

LEONARDO BRANCO

tributário • aduaneiro

Direito Aduaneiro

# INFRAÇÕES ADUANEIRAS

[www.leonardobranco.com.br](http://www.leonardobranco.com.br)



# Bibliografia

## Recomendação de leituras para a aula



*Leonardo Branco*

Professor



# Bibliografia

## Recomendação de leituras para a aula



*Leonardo Branco*

Professor



**DIOGO BIANCHI FAZOLO**

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

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



Caput Libris  
EDITORA

**FAZOLO, Diogo  
Bianchi. *Infrações  
aduaneiras à luz do  
Direito Aduaneiro  
Internacional*. São Paulo:  
Editora Caput Libris, 2024.**

# TERRITÓRIO ADUANEIRO



TODA TERÇA-FEIRA NA CONJUR



**Leonardo Branco**  
Conselho Administrativo de  
Recursos Fiscais - CARF/ME



**Thális Andrade**  
Advogado e Professor de  
Legislação Aduaneira

**AMANHÃ VAI SER OUTRO DIA**  
Direito Aduaneiro Sancionador



**Consultor Jurídico**  
conjur.com.br

**BRANCO, Leonardo;  
ANDRADE, Thális.**  
Amanhã vai ser outro  
dia: o Direito  
Aduaneiro  
Sancionador.  
Consultor Jurídico –  
ConJur, São Paulo, 27  
set. 2022 ([link](#)).

# Revista IPDA



Instituição ▾

Publicações ▾

Debates ▾

Cursos

Eventos

Jovens

Contato

ASSOCIE-SE

## Instituto de Pesquisas em Direito Aduaneiro

Ensino, pesquisa e aperfeiçoamento do Direito Aduaneiro no Brasil

## Revista de Direito Aduaneiro

SUBMETA SEU ARTIGO



# Revista IPDA

5º ARTIGO

TEMA

Reforma da legislação aduaneira da UE: O que se pode esperar e o que ainda precisa ser regulamentado?



Tânia Carvalhais Pereira

Reforma de la legislación aduanera de la UE: ¿Qué se puede esperar y qué queda por regular?



Ex-tarifário fora do alcance da LC 224: Fundamentos Legais e Consequências práticas

MARCELLE SILBIGER

Ex-tarifário fora do alcance da LC 224: fundamentos legais e consequências práticas

4º ARTIGO

TEMA

Reflexiones sobre el hecho gravado por los derechos de importación



Juan Pablo Rizzi

Reflexiones sobre el hecho gravado por los derechos de importación



Contratos de Câmbio, novas Tecnologias e a Comprovação de Pagamento no Comércio Exterior

CORA MENDES

Contratos de Câmbio, novas tecnologias e a comprovação de pagamento no Comércio Exterior



COLUNA

MULHERES NO ADUANEIRO

Celebrar um ano da Coluna Mulheres no Aduaneiro é celebrar a força, a competência e a voz das mulheres que constroem diariamente o universo aduaneiro.

Mulheres no Aduaneiro: um ano ampliando o debate aduaneiro



Subfaturamento na Exportação e o Custo da assimetria Sancionatória

DIOGO FAZOLO

Subfaturamento na exportação e o custo da assimetria sancionatória

# Canal do IPDA



A Lei Geral de Comércio Exterior e a Modernização das Aduanas

Não listado

Instituto dos Advogados de São Paulo  
4,64 mil inscritos

Inscrição

Compartilhar

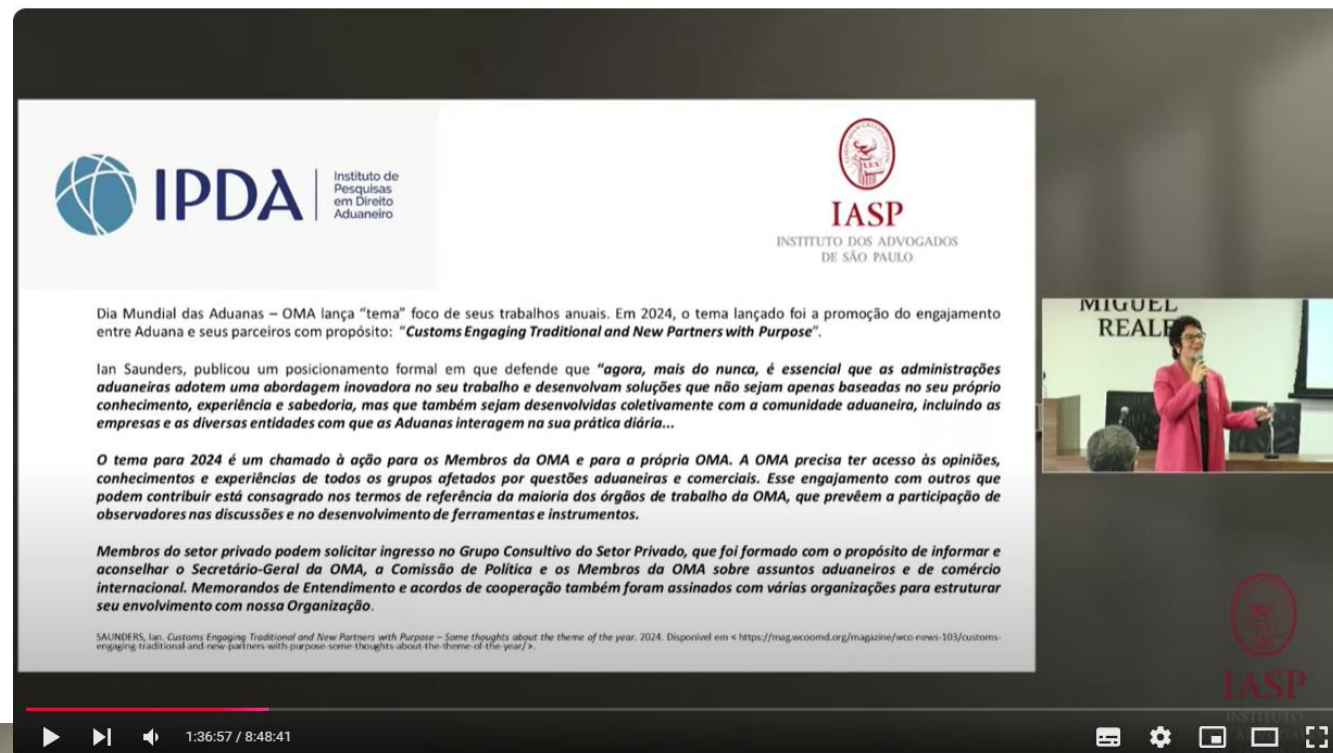
Download

Clipe

...



1:17:15 / 8:48:41



1:36:57 / 8:48:41

## Algumas diretrizes...

universalidade do controle sobre as mercadorias no fluxo de entrada e de saída do País

gestão de riscos

harmonização e simplificação dos regimes aduaneiros e dos procedimentos de controle

transparência ativa e passiva, previsibilidade e coerência

adoção de técnicas modernas e ampla utilização das tecnologias da informação

6:31:24 / 8:48:41

# Próximos cursos 2026



- 1 Regimes aduaneiros especiais em espécie**  
Coordenação: Prof. Dr. Rodrigo Mineiro
- 2 Classificação de mercadorias**  
Coordenação: Prof<sup>a</sup>. Msc. Daniela Floriano  
Quando: início em março de 2026

The poster features a background image of a large stack of colorful shipping containers (blue, red, green) with an airplane flying in the sky above. The IPDA logo is in the top left corner. The course title is prominently displayed in white and blue text. A teal banner at the bottom contains icons for a person and a calendar, along with course details. The registration information and coordinator's name are listed at the bottom.

**IPDA** | Instituto de Pesquisas em Direito Aduaneiro

## REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS EM ESPÉCIE

2025.1

8 ENCONTROS  
24 HORAS/AULA

QUINTAS-FEIRAS  
DAS 19H ÀS 22H

Inscreva-se em  
[institutoaduaneiro.com.br](http://institutoaduaneiro.com.br)

Coordenação:  
Rodrigo Mineiro

# Pós em Aduaneiro



**Curso de Pós-Graduação**

## **Direito Aduaneiro e Tributação do comércio Internacional**

✓ Coordenação: Prof. Dr. Leonardo Branco    ✓ 432 horas

**Aulas: Segunda-Feira e Quarta-Feira**  
Das 19h às 22h30

**Inscrições [www.mackenzie.br](http://www.mackenzie.br)**

 Instituto de Pesquisas em Direito Aduaneiro







Universidade Presbiteriana  
**Mackenzie**



## **APOIO APROVADO PELO MACKENZIE À 1ª ESPECIALIZAÇÃO PRESENCIAL EM DIREITO ADUANEIRO DE SÃO PAULO**

Pós-Graduação Lato Sensu aprovada  
Início em fevereiro de 2026

### **“DIREITO ADUANEIRO E TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL”**

Universidade Presbiteriana Mackenzie



Instituto de  
Pesquisas  
em Direito  
Aduaneiro

# Pós em Aduaneiro



Curso de Pós-Graduação

## Direito Aduaneiro e Tributação do comércio Internacional

✓ Coordenação: Prof. Dr. Leonardo Branco ✓ 432 horas

📅 Aulas: Segunda-Feira e Quarta-Feira  
Das 19h às 22h30

📄 Inscrições [www.mackenzie.br](http://www.mackenzie.br)



# Fundamentos do sistema infracional aduaneiro



*Leonardo Branco*

Professor



# LIVRO VI RA – DAS INFRAÇÕES E DAS PENALIDADES (ARTS. 673 A 735)

Esforço de sistematização do **ecossistema sancionatório** nacional realizado por Rosaldo Trevisan

**33** penas de **perdimento** de mercadoria

**7** penas de **perdimento** do veículo transportador

**1** pena de **perdimento** de moeda

**15 multas** por falta de pagamento de tributos ou direitos

**78 multas** por descumprimento de obrigações aduaneiras

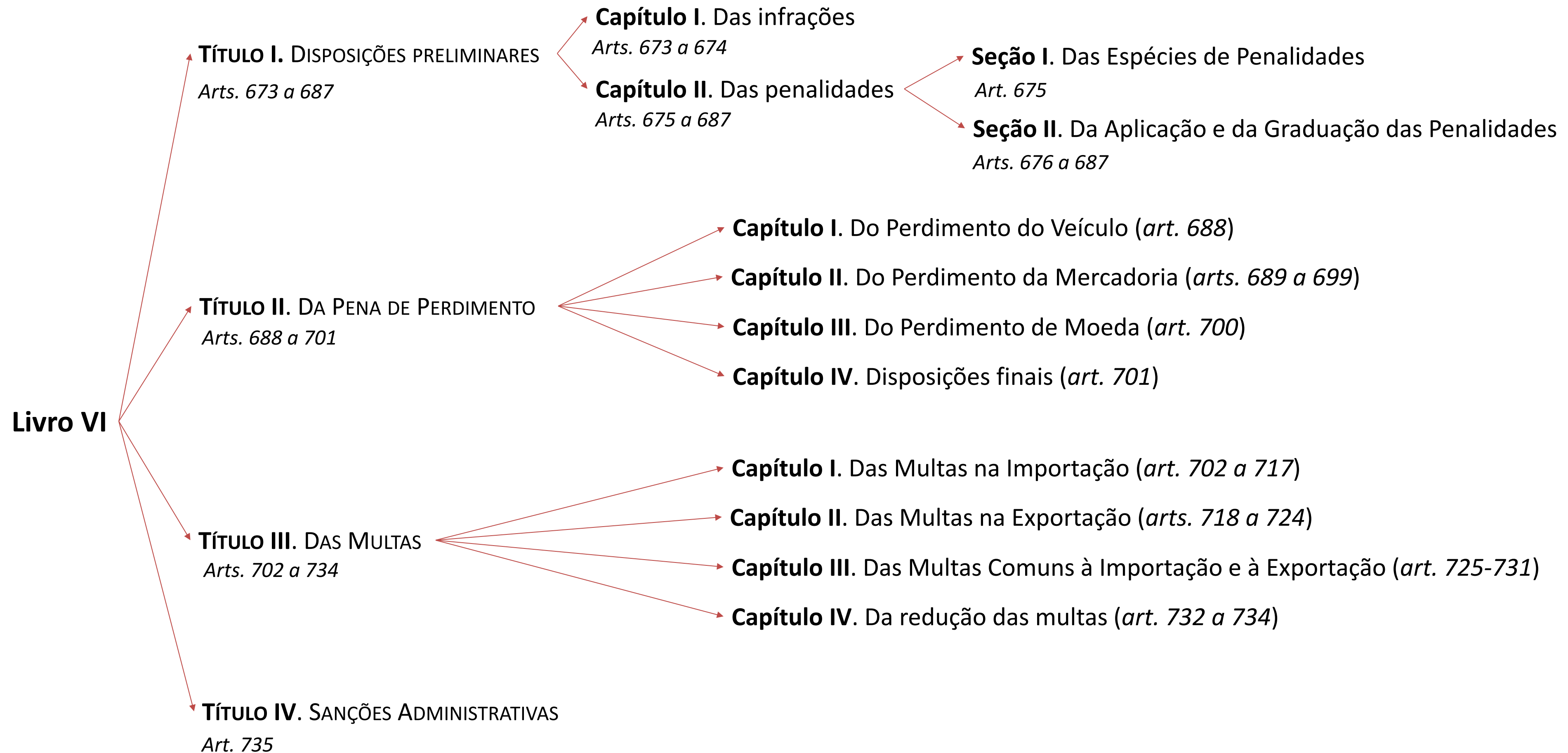
**12** previsões de **advertência**

**29** medidas **restritivas** de direitos

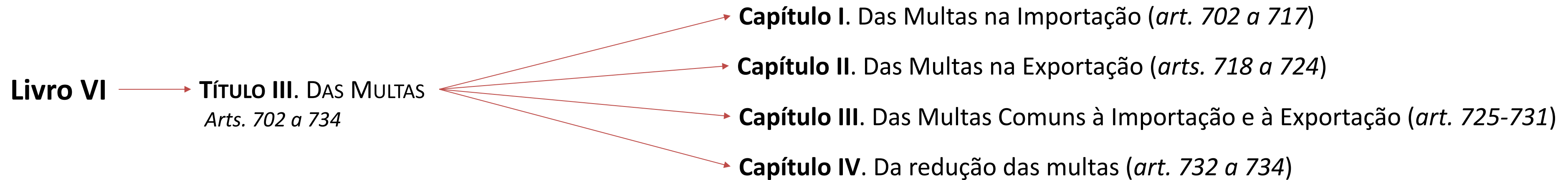
*“Aparato punitivo que projeta a sombra do Estado sobre os operadores do comércio internacional sob o viés austero do cautério e do castigo (...). A cultura punitiva no âmbito aduaneiro se contrapõe à busca por políticas de autocorreção, estímulo ao cumprimento voluntário de obrigações, reconhecimento do erro escusável, do arrependimento, e do escalonamento progressivo e individualizado na dosimetria das penas”.*



# LIVRO VI RA – DAS INFRAÇÕES E DAS PENALIDADES (ARTS. 673 A 735)



# LIVRO VI - TÍTULO III – DAS MULTAS (ARTS. 702 A 734)



## **Multas na importação – arts. 702 a 717**

Subfaturamento, descumprimento de regimes, infrações documentais, classificação incorreta, bagagem, cigarros, antidumping

## **Multas na exportação – arts. 718 a 724**

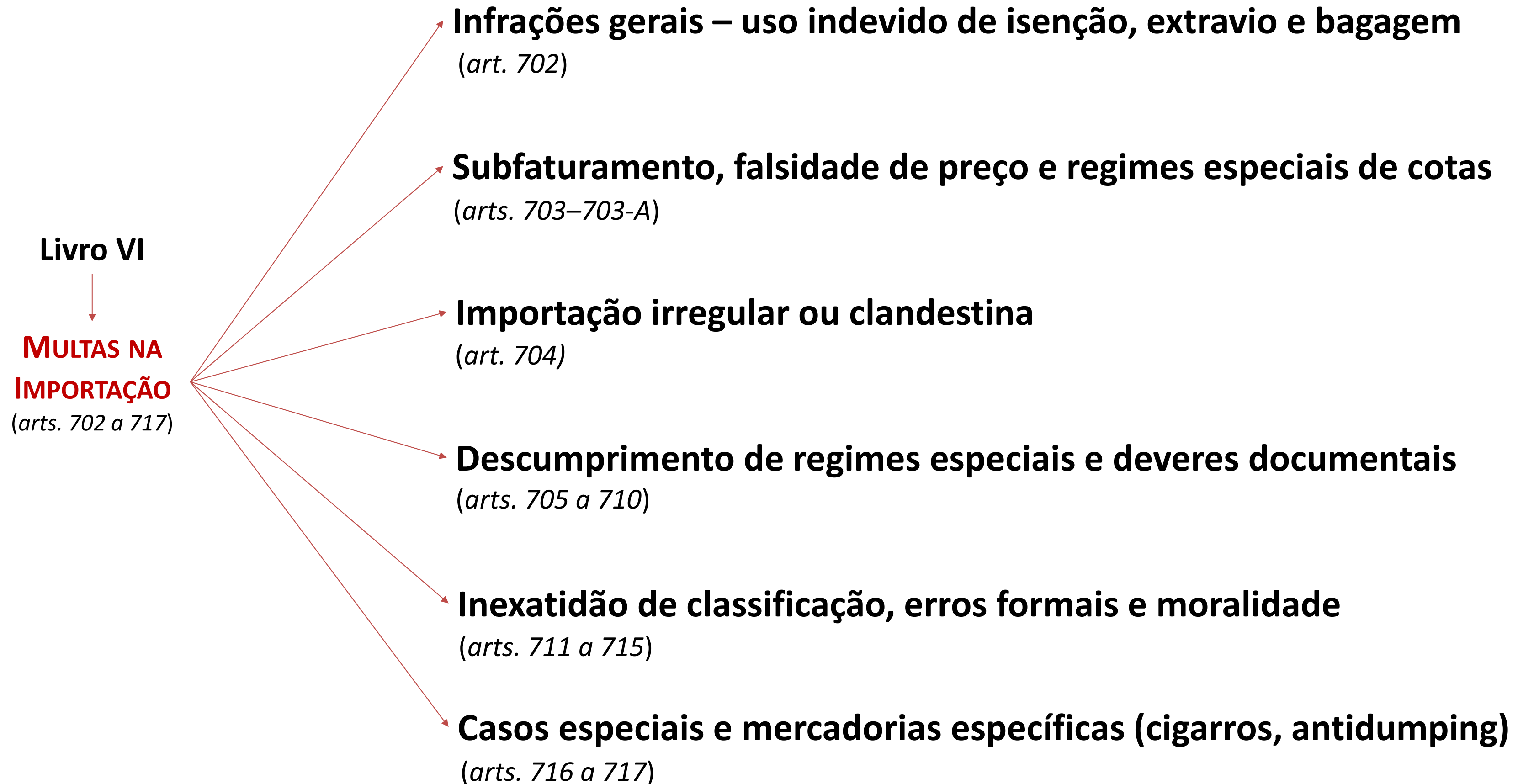
Falsidade de preço, peso, qualidade; exportação proibida e regimes não cumpridos.

## **Multas comuns – arts. 725 a 731**

Falta de pagamento, descumprimento de obrigações acessórias, interposição fraudulenta e infrações de transportadores.

## **Reduções e não reduções – arts. 732 a 734**

# LIVRO VI - TÍTULO III – CAPÍTULO I – MULTAS NA IMPORTAÇÃO (ARTS. 702 A 717)



# MULTAS NA IMPORTAÇÃO (ARTS. 711 A 715)

## MULTAS NA IMPORTAÇÃO

(arts. 702 a 717)

## Inexatidão de classificação, erros formais e moralidade

(arts. 711 a 715)

**Art. 711** – 1% do valor aduaneiro

Multa por erro ou omissão de informação na importação

**Art. 712** – 1% do valor aduaneiro

Multa pela relevação de perdimento

**Art. 713** – 50% a 200%

Multas relativas à bagagem de viajante (*200% do valor dos bens no caso de comércio irregular como bagagem ou 50% sobre o valor excedente à cota de isenção no caso de declaração falsa de bagagem*)

**Art. 714** – R\$ 1.000

Multa por importação de mercadoria ofensiva à moral, saúde ou ordem pública

**Art. 715** – R\$ 200

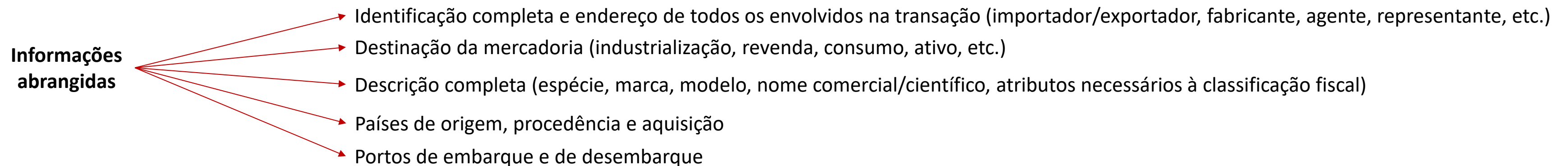
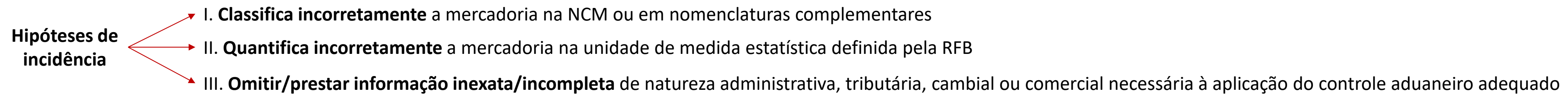
Multa por irregularidade na fatura comercial (falta de elementos obrigatórios, informações incompletas, inconsistências)



# MULTA POR CLASSIFICAÇÃO OU INFORMAÇÃO INEXATA (ART. 711)

Artigo	Conduta	Percentual / Valor fixo	Observações
711	Classificação incorreta, erro de quantificação ou informação inexata.	1 % do valor aduaneiro (mínimo R\$ 500).	Teto de 10 % do valor total da DI; caráter educativo.

Multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria (mínimo de R\$ 500,00), aplicada **por erro, omissão ou inexatidão nas informações declaradas** que afetem o controle aduaneiro, tributário, cambial ou comercial



Mesma classificação fiscal: quando as mercadorias tiverem NCM idêntica, aplica-se uma única multa, calculada sobre o somatório do valor aduaneiro ( § 4º )



# Efeitos do erro na classificação de mercadorias

## PERDER-SE NO LABIRINTO

O erro na classificação de mercadorias e o Carf

TERRITÓRIO  
ADUANEIRO



O equívoco de classificação na nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias poderá conduzir a consequências que reverberarão em **variados momentos da cadeia logística**, podendo ocasionar efeitos sobre o **gerenciamento do risco na etapa de conferência**, **interrupção do despacho de importação**, **alteração do tratamento tarifário**, **majoração de custos de armazenagem e demurrage**, além de eventuais **implicações regulatórias**, como aplicação de medidas *antidumping*, ou mesmo contratuais, em especial securitárias, com relação à carga.

# TERRITÓRIO ADUANEIRO

LEONARDOBRANCO.COM.BR



CLIQUE AQUI



# Erro do importador e da autoridade lançadora

## VII CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

CONSISTÊNCIA DECISÓRIA EM MATÉRIA  
TRIBUTÁRIA NOS TRIBUNAIS SUPERIORES:  
ASPECTOS MATERIAIS E PROCESSUAIS

ARTIGO

# COMO SE INTERPRETAM AS SÚMULAS ADMINISTRATIVAS



## Súmula CARF 161

O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

CLIQUE AQUI



# MATERIAL

LEONARDOBRANCO.COM.BR

Precedentes que lhe deram origem Acórdãos CSRF nº 9303-006.331 (21/2/2018), 9303-008.194, (21/2/2019) e 9303-006.474 (14/3/2018)



# Responsabilidade objetiva?

Coordenação de  
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri  
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124



29



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

[Início](#) / [Arquivos](#) / [n. 29 \(2013\)](#) / [Artigos](#)

## Responsabilidade por Infrações em Matéria Tributária

Reconsiderações acerca do Art. 136 do Código Tributário Nacional

Caio Augusto Takano

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

**Palavras-chave:** responsabilidade objetiva, responsabilidade subjetiva, infração, sanção

### Resumo

Este artigo destaca e analisa o tema da responsabilidade tributária por infrações e, mais especificamente, se o art. 136 do Código Tributário Nacional define ou não uma responsabilidade objetiva (independente de culpa).

CLIQUE AQUI



# ATEC | Descrição inexata ou incompleta

**taxnotes**<sup>®</sup>

international

Volume 107, Number 10 ■ September 5, 2022

## Brazil-U.S. Trade Agreement: A New Chapter for Trade Facilitation

by Leonardo Branco and Fernanda Kotzias

*Tax Notes International*, September 5, 2022, p. 1131



CLIQUE AQUI



# MATERIAL

LEONARDOBRANCO.COM.BR

**Acórdão Carf nº 3401-005.131, proferido em 21/7/2018**  
Multa de 1% VA (art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e §§ 1º e 2º, III, do artigo 69 da Lei nº 10.833/2003)

Erro de descrição na DI

**Inexata | Incompleta**

### SEGURANÇA JURÍDICA

Brasil e EUA reconhecem o princípio da insignificância aduaneira como causa excludente de tipicidade material

Nenhuma penalidade será cominada sobre "erros menores", salvo se parte de um padrão consistente

Procedimentos voltados a permitir a **correção de erros sem a aplicação de quaisquer penalidades**

Dever de cooperação aduaneira ampliada

Meras deficiências de qualidade de informação no campo descrição das mercadorias que não impliquem declaração de forma incompleta, inexata ou insuficiente para fins de classificação de mercadorias na DI

# PROPORCIONALIDADE DAS PENAS

## AFC

Artigo 6. Item 3.3. A penalidade imposta dependerá dos fatos e circunstâncias do caso e serão compatíveis com o grau e gravidade da infração.

## CQR

3.39. As Administrações Aduaneiras não aplicarão penalidades excessivas em caso de erros, se ficar comprovado que tais erros foram cometidos de boa-fé, sem intenção fraudulenta nem negligência grosseira. Quando as Administrações Aduaneiras considerarem necessário desencorajar a repetição desses erros, poderão impor uma penalidade que não deverá, contudo, ser excessiva relativamente ao efeito pretendido.

## ATEC

Artigo 15. Item 3. Cada Parte deverá assegurar que qualquer penalidade imposta por sua administração aduaneira pela violação de suas leis aduaneiras, regulamentos ou requerimentos procedimentais dependa dos fatos e circunstâncias do caso, incluindo eventuais violações anteriores pela pessoa que recebe a penalidade, e seja proporcional ao grau e severidade da violação.

## DL 37/66

Art.97 - Compete à autoridade julgadora: I - determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator ou a quem deva responder pela infração, nos termos da lei; II - fixar a quantidade da pena, respeitados os limites legais.  
Art.98 - Quando a pena de multa for expressa em faixa variável de quantidade, o chefe da repartição aduaneira imporá a pena mínima prevista para a infração, só a majorando em razão de circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe agravar suas conseqüências ou retardar seu conhecimento pela autoridade fazendária.



# MULTA POR CLASSIFICAÇÃO OU INFORMAÇÃO INEXATA (ART. 711)

MPv nº 2.158-35 - Art. 84. Aplica-se a multa de 1% sobre o **valor aduaneiro** da mercadoria:

- I. Classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhes instituídos para a identificação da mercadoria; ou
- II. Quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

## E NA EXPORTAÇÃO?

Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

§ 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao **importador**, **exportador** ou **beneficiário de regime aduaneiro** que 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.

**NÃO CONSTA DO REGULAMENTO ADUANEIRO**



# RELEVAÇÃO DO PERDIMENTO

Artigo	Conduta	Percentual / Valor fixo	Observações
712	Relevação de perdimento.	1 % do valor aduaneiro.	Sanção simbólica substitutiva do perdimento.

## ATEC

**Artigo 15. Item 4.** 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.

**Programa de malha aduaneira  
(Portaria COANA nº 76/2020)**



Art. 2º Malha Aduaneira é o procedimento automatizado de cruzamento de dados em sede de revisão de declaração que aponta os contribuintes que tenham sinais de inconsistências em informações prestadas à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), sem indícios de fraudes e com objetivo de obter a autorregularização.



# Revogação da Multa de 1% e práticas orientativas



*Leonardo Branco*

Professor



# ART. 181 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 227/2026

Art. 181 da Lei Complementar nº 227/2026 revoga os arts.  
Que embasavam o art. 711 RA

Multa do artigo 84 da MP  
Multa do art. 69 da 10.833

Art. 69: multa criada por remissão ao 84  
Dependência e ineficácia técnica mesmo que não tivesse sido revogado

Resta o caráter pedagógico e as demais sanções específicas

**RA/2009 - Art. 723.** Quando ocorrerem, na exportação, erros ou **omissões** que não caracterizem intenção de fraude e que possam ser de imediato corrigidos, a autoridade aduaneira **alertará o exportador e o orientará sobre a maneira correta de proceder**



# DENÚNCIA ESPONTÂNEA



**Art. 683.** A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento dos tributos dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada: I. No curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; ou II. Após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de multas de natureza tributária ou administrativa, com exceção das aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

§ 3º Depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior não mais se tem por espontânea a denúncia de infração imputável ao transportador.



# DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MALHA ADUANEIRA

**MALHA ADUANEIRA**  
Portaria Coana nº 76/2020

Procedimento automatizado de **cruzamento** de dados  
Identifica inconsistências em declarações aduaneiras **sem** indícios de fraude  
Objetivo de **estimular a autorregularização**

**Corrigir espontaneamente erros em suas Declarações de Importação (DIs) ANTES** da instauração de qualquer procedimento fiscal

## Prazo para a retificação das DI's ou para apresentação da resposta

20 (vinte) dias, contados a partir da ciência deste documento.

## Como realizar a regularização

A retificação das DI's deverá ser registrada pelo importador diretamente no SISCOMEX, acompanhada do pagamento mediante débito em conta de eventuais diferenças de tributos, dos juros e da multa de mora, conforme procedimento previsto no art. 45, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº. 680/2006:

*"Art. 45. **A retificação da declaração** após o desembaraço aduaneiro, qualquer que tenha sido o canal de conferência aduaneira ou o regime tributário pleiteado, será realizada:*

*(...)*

*II - pelo importador, que registrará diretamente no Siscomex as alterações necessárias e efetuará o recolhimento dos tributos apurados na retificação, calculados pelo próprio Sistema, por meio de débito automático em conta ou, apenas no caso de limitação do sistema em que o referido débito não seja possível, por meio de Darf."*

Durante o curso do despacho aduaneiro, aplica-se o **art. 44**, que disciplina a **retificação de DI em processamento**, incluindo a correção de tributos e o recolhimento complementar, se necessário



# DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MALHA ADUANEIRA

Art. 138 CTN: perde-se a espontaneidade **com o início de qualquer medida de fiscalização** → Decreto nº 70.235/1972: restringe a perda **ao início do procedimento fiscal**

Alerta de malha **não constitui procedimento fiscal**, mas comunicação automatizada de inconsistência  
**Não é medida de fiscalização**, mas **instrumento de estímulo à autorregularização**, semelhante ao aviso eletrônico de inconsistência na DIRPF

Portaria Coana nº 76/2020 define o alerta como instrumento de incentivo à correção espontânea, e não de controle coercitivo → **Ausência de exigência formal de crédito tributário: não há AIIM nem lançamento**, elementos que caracterizam a perda da espontaneidade segundo o **art. 138 do CTN** e o **art. 7º, §1º, do Decreto nº 70.235/72**

Compliance um pouco mais aderente das empresas

Multa de 1% já vinha sendo de alguma forma mitigada por conta dos alertas de malha

Automatização do gerenciamento de riscos da Receita Federal

Automação permite uma fiscalização mais colaborativa cooperativa ao invés de punitivista Alertas de malha visam a autocorreção de informações relativas a operações de importação

RFB entende que a **multa de mora tem natureza compensatória**, e por isso **não seria afastada** pela denúncia espontânea

STJ (REsp 1.149.022/SP, repetitivo): a multa de mora é **punitiva**, razão pela qual **é excluída pela denúncia espontânea** quando o contribuinte **corrige e paga o tributo antes de qualquer procedimento fiscal**



# A nova multa CBS e IBS na importação do art. 341-G



*Leonardo Branco*

Professor



# ART. 341-G DA LC 214/2025

## Nova multa por omissão ou inexatidão de informações em importação e exportação no IBS e na CBS

A LC nº 214/2025 instituiu em seu artigo 341-G um conjunto de penalidades voltadas ao descumprimento de obrigações acessórias relacionadas ao IBS e à CBS. Nesse contexto, o inciso XIX tipifica infração consistente em omitir ou prestar de forma inexata/incompleta informação relativa a operações de importação ou exportação, desde que necessária à determinação do procedimento de controle fiscal.

Nova multa prevista no art. 341-G, XIX, da LC nº 214/2025 poderá ser aplicada quando o sujeito passivo:

- (i) omitir ou
- (ii) prestar de forma inexata ou incompleta

“informação relativa a operações de importação ou exportação”, desde que a **informação seja necessária à determinação do procedimento de controle fiscal.**

Segundo o inciso I do § 7º do art. 341-G, a “**informação necessária**” é definida por rol taxativo, e, assim, a multa somente se aplica se a informação recair sobre:

- a) identificação dos responsáveis pela operação;
- b) destinação econômica do bem ou serviço;
- c) países de origem, de procedência e de aquisição;
- d) descrição das **características essenciais** do bem material.

**erro do código NCM ?**

§ 2º do art. 113 CTN, segundo o qual tais obrigações deverão ser exigidas unicamente “*no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”.



# ATO CONJUNTO RFB/CGIBS 1 DE 2025

## DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO

Publicado em: 23/12/2025 | Edição: 244 | Seção: 1 | Página: 222

Órgão: Ministério da Fazenda/Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

### ATO CONJUNTO RFB/CGIBS Nº 1, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2025

Dispõe sobre as obrigações acessórias exigíveis para o fornecimento de informações para apuração do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS e da Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS no ano de 2026.

O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E O PRESIDENTE DO COMITÊ GESTOR DO IBS, no uso das atribuições que lhes conferem os arts. 60, §§ 2º e 3º, e 480 da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, RESOLVEM:

Art. 1º Este Ato Conjunto estabelece o rol de documentos fiscais a serem recepcionados pelos regulamentos do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS e da Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS, bem como estabelece prazo para sua observância durante o ano de 2026.

Art. 2º O sujeito passivo do IBS ou da CBS, ao realizar operações com bens ou serviços, inclusive as de importação e exportação, deverá emitir documento fiscal eletrônico.

§ 1º Os regulamentos do IBS e da CBS recepcionarão os seguintes documentos fiscais eletrônicos para registro das operações sujeitas aos referidos tributos:

# HÁ CONTINUIDADE OU SUCESSÃO?

## 1. Ruptura estrutural do paradigma sancionador

O regime anterior utilizava **multa ad valorem (1% do valor aduaneiro)**.

No modelo antigo:

- **valor da mercadoria não era apenas critério de dosimetria**

- funcionava como **elementar normativa do ilícito**

**Logo: desvalor da conduta era juridicamente aferido pela dimensão econômica da operação.**

Isso sugere **mudança estrutural do tipo infracional**, não mera continuidade.

## 2. Redefinição da tipicidade por elementares restritivas

O novo regime sanciona apenas **omissão, inexatidão ou incompletude de informações necessárias**, conforme rol taxativo do §7º do art. 341-G.

No novo modelo:

• a infração depende da presença de **informação necessária ao controle fiscal**

• a tipicidade é delimitada por **elementares normativas específicas**

Logo: o novo tipo possui estrutura típica distinta do regime anterior.

## 3. Ausência de correspondência típica entre os regimes

A jurisprudência consolidou que a **continuidade normativa exige identidade material entre os tipos sucessivos**.

Quando o novo tipo:

introduz elementares restritivas

reduz o universo de condutas puníveis

não há migração automática das condutas do tipo anterior para o novo.

Logo: a continuidade normativa depende de correspondência material, e não apenas de afinidade temática.



# A NOVA MULTA É ADUANEIRA OU TRIBUTÁRIA?

## Multa de 1% do art. 711 (revogada)

Discutiu-se recentemente por conta do tema 1293 a natureza da multa 711, a multa de Schrodinger

Mas ela era aduaneira, isso nunca foi uma questão

Dizer que uma eventual repercussão sobre a tributação a torna tributária é equivocado

No direito penal e no direito sancionador administrativo, a **consunção** ocorre quando:

uma infração **mais ampla ou mais grave absorve outra**, ou  
quando uma infração **funciona como etapa normal de outra**.

Fosse tributária, haveria consunção salvo previsão legal específica

Por isso mesmo agora a LC traz a previsão

MULTA DE OFÍCIO do tributo cobrado

Não é absorvida pela sua natureza distinta



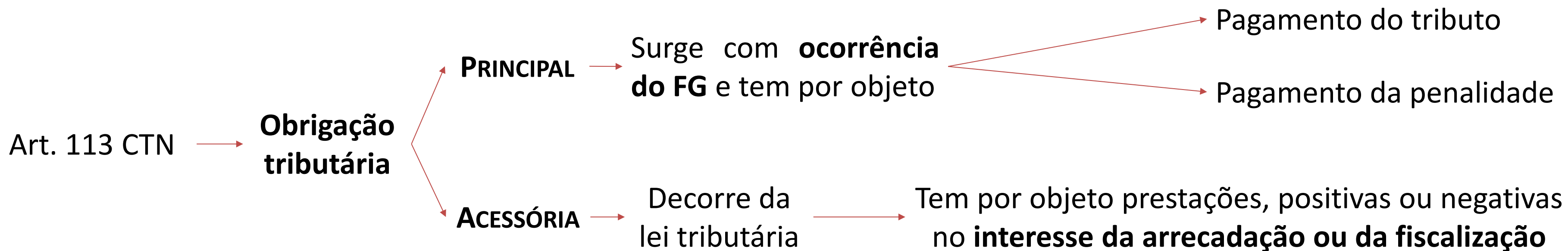
# A NOVA MULTA É TRIBUTÁRIA

A incidência da penalidade exige, cumulativamente, portanto, dois requisitos de tipicidade: (i) subsunção estrita ao núcleo de “**informação necessária**” definido taxativamente no §7º; e (ii) **pertinência funcional da omissão ou inexatidão para a apuração, fiscalização ou conformidade do IBS/CBS**. Informações relevantes exclusivamente para outros controles estatais (estatísticos, comerciais ou aduaneiros) não satisfazem a cláusula de necessidade do inciso XIX.

Restringe conteúdo informacional relevante por rol delimitador: legislador afastou conscientemente a punição por inexatidões “em geral”, como no regime anterior. A aplicação da sanção sem nexo com o controle do IBS/CBS converte-a em punição por desconformidade burocrática abstrata

Relação entre Estado e particular → Vínculos além do mero recolhimento do tributo

**Vínculo jurídico-tributário** surge da concretização de um **pressuposto legal**: o “fato gerador”



# QUAL A EXTENSÃO DA NOVA MULTA?

O art. 341-G, XIX instituiu nova multa vinculada ao descumprimento de obrigação acessória.

As multas anteriores (arts. 69 e 84) foram revogadas.

A nova multa possui estrutura normativa associada a obrigação tributária acessória.

A norma **substituiu sanções aduaneiras administrativas por uma multa de natureza tributária.**

O art. 341-G, XIX **não ampliou o tipo infracional**, mas **reconfigurou sua natureza jurídica**, deslocando a infração do campo **aduaneiro administrativo** para o campo **tributário sancionatório**.

Antes da alteração normativa, as multas alcançavam:

informações **cambiais**

**comerciais**

**aduaneiras**

**tributárias**

A nova redação vincula a infração ao **descumprimento de obrigação tributária acessória**.

O universo de condutas puníveis **foi reduzido**.

A aparente ampliação do tipo é **falsa**; na realidade houve **restrição do alcance da infração**.

A nova redação cria **dois requisitos cumulativos**:

1. existência de **informação necessária**

2. essa informação deve estar vinculada a **obrigação tributária acessória**



# A revogação Deve retroagir?



*Leonardo Branco*

Professor



# INAPLICABILIDADE DO ART. 106 CTN

Aplicação direta do art. 106, II, do CTN  
Equívoco: infrações e penalidades tributárias

Se as multas dos arts. 69 e 84 **não tinham natureza tributária**, o art. 106, II **não se aplica diretamente**

Aplicação analógica do CTN  
Precedentes do STJ aplicando normas tributárias por analogia.

**REsp 1.381.254 (STJ)**

Aplicação de institutos tributários a créditos aduaneiros não tributários.  
Suspensão de exigibilidade de créditos não tributários por analogia com 151 CTN



# LEI 9.784/1999: REVISÃO POR INADEQUAÇÃO

O art. 65 da Lei 9.784 prevê revisão de sanção administrativa quando houver **inadequação da penalidade**

Se o tipo infracional foi abolido ou substancialmente modificado, pode-se reconhecer **inadequação da sanção**

Dispositivo pouco utilizado no contencioso administrativo

**Art. 65.** Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.



# APLICAÇÃO DO REGIME GERAL DO DIREITO SANCIONADOR (TEMA 1199 DO STF)

Tema 1199 do STF analisou retroatividade de normas sancionatórias no contexto da Lei de Improbidade.

A retroatividade penal do art. 5º, XL, não se aplica automaticamente às infrações administrativas, mas não pode haver **ultratatividade** da norma sancionadora revogada

A lei sancionadora **não pode continuar sendo aplicada após sua revogação**

Processos **não definitivamente julgados** devem ser alcançados pela lei nova

Critério

A retroatividade atinge casos que **não envolvam** coisa julgada  
Execução definitiva da penalidade

Processos administrativos ainda em curso **devem ser beneficiados pela nova lei**



# Revogação da Multa de 1% e práticas orientativas



*Leonardo Branco*

Professor



# ART. 341-G DA LC 214/2025

O valor base da nova multa é de **100 UPF por informação incorreta ou omitida**, o que, à UPF de referência de R\$ 200,00, corresponde a **R\$ 20.000,00**. A penalidade está sujeita a **teto de 1% do valor da operação** constante do documento fiscal e a **piso de 50 UPF (R\$ 10.000,00)**, aplicando-se **uma única vez por bem ou serviço**, ainda que haja mais de um erro.

Tema 487 - Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental

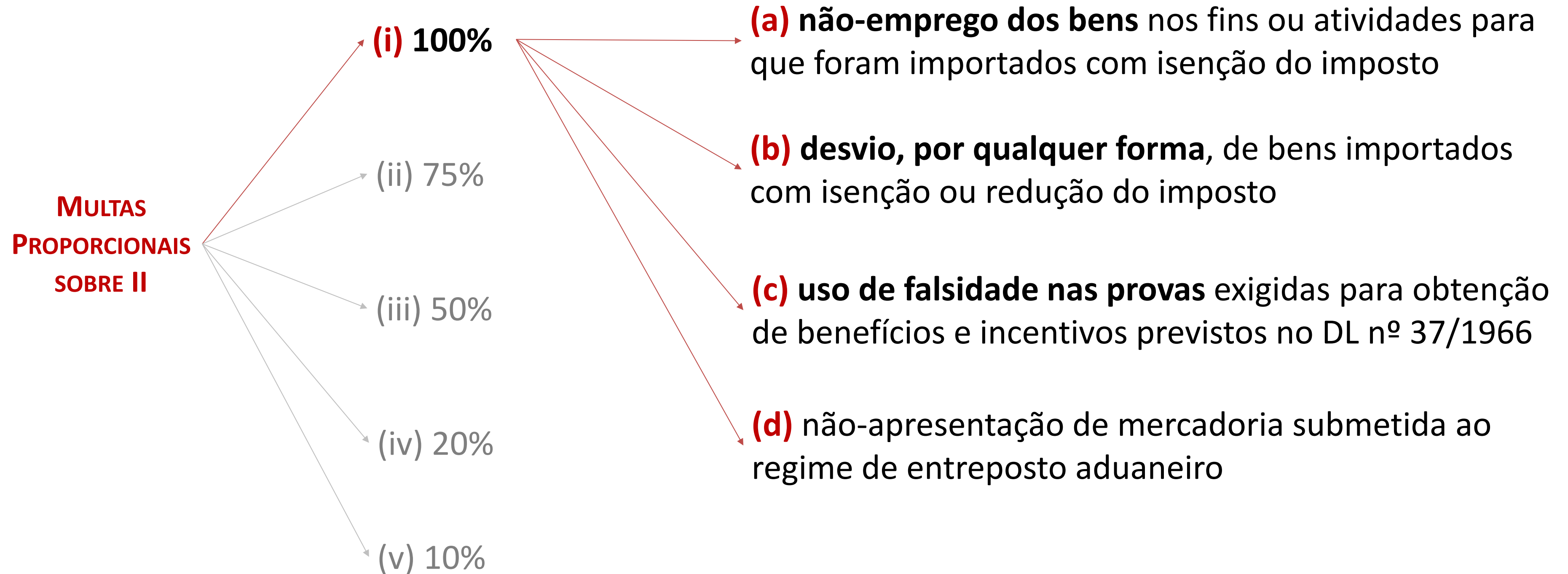
Não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes



# INFRAÇÕES GERAIS: GRADUAÇÃO DO ART. 702



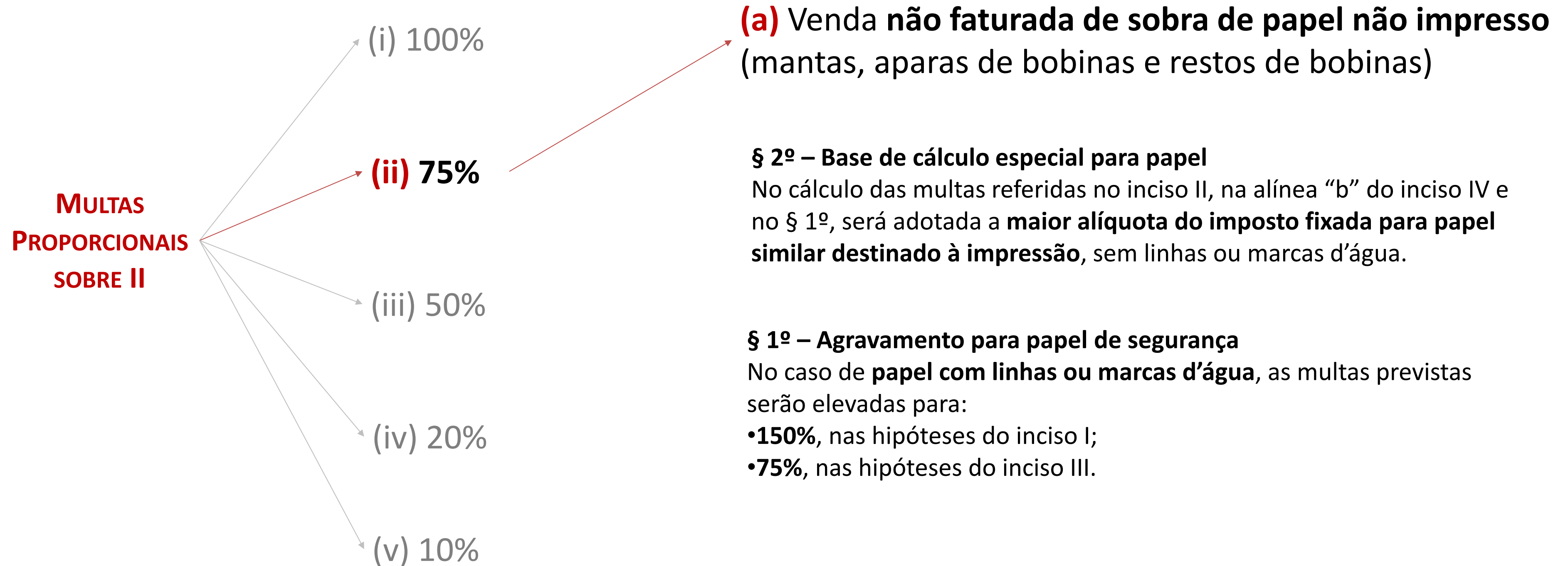
**Art. 702. Multas proporcionais ao valor do II da mercadoria, ou ao que incidiria se não houvesse isenção ou redução.**



# INFRAÇÕES GERAIS: GRADUAÇÃO DO ART. 702



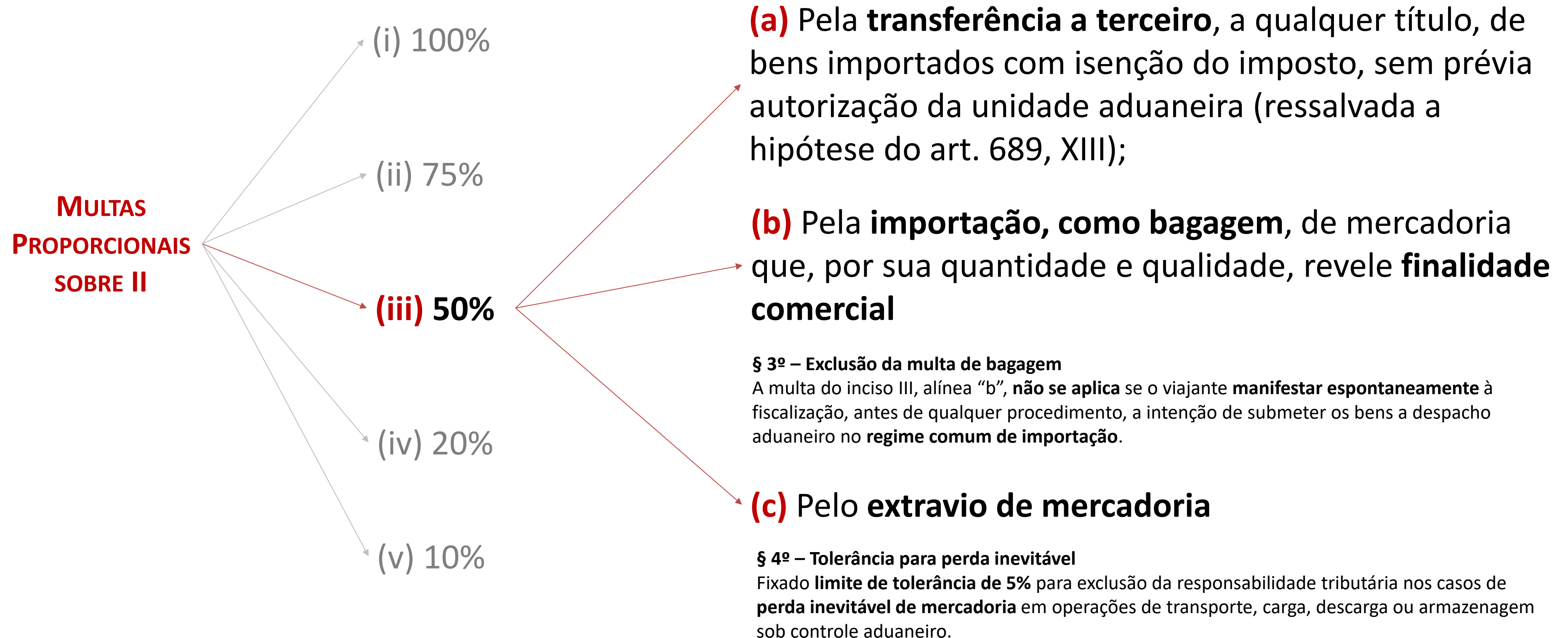
**Art. 702. Multas proporcionais ao valor do II da mercadoria, ou ao que incidiria se não houvesse isenção ou redução.**



# INFRAÇÕES GERAIS: GRADUAÇÃO DO ART. 702



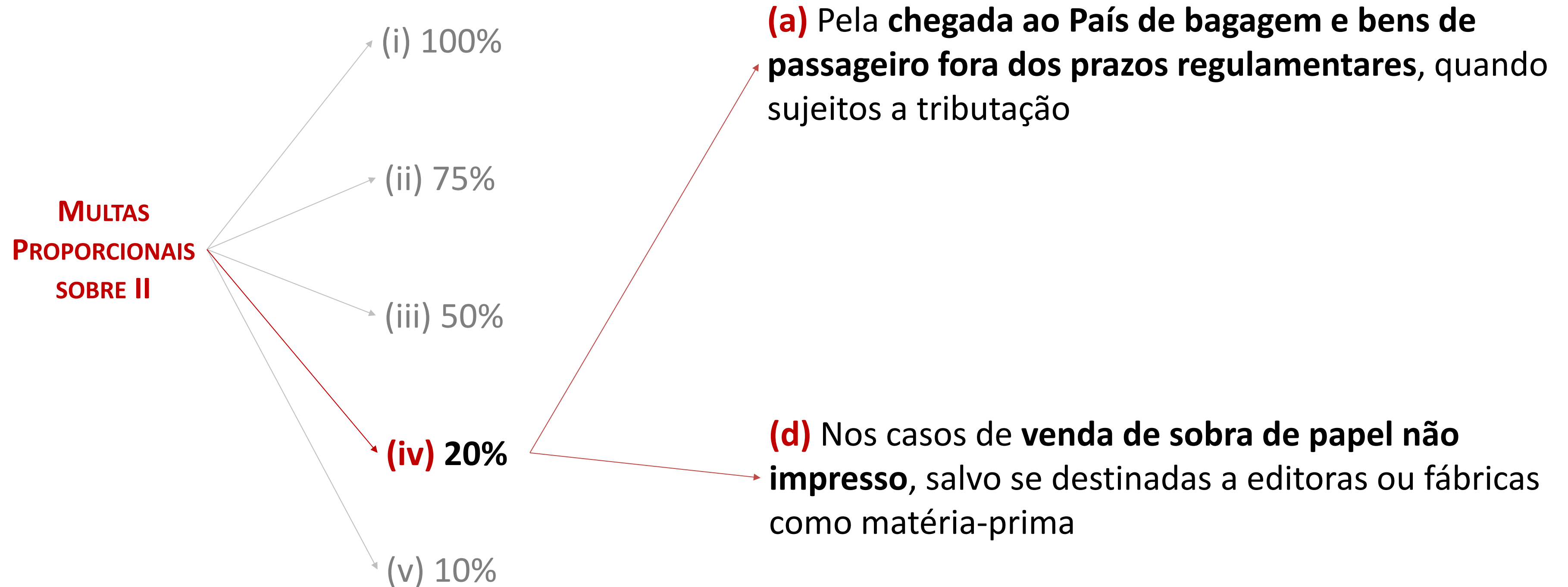
**Art. 702. Multas proporcionais ao valor do II da mercadoria, ou ao que incidiria se não houvesse isenção ou redução.**



# INFRAÇÕES GERAIS: GRADUAÇÃO DO ART. 702



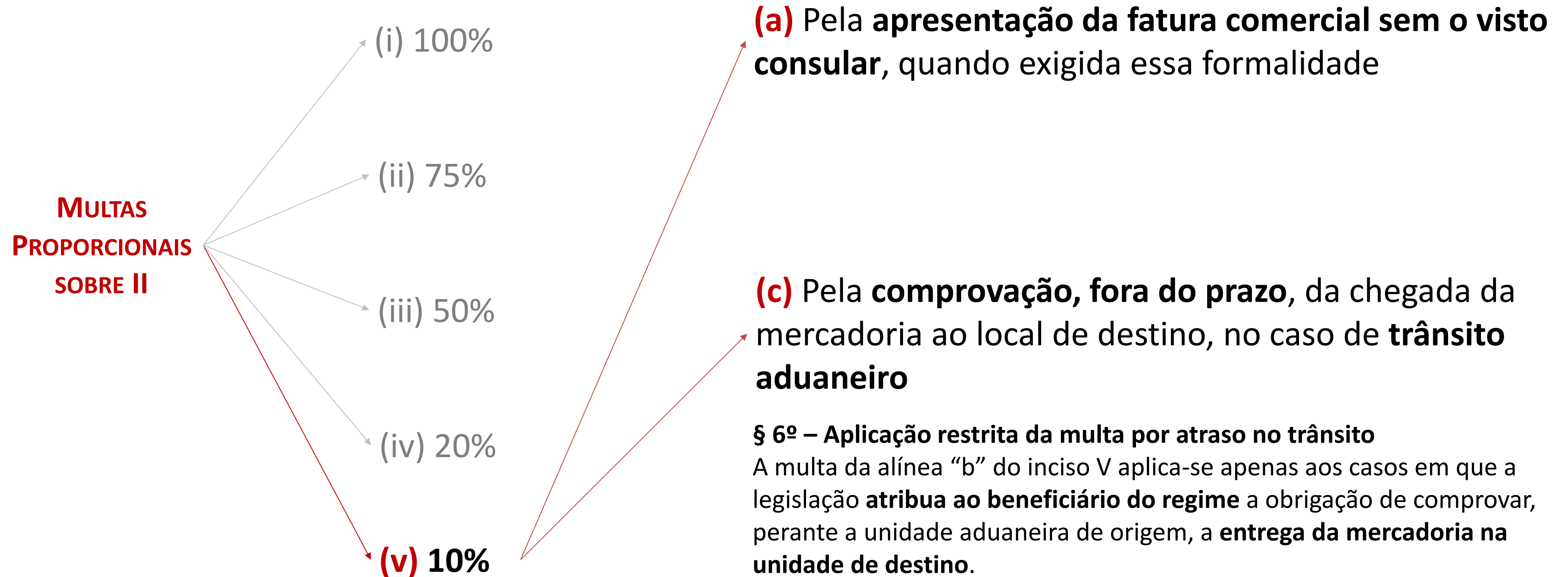
**Art. 702. Multas proporcionais ao valor do II da mercadoria, ou ao que incidiria se não houvesse isenção ou redução.**



# INFRAÇÕES GERAIS: GRADUAÇÃO DO ART. 702



**Art. 702. Multas proporcionais ao valor do II da mercadoria, ou ao que incidiria se não houvesse isenção ou redução.**



# Multas aduaneiras comuns na importação e na exportação



*Leonardo Branco*

Professor



# MULTAS FIXAS POR DESCUMPRIMENTO DE DEVERES FORMAIS (ART. 728)

## MULTAS FIXAS

### I. R\$ 50.000

*Por contêiner ou veículo (inclusive granel) ingressado em recinto alfandegado que não seja localizado*

**Responsável:** operador portuário, terminal alfandegado ou depositário.

Exige intimação prévia para localização (§§ 5º e 6º).

### II. R\$ 15.000

*Por contêiner ou veículo em trânsito aduaneiro não localizado.*

**Responsável:** transportador rodoviário, ferroviário ou aquaviário.

Aplica-se a cada unidade, cumulativo com outras penalidades.

### III. R\$ 10.000

a) **Desacato à autoridade aduaneira** – conduta pessoal, violação de dever funcional de respeito.

b) **Descumprimento de requisito técnico do art. 13-A ou prazo do art. 13-C** – norma operacional relativa à certificação e funcionamento de recintos.

Neste caso, os valores são **por dia de descumprimento** (alínea b).

### IV. R\$ 5.000

a) Diferença de peso superior a 5% em manifesto de carga a granel (marítimo/fluvial/lacustre);

b) Falta de apresentação ou guarda de documentos fiscais exigidos;

c) Embaraço ou não resposta à fiscalização;

d) Saída de veículo sem autorização;

e) Falta de informação de transporte (internacional, expresso, agente de carga);

f) Falta de informação sobre carga armazenada (depositário ou operador portuário).

# MULTAS FIXAS POR DESCUMPRIMENTO DE DEVERES FORMAIS (ART. 728)

## MULTAS FIXAS

### V. R\$ 3.000 – ZVA

*Descumprimento de exigência para circulação de veículos/mercadorias em zona de vigilância aduaneira.*

Inaplicável no caso do art. 731 (§1º): transporte de mercadoria de origem ilícita (contrabando/descaminho) – de R\$ 15 ,il (base) a R\$ 30 mil (reincidência ou veículo adaptado)

### VI. R\$ 2.000 – Violação de Lacres e Selos

*Violação de volume, unidade de carga ou dispositivo de segurança – controle de integridade física da carga sob alfândega.*

### VII. R\$ 1.000 - infrações de baixo potencial lesivo-ofensivo

a) Volume não localizado em recinto alfandegado;

b) Substituição de veículo transportador sem autorização;

c–f) Descumprimento de requisitos ou condições para regimes, recintos, serviços ou procedimentos simplificados (**multa por dia**).

### VIII. R\$ 500 - infrações de baixíssimo potencial lesivo-ofensivo

a) Ingresso indevido de pessoa em local alfandegado (aplicada sobre o administrador do recinto), sem prejuízo do item X

b) Carga a granel não localizada (por tonelada);

c) Atraso de veículo em trânsito aduaneiro (por dia ou fração);

d) Erro/omissão em controle de papel imune;

e) Falta de *packing list* na declaração aduaneira.

### IX. R\$ 300 – controle físico e estatístico

*Por volume em trânsito aduaneiro não localizado (limite R\$ 15.000).*

### X. R\$ 200 – extravio além do limite e ingresso indevido

a) Por tonelada de carga a granel em trânsito não localizada (limite R\$ 15.000);

b) Por ingresso indevido de pessoa em recinto sob controle aduaneiro (aplicada sobre a pessoa que ingressou), sem prejuízo do item VIII

### XI. R\$ 100 – carga não manifestada e excesso de peso

a) Por volume de carga não manifestada (além de caber perdimento – art. 689, IV);

b) Por ponto percentual acima de 5% na diferença de peso (rodoviário ou ferroviário).

# REDUÇÃO DAS MULTAS (ARTS. 732 A 734)

SITUAÇÃO	PRAZO (A PARTIR DA NOTIFICAÇÃO)	REDUÇÃO MULTA DE OFÍCIO	BASE LEGAL
Pagamento ou compensação integral	até 30 dias da <b>notificação do lançamento</b>	<b>50%</b>	Art. 732, I
Requerimento de parcelamento	até 30 dias da <b>notificação do lançamento</b>	<b>40%</b>	Art. 732, II
Pagamento ou compensação	até 30 dias da <b>decisão de 1ª instância</b>	<b>30%</b>	Art. 732, III
Parcelamento	até 30 dias da <b>decisão de 1ª instância</b>	<b>20%</b>	Art. 732, IV

Decisão DRJ revertida por recurso de ofício, **mantêm-se os percentuais de 30% (pagamento) ou 20% (parcelamento)**

**Descumprimento do parcelamento:** multa reduzida recomposta proporcionalmente ao valor não pago

## APENAS PARA MULTAS DE OFÍCIO

Redução **não se aplica** à multa de mora, isoladas ou às multas não tributárias – como as aduaneiras (*eg.* substitutiva do perdimento)

# Sanções administrativas



*Leonardo Branco*

Professor



# SANÇÕES ADMINISTRATIVAS ADUANEIRAS – TÍTULO IV (ARTS. 735 A 735-C)

Medidas disciplinares aplicáveis aos intervenientes nas operações de comércio exterior (art. 735, §2º)

**Finalidade:** assegurar a observância das obrigações acessórias e operacionais

## Sujeitos intervenientes alcançados

- Importador e exportador
- Beneficiário de regime aduaneiro especial ou simplificado
- Despachante aduaneiro e auxiliar/ajudante
- Transportador, agente de carga e operador de transporte multimodal
- Operador portuário e depositário
- Administrador de recinto alfandegado
- Perito, assistente técnico e qualquer outro colaborador ou participante de operação fiscalizada

## ESPÉCIES

### I. ADVERTÊNCIA

Natureza: **educativa e preventiva**

- erro ou atraso contumaz em registros e informações de carga
- incorreções documentais que alterem classificação ou tributação
- atraso reiterado no trânsito aduaneiro
- não comunicação de alteração cadastral de despachante

### II. SUSPENSÃO

Natureza: **restritiva até 12 meses** (art. 735, caput, II)

- atuar em nome ou no interesse de pessoa suspensa
- omitir ou negar documentos à fiscalização
- ceder senha de sistema aduaneiro ou delegar atribuição privativa
- descumprir ordem de destruição ou devolução de mercadoria (art. 574)

### III. CANCELAMENTO/CASSAÇÃO

Natureza: **restritiva e definitiva**

- acúmulo de suspensões que somem mais de 12 meses em 3 anos
- atuação em nome de pessoa com registro cassado
- uso doloso de documento falso, embarço à fiscalização ou desacato
- condenação criminal por crime contra a administração ou ordem tributária
- descumprimento de obrigações eleitorais
- ocultação dolosa de operações ou interposição fraudulenta

**Vedação de reinscrição por 2 anos (§6º)**  
**Proibição de ingresso em recinto alfandegado (§7º)**  
**Necessidade de encerramento das operações em 30 dias (§8º, III)**

# SANÇÕES ADMINISTRATIVAS ADUANEIRAS – TÍTULO IV (ARTS. 735 A 735-C)

## SANÇÕES ESPECÍFICAS

**REGIME DE MICROEMPRESA IMPORTADORA**  
(art. 735-A)

- Suspensão (3 meses):** violação reiterada de limites de importação, venda sem NF ou condenação por perdimento
- Exclusão definitiva:** reincidência grave (suspensões > 6 meses em 3 anos), exclusão do Simples ou importação fora da lista positiva
- Reingresso:** somente após 3 anos da exclusão (§2º)

**CANCELAMENTO DE REGISTRO ESPECIAL (PAPEL IMUNE)**  
(art. 735-B)

- perda de requisitos
- irregularidade no CNPJ
- divergência de atividade econômica
- destinação irregular do papel
- decisão administrativa condenatória definitiva

**EFEITOS**

- vedação de novo registro por 5 anos (§1º)
- extensão da vedação a empresas ligadas (§2º)

**ADMINISTRADORES DE RECINTOS ALFANDEGADOS**  
(art. 735-C)

- Advertência:** descumprimento de requisito técnico ou operacional do alfandegamento
- Suspensão das atividades:** reincidência em 365 dias (§1º)

Integração com o art. 728 (multas operacionais): **mecanismo de coerção continuada**  
Após sanção definitiva, aplica-se **multa diária** se a irregularidade persistir (§2º)

# ACÚMULO DE PENAS VS. CONCURSO APARENTE DE TIPO



**Art. 679.** Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações diferentes, pela mesma pessoa física ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penalidades a elas cominadas

**IRRELEVÂNCIA**

## CONCURSO DE INFRAÇÕES

**Concurso material (real):** agente pratica 2 ou mais infrações por mais de uma conduta  
**Concurso formal (ideal):** agente pratica 2 ou mais infrações por uma única conduta

**CONTINUIDADE DELITIVA:** repetição de condutas infracionais no tempo

A sanção incide **por ato infracional isolado**, e não pela **intenção global** do infrator

Cada infração se consuma em um **ato autônomo** de violação a dever legal

**Art. 680.** Se do processo se apurar responsabilidade de 2 ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido

**NÃO** se trata de **concurso aparente de tipo** → Duas ou mais normas se aplicam (unidade de fato; **pluralidade de tipos**)

PRINCÍPIOS LÓGICOS

**ESPECIALIDADE:** havendo mais de um tipo, aplica-se aquele com maior número de atributos especializantes

Ex.: omissão na prestação de informações é embarço à fiscalização, mas há um **tipo específico de embarço**, próprio de agentes logísticos

**SUBSIDIARIEDADE:** estágios distintos de violação de um bem jurídico por mais de um tipo infracional: ofensa maior aplicada em detrimento da menor  
Art. 703-A. § 2º Na ocorrência de mais de uma das condutas infracionais passíveis de enquadramento no mesmo inciso ou em diferentes incisos deste artigo e do art. 704-A, aplica-se somente a multa de **maior valor**

**CONSUNÇÃO:** conduta do agente se protraí no tempo – uma infração como etapa da realização de outra  
Relação meio-fim: tipo infracional meio (norma consumida) afastada pelo tipo fim (norma consuntiva)  
Ex.: falsificação de fatura (meio) para fins de subfaturamento (fim)

# Sanções administrativas



*Leonardo Branco*

Professor



# IMPORTAÇÃO DIRETA

Importador promove a operação, com **interesse**, **recursos** e **meios** dele, mesmo que com um despachante aduaneiro ou agente de carga contratado, mas ele é o **fomentador** da operação



# IMPORTAÇÃO INDIRETA POR CONTA E ORDEM

Em operações **indiretas**:

**TRADING COMPANY** ou Comercial Importadora  
(empresas com *expertise* neste tipo de operação)

**IN 1861, de 27/12/2018**

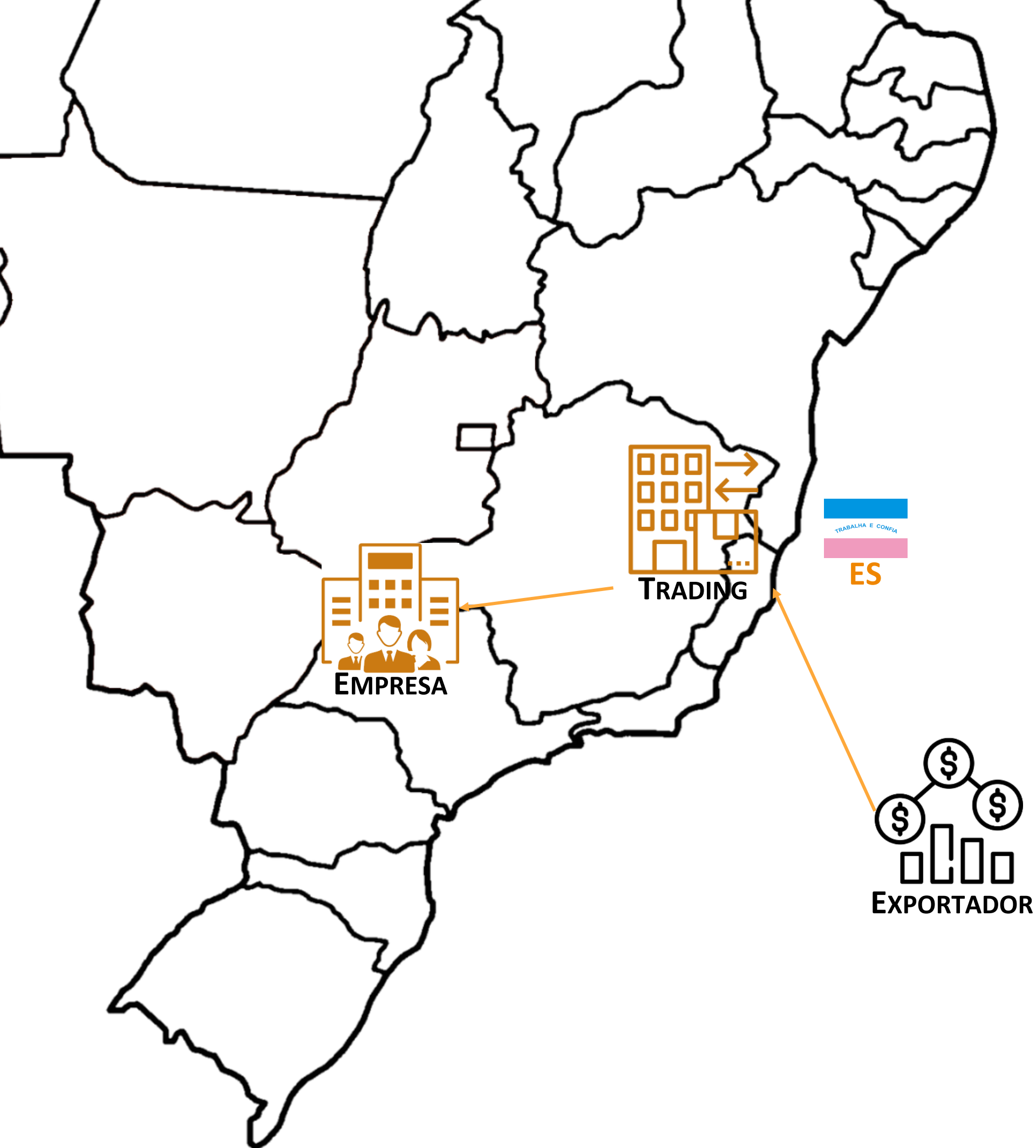
Requisitos das importações indiretas

Importadora contratada para promover **EM SEU NOME**  
despacho de importação de mercadoria estrangeira  
adquirida por **outra PJ** e com **recursos do adquirente**

**OBJETO** | Prestação de **SERVIÇO** de promoção de despacho  
aduaneiro de importação (contrato previamente firmado)

**RECURSOS** são do adquirente/interessado que  
contrata a comercial importadora ou a trading

Adquirente contrata terceiro **prestador de serviços**



# IMPORTAÇÃO INDIRETA POR ENCOMENDA

IN 1861, de 27/12/2018

Requisitos das importações indiretas

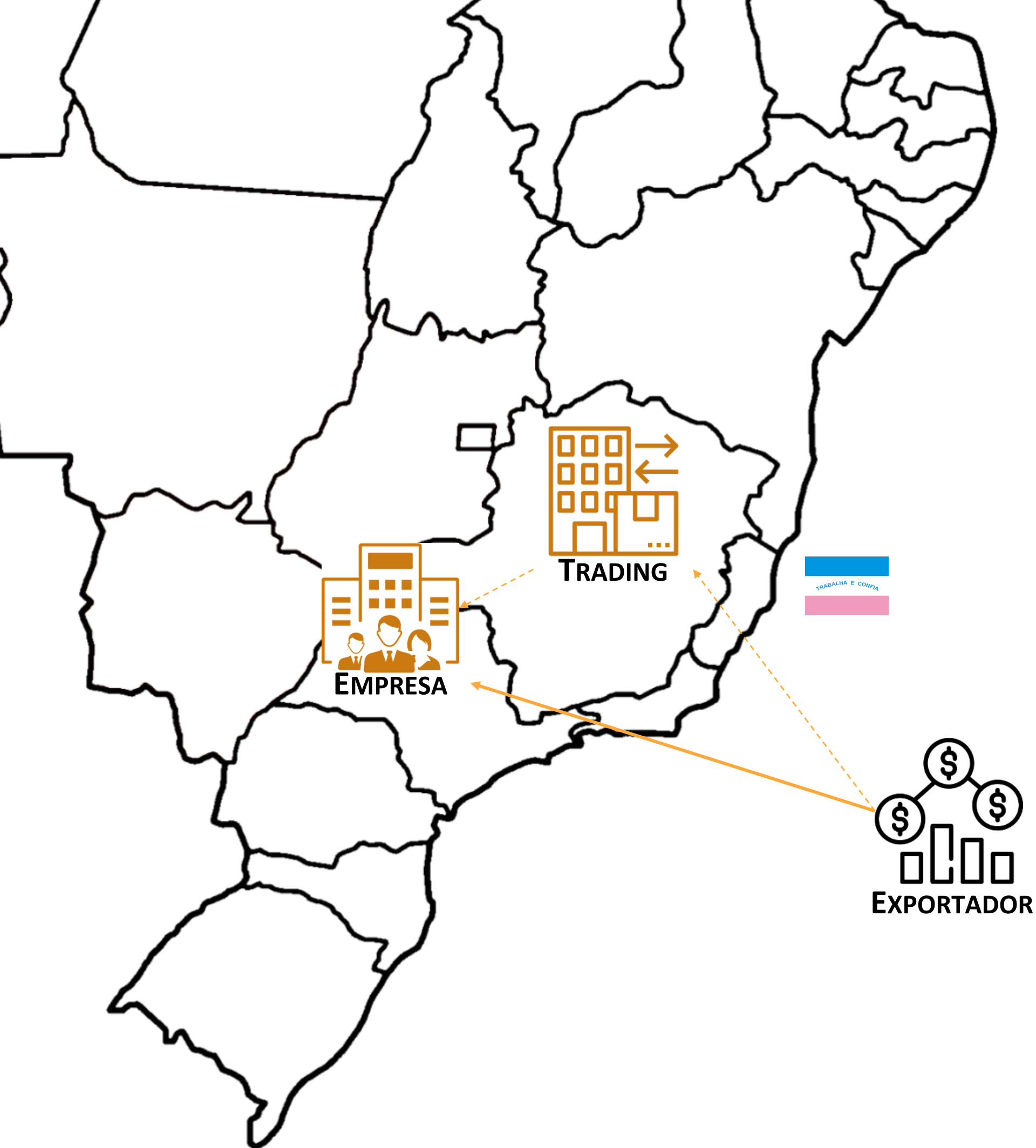
Importadora é contratada para promover **em seu nome com recursos próprios** despacho de importação de mercadoria estrangeira adquirida para **revenda a encomendante predeterminado**

Importação com posterior revenda

**CÂMBIO** | Pagamento ao fornecedor estrangeiro realizado **exclusivamente** pelo **importador por encomenda**

Insegurança: **ANTECIPAÇÃO** de valores e “recursos próprios” **IN RFB 1937/2020** | Permite recebimento de **pagamento antecipado** parcial ou total do encomendante

Pagamento antecipado não desconfigura **recursos próprios**



# COMPETÊNCIA DO ESTADO DE DESTINO

## IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM

Importador em SP que se valia de Trading Company estabelecida em SC ou ES  
**DESTINO JURÍDICO E FÍSICO | EC 33/2001: Estado competente para cobrança do ICMS-Importação**

## IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

Trading Company adquire a mercadoria do exterior  
FG ocorreria no estado da Trading, que será competente para cobrar o ICMS  
Depois haverá uma segunda operação para o estado de destino

Sequência de atos entre SP e ES após a criação da importação por encomenda | pacificação  
Protocolo ICMS 23/2009 e Convênio ICMS 36/2010  
Resolução SF 13/2013 e Convênio ICMS 38/2013



**Tema nº 520** | O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o **DESTINATÁRIO LEGAL** da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio

## ARE 665134

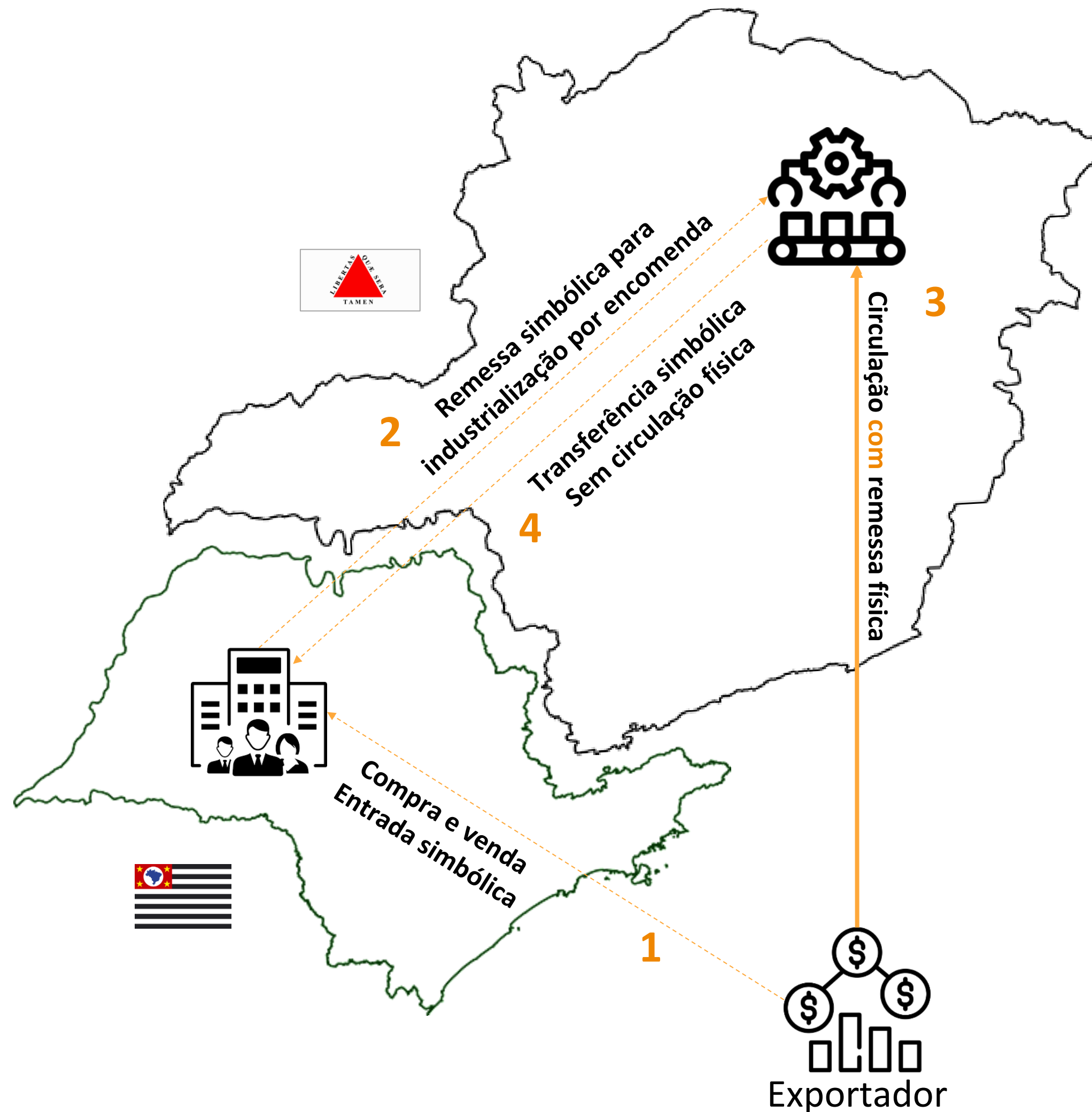
Envolvia não 2 pessoas jurídicas, mas dois estabelecimentos da mesma PJ

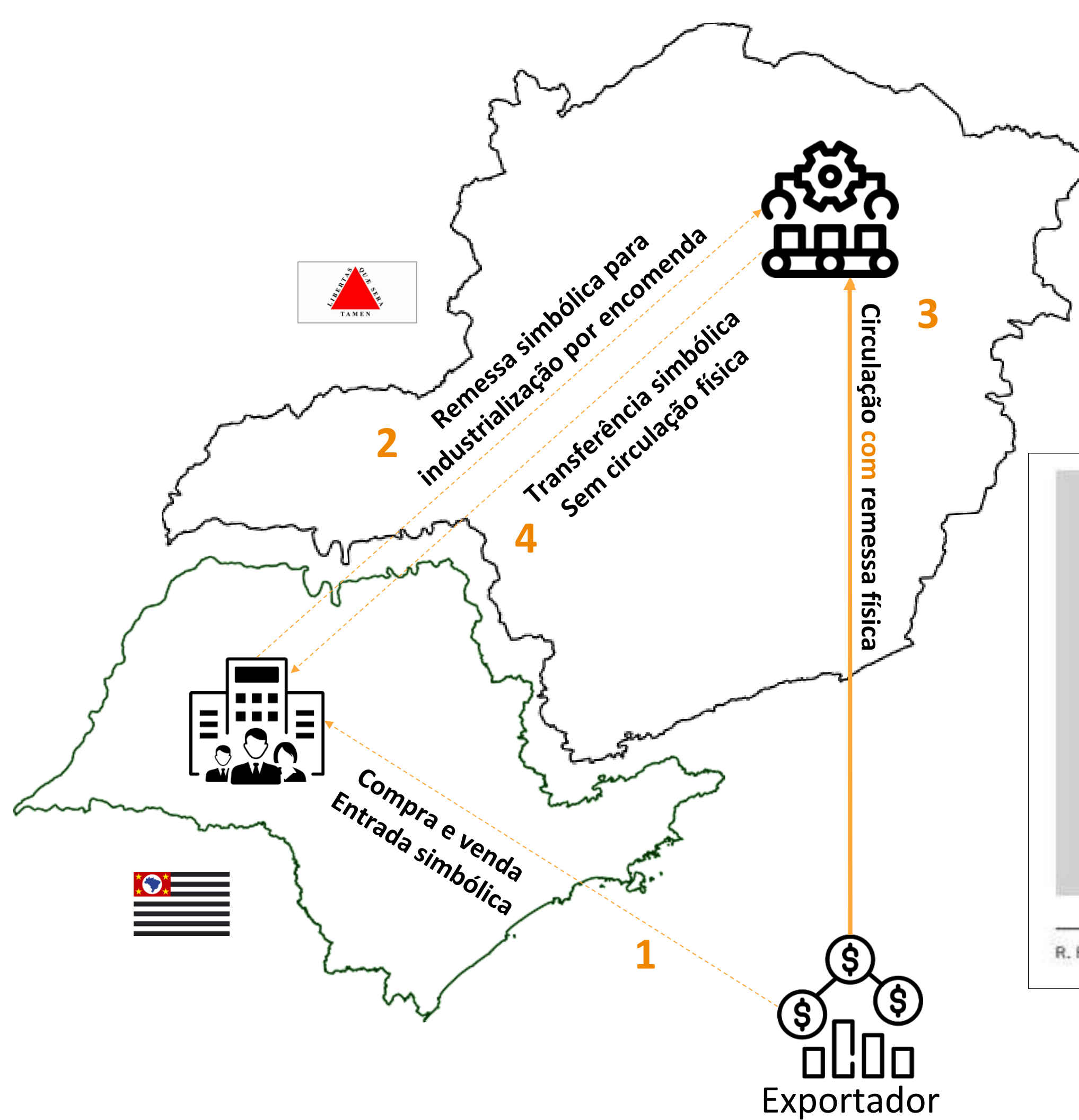
Importação pela **PJ-SP**, destinada a outro estabelecimento da mesma **PJ-MG**

**MG** realiza a cobrança do **ICMS-Importação**

**DESTINAÇÃO** da mercadoria importada como matéria-prima para produção de defensivos agrícolas definidor da fixação do sujeito ativo

Negócio jurídico tem como **vetor** a industrialização em MG





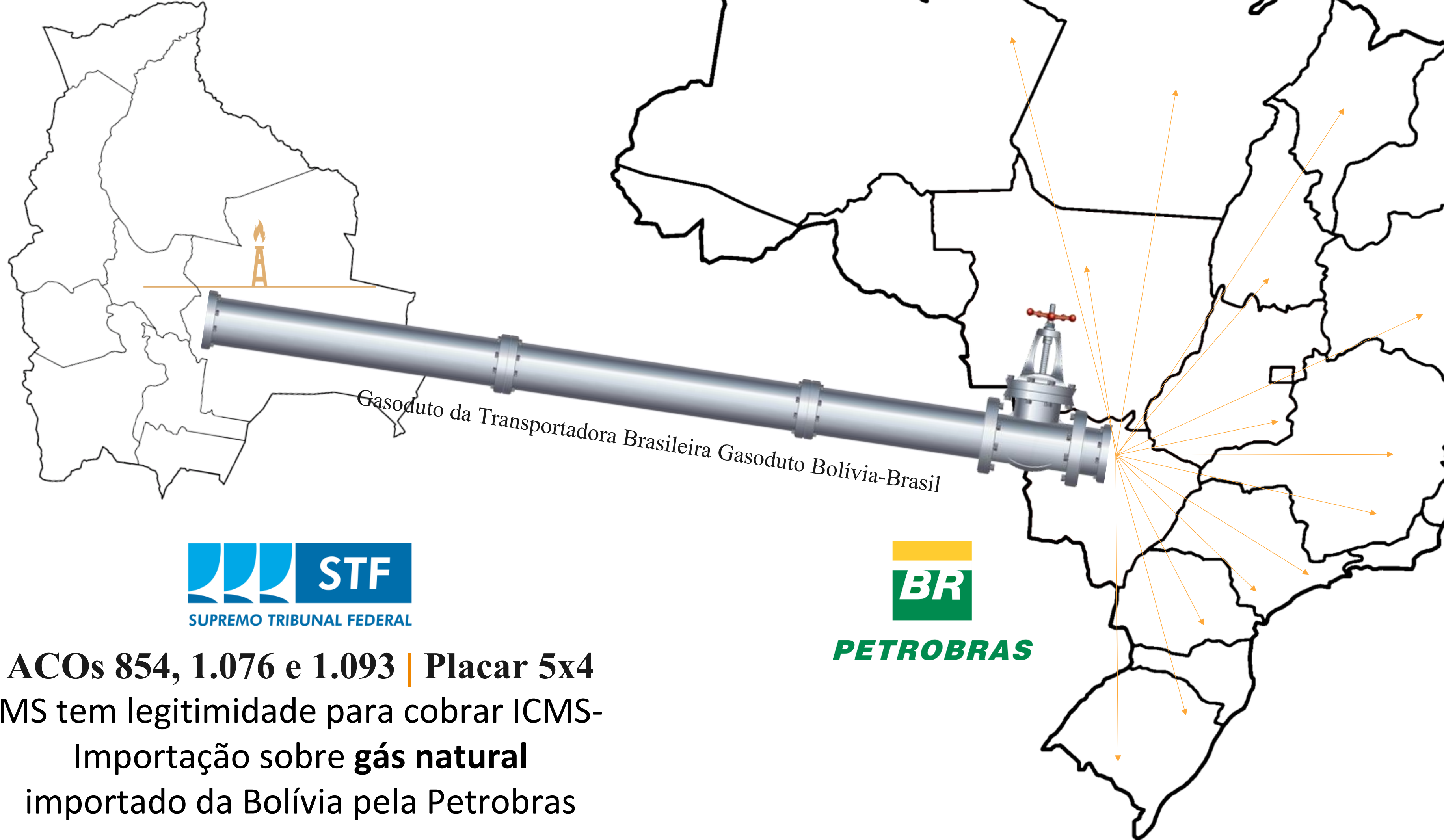
## Sujeito ativo do ICMS-Importação: repercussões do Tema nº 520/STF

### José Luis Ribeiro Brazuna

Advogado em São Paulo e Brasília. Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela FADUSP. Ex-Julgador do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e do Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo. Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

### Tatiana Caroline de Mesquita

Advogada em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela FGV e em Direito Tributário Internacional pelo IBDT.



Gasoduto da Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil



**PETROBRAS**

**ACOs 854, 1.076 e 1.093 | Placar 5x4**  
MS tem legitimidade para cobrar ICMS-  
Importação sobre **gás natural**  
importado da Bolívia pela Petrobras

## ICMS sobre importações: limites de federalismo



### SÃO PAULO PODE ALTERAR INSTITUTOS ADUANEIROS PARA COBRAR TRIBUTOS?

Por Renata Sucupira e Leonardo Branco

08/09/2022

Posicionamento é reviravolta com considerável repercussão aos importadores, pois, na prática, o que se discute é a possibilidade de um Estado exigir o tributo de encomendante com sede em seu território sempre que houver importação de pessoa vinculada no exterior.



## RC-Sefaz nº 25.335/2022

SP: mesmo que tanto desembaraço como a saída física venham a ocorrer em SC, onde sediada a *Trading*, por meio de recursos próprios e sem antecipação de valores ou garantias, **o direito de cobrar o tributo será de SP**, onde está situado o **encomendante**, mesmo que ele não tenha participado da negociação com o exportador

### FUNDAMENTO

Encomendante e exportador pertencem ao mesmo grupo econômico | Não há propósito negocial em contratar uma *trading* para intermediar um negócio internacional

A importação deve ser considerada **por conta e ordem de terceiros**, atraindo a tributação para SP

[CLIQUE AQUI](#)



# ICMS e Tema 520 STF

Legislação & Tributos | SP

## ICMS sobre importações: limites de federalismo

### Opinião Jurídica

Renata Sucupira e Leonardo Branco



Uma empresa formulou consulta à Secretaria da Fazenda de São Paulo sobre onde seria devido o ICMS na importação por encomenda realizada por meio de importadora (trading company) com sede em Santa Catarina, tendo obtido a resposta de que seria no Estado da trading, de acordo com a lei. Em seguida, a empresa informou que pertencia ao mesmo grupo econômico do fornecedor (exportador) e, em maio deste ano, obteve nova resposta no sentido contrário (RC-Sefaz nº 25.335/2022), ou seja, de que o direito de cobrar o tributo é de São Paulo, onde está situado o contribuinte que elaborou a pergunta. Esse posicionamento é uma

reviravolta com considerável repercussão aos importadores, pois, na prática, o que se discute é a possibilidade de um Estado exigir o tributo de um encomendante com sede em seu território sempre que houver importação de pessoa vinculada no exterior, na contramão da legislação federal. Todas as modalidades de importação estão definidas em normas federais, uma vez que a regulação do "comércio exterior" é de competência privativa da União, não sendo possível aos Estados alterarem, a seu talante, os conceitos e institutos relativos a esta matéria. Assim, quando a trading adquire mercadoria do exterior para revenda a um encomendante determinado, trata-se de uma importação por encomenda, participe ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos. A questão sobre o Estado competente para realizar a tributação não é nova, tendo o Supremo Tribunal Federal (STF) decidido que o imposto será devido ao Estado do destinatário legal da operação. Esse, ademais, é o entendimento que vinha se firmando na costura de um ambiente de segurança jurídica desde 2009 quando São Paulo e

Espírito Santo celebraram protocolo voltado a apagar a disputa fratricida dos portos, e foi justamente a conclusão a que a Sefaz/SP chegou em 2021 para o mesmo contribuinte: como, naquele caso, a trading catarinense realizou a aquisição, a suas próprias expensas, para pessoa predeterminada situada em território paulista, o tributo seria devido a Santa Catarina. A empresa consultante buscou confirmar a aplicação do entendimento para o caso concreto, uma vez que tanto ela, encomendante, como o seu fornecedor exportador pertencem ao mesmo grupo econômico, informação que levou à alteração do entendimento fazendário corporificado na resposta à consulta publicada neste ano. Segundo o atual posicionamento da Sefaz-SP, as leis federais não são aplicáveis quando exportador e encomendante pertencem ao mesmo grupo econômico. Nessas circunstâncias, mesmo que tanto o desembaraço como a saída física ocorram em Santa Catarina, onde sediada a trading, por meio de recursos próprios, o ICMS será devido ao Estado do encomendante. O fundamento utilizado pelo Fisco paulista para chegar à heterodoxa conclusão foi não ser razoável que duas pessoas

vinculadas contratem uma trading para intermediar um negócio internacional, o que resultaria mais oneroso se comparado com uma pactuação direta. Assim, diante da falta de propósito comercial, entendeu que a importação deveria ser considerada por conta e ordem de terceiros, atraindo, assim, a tributação para São Paulo. **As leis federais, segundo a Sefaz-SP, não são aplicáveis quando exportador e encomendante são do mesmo grupo**

Merece reprovação o recurso ao propósito comercial diante do primado da legalidade. A expressão, construído meramente teórico, já foi rejeitada pelo Congresso Nacional e hoje se trata de figura estranha à lei, apesar das várias tentativas de utilizá-lo como lastro inglório de patologias jurídicas atípicas. A única forma válida de utilização desse instituto, hoje, é a de refutação. Nesse caso, contratar a trading por seu maior know-how em atividades de importação, ou por fruir de benefícios de ICMS-Importação em outra unidade da federação,

seria já suficiente para se exorcizar a inexistência de fundo comercial ou de motivação extratributária. A própria resposta à consulta é exemplo da complexidade envolvida em operações internacionais e justifica a contratação de empresas especializadas. O conceito de "grupo econômico" não se encontra necessariamente entre as hipóteses de pessoas vinculadas. Ademais, a consequência da vinculação não é a desconsideração da natureza jurídica da operação para uma importação por conta e ordem, o que demandaria a existência de regra específica antielisiva, mas sim a eventual aplicação das regras de preço de transferência de valorização aduaneira. A Fazenda paulista, além de se arvorar em matéria privativa da União Federal em relação ao comércio exterior, contrariou a regra de que a trading, ao adquirir mercadoria do exterior para encomendante determinado, não pratica importação por conta e ordem. Fez, ainda, menoscabo da opção comercial da empresa, de modo a pressupor que seus gestores não empregaram o cuidado e a diligência próprios da boa administração. Advirta-se que introduzir um novo critério de definição do sujeito ativo (vinculação entre exportador e cliente da trading) para alterar o entendimento acerca do destinatário legal é refazer, sem a devida competência, o rol que o Supremo Tribunal Federal começou a desatar. O posicionamento, por ilegal e inconstitucional, em nada colabora para a segurança jurídica e muito menos para a busca de um ambiente aberto e favorável ao desenvolvimento, voltado à facilitação do comércio e à melhora da relação entre Fisco e contribuinte com a qual o Brasil tem reiteradamente se comprometido nos foros internacionais.

Renata Sucupira e Leonardo Branco são, respectivamente, advogada especializada em Direito Aduaneiro, vice-presidente da Comissão de Direito Marítimo, Portuário e Aduaneiro da OAB-SP e presidente do Comitê de Comércio Internacional e Investimentos da Câmara Britânica, e conselheiro e vice-presidente de honra no Carl, doutorando, mestre e especialista pela Faculdade de Direito da USP e pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações

## RC-Sefaz nº 25.335/2022

Contraria o **Tema nº 520 STF**, alterando conceito do destinatário legal

**CR/88: competência exclusiva da UF** para legislar sobre Comex

Importação por conta e ordem de terceiros (MPv nº 2.158-35/2001)

Importação por encomenda (Lei nº 11.281/2006)

Regulamentação pela IN RFB 1.861/2018, alterada pela IN RFB 1.937/2020

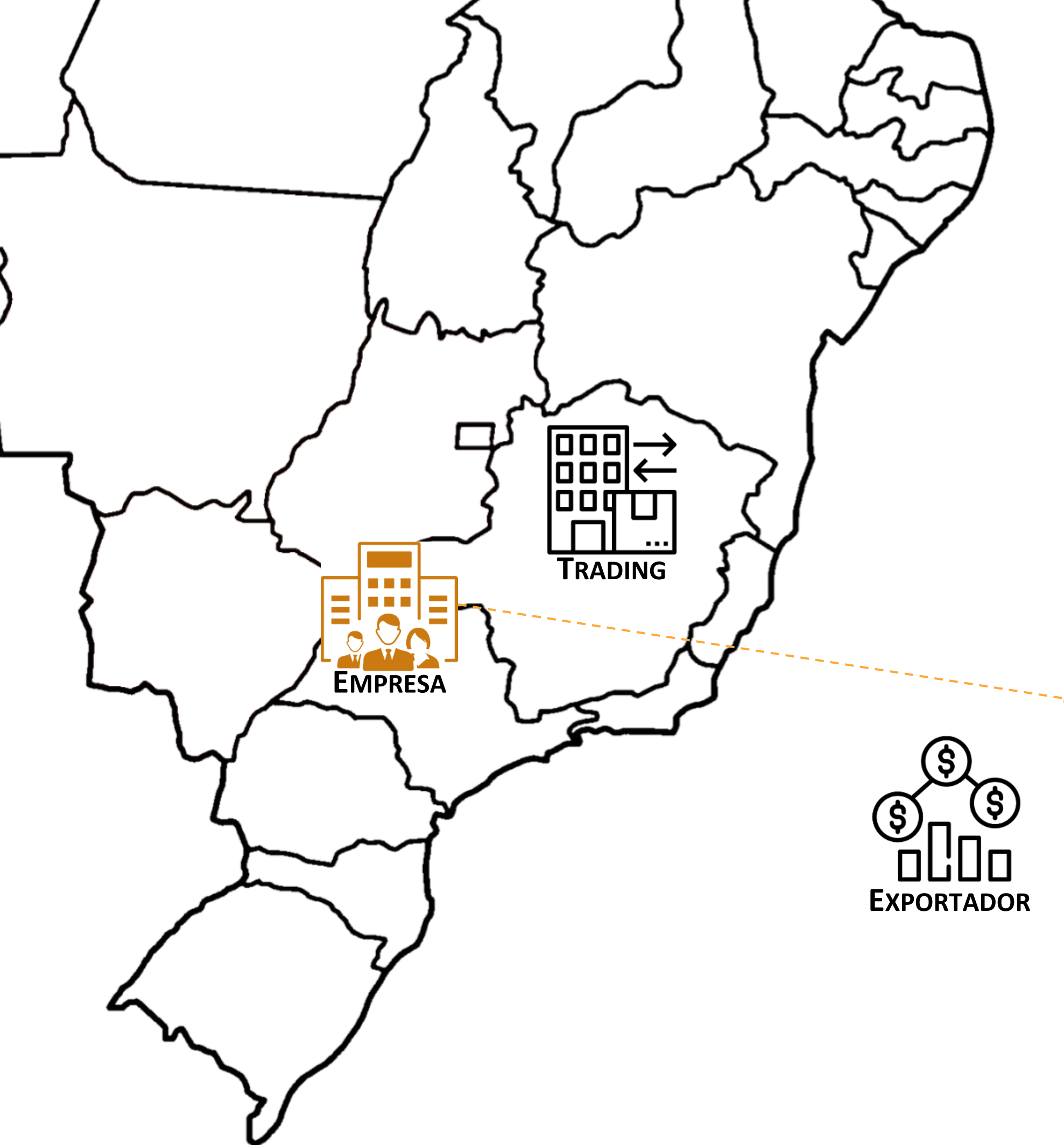


**Lei nº 11.281/2006:** Trading adquire mercadoria do exterior para revenda a um encomendante predeterminado realiza **importação por encomenda participe ou não o encomendante das operações comerciais** relativas à aquisição dos produtos do exterior

**Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (nota explicativa 4.1)**  
Grupo econômico não é necessariamente "pessoa vinculada"

### Inexistência de SAAR

Constatação da existência de vinculação não tem por consequência a desconsideração da natureza jurídica da operação para uma importação por conta e ordem



# EQUIPARAÇÃO PARA FINS DE IPI

Art. 9º, IX, RIPI/2010

## EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL

Estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem **produtos de procedência estrangeira**, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora

## OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE

**Quebra na cadeia do IPI** | Inviabiliza a regra da equiparação e, ao não ser equiparado, impede nova incidência do IPI na saída no mercado interno

**Fraude ao controle aduaneiro** | Adquirente e encomendante devem estar identificados no Siscomex (art. 4º IN 1861/2020 e IN 1603/2015)

**Burla ao controle** | Inviabiliza controles pré, durante e pós-despacho como parametrização

## DEFINIÇÃO DO SUJEITO ATIVO DO ICMS

# Dano ao erário e perdimento da mercadoria

**Decreto-lei nº 1.455/1976 – Art 23.** Consideram-se **DANO AO ERÁRIO** as infrações relativas às mercadorias: (...) § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a **pena de PERDIMENTO das mercadorias** (...) § 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com **multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria**, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235/1972

Alegação comum de não ter havido prejuízo ao erário  
PJ ocultada **industrial**, o que implica não haver quebra da cadeia do IPI

## **CONTROLE ADUANEIRO VAI ALÉM DO CONTROLE TRIBUTÁRIO**



→ **Súmula CARF nº 160** | A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 **independe** da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.



→ **Resp nº 602.615, Min. José Delgado e Resp nº 639.252** | Se foram pagos todos tributos incidentes na importação e não foram utilizados meios fraudulentos para burlar encargos tributários, é exorbitante o perdimento

# Interposição fraudulenta de terceiros

## INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

**MODALIDADE COMPROVADA** • art. 23, V  
Necessidade de **COMPROVAÇÃO**

de quem ocultou e quem foi ocultado

do dolo das partes na ocultação

que a ocultação se deu mediante fraude ou simulação

**MODALIDADE PRESUMIDA** • Art. 23, §2º

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

## PRAZO DECADENCIAL DO DIREITO DE APLICAR A SANÇÃO?

Súmula CARF nº 184

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei n.º 37/66 e do artigo 753 do Decreto n.º 6.759/2009.

Acórdãos Precedentes: 9303-010.198, 9303-009.237, 9303-007.645, 3402-007.222, 3402-007.092, 3402-005.287 e 3201-002.818.

**Decreto- lei nº 37/66 | Art. 139.** No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, **a contar da DATA DA INFRAÇÃO**

# Busca do real adquirente

## DESAFIOS QUANTO AOS EFEITOS DA CONSIDERAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE

Lei nº 10.637/2002 | Inciso V do art. 23 do DL 1.455/1976 (Dano ao erário)

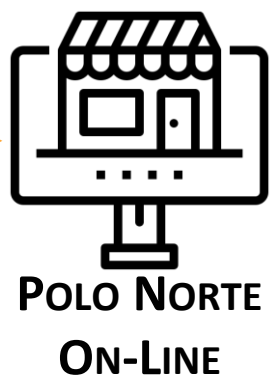
Ocultação do sujeito passivo, real comprador/vendedor ou responsável mediante **fraude** ou **simulação**, inclusive **interposição fraudulenta de terceiro**

Operação aparente que destoa daquela de fato ocorrida

Ocultação que se vale de fraude ou simulação (**elemento subjetivo do tipo**) | Pressuposto de intenção dolosa

### ASPECTOS INDICIÁRIOS DE INTERESSE

- Aporte financeiro do adquirente em favor do importador em valores e datas próximos à operação de importação
- Importação de fachada (sem estrutura física, capacidade econômica ou operacional)
- Margem de lucro nula ou irrisória
- Comunicação direta entre adquirente de fato e exportador (quebras de sigilo etc.)
- Baixo tempo de permanência no estoque



# Ocultação em camadas ou de segundo nível

Solução de Consulta COSIT RFB nº 158

**LOJAS AMERICANAS**

**Caso LASA AMERICANAS (Acórdão CARF nº 3402-007.150)**

A partir da ideia de que se trata de um grupo econômico, considerou-se que se tratava de uma interposição



**Receita Federal**

Ainda que haja encomendante do encomendante, não é necessário que ele apareça e isso não caracteriza ocultação do real comprador pois há necessidade de fraude/simulação

Ônus probatório é do fisco que deve identificar a patologia

Curto **tempo de mercadoria em estoque** ou simples **vínculo societário** não descaracteriza isoladamente a modalidade de importação indireta

**Compatibilidade** da **capacidade financeira** de todos os envolvidos e **análise contratual** do quanto pactuado



# LEONARDO BRANCO

tributário • aduaneiro



 [leonardo.branco@mackenzie.br](mailto:leonardo.branco@mackenzie.br)

 [www.leonardobranco.com.br](http://www.leonardobranco.com.br)

