multa de diferença de preço	257
4.2. Pena de perdimento	259
5. Conclusões sobre as infrações e penalidades no subfaturamento	264
Referências bibliográficas	267

## TRIBUTAÇÃO DA OPERAÇÃO *BACK TO BACK*, 269

SIDNEY STAHL

1. Introdução	269
2. Conceituação e natureza jurídica da operação	270
2.1. Operação financeira e <i>back to back</i>	271
2.2. Agenciamento e <i>back to back</i>	272
2.3. Importação e exportação e <i>back to back</i>	273
3. <i>Back to Back</i> e a incidência do PIS e da COFINS	274

## REGIME DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO, 283

SOLON SEHN

1. Considerações iniciais	283
2. Legislação base	283
3. Hipótese de incidência	284
3.1. Critério material	286
3.2. Critério temporal	292
3.3. Critério espacial	296
4. Consequência jurídica	297
4.1. Sujeito ativo	297
4.2. Sujeito passivo	297
4.3. Alíquota	299
4.4. Base de cálculo	301

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TRANSPORTADOR – ROUBO DE MERCADORIAS NO TRÂNSITO ADUANEIRO, 311

TARÁSIO CAMPELO BORGES

