

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

CARLOS EDUARDO DE ARRUDA NAVARRO

**OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO MEDIANTE
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO**

SÃO PAULO

2016

CARLOS EDUARDO DE ARRUDA NAVARRO

**OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO MEDIANTE
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO**

Dissertação apresentada à Escola de Direito da
Fundação Getulio Vargas como requisito para
obtenção do título de Mestre Profissional em
Direito Tributário. Campo de Conhecimento:
Direito Tributário e Negócios Orientador:
Prof. Dr. Roberto de França Vasconcellos

SÃO PAULO

2016

Navarro, Carlos Eduardo de Arruda.

Ocultação do sujeito passivo na importação mediante interposição fraudulenta de terceiro / Carlos Eduardo de Arruda Navarro. - 2016.

71 f.

Orientador: Roberto França de Vasconcellos

Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas.

1. Importação - Brasil. 2. Fraude. 3. Administração alfandegária. 4. Responsabilidade (Direito). I. Vasconcellos, Roberto França de. II. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. III. Título.

CDU 339.5

CARLOS EDUARDO DE ARRUDA NAVARRO

**OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO MEDIANTE
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO**

Dissertação apresentada à Escola de Direito da
Fundação Getúlio Vargas como requisito para
obtenção do título de Mestre Profissional em
Direito.

Campo de Conhecimento: Direito Tributário e
Negócios

Data da Aprovação:
14/09/2016

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Roberto de França Vasconcellos
(ORIENTADOR)

Profa. Dra. Elidie Palma Bifano

Prof. Dr. Rosaldo Trevisan

Prof. Dr. Daniel Monteiro Peixoto

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço à minha família: Tatiana, minha amada esposa e amiga, Danilo, meu primogênito, e Alessandra e Luiza, minhas filhas que nasceram durante este Curso de Mestrado Profissional. Agradeço aos meus pais por tudo que fizeram por mim, especialmente por aquilo que passei a valorizar apenas depois de ser pai. Agradeço aos meus avós por terem criado os melhores pais que eu poderia ter, o que faço na pessoa da minha avó Vilma, a única que ainda olha por mim deste plano.

Agradeço ao meu orientador, Professor Roberto Vasconcellos, que hoje considero um amigo. Agradeço a todos os professores do Curso de Mestrado Profissional, nas pessoas dos Professores Thiago Reis e Souza, que voltou a despertar em mim o sabor da Filosofia do Direito – um pouco adormecido desde que interrompi o curso de Filosofia na Unicamp, há mais de 15 anos –, e Heloisa Estellita, cujas conversas – dentro e fora da sala de aula – foram fundamentais para a interface entre o Direito Aduaneiro e o Direito Penal.

Fica registrado o meu agradecimento ao Programa *GVlaw*, da Fundação Getúlio Vargas, o que faço em nome do Professor Emerson Fabiani. Não poderia imaginar, há 10 anos, quando me matriculei como aluno do Curso de Especialização em Direito Tributário, que conheceria pessoas tão fantásticas e – muito graças a essas pessoas – construiria uma trajetória tão bonita nesta instituição. Agradeço aos Professores Eurico de Santi e Daniel Peixoto, sem os quais essa trajetória não seria possível. Agradeço a todos os demais professores do programa, especialmente os Professores Gustavo Amaral e Vanessa Canado, que foram meus professores e agora são meus colegas. Agradeço a todo o corpo administrativo da escola, o que faço na pessoa da Sra. Renata Neves. Agradeço a todos os monitores, pesquisadores e professores-tutores com quem tive o privilégio de trabalhar, especialmente os Professores Leonardo Branco e Salvador Junior. Agradeço aos alunos do *GVlaw* que estiveram comigo quando fui aluno, monitor, professor-tutor e professor.

Agradeço aos Professores Eurico de Santi, Isaías Coelho e Nara Taga pela oportunidade de lecionar no Curso de Especialização da Receita Federal. Este curso foi fundamental para que eu pudesse testar muitas das ideias utilizadas e rechaçadas no presente trabalho. Por fim, agradeço aos alunos da Receita pelo alto nível das discussões de tais ideias, na pessoa da Dra. Sonia Burlo.

RESUMO

A importação de bens do exterior é atividade de grande interesse do governo brasileiro, seja sob o viés arrecadatório, seja sob a perspectiva regulatória. No âmbito do que chamo de regulatório há a atuação de diversas autoridades governamentais, inclusive o auditor-fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Um dos interesses regulatórios da Secretaria da Receita Federal do Brasil é o chamado controle aduaneiro, que envolve o controle sobre as diversas informações prestadas pelo importador, dentre as quais a identificação do real interessado naquela operação de importação. A fim de coibir/sancionar aquele que se oculta de sua condição de importador, encomendante ou adquirente na importação de bens, a legislação brasileira tipificou, como infração aduaneira, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. Nesse contexto, o presente trabalho tem dois grandes objetivos: o primeiro é apresentar as principais características da ocultação do sujeito passivo na importação mediante interposição fraudulenta de terceiro; e a segunda é, com base na minha experiência profissional como advogado e professor, apresentar sugestões, propostas e ideias que podem ajudar a resolver casos concretos sobre o tema, inclusive no âmbito legislativo.

Palavras-chave: Importação. Interposta pessoa. Infração.

ABSTRACT

The import of goods from foreign countries is an important activity from the Brazilian government, for both tax and regulatory perspectives. Within the regulatory aspect, there are several different authorities performing different jobs, including the customs authorities which are part of the Brazilian Revenue Services. One of the customs authorities' regulatory interests is the customs control, which means the analysis of the information provided by the importer, such as the actual importer. In order to avoid / punish who is hiding from its condition as an importer, the Brazilian Law has defined, as a customs infraction, the use of a conduit person to hide the actual taxpayer, seller, buyer or responsible for the import. In this context, this thesis aim to seek two goals: the first one is to present the main characteristics of the analyzed customs infraction, and the second one is to present suggestions and ideas to help Brazilian companies, individuals, and authorities to solve some common problems and doubts on the application of the Law.

Keywords: Import. Conduit person. Infraction.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 CONTEXTO HISTÓRICO E CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	10
2 IMPORTAÇÃO	12
2.1 Importação indireta.....	14
3 INFRAÇÕES ADUANEIRAS.....	18
4 OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, VENDEDOR, COMPRADOR OU RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR, MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS.....	20
4.1 Ocultação do sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de importação, mediante fraude ou simulação	20
5 OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, VENDEDOR, COMPRADOR OU RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO, MEDIANTE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS	25
5.1 Dolo na interposição fraudulenta de terceiros	28
5.1.1 Situações fáticas para caracterização (ou não) do dolo	30
5.2 (ALGUNS) MOTIVOS QUE CONDUZEM À INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE.....	37
5.3 DOS TIPOS DE OCULTAÇÃO MEDIANTE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO	42
5.4 DOS PRINCIPAIS EQUÍVOCOS RELACIONADOS À INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE	47
5.5 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS E O DIREITO ADUANEIRO PENAL.....	51
5.5.1 Apuração da ocorrência do tipo infracional	56
5.5.2 Processo administrativo.....	57
6 PROPOSTA DE <i>LEGE FERENDA</i> E SUA REGULAMENTAÇÃO	60
CONCLUSÃO.....	70
REFERÊNCIAS	72

INTRODUÇÃO

De maneira geral, o direito brasileiro não proíbe que uma pessoa, física ou jurídica, seja interposta por outra para a prática de atos jurídicos em benefício do contratante, sejam eles praticados em nome do próprio contratante ou em nome do contratado (interposto).

Pode-se lembrar de situações corriqueiras em que o interposto age em nome próprio, realizando um negócio jurídico a pedido de outrem, com ou sem remuneração. Por exemplo, se um artista famoso quer fazer uma doação a uma instituição beneficente, mas não quer que a imprensa noticie, pode pedir a um amigo que faça a doação em nome próprio, permanecendo o real doador no anonimato. Do mesmo modo, o homem que tem vergonha de comprar um item feminino em uma farmácia pode pedir a uma mulher que o faça para ele.

Importante destacar que o ordenamento jurídico brasileiro não apenas deixa de proibir tal situação, como, por vezes, a regula, como bem lembrado pelo professor Heleno Tôrres¹. A própria existência de uma pessoa jurídica, de alguma forma, permite que uma pessoa natural se utilize de um “terceiro” para, por exemplo, realizar uma determinada atividade empresária.

Outras situações, cada qual com suas particulares, em que a interposição de um terceiro aparece de forma regulada, são as sociedades em conta de participação², os fundos de investimento, os consórcios, os condomínios e as cooperativas³.

Situação menos lembrada é a do contrato de comissão (mercantil)⁴, em que o comissário adquire ou vende bens em nome próprio, mas à conta do comitente, assim como da importação indireta, em que uma pessoa contrata um terceiro (normalmente uma *trading company*) para realizar uma importação de bens.

¹ “A interposição de pessoas pode apresentar-se sob uma forma fictícia (por simulação ou fraude) ou efetiva (real), na qual a pessoa interposta contrata em nome próprio, ou em nome de outrem, mediante legítimos negócios jurídicos, permitidos pelo ordenamento, com os efeitos dirigidos exclusivamente à esfera do interponente, quanto este se encontra ausente ou não se queira ter presente, no caso de mandato, representação, comissão e preposição, ao que definimos como interposição efetiva de pessoas por substituição, ou mesmo facilitando a aproximação entre pessoas, com caráter de comercialidade, como na mediação, nunciação, agência e corretagem, ao que preferimos classificar como interposição efetiva de pessoas por intermediação.” (TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 423).

² Artigos 991 a 996 do Código Civil.

³ Artigos 1.093 a 1.096 do Código Civil.

⁴ Artigos 693 e seguintes do Código Civil.

Em casos menos comuns, a legislação brasileira chega a admitir que um terceiro realize um negócio jurídico em nome de outrem⁵. É o caso da relação de mandato⁶, em que o mandatário, mediante procuração, realiza atos jurídicos em nome do mandante. Tal representação é trivial na advocacia, por exemplo. E a própria representação de uma pessoa jurídica por seu administrador também segue uma lógica de mandato.

Em ambos os casos – quando o interposto age em nome próprio ou quando age em nome alheio –, a relação entre contratante e contratado será regulada pelo Direito e por um contrato (ainda que verbal). Nos exemplos acima, se o amigo do artista famoso ficar com o dinheiro para si e não fizer a doação à instituição de caridade, a princípio, poderá se ver obrigado e devolver o montante ao artista. Do mesmo modo, a mulher que se comprometeu a ajudar o tímido rapaz na farmácia também deverá devolver a ele o dinheiro caso não efetue a compra para a qual foi contratada. E a mesma ideia se aplica ao mandato.

Contudo, movimentos mais recentes parecem combater a ocultação de pessoas. Internacionalmente, o G-20 e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), especialmente desde os anos 2000, vêm estimulando medidas que, direta ou indiretamente, combatem o anonimato, especialmente com vistas à exigência de tributos e cumprimento de deveres instrumentais.

No Brasil, começam a surgir também as primeiras reações deste tipo, como é o caso da necessidade de informação do beneficiário efetivo no próprio Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)⁷.

Diante desse cenário, o objetivo do presente trabalho é o de revisitar a hipótese de interposta pessoa que primeiro surgiu no ordenamento brasileiro como uma infração, qual seja a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, até como forma de estabelecer bases para que futuros estudiosos pesquisem sobre outras formas de interposição condenadas pelas autoridades brasileiras.

⁵ No exemplo do rapaz tímido da farmácia, até se poderia dizer que a moça que compra o item feminino estaria agindo como mandatária, mas isso não parece adequado, pois, perante a farmácia (vendedor), o contrato de venda e compra está sendo feito com a moça, e não com o rapaz que está do lado de fora.

⁶ Artigos 653 e seguintes do Código Civil.

⁷ Instrução Normativa RFB 1.634/2016.

É neste sentido que o presente trabalho não tem interesse nos efeitos jurídicos da relação entre contratante e contratado, mas apenas nos efeitos que transbordam tal relação, especialmente aqueles que atingem a Administração Pública, mais notadamente a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

E, justamente nesse particular, a forma de atuação do interposto pode ser relevante. Retomemos os exemplos acima: se a moça contratada para comprar o item feminino sair correndo da farmácia sem pagar pelo produto, o atendente irá cobrar dela o preço, pois a relação comercial com a farmácia foi estabelecida pela mulher em nome próprio. Diferentemente, se um advogado perde uma ação judicial, o seu cliente (mandante) é quem deverá arcar com as verbas de sucumbência, pois o advogado agiu em nome de outrem.

Perante os terceiros em geral, portanto, a diferença entre a atuação em conta própria ou em conta alheia é absolutamente relevante. E não é diferente nas relações com o Estado: se o administrador de uma pessoa jurídica deixa de pagar os tributos devidos por tal empresa, eventual cobrança deve ser feita contra a pessoa jurídica (salvo exceções previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional), mas se um importador terceirizado deixar de recolher um tributo incidente sobre a importação, ele é quem deverá ser cobrado pelo ato realizado em nome próprio, e não aquele que o contratou (salvo em caso de eventual causa de responsabilidade específica, como autorizado pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional e previsto para o Imposto de Importação a partir de 2001 e 2006⁸).

Feita esta breve introdução, passemos ao exame da infração aduaneira de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

⁸ “Art . 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...)

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

1 CONTEXTO HISTÓRICO E CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Desde a abertura internacional do mercado brasileiro, nos anos 1990, as autoridades governamentais (dentre as quais destacam-se as autoridades aduaneiras, fiscais e policiais) passaram a notar que algumas pessoas físicas e jurídicas estavam se utilizando do comércio internacional como meio para conferir uma origem aparentemente lícita a recursos e ativos financeiros ilícitos, bem como para evadir divisas ao exterior.

Objetivando maior controle sobre os intervenientes do comércio exterior, nos anos 2000 foram introduzidas diversas normas no ordenamento jurídico brasileiro, dentre os quais (a) o endurecimento⁹ da habilitação aos interessados em operar no comércio internacional¹⁰ e; (b) a criação das modalidades de importação indireta (primeiro a importação por conta e ordem¹¹ e, anos mais tarde, a modalidade por encomenda¹²).

Dado o grande interesse do Estado brasileiro em ter ampla visibilidade sobre aqueles que figuram como sujeito passivo, real vendedor, real comprador e/ou responsável pela operação de importação ou de exportação, foi criado um tipo infracional específico para punir quem interferisse no controle aduaneiro ocultando uma dessas figuras. Tal infração foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Medida Provisória 66/2002 – posteriormente convertida na Lei 10.637 do mesmo ano –, que modificou o artigo 23 do Decreto-lei 1.455/1976. Confira-se a redação do tipo infracional:

Art 23. Considera-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

A escolha do legislador, portanto, foi de punir com uma pena severa condutas reputadas graves, quais sejam aquelas cometidas mediante fraude ou simulação - aquilo que o professor Heleno Tôrres denomina interposição sob a “forma fictícia (por simulação ou

⁹ “O procedimento de habilitação foi criado no ano de 2002, havendo, anteriormente, um controle governamental muito frágil, que permitia que muitas empresas inidôneas operassem no comércio exterior”. (LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 2).

¹⁰ Artigo 2, II, da Portaria 350/2002, do Ministro da Fazenda, artigo 718, parágrafo único, do Decreto 4.543/2002, e Instrução Normativa 229/2002.

¹¹ Artigo 80, I, da Medida Provisória 2.158-35/2001 e Instrução Normativa 225/2002.

¹² Artigo 11 da Lei 11.281/2006 e Instrução Normativa 634/2006.

fraude)”¹³. A ocultação inocente (mero erro ou omissão de informação, cometida sem fraude ou simulação) continuou sendo caracterizada como simples erro ou omissão no preenchimento das obrigações acessórias (Declaração de Importação, Registro de Exportação, dentre outras).

Embora a ocultação praticada mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, seja punível tanto na importação quanto na exportação, o primeiro recorte proposto no presente trabalho é o de examinar exclusivamente a ocultação nas operações de importação. No âmbito da ocultação na importação, o segundo recorte proposto é pela abordagem da interposição fraudulenta de terceiros, que é um *modus operandi* para se alcançar a ocultação pretendida.

Nos tópicos seguintes, portanto, serão apresentadas as principais características da infração conhecida como “ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros”, bem como o resultado de algumas indagações sobre suas sanções – o que, na acepção do professor Paulo de Barros Carvalho¹⁴, deve ser entendido como “pesquisar o suposto das regras sancionatórias” e “analisar o conseqüente daquelas normas”, respectivamente. Ao final, podem surgir sugestões de melhorias legislativas que poderiam resolver eventuais problemas apontados (fazendo com que o trabalho adentrasse questões de *lege ferenda*).

¹³ TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 423.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 475.

2 IMPORTAÇÃO

Um primeiro ponto fundamental para que se entenda o conceito de importação é a sua dissociação de qualquer negócio jurídico. Certamente esta não é uma tarefa fácil para os tributaristas, especialmente os mais novos na carreira, os quais estão condicionados ao fato de que a tributação frequentemente recai sobre negócios jurídicos (circulação de mercadoria, transmissão de bens imóveis, etc.).

No caso da importação, contudo, a tributação não alcança um negócio jurídico, mas sim um ato físico, qual seja o ingresso de um bem corpóreo no território aduaneiro¹⁵. Importar, portanto, significa trazer o bem para dentro do território, independentemente do negócio jurídico realizado previamente à importação.

Assim, a importação normalmente pressupõe um negócio jurídico subjacente, mas com ele não se confunde. O importador brasileiro pode ser o comprador do bem (ter celebrado um contrato de compra e venda com o exportador), o locatário (se tiver alugado o bem), o donatário (se tiver recebido o bem em doação), ou até mesmo ser um sujeito contratado exclusivamente para importar o bem, sem que tenha realizado qualquer negócio jurídico com o exportador.

Importante frisar que não se está aqui defendendo que o negócio jurídico é absolutamente irrelevante para uma importação; o que se afirma é que o negócio jurídico não possui relevância para a caracterização de uma importação. Contudo, uma vez caracterizada a importação, o negócio jurídico realizado pode, sim, ser extremamente relevante para que se defina, por exemplo, se a importação possui ou não cobertura cambial, qual o valor aduaneiro do bem (base de cálculo para o Imposto de Importação), a aplicabilidade (ou não) de isenções e regimes aduaneiros especiais (como a admissão temporária), dentre outras circunstâncias.

Ainda delimitando o conceito de importação, importante destacar que nem toda entrada física no território aduaneiro corresponde a uma importação. Para que a importação esteja caracterizada, é preciso que o bem tenha como destino o Brasil. Daí porque a mera entrada de um bem no Brasil, sem destino ao país, não corresponde a uma importação.

¹⁵ Segundo o Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 6.759/2009, “Art. 2º O território aduaneiro compreende todo o território nacional”.

É o caso, por exemplo, de um navio que tem como destino final o Porto de Buenos Aires, Argentina, mas faz uma escala no Porto de Santos, Brasil. Neste caso, os bens destinados à Argentina, embora ingressem fisicamente no território aduaneiro brasileiro, não são importados no Brasil.

Neste sentido é a doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho, para quem “‘importar’, em termos jurídicos, significa trazer produtos originários de outro país para dentro do território brasileiro, com o objetivo de permanência”¹⁶.

Vale destacar que, embora o vocábulo permanência possa dar ideia de tempo (até de definitividade, para alguns), o período dessa permanência é irrelevante para que se caracterize uma importação. Assim, se um importador brasileiro decide alugar um determinado bem no exterior com o intuito de que o bem permaneça aqui no Brasil por algumas horas, haverá uma importação no momento em que o bem ingressar no território brasileiro.

Como a importação remete a uma entrada física de bem (corpóreo) com objetivo de permanência no país, não se diferencia, para fins de caracterização da importação, se o bem é nacional ou estrangeiro. Se um viajante sai do Brasil com seus bens pessoais e depois retorna com os mesmos bens ao território aduaneiro, terá realizado uma exportação (quando da saída do território) e, posteriormente, uma importação de seus bens (quando do retorno ao território). Note-se, portanto, que a ausência de transferência de titularidade dos bens é irrelevante, assim como é irrelevante o período da viagem (se de um dia ou de 50 anos).

A despeito do retorno do viajante representar uma importação de seus bens pessoais, vale frisar que a Constituição da República decidiu não tributar, pelo Imposto de Importação, toda e qualquer importação, mas apenas aquelas de bens estrangeiros (incluídos os chamados bens desnacionalizados, ou seja, aqueles que foram desincorporados da economia nacional em razão de uma exportação definitiva prévia)¹⁷.

Assim, no caso do viajante, embora seu retorno ao país caracterize importação dos bens, tal importação não pode ser alcançada pelo Imposto de Importação, dado que os bens

¹⁶

Disponível

em

<<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/95/4>> . Acesso em 11.01.2016.

¹⁷ Artigo 153, I.

são nacionais (ou, se estrangeiros, haviam sido nacionalizados anteriormente à viagem – exportação).

2.1 Importação indireta

Importação indireta nada mais é que a terceirização do ato de importar. Assim, aquele que tem interesse que um bem corpóreo ingresse no território aduaneiro pode realizar a importação diretamente ou pode contratar um terceiro para que traga o bem ao país (i.e., realize a importação).

Atualmente existem duas modalidades de importação indireta expressamente previstas no Decreto-lei 37/1966. Na primeira delas, conhecida por importação por conta e ordem (de terceiros), o interessado no ingresso do bem no território aduaneiro contrata uma pessoa jurídica importadora para que esta realize a importação por sua conta e ordem. Desta forma, apenas a importação é terceirizada, permanecendo o negócio jurídico (necessariamente uma compra e venda) sendo realizado por aquele que contratou o terceiro importador (chamado pela legislação de adquirente).

Na segunda, chamada de importação por encomenda, o terceiro contratado não apenas realiza a importação como também o negócio jurídico subjacente (necessariamente uma compra e venda), de modo que aquele que lhe contratou (encomendante) acaba adquirindo a “mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora”¹⁸.

Da leitura dos dispositivos legais incluídos no referido Decreto-lei pela Medida Provisória 2158-35/2001 (importação por conta e ordem) e pela Lei 11.281/2006 (importação por encomenda), pode-se chegar a algumas conclusões.

A primeira delas é que, muito embora importação seja um ato físico, a legislação aduaneira brasileira, ao prever as hipóteses de importações indiretas, limitou a terceirização das importações aos casos em que há aquisição da propriedade do bem. Dito de outra forma, se a importação tiver como negócio jurídico subjacente uma locação, por exemplo, não há

¹⁸ Artigo 32, parágrafo único.

previsão expressa de enquadramento nas modalidades de importações por conta e ordem ou por encomenda.

No caso da encomenda, tal conclusão é óbvia, pois, se o importador contratado deve vender o bem importado a um encomendante predeterminado (aquele que terceirizou a importação mediante contratação do importador), é óbvio que ele precisa adquirir a propriedade do bem internacionalmente (não é crível que o importador venda um bem que não lhe pertence).

No caso da importação por conta e ordem (de terceiro), a conclusão é menos óbvia, e decorre do fato de que aquele que contratou o importador é denominado, pela legislação, de adquirente, o que pressupõe que ele adquiriu o bem junto ao exportador estrangeiro (e não é mero locatário, arrendatário, etc.).

Outra conclusão a que se chega é que o importador contratado deve ser uma pessoa jurídica, tanto na modalidade conta e ordem quanto na por encomenda. A legislação, no entanto, não determina que o contratante (chamado de adquirente ou encomendante, a depender da modalidade) deva ser pessoa jurídica.

No plano legal, portanto, as duas modalidades de importação indiretas expressamente previstas podem ser assim descritas:

- importação por conta e ordem: aquela em que o adquirente do bem em compra internacional, ao invés de realizar o ato de importação, contrata uma pessoa jurídica importadora para que realize a importação por sua conta e ordem (a importação é terceirizada, mas a compra e venda internacional não); e
- importação por encomenda: aquela em que o encomendante terceiriza não apenas a importação do bem, mas também sua aquisição no mercado internacional, mediante contratação de uma pessoa jurídica importadora, a quem caberá adquirir o bem, importá-lo e revendê-lo.

Ao regulamentar essas modalidades de importação indireta, a RFB (então denominada Secretaria da Receita Federal – SRF), por meio das Instruções Normativas 225/2002 e

634/2006, impôs algumas condições e restrições. A principal restrição foi limitar que adquirente e encomendante fossem também pessoas jurídicas¹⁹.

A despeito de eventual contestação judicial da limitação imposta às pessoas físicas que pretendam figurar como adquirente ou encomendante, o fato é que, considerando o arcabouço normativo atual, a pessoa jurídica que tem a intenção de adquirir (importação com cobertura cambial) um bem estrangeiro e trazê-lo ao país pode:

- adquiri-lo mediante contrato internacional de compra e venda e importá-lo diretamente (nesse caso, o interessado poderá nomear mandatários para que ajam em seu nome – o próprio administrador da empresa ou terceiros – tanto na negociação internacional como na importação);
- adquiri-lo mediante contrato internacional de compra e venda e contratar um terceiro (este terceiro importa o bem em nome próprio, e não em nome alheio, como faria um mero mandatário) para que importe o bem por sua conta e ordem; ou
- contratar um terceiro para que fique responsável por (i) comprar o bem internacionalmente, (ii) importá-lo, e (iii) revendê-lo ao encomendante no mercado doméstico.

Caso opte por contratar um terceiro que agirá em nome próprio (diferente do mandatário, portanto), as Instruções Normativas que regulamentam as importações indiretas exigem do importador contratado que identifique o encomendante ou o adquirente na Declaração de Importação por ele preenchida.

Em se tratando de importação sem cobertura cambial, pretendida por pessoa física ou jurídica, ou de importação com cobertura cambial pretendida por pessoa física, as duas últimas hipóteses acima não estão atualmente previstas nas normas aduaneiras (legal e infralegal), de modo que eventual nomeação de terceiro apenas é possível em se tratando de

¹⁹ Vale destacar que há vedação legal expressa para que uma pessoa física figure como importadora, nos termos do artigo 8º, § 1º, IV, da Lei 2.145/1953, mas não há vedação legal para que ela atue como adquirente e encomendante. A despeito disso, as duas Instruções Normativas impõem tal vedação, o que é confirmado pelas autoridades aduaneiras em respostas a consultas (vide, por exemplo, solução de consulta 18/2003, da Disit 07, e 55/2011, da Disit 04).

relação de mandato, em que o terceiro (mandatário) age em nome do contratante (mandante) e não em nome próprio.

3 INFRAÇÕES ADUANEIRAS

Muito embora o artigo 15, parágrafo único²⁰, do Decreto 6.759/2009, tenha sido absolutamente infeliz ao reduzir a função da autoridade aduaneira à fiscalização de tributos (como se o agente aduaneiro fosse um mero arrecadador de pedágio, que não faz qualquer juízo sobre o que está adentrando no território, limitando sua fiscalização ao pagamento dos tributos devidos pelo importador), o fato é que, por tudo que se viu anteriormente, o Estado brasileiro possui inúmeros outros interesses para além da arrecadação tributária, no que se refere às operações de comércio exterior.

Aliás, em artigo recentemente publicado, em coautoria com o professor Arthur Sodré Prado²¹, defendi que a aduana moderna é aquela em que a menor das preocupações do agente aduaneiro é arrecadação; o foco de fiscalização deve ser o de evitar a prática de crimes e infrações aduaneiras no curso do despacho, inclusive impedindo a entrada de bens sujeitos à pena de perdimento²². Cumprida tal tarefa, o bem cujo ingresso seja permitido deve ser desembaraçado pela autoridade, e a fiscalização exclusivamente tributária pode/deve ser realizada durante o prazo decadencial tributário, de acordo com o disposto nos artigos 150 e 173 do Código Tributário Nacional.

A autoridade aduaneira, portanto, além de conferir a declaração de importação sob a perspectiva tributária, deve analisar o cumprimento de todas as regras aduaneiras não tributárias, cabendo-lhe, nos termos do artigo 676 do Decreto 6.759/2009, a aplicação de penalidades de natureza tributária e/ou não tributária.

A definição de infração aduaneira está prevista no artigo 94 do Decreto-lei 37/1966:

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

²⁰ “Parágrafo único. As atividades de fiscalização de tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior serão supervisionadas e executadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Lei no 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196; Lei no 4.502, de 1964, art. 93; Lei no 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6o, com a redação dada pela Lei no 11.457, de 16 de março de 2007, art. 9o)”.

²¹ NAVARRO, Carlos Eduardo de Arruda; PRADO, Arthur Sodré. **Nove propostas contra a corrupção na aduana brasileira**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-21/nove-propostas-corrupcao-aduana-brasileira>> . Acesso em: 13 jun. 2016.

²² De se lembrar do notório caso de importação de lixo hospitalar veiculado pela grande mídia (por exemplo, em <<http://g1.globo.com/brasil/noticia/2011/10/importador-de-lixo-hospitalar-deve-ser-indiciado.html>>).

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

§ 2º - 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.

Como se pode notar do dispositivo legal acima transcrito, as infrações aduaneiras podem ser ativas ou comissivas, voluntárias ou involuntárias. Como regra, as infrações aduaneiras independem do elemento volitivo (dolo) e do resultado alcançado. Contudo, no caso da ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros, embora o resultado não seja necessário, há disposição expressa, na própria denominação do tipo, exigindo a presença de fraude, conforme melhor se dirá a seguir.

4 OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, VENDEDOR, COMPRADOR OU RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR, MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

Da simples leitura da descrição da infração em questão, constante do artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976, especialmente do termo “inclusive”, é possível verificar que a interposição fraudulenta é uma espécie da qual a ocultação é gênero. Assim, toda interposição fraudulenta gera uma ocultação, mas nem toda ocultação ocorre com a utilização de tal *modus operandi*.

Diante disso, a proposta é avaliar primeiro o gênero ocultação, para, depois, adentrar às particularidades da espécie “interposição fraudulenta de terceiros”.

4.1 Ocultação do sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de importação, mediante fraude ou simulação

Como dito anteriormente, ao menos em relação às pessoas jurídicas em importações com cobertura cambial, a legislação aduaneira brasileira não proíbe a contratação de um terceiro para que figure como importador; pelo contrário, a legislação admite tal possibilidade nas modalidades conta e ordem ou encomenda. O que não se permite, portanto, é o anonimato do contratante, “como meio de dificultar a identificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração contra os sistemas tributário e financeiro nacionais”²³.

Assim, se uma montadora de veículos brasileira quer examinar um determinado veículo fabricado por um concorrente no país, mas não quer figurar como compradora do bem perante seu concorrente, pode contratar um terceiro para adquirir o veículo mediante contrato de comissão mercantil. Do mesmo modo, se o veículo for estrangeiro, a montadora pode contratar um terceiro (normalmente uma *trading company*) para realizar a aquisição e importação (modalidade encomenda) do bem, devendo, para tanto, (a) estar regular perante o

²³ Artigo 1 da Portaria 350/2002, do Ministro da Fazenda.

RADAR²⁴ e, principalmente, (b) ser identificada na Declaração de Importação preenchida pelo contratante²⁵.

Apenas no caso de anonimato do contratante, mediante fraude ou simulação, é que estará caracterizada a infração aduaneira ocultação do sujeito passivo. Esse também é o entendimento de Marisete de Vargas e Gabriel de Araujo Sandri, para quem:

Na prática, a ocultação do real adquirente da mercadoria ocorre na prestação de informações falsas no registro da DI, isto é, o real adquirente é quem realiza todas as tratativas comerciais com o exportador, no entanto, não figura na DI nem como importador nem como adquirente ou encomendante predeterminado²⁶.

Embora se possa dizer, portanto, que a falsidade na declaração é o que consubstancia o tipo infracional, é importante destacar que a caracterização do tipo não depende da conduta daquele que inseriu a informação falsa, mas sim daquele que se ocultou da Declaração de Importação. Ou seja, a infração é cometida por aquele que se oculta, e não pelo interposto. Assim, o oculto pode ou não estar em conluio com o importador (que é o responsável pelo preenchimento da Declaração de Importação falsa), sendo tal conluio irrelevante para a caracterização do tipo infracional.

Isso quer dizer que a fraude ou simulação relevantes para a caracterização do tipo são aquelas encontradas na conduta do oculto, de modo que a infração restará caracterizada mesmo se o importador agir de maneira inocente (for enganado pelo oculto, por exemplo).

Retomando o exemplo da montadora de veículos, se ela tivesse contratado uma terceira empresa para agir em nome próprio, ficando esta empresa responsável pela contratação do importador, seria factível que o importador sequer soubesse da relação entre seu cliente (o interposto) e a montadora (real compradora), de modo que ele teria indicado o interposto como encomendante da Declaração de Importação acreditando na veracidade dos fatos, sem ter qualquer tipo de conhecimento da ocultação fraudulenta promovida pela montadora de veículos (ela teria, portanto, induzido o importador a cometer um erro, e tal indução é que macula a informação prestada pela falsidade, caracterizando o tipo infracional).

²⁴ Artigo 24, *caput* e parágrafo único, da Instrução Normativa 1.603/2015.

²⁵ Artigo 3º da Instrução Normativa 225/2002 e artigo 3º da Instrução Normativa 634/2006.

²⁶ VARGAS, Marisete de; SANDRI, Gabriel de Araujo. A aplicação da penalidade de inaptidão do CNPJ e a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação. **Revista Eletrônica de Iniciação Científica**, Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da UNIVALI, v. 4, n.3, p. 844-870, 3º Trimestre de 2013. Disponível em <www.univali.br/ricc> - ISSN 2236-5044>. Acesso em 13. 01.2016.

Vale notar que não se está aqui defendendo que as ações do importador ostensivo e/ou do interposto são irrelevantes – pelo contrário, tais condutas podem ser extremamente relevantes no momento de se apurar as responsabilidades aduaneira e penal dos envolvidos, bem como de graduar as suas respectivas penas –; o que se afirma, diferentemente, é que a conduta do importador ostensivo não é essencial para a caracterização do tipo ocultação do sujeito passivo na importação, tanto que mesmo a completa inocência do importador (nos casos em que ele é vítima de um esquema fraudulento) não afasta a ocorrência da infração.

A conduta que importa para a caracterização do tipo infracional, portanto, é aquela realizada pelo oculto, e esta deve corresponder a uma ação ou omissão com o uso de fraude ou simulação.

Em relação à fraude, vale destacar que o conceito não é idêntico ao da fraude tributária: enquanto a fraude tributária²⁷ tem por objetivo reduzir algum tributo, a fraude em questão está ligada à intenção de iludir a administração aduaneira na identificação do sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de importação.

No caso da simulação, tem-se que a definição trazida pelo Código Civil é perfeita. Confira-se:

Art. 167. (...)

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira (...)

Assim, se o sujeito passivo se oculta da Declaração de Importação com o intuito de iludir a administração aduaneira, ou simula um negócio jurídico inexistente (por exemplo, simula a existência de uma transação comercial mediante declaração não verdadeira dos envolvidos), estará caracterizado o dano ao erário.

Importante mencionar essas duas definições porque a ocultação sem uma dessas características (fraude ou simulação) não pode ser enquadrada no tipo infracional em análise,

²⁷ Artigo 72 da Lei 4.502/1964, *in verbis*: “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

devendo ser considerada como mero erro / omissão no preenchimento da Declaração de Importação, infração punível com multas pecuniárias que variam de 1,5% a 3% do valor das operações (conforme artigo 57, III, da Medida Provisória 2.158-35/2001²⁸).

Ademais, mencionamos que o real comprador não pode se ocultar dos documentos de importação, mas convém também destacar a caracterização do tipo infracional pela ocultação em tais documentos do real vendedor (residente ou domiciliado no exterior). Assim, se o real comprador estiver corretamente identificado (como importador ou como adquirente/encomendante, a depender do tipo de importação realizada), mas, por uma ação ou omissão dolosa, o vendedor tiver sido omitido, restará caracterizada a infração – tal hipótese será melhor abordada adiante na chamada interposição externa.

Por fim, o último tópico a ser mencionado na interposição fraudulenta na importação refere-se à sua aplicação a mercadorias nacionais e estrangeiras. Considerando que o bem jurídico tutelado pela infração sob análise é o pleno controle aduaneiro da operação (e não apenas o recolhimento de tributos aduaneiros), somos do entendimento de que a ocultação do sujeito passivo pode ocorrer mesmo nos casos de importação de produtos nacionais²⁹.

Muito embora sejam raros os casos de importação de produtos nacionais (excluídos aqueles que foram desnacionalizados, evidentemente, e que são equiparados a produtos estrangeiros) – de modo que seriam ainda mais raras as discussões de ocultação neste tipo de operação –, entendemos que o artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976, apresenta uma redação ampla, sem limitar as importações às mercadorias estrangeiras (e as exportações às mercadorias nacionais).

²⁸ “Art. 57 (...)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)”.

²⁹ Os quais não podem ser tributados, por escolha constitucional.

Feitos os comentários que alcançam todo o tipo de ocultação na importação que corresponde a dano ao erário, passemos à análise da interposição fraudulenta de terceiros como *modus operandi* para alcançar a ocultação.

5 OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, VENDEDOR, COMPRADOR OU RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO, MEDIANTE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

Uma das formas mais conhecidas de ocultação do sujeito passivo na importação é a interposição fraudulenta de terceiros. Nesta modalidade, o sujeito passivo se oculta mediante a inclusão de um terceiro em seu lugar, com o intuito de iludir o controle aduaneiro exercido pela administração pública.

O sujeito oculto, neste caso, deveria figurar como importador direto, adquirente ou encomendante, mas acaba não assumindo tal posição perante a administração aduaneira, iludindo o controle aduaneiro ao interpor um terceiro.

Caso o oculto seja uma pessoa jurídica e a importação tenha cobertura cambial, mencionamos anteriormente que o oculto tem o direito de contratar um terceiro para que realize, em nome próprio, a importação (tanto na modalidade conta e ordem quanto na encomenda), mas deve estar mencionado na Declaração de Importação como adquirente ou encomendante. Dessa forma, haverá interposição fraudulenta de terceiros se o sujeito passivo (a) interpor um terceiro para que figure como importador direto, omitindo a existência de um adquirente / encomendante (situação em que o importador ostensivo é o terceiro interposto), ou (b) em uma importação indireta, se ocultar da condição de encomendante ou adquirente interpondo um terceiro para que conste da Declaração de Importação nesta categoria (situação em que o interposto será o adquirente/encomendante³⁰).

No caso de o sujeito passivo ser uma pessoa física, em importação com cobertura cambial, mencionou-se anteriormente que não haveria, no plano infralegal, autorização para a contratação de um terceiro importador³¹. Para aqueles que entendem que tal regulamentação está dentro das atribuições da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a mera contratação de

³⁰ Claro que o importador também pode ser uma interposta pessoa do oculto, mas não necessariamente, como no exemplo da montadora em que o importador foi vítima do esquema fraudulento.

³¹ Apenas para que não parem dúvidas, como mencionado alhures, não há autorização para que o terceiro aja em nome próprio, mas nada impede que seja contratado um terceiro mandatário que realize todos os atos de importação em nome do contratante (principalmente o registro da Declaração de Importação em nome da pessoa física).

um terceiro³² (em hipótese de importação indireta de fato) poderia ser tida como interposição fraudulenta por parte da pessoa física.

Raciocínio semelhante poderia recair sobre sujeitos passivos (pessoas físicas e jurídicas) em importações sem cobertura cambial, mas neste caso a falta de fundamento não estaria em Instruções Normativas, mas no próprio Decreto-lei 37/1966.

O primeiro comentário que precisa ser feito é que a caracterização da interposição fraudulenta depende do *animus* do sujeito passivo. Se a interposição do terceiro não for fraudulenta, mas for inocente, o tipo não pode ser aplicado, independentemente da circunstância (se importação por pessoa física ou jurídica, com ou sem cobertura cambial).

Especialmente no caso das pessoas físicas, em importações com cobertura cambial, somos do entendimento de que sequer haveria erro no preenchimento da Declaração de Importação em caso de ocultação inocente (sem fraude ou simulação).

Isso porque entendemos que a vedação imposta às pessoas físicas extrapola o poder regulamentar das autoridades aduaneiras, de modo que, se a lei não distingue adquirentes/encomendantes pessoas físicas e jurídicas (como faz com relação ao importador), as Instruções Normativas 225/2002 e 634/2006 também não poderiam fazê-lo, dado que a Instrução Normativa, como ato infralegal, não pode inovar no ordenamento jurídico, e se presta exclusivamente a uniformizar uma interpretação dentro da própria RFB³³.

Neste sentido, se uma pessoa física resolve contratar um terceiro (*trading company*, por exemplo) para que realize uma importação indireta (por conta e ordem ou por encomenda), com cobertura cambial, entendemos que a ocultação inocente não pode ser punida sequer como erro de preenchimento pelo simples fato de a Declaração de Importação, atualmente, não conter campo específico para a informação de número de cadastro de pessoas físicas.

³² Excluído o mandatário, evidentemente, pois este age em nome de outrem, e aqui se está considerando um terceiro que age em nome próprio.

³³ Ou seja, quem não pode deixar de aplicar uma instrução normativa editada pelo secretário da RFB são seus subordinados, e não os contribuintes e o Poder Judiciário.

Especificamente neste caso, como a ocultação é praticamente³⁴ obrigatória – decorre da própria limitação do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), em razão do excesso cometido pelas Instruções Normativas) –, a tarefa da autoridade aduaneira para provar o elemento subjetivo do tipo infracional seria especialmente difícil³⁵.

Uma outra circunstância importante para a caracterização da ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros é a existência de um terceiro, que é, necessariamente, pessoa diversa do “sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior” (doravante referido como “real interessado”). Embora tal afirmação pareça ser trivial, ganha relevo quando relacionada com o princípio da autonomia dos estabelecimentos (afeto aos tributos indiretos). Ora, se uma determinada pessoa jurídica “interpõe” um de seus estabelecimentos em operação que é, de fato, realizada por outro – para, por exemplo, obter vantagens de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS) –, jamais poder-se-á alegar a existência de interposição fraudulenta de terceiros, pois terceiro não há.

O conceito de terceiro, portanto, pressupõe tratar-se de outra pessoa, física ou jurídica, não havendo a possibilidade de equiparação deste conceito a um mero estabelecimento³⁶, não obstante sua autonomia na condição de contribuinte, para fins de determinados tributos.

Em resumo, portanto, tem-se por interposição fraudulenta de terceiros a ação ou omissão³⁷ dolosa, realizada por uma pessoa física ou jurídica, (em importação com ou sem cobertura cambial, tendente a se ocultar da qualidade de sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior), mediante a interposição de outra pessoa (física ou jurídica) no negócio, com ou sem o consentimento deste ou de outros terceiros.

³⁴ Diz-se “praticamente” porque, em tese, o importador contratado poderia mencionar os dados da pessoa física contratante nas informações complementares da Declaração de Importação, dada a impossibilidade técnica de preencher o campo “CNPJ do adquirente”.

³⁵ Nos casos de pessoas jurídicas, em que não há limitações sistêmicas para a plena prestação de informações à aduana, quer parecer que o sujeito passivo possui um ônus maior para provar sua inocência, muito embora a prova da fraude recaia sempre sobre os ombros de quem acusa.

³⁶ E o mesmo vale para outros entes despersonalizados, ainda que sujeitos à inscrição no CNPJ.

³⁷ A hipótese de omissão é rara na prática, mas, ao menos em teoria, não se exclui a possibilidade de sua ocorrência.

Diante do acima exposto, parece fundamental apresentar o conceito de dolo adotado no presente trabalho.

5.1 Dolo na interposição fraudulenta de terceiros

Dentre os diversos conceitos de dolo existentes na doutrina jurídica, o mais adequado é aquele defendido pelo Professor Gabriel Pérez Barberá, segundo o qual:

*Dolo no es ni voluntad ni conocimiento. Imprudencia, por su parte, no es ni ausencia de voluntad ni ausencia de conocimiento. Ello, sin embargo, no significa que voluntad y conocimiento, así como sus ausencias correspondientes, no jueguen papel alguno respecto de estas categorías. Tales estados mentales, en tanto datos empíricos que son, pueden, llegado el caso y junto con otros, ser relevantes para la conformación de los supuestos de hecho individuales que realicen el dolo o la imprudencia. Pero en lo que respecta a los conceptos de ambas categorías nada tienen que aportar. Conceptualmente, dolo e imprudencia, desde un punto de vista sintáctico, son propiedades definitorias de los respectivos casos genéricos: el caso genérico doloso y el caso genérico imprudente. Dolo e imprudencia son, pues, las propiedades que tornan dolosos o imprudentes a los supuestos de hecho establecidos por la ley como tipos penales. Semánticamente, por su parte, dolo e imprudencia son propiedades normativas, porque lo que torna doloso o imprudente a un caso genérico es una determinada valoración de él como más o menos grave, a partir de un juicio objetivo respecto al posicionamiento epistémico del autor en relación con su hecho.*³⁸

Parece evidente que este conceito normativo de dolo, embora muitos não o reconheçam, é utilizado há séculos para resolver a maioria dos casos criminais em todo o mundo. Salvo os casos de confissão (tanto a confissão realizada ao juízo quanto a confissão identificada em testemunhos ou documentos, como cartas, e-mails, etc.)³⁹, nenhuma prova pode ser produzida para atestar o estado mental do autor do crime, de modo que o conceito de dolo absolutamente volitivo parece ser uma utopia.

³⁸ Dolo não é nem vontade e nem conhecimento. Imprudência, por sua vez, não é nem ausência de vontade nem ausência de conhecimento. Isto, no entanto, não significa que vontade e conhecimento, assim como suas ausências correspondentes, não tenham papel algum em relação a estas categorias. Tais estados mentais, dados empíricos como são, podem, se necessário e com os outros, ser relevantes para a conformação dos fatos individuais que realizam dolo ou imprudência. Mas no que se refere aos conceitos de ambas as categorias nada tem que contribuir. Conceitualmente, dolo e imprudência, desde um ponto de vista sintático, são propriedades definidoras dos respectivos casos genéricos: o caso genérico doloso e o caso genérico imprudente. Dolo e imprudência são, pois, as propriedades que tornam dolosos ou imprudentes os fatos estabelecidos pela lei como tipos penais. Semanticamente, por sua parte, dolo e imprudência são propriedades normativas, porque o que torna doloso ou imprudente um caso genérico é uma determinada avaliação dele como mais ou menos grave, a partir de um juízo objetivo relativamente ao posicionamento epistêmico do autor em relação a seu fato. (tradução livre).

³⁹ E mesmo a confissão é uma prova, de modo que não há absoluta certeza de que seu conteúdo reflète o que está dentro da mente do autor.

Desse modo, se o juiz não tem como acessar a mente do autor, entende-se que uma condenação dolosa, inevitavelmente, parte de um conceito de dolo que está fora da mente do autor, e que, portanto, a aferição do dolo deve partir dos atos cometidos pelo autor e não de seus pensamentos.

Ora, se é verdade que existem condenações com base em dolo (tanto nas infrações que apenas admitem a forma dolosa quanto naquelas que admitem as duas formas), e se é verdade que a mente do autor não pode ser acessada pelo juiz (nem por pessoas ou equipamentos), parece claro que a convicção do juiz em sua condenação se dá com base em elementos probatórios que estão fora da mente do autor.

No caso da infração administrativa objeto do presente artigo, como a autoridade aduaneira igualmente não tem mecanismos para acessar a mente do infrator, a verificação da existência do dolo (essencial à caracterização da infração, uma vez que, como dito anteriormente, não existe infração na ocultação inocente, não dolosa) sempre dependerá de um exame das provas apuradas pela fiscalização.

O conjunto probatório, portanto, tem a dupla função de demonstrar a ocultação no caso concreto, bem como de evidenciar a existência de dolo, não sendo necessário fazer qualquer tipo de juízo quanto à vontade ou conhecimento do autor.

Presentes a ocultação e o dolo, estará caracterizada a infração aduaneira, ainda que o infrator, no seu íntimo, não quisesse realizar a infração. Sobre a desimportância da vontade e/ou do conhecimento do autor, vide novamente o magistério do Professor Gabriel Pérez Barberá:

La afirmación de que la voluntad no juega ningún papel en el ámbito del concepto de dolo no constituye ninguna novedad. Tanto la teoría de la posibilidad, defendida entre otros por Schröder, Schmidhäuser y Jakobs, como las modernas teorías de la representación (Frisch) y las nuevas teorías de la probabilidad (Herzberg, Puppe) han sostenido precisamente eso con toda claridad. Pero lo mismo debe decirse respecto del conocimiento, pues éste, al igual que la voluntad, es nada más que un estado mental, y por lo tanto un dato empírico. Constituye básicamente un error categorial, en el sentido de Ryle, afirmar que un constructo normativo por definición como el dolo sea un hecho psíquico (un estado mental), como lo es el conocimiento o la representación del autor. Ello, sin embargo, es precisamente lo que afirman todos los autores que se acaban de mencionar. Ninguna de las teorías desarrolladas hasta ahora por la dogmática penal alemana escapa del error de identificar el concepto de dolo con alguno de los datos empíricos eventualmente relevantes para conformar el supuesto de hecho a subsumir en aquel (el estado

mental al que unánimemente se acude es una cierta clase de representación, sin perjuicio de que algunos autores exijan, además, algún dato adicional de índole voluntativa). Ello, empero, es metodológicamente inadecuado, porque ningún dato empírico puede ser a priori un candidato relevante para subsumirse en un concepto si éste aún no ha sido esclarecido. De allí que ninguno de los intentos de conceptualizar el dolo a través de su identificación con datos empíricos, generalmente psíquicos, haya resultado satisfactorio: se confunde el concepto (normativo) de dolo con datos (empíricos) eventualmente relevantes para su aplicación. Hoy, de hecho, la identificación de dolo con conocimiento comienza a ser vista –al menos de lege ferenda– como axiológicamente incorrecta.⁴⁰

Dito isso, a partir do conceito de dolo ora adotado, a autoridade aduaneira deve determinar, de acordo com as características do caso concreto, quais dados empíricos serão relevantes para a caracterização do dolo (e, conseqüentemente, da infração).

O presente capítulo poderia se encerrar aqui, mas, em razão de intensa experiência profissional em torno do assunto, não se pode furtar a indicar (e valorar) diversos fatos que podem conduzir à caracterização do dolo na infração aduaneira em exame. Trata-se de uma contribuição adicional que reputa-se relevante, mas que, evidentemente, não tem o objetivo de apresentar um rol taxativo dos fatos e ações que devem ser levados em consideração pelo intérprete da norma aduaneira. Longe de ser um guia definitivo, portanto, a seção seguinte do presente trabalho tem por objetivo apontar (e valorar) algumas provas que podem ser obtidas no curso de uma investigação acerca da ocultação do sujeito passivo na importação mediante interposição fraudulenta de terceiro.

5.1.1 Situações fáticas para caracterização (ou não) do dolo

⁴⁰ A afirmação de que a vontade não tem nenhum papel no âmbito do conceito de dolo não constitui nenhuma novidade. Tanto a teoria da possibilidade, defendida, entre outros, por Schröder, Schmidhäuser y Jakobs, como as modernas teorias da representação (Frisch) e as novas teorias da probabilidade (Herzberg, Puppe) têm sustentado precisamente isso com toda clareza. Mas o mesmo se deve dizer a respeito do conhecimento, pois este, assim como a vontade, nada mais é que um estado mental, e, portanto, um dado empírico. Constitui basicamente um erro categorial, no sentido de Ryle, afirmar que uma construção normativa por definição, como o dolo, seja um fato psíquico (um estado mental), como é o conhecimento ou a representação do autor. Isso, sem embargo, é precisamente o que afirmam todos os autores que se acaba de mencionar. Nenhuma das teorias desenvolvidas até agora pela dogmática penal alemã escapa do erro de identificar o conceito de dolo com algum dos dados empíricos eventualmente relevantes para conformar e subsumir o fato típico (o estado mental a que unanimesmente se vai é uma certa classe de representação, sem prejuízo de que alguns autores exijam, ademais, algum dado adicional de índole volitiva). Isso, contudo, é metodologicamente inadequado, porque nenhum dado empírico pode ser, *a priori*, um candidato relevante para subsumir-se em um conceito se este ainda não tiver sido esclarecido. Assim, nenhuma das tentativas de conceituar o dolo por meio de sua identificação com dados empíricos, geralmente psíquicos, teve resultado satisfatório: confunde-se o conceito (normativo) de dolo com dados (empíricos) eventualmente relevantes para sua aplicação. Hoje, de fato, a identificação de dolo com conhecimento começa a ser vista – ao menos de *lege ferenda* – como axiológicamente incorreta. (tradução livre).

A proposta na presente seção é apresentar, de maneira hipotética, algumas situações que, individual ou conjuntamente, podem conduzir à caracterização do dolo no tipo infracional objeto do presente trabalho. Ou seja, tais circunstâncias não se prestam a caracterizar a ocultação, mas apenas a, uma vez caracterizada a ocultação, aferir se tal ocultação se deu de maneira inocente ou dolosa.

Para tanto, a ideia foi atribuir uma nota (peso) para cada um dos elementos apresentados (em rol exemplificativo), de acordo com suas particularidades. Uma vez atingida a pontuação necessária, o dolo normativo estaria presente.

A pontuação mínima para a caracterização do dolo é 5, e as circunstâncias tidas por relevantes para sua caracterização possuem notas que variam de 1 a 5. Desta forma, presente, ainda que isoladamente, uma situação a que foi atribuída nota 5, entende-se que o dolo estaria caracterizado. Do mesmo modo, o dolo poderia ser imputado se presentes 5 situações a que foi atribuído o peso 1.

Vale destacar, por oportuno, que a metodologia ora proposta é de apresentar e valorar apenas as circunstâncias que conduzem à caracterização do dolo, mas não se exclui a possibilidade de que existam circunstâncias redutoras na pontuação. Ou seja, caso se alcance a pontuação mínima de 5 pontos com a soma de diversas circunstâncias presentes ao caso, é preciso ainda verificar se não há alguma situação que possa atenuar a nota atribuída.

Feitos tais comentários, passemos ao exame das situações vislumbradas neste momento.

- a) Importação, por terceiro, de produto final fabricado/exportado por parte relacionada ao cliente:

Neste caso, a(s) pessoa(s) jurídica(s) que consta(m) dos documentos de importação está(ão) no meio de uma cadeia entre duas pessoas consideradas relacionadas pela legislação brasileira de preços de transferência⁴¹.

⁴¹ Artigo 23 da Lei 9.430/1996.

Utilizando um exemplo hipotético, mas didático: seria o caso de a Coca-Cola no exterior fabricar um refrigerante e vendê-lo para um terceiro que, declarando a importação como direta, revenderia posteriormente o produto importado para a Coca-Cola no Brasil. Neste caso, o simples fato de existir um terceiro entre duas empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico seria suficiente para se afirmar a existência de dolo no caso concreto, independentemente da intenção das partes. Por essa razão, atribui-se a esta situação a nota 5.

b) Importação, por terceiro, de produto final posteriormente revendido a proprietário/detentor da marca (ou de direito de comercialização):

Situação semelhante à anterior ocorre quando se verifica que o importador direto, encomendante ou adquirente vende o produto importado a uma pessoa jurídica que, embora não tenha sido mencionada nos documentos de importação (nem como adquirente ou encomendante), era detentora de direitos de comercialização do produto ou da marca no Brasil, mesmo que sem exclusividade (uma vez que a distribuição exclusiva pode gerar vinculação nos termos da legislação de preços de transferência, enquadrável no item precedente). Em tal situação, também entende-se que a nota é 5, restando caracterizado o dolo independentemente da presença de qualquer outra circunstância mencionada no presente trabalho.

Evidente que não se está aqui tratando de eventuais circunstâncias atenuantes (reduzoras de pontuação), até porque elas não serão objeto deste trabalho, sob pena de não se alcançar o seu fim.

De qualquer forma, apenas a título de exemplo, vejamos a situação hipotética em que duas sociedades possuem o direito de distribuir um determinado produto no Brasil (não havendo exclusividade de qualquer natureza, tais como por região, por exemplo). Digamos que uma delas receba um pedido para fornecer um produto que não possui em seu estoque, e cujo tempo de importação inviabilizaria o negócio. Neste caso, para não perder a venda, um dos distribuidores poderia comprar o produto do outro, no mercado doméstico. Neste caso, evidentemente, o distribuidor vendedor, quando realizou a importação, não indicou que a importação teria como destinatário o distribuidor comprador, e nem por isto estará caracterizada a ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros.

Trata-se, portanto, de um caso em que, potencialmente, haveria a nota 5 (pois há um terceiro, que é o distribuidor vendedor, no meio da cadeia entre o exportador e um distribuidor que possui o direito de distribuição do produto no Brasil), mas que tal nota foi reduzida por particularidades do caso criado (no caso, os fatos de que o terceiro, distribuidor vendedor, também possuía direito de distribuição, bem como a falta de produto em estoque do distribuidor comprador).

c) Importação direta por empresa *trading company*:

Situações recorrentes em que pessoas físicas e jurídicas são acusadas de interpor fraudulentamente um terceiro ocorrem quando tais terceiros são constituídos sob a forma de *trading companies*, e realizam importações diretas. Como, na importação, as sociedades *trading companies* normalmente importam bens para terceiros nas duas modalidades de importação indireta, é comum que as autoridades aduaneiras autuem os clientes das *trading companies* quando elas declaram ter realizado importações diretas.

Parece adequado que as autoridades aduaneiras desconfiem de importações diretas realizadas por *trading companies*, pois não se trata de algo usual, mas soa inadequado considerar que esta circunstância é suficiente para a caracterização do dolo. Quer parecer que tal situação não possui a mesma força das hipóteses anteriores, de modo que se lhe atribui a nota 3.

d) Importação realizada após o acordo de revenda doméstica do produto:

Presencia-se, por vezes, a acusação de interposição fraudulenta de terceiros, por parte das autoridades aduaneiras, pelo simples fato de uma empresa ter formalizado um pedido, em compra doméstica, antes de o vendedor importar o produto. Por vezes tais atuações enfatizam que o comprador utilizou-se (em e-mails, pedidos, etc.) da palavra “encomenda” (o que caracterizaria tratar-se, de fato, de uma importação por encomenda), ou que o comprador tinha conhecimento de que o produto era importado.

Começando pelo que requer menores esforços, tem-se que o uso da palavra “encomenda”, assim como o conhecimento de que o produto é importado, são circunstâncias

absolutamente irrelevantes, seja para caracterizar a ocultação mediante interposição fraudulenta, seja para afastá-la.

Ora, encomenda é uma palavra do vernáculo, com uso absolutamente corriqueiro, de modo que o simples fato de os negociantes usarem tal palavra (ou qualquer variante do verbo encomendar) não pode servir de prova para nada.

O conhecimento da origem do produto também não parece relevante. Há inúmeros bens que, por sua tecnologia, são notoriamente fabricados fora do Brasil⁴², e o fato de alguém (ou todos) na cadeia comercial conhecer tal origem não o torna encomendante ou adquirente deste produto em importação indireta.

Por outro lado, o fato de o cliente ser conhecido no momento da importação pode, sim, ser um elemento importante para a caracterização do dolo. Não se defende que toda importação seguida de venda a cliente pré-determinado é hipótese de ocultação do sujeito passivo mediante interposição fraudulenta de terceiros. Pelo contrário, é possível que uma importação a cliente pré-determinado não seja caracterizada como importação por encomenda, mas que tal circunstância deve ter um peso a favor da caracterização do dolo no caso concreto.

Atribui-se para tal situação a nota 2, de modo que, se o cliente pré-determinado tiver contatado uma *trading company* (situação acima), parece que há elementos suficientes para a lavratura do auto de perdimento por parte das autoridades aduaneiras, salvo eventual circunstância atenuante (reduzora da pontuação).

Portanto, deixar de punir o cliente pré-determinado que contratou uma *trading company*, ainda que mentalmente ele tivesse a genuína intenção de não violar qualquer norma, seria o mesmo que deixar de punir, por homicídio doloso, um sujeito que disparou uma arma de fogo sabidamente carregada contra a cabeça de outrem, a uma curta distância, exclusivamente porque o autor do disparo, em sua mente, acreditava que a vítima não iria falecer.

⁴² Veículos, aparelhos celulares, etc.

Pelo exposto, compartilha-se da conclusão a que chegou Rogério David Carneiro⁴³ no sentido de que não se pode chamar uma “importação por conta própria de fraudulenta, unicamente por existir um comprador-pré-definido”, mas ultrapassa-se seu pensamento ao afirmar, categoricamente, que a existência de um comprador pré-definido pode ser um elemento que, somado a outros, permita ao intérprete caracterizar a ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros.

Por fim, vale destacar que, em razão das mudanças econômicas, logísticas e tecnológicas experimentadas nos últimos anos, não se exclui a possibilidade de, em futuro próximo, rever a nota aqui atribuída ao cliente pré-determinado. Sabe-se que o inventário, normalmente, é um custo relevante para as empresas, e há clara tendência na redução de tal custo. Assim, é cada vez mais comum que empresas combinem estoques baixos com eficiência logística, objetivando o chamado *just in time*⁴⁴.

Independentemente da revisão geral do peso atribuído a este critério, é evidente que, no caso concreto, a adoção de um procedimento de importação *just in time* por um investigado deve ser levada em consideração, servindo como redutor da nota acima proposta.

e) Garantia contratual:

Finalmente, a última circunstância escolhida é a prestação de garantia⁴⁵ por parte daquele que não figura como encomendante ou adquirente, e, portanto, pode ser acusado de interpor um terceiro para se furtar de sua condição de sujeito passivo na importação. Normalmente, tal circunstância ocorre junto com o cliente pré-determinado, ou seja, é o cliente pré-determinado quem pode oferecer (ou não) uma garantia àquele que consta dos documentos de importação (importador, adquirente ou encomendante). Contudo, embora pouco usual, vislumbro a possibilidade de que a garantia seja dada por alguém que ainda não fechou o negócio, mas apenas sinaliza seu interesse, como uma espécie de sinal.

⁴³ Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-out-15/figura-encomendante-quimera-aduana-brasileira>>.

⁴⁴ Vide <<http://www.significados.com.br/just-in-time/>>.

⁴⁵ A garantia aqui mencionada não se confunde com a interposição fraudulenta presumida (que será adiante abordada), pois não leva em conta o fato de o importador possuir ou não capacidade financeira para arcar com a transação, mas sim o seu risco comercial.

Desta forma, ao menos do ponto de vista teórico, a garantia contratual pode ocorrer isoladamente ou em conjunto com qualquer das situações acima descritas. Em ocorrendo isoladamente, entendo que a existência de uma garantia antes da efetiva entrega do produto importado também não é elemento que, por si só, caracteriza o dolo (completando, portanto, a caracterização do tipo infracional).

O oferecimento de alguma garantia por parte do acusado de ser o oculto, tendo sido ela oferecida voluntariamente ou por solicitação/exigência do acusado de ser a interposta pessoa, merece ter peso 3, de modo a exigir alguma outra circunstância aqui mencionada para a caracterização da infração em comento.

Vale destacar que, para fins da presente análise, considera-se como garantia qualquer forma assunção / mitigação dos riscos comerciais do importador, tais como o adiantamento em dinheiro, a oferta de seguro ou fiança, etc., ainda que prestada por pessoa física ou jurídica diversa do acusado de figurar como oculto, mas a seu mando.

f) Tabela-resumo:

A fim de sintetizar tudo quanto foi dito nesta seção, confira-se a tabela abaixo:

Parte relacionada	Detentor de direitos	Trading company	Cliente pré-determinado	Garantia	Consequência
✓	X	X	X	X	Dolo
X	✓	X	X	X	Dolo
X	X	✓	X	X	∅
X	X	X	✓	X	∅
X	X	X	X	✓	∅
X	X	✓	✓	X	Dolo
X	X	✓	X	✓	Dolo
X	X	X	✓	✓	Dolo
X	X	✓	✓	✓	Dolo

Fonte: Elaboração própria.

Como se pode notar, independentemente do estado mental daquele que se oculta ao controle administrativo das importações, sua conduta será tida por dolosa (e, portanto, restará caracterizado o tipo infracional em questão) quando, em regra⁴⁶:

- Ele (o acusado de ser o oculto) for parte relacionada do exportador ou fabricante estrangeiro;
- Ele (o acusado de ser o oculto) for detentor de direitos concedidos pelo exportador ou fabricante estrangeiro (tais como direito de exploração da marca, direito de *franchising*, etc.) e/ou direitos atrelados ao produto importado (direito de distribuição dos produtos, ainda que sem qualquer tipo de exclusividade, etc.);
- O outro (o acusado de ser o interposto), sendo uma sociedade *trading company*, tiver (a) vendido o produto importado a cliente pré-determinado antes da importação, e/ou (b) recebido algum tipo de garantia por parte do oculto; e
- Ele (o acusado de ser o oculto) for cliente pré-determinado e tiver oferecido alguma garantia, ainda que o interposto não seja uma *trading company*.

Posto isso, muito embora tenhamos deixado claro que a intenção do agente é irrelevante para a identificação do dolo, e, conseqüentemente, para a caracterização da ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros, entendemos que é preciso entender o que leva alguém a cometer tal infração. No tópico seguinte apresentamos, portanto, as (principais) justificativas que podem conduzir uma pessoa (física ou jurídica) a se ocultar intencionalmente de sua condição de sujeito passivo, mediante a interposição (fraudulenta) de um terceiro.

5.2 (ALGUNS) MOTIVOS QUE CONDUZEM À INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

Como exposto anteriormente no presente trabalho, se a terceirização da importação não é vedada em muitas situações (importações com cobertura cambial, por pessoas

⁴⁶ Utiliza-se a expressão “em regra”, pois se admite a possibilidade de haver, em algum caso específico, uma circunstância excepcional que venha a reduzir o peso atribuído a alguma das situações acima.

jurídicas), sendo necessário apenas que o contratante esteja identificado nos documentos de importação, uma pergunta mostra-se inevitável: o que leva uma pessoa jurídica a se ocultar da condição de sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de importação mediante interposição fraudulenta de terceiros?

De uma maneira geral, pode-se dizer que o objetivo do oculto é esquivar-se de responsabilidades, que em matéria de comércio internacional, podem ser diversas. Abaixo segue uma lista exemplificativa com alguns motivos que levam uma pessoa a se ocultar do controle aduaneiro (e que, não raramente, se verificam de maneira concomitante):

- a) Prática de crimes (especialmente lavagem de dinheiro, descaminho, contrabando e evasão de divisas):

Parece evidente que, se um sujeito pretende cometer algum crime relacionado ao comércio exterior, é grande o incentivo para que ele se oculte das provas documentais que poderiam ligá-lo ao ilícito. Dentre os recursos que podem ser utilizados pelo agente estão a utilização de empresas fantasmas, a contratação dos chamados “laranjas”, o uso de documentos falsos, etc.

Como mencionado no início do presente trabalho, o governo brasileiro, especialmente nos anos 1990 e 2000, adotou uma série de medidas para coibir a prática de crimes que utilizavam, direta ou indiretamente, o comércio internacional de bens, especialmente os crimes de lavagem de capitais, descaminho, contrabando e evasão de divisas.

Uma dessas medidas foi a alteração da legislação para tipificar, como infração aduaneira⁴⁷, a ocultação de certos intervenientes nas operações de comércio exterior, conforme mencionado no presente estudo.

- b) Não recolhimento / recolhimento a menor de tributos aduaneiros:

⁴⁷ Muito embora haja doutrinadores que defendem o contrário (por exemplo, a ex-Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Angela Sartori, entende que haverá infração administrativa apenas quando o objetivo for “ocultar dinheiro ilícito, fruto de crime antecedente”, conforme artigo disponível no link <http://www.interface.eng.br/noticias/ler/o-delito-de-interposicao-fraudulenta-de-terceiros-na-importacao/>, tem-se que a infração administrativa não se confunde com os tipos penais previstos na Lei 9.613/1998.

Ao interpor um terceiro e se ocultar da operação de comércio exterior, o oculto (sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior) pode ter por objetivo a obtenção de vantagens tributárias em relação aos tributos incidentes sobre a importação ou a exportação. Tais vantagens, basicamente, podem ser obtidas mediante (a) aplicação incorreta da alíquota do tributo (que, normalmente, está atrelada à incorreta classificação fiscal do bem); (b) redução (indevida) da sua base de cálculo (normalmente adotando a prática conhecidas por subfaturamento); e/ou (c) utilização indevida de algum benefício fiscal (isenção, total ou parcial, redução, suspensão, regime aduaneiro especial, etc.).

Assim, uma pessoa, física ou jurídica, que, dolosamente, pretende evitar a normal incidência dos tributos alfandegários, pode interpor um terceiro para que este, em nome próprio, preste declaração incorreta / falsa da operação perante as autoridades, de modo a fugir de suas responsabilidades caso o artifício utilizado seja identificado durante o procedimento de conferência aduaneira.

c) Não recolhimento / recolhimento a menor de tributos internos:

Neste particular, dois são os objetivos mais comuns daquele que se oculta na operação de comércio exterior, quais sejam: (a) burlar a aplicação das regras brasileiras de preços de transferência⁴⁸, gerando o não recolhimento ou o recolhimento a menor de Imposto sobre a Renda (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSL); e/ou (b) evitar a equiparação a industrial prevista pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) às saídas promovidas pelo importador.

Basicamente, as regras brasileiras de preços de transferência na importação estabelecem margens de lucro mínimas que devem ser observadas por pessoas jurídicas brasileiras que adquiram⁴⁹ produtos de partes relacionadas no exterior. Caso as margens não sejam observadas, o valor pago pela importação, que considerado excedente (acima do preço parâmetro), será considerado despesa indedutível para fins de IRPJ/CSL.

⁴⁸ Lei 9.430/1996, Seção V.

⁴⁹ E também para aquelas que figurem como encomendante em importações por encomenda, nos termos do artigo 14 da Lei 11.281/2006.

A fim de evitar tal consequência, empresas brasileiras que transacionem com partes relacionadas no exterior podem se sentir incentivadas a se ocultar da transação, interpondo um terceiro não vinculado (fora do grupo empresarial).

No que se refere ao IPI, os importadores, adquirentes e encomendantes são equiparados a estabelecimentos industriais quando derem saída dos produtos, mesmo sem terem promovido qualquer industrialização. Embora tal equiparação nos pareça ser ofensiva à cláusula do tratamento nacional (GATT/OMC), o fato é que o Superior Tribunal de Justiça modificou seu entendimento e, em sede de recurso repetitivo, julgou legal tal equiparação.

Neste contexto, importadores de produtos com altas alíquotas de IPI possuem um incentivo para se ocultar das condições de importadores, adquirentes e/ou encomendantes, deixando de recolher o imposto sobre suas saídas.

Além destas, outras vantagens tributárias podem ser artificialmente alcançadas mediante a interposição de terceiros na operação de comércio internacional, como é o caso da não qualificação do oculto como importador para fins de (a) responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária, na condição de contribuinte substituto⁵⁰; (b) incidência das Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) pelo regime concentrado (também conhecido por monofásico, de que trata a Lei 10.147/2000).

d) Blindagem de patrimônio, rendimentos e /ou reputação:

Em certas situações, o oculto não pretende se esquivar de sanções de natureza criminal, aduaneira ou tributária, de modo que o terceiro ostensivo não é interposto para a prática de atos ilícitos, mas sim para realizar uma operação absolutamente regular. Nesses casos, o objetivo do oculto pode ser apenas blindar seu patrimônio, rendimentos e/ou sua reputação em dado mercado. Por exemplo, uma empresa que ampara seu *marketing* no fato de fornecer apenas produtos brasileiros pode querer contratar um interposto e se ocultar de uma operação de importação. No caso de blindagem patrimonial e/ou de rendimentos, os exemplos são ainda mais intuitivos e abundantes.

⁵⁰ Normalmente o recolhimento do ICMS-ST recai sobre indústrias e importadores.

e) Falta de habilitação no RADAR:

Em regra, uma pessoa, seja ela física ou jurídica, não pode realizar importações ou exportações de mercadorias sem habilitação no Sistema de Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (RADAR); em razão disso, por vezes, pessoas não habilitadas interpõem terceiros habilitados para que realizem operações de comércio exterior. Afora a irregularidade da própria interposição, tais operações podem ser lícitas ou ilícitas – ou seja, o oculto não habilitado pode interpor um terceiro para realizar uma operação eivada de algum outro vício, ou pode interpor tal terceiro exclusivamente porque não é habilitado, estando as demais declarações todas corretas.

Por fim, para além dos contribuintes não habilitados no RADAR, incluem-se neste tópico os casos em que o oculto teve sua habilitação suspensa ou cassada pelas autoridades aduaneiras.

f) Interferência na avaliação de risco e seleção de canais de parametrização

Por fim, o último dos motivos trazidos como exemplos de ocultação mediante interposição de terceiros refere-se à interferência na avaliação de riscos e parametrização. Este é outro caso em que a interposição de terceiros pode acobertar ou não a prática de algum ilícito (aduaneiro, tributário e/ou criminal) além da própria interposição. Assim, a operação declarada pode apresentar alguma outra irregularidade para além da própria interposição ou não (situação em que, não fosse a interposição, a operação seria regular).

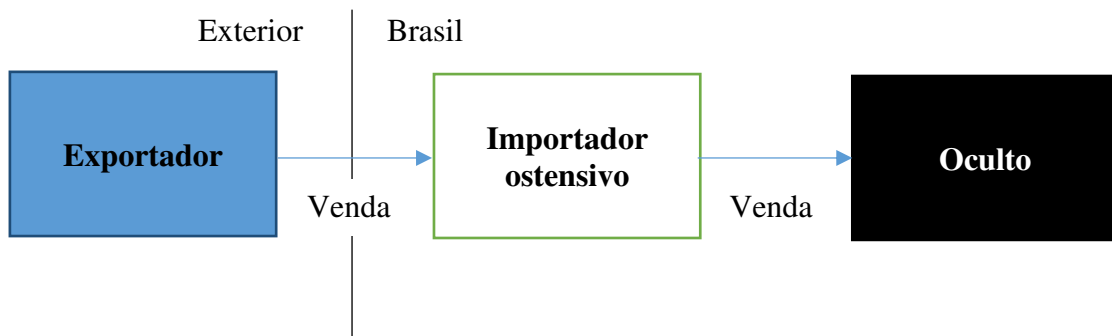
São exemplos de situações que o oculto pode querer interferir na avaliação de riscos ou seleção dos canais de parametrização: oculto (a) que sofreu a imposição de pena de perdimento em operação anterior; (b) passando por procedimento especial de fiscalização (inclusive o chamado canal cinza); e (c) com habilitação para operar regime aduaneiro especial suspensa ou cassada.

Feitas estas primeiras considerações, convém descrever os principais tipos de *modus operandi* classificáveis como interposição fraudulenta de terceiros na importação.

5.3 DOS TIPOS DE OCULTAÇÃO MEDIANTE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO

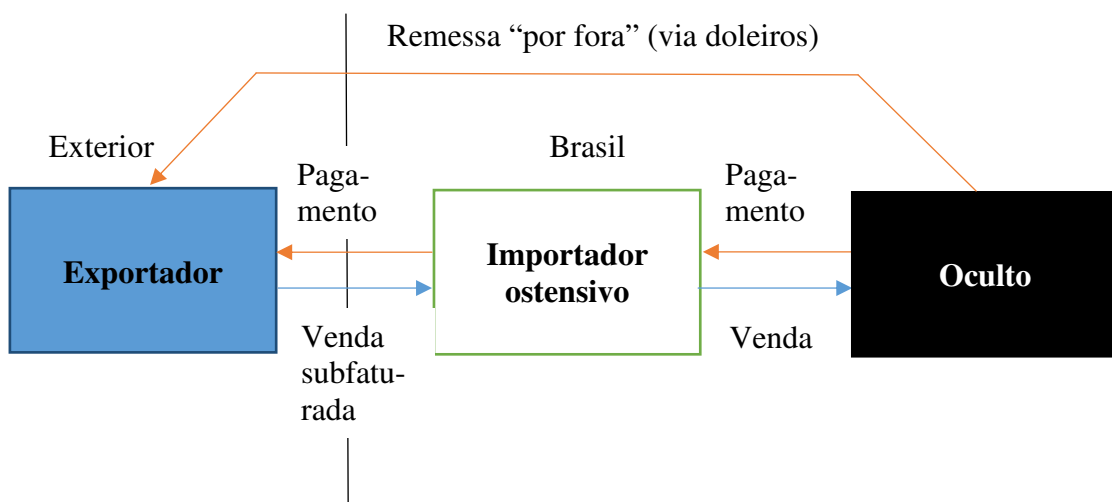
a) Interposição clássica:

Na chamada interposição clássica, o oculto adquire o bem do interposto, conforme diagrama a seguir:



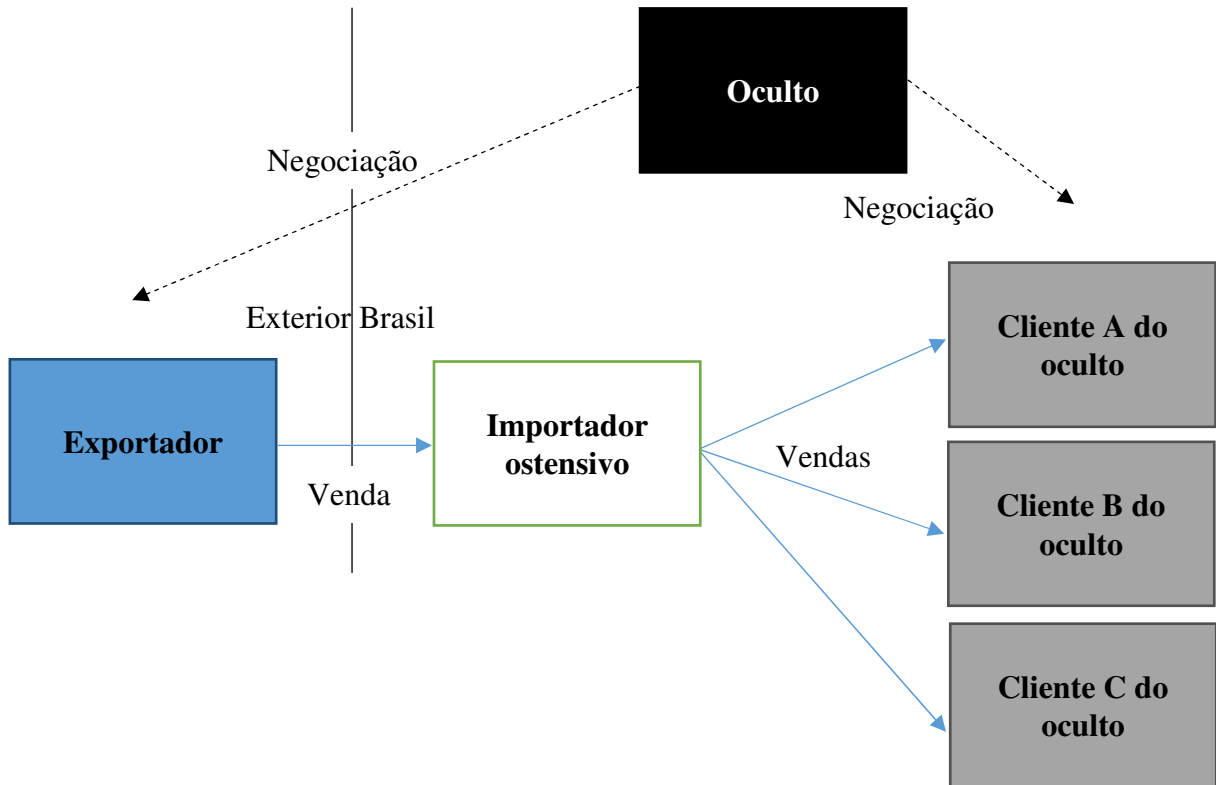
Como se pode notar, o oculto faz parte da cadeia comercial do bem, mas, ao invés de importá-lo, acaba, normalmente por alguma das razões acima expostas, interpondo um terceiro e formalizando uma (pseudo) compra e venda do bem internamente no país. Em razão da interposição, o oculto normalmente paga o importador ostensivo pela aquisição do bem, e este, por sua vez, paga o exportador, utilizando-se das vias oficiais de câmbio.

Em situações em que a compra e venda internacional não é declarada pelo valor real da transação (casos de interposição clássica com subfaturamento ou superfaturamento), o oculto pode receber ou remeter divisas por meios não oficiais. Confira-se um diagrama de interposição clássica com subfaturamento:



b) Interposição com intermediação:

Na chamada interposição com intermediação, o oculto não participa da cadeia comercial do bem e age como se mero intermediário fosse. Confira-se:

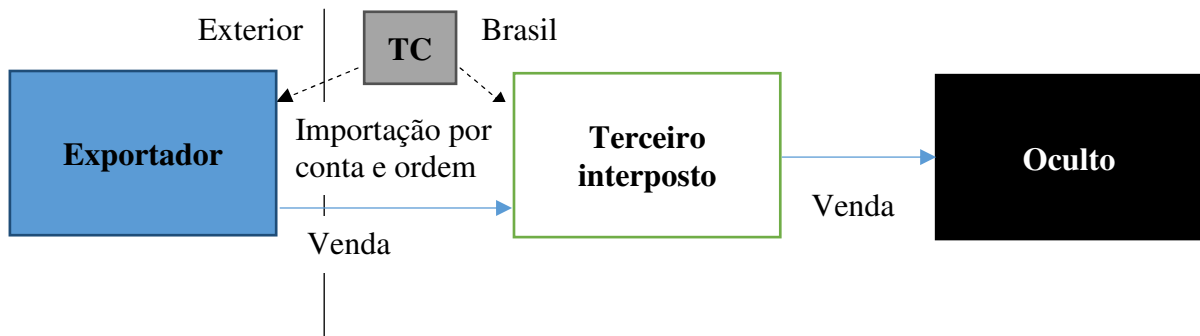


Na interposição com intermediação, do ponto de vista formal, o oculto figura como mero intermediário da venda realizada entre o importador ostensivo e os clientes, e seus ganhos, quando oficialmente declarados, se revestem da forma jurídica de comissões. Na realidade, no entanto, o oculto é quem, de um lado, negocia e adquire os bens importados junto ao exportador, e, de outro, negocia a venda com seus clientes.

Tal situação é comumente identificada pelas autoridades aduaneiras quando o oculto, por alguma razão, tem sua habilitação no RADAR suspensa ou cassada. Nesses casos, as autoridades conseguem identificar que, antes da suspensão ou cassação, o oculto figurava como importador, adquirindo do mesmo exportador e vendendo aos mesmos clientes; após a suspensão ou cassação, um terceiro faz as vezes do oculto apenas do ponto de vista documental, permanecendo o oculto realizando as operações de fato.

c) Interposição interna:

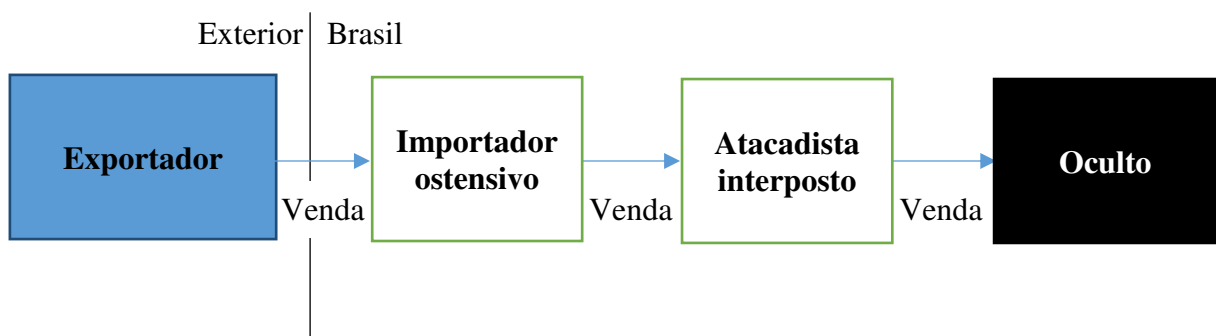
A interposição interna é semelhante à interposição clássica, mas o terceiro interposto não realiza a importação direta, contratando uma empresa comercial importadora (normalmente *trading company*) para importar por “sua” conta e ordem, da seguinte forma:



Assim como a interposição fraudulenta, por definição, não exige o dolo do terceiro interposto, mas apenas do oculto, no caso da interposição interna, não se exige conduta dolosa da *trading company* que figura como importadora por conta e ordem; pelo contrário, na maior parte das vezes, o importador contratado acredita que está prestando serviços ao terceiro interposto e sequer tem conhecimento sobre a existência do oculto.

d) Interposição múltipla interna:

Na interposição múltipla interna, dois ou mais elos da cadeia comercial são compostos por terceiros interpostos. Confira-se uma representação típica:

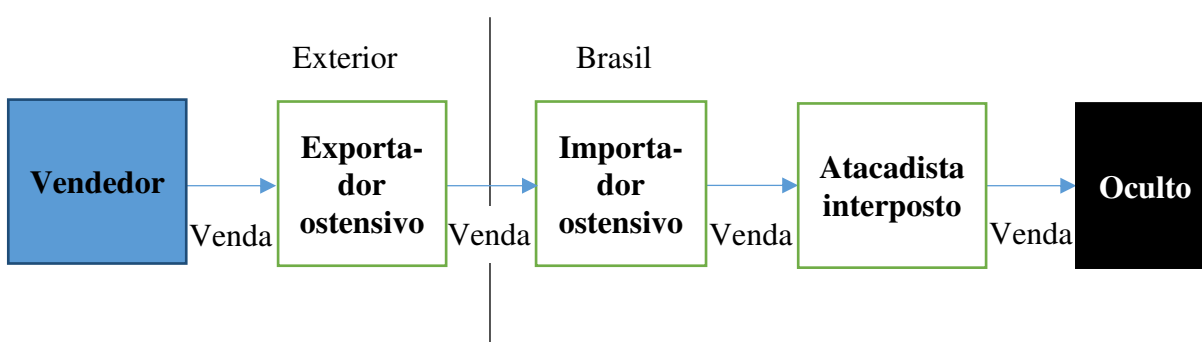


Como se verifica, na interposição múltipla interna, há, no mínimo, dois terceiros sendo interpostos pelo oculto. Diz-se no mínimo porque há situações em que o importador ostensivo vende para um número maior de atacadistas interpostos, que, por sua vez, vendem tais produtos ao oculto.

Neste tipo de interposição, a importação realizada pelo importador ostensivo pode ser direta ou indireta, situação em que o(s) atacadista(s) interposto(s) figuraria(m) como encomendante(s)⁵¹.

e) Interposição múltipla interna e externa:

A diferença entre interposição múltipla interna e a múltipla externa é que, nesse segundo caso, o oculto interpõe uma pessoa também fora do Brasil (no país do exportador ou qualquer outro), conforme a seguir:



Como se verifica, haverá interposição múltipla interna e externa quando ao menos três elos comerciais tiverem sido interpostos pelo oculto, sendo um deles no exterior. Normalmente este tipo de interposição fraudulenta é utilizado quando o oculto pretende (a) realizar subfaturamento e/ou alterar a classificação fiscal do produto importado e (b) não há convivência do vendedor original no exterior. Assim, se o vendedor estrangeiro não está disposto a declarar na fatura comercial um valor diverso do valor de transação e/ou informar classificação fiscal diversa da verdadeira, o oculto, ao invés de (a) importar o bem amparado pelos documentos emitidos pelo vendedor, ou (b) simplesmente adulterar os documentos do vendedor, opta por interpor uma empresa fora do país, que se encarregará de exportar os bens e emitir documentos de acordo com a conveniência do oculto.

f) Interposição presumida:

Por fim, o último tipo de interposição não é, propriamente, um *modus operandi* (diverso dos anteriores), mas sim uma situação em que a fiscalização, justamente por não

⁵¹ Caso a importação seja por conta e ordem, a rigor, não se estará diante de interposição múltipla interna, mas de interposição interna com a convivência ou coparticipação do importador por conta e ordem. Isso porque o termo “múltipla” não se refere à quantidade de pessoas interpostas, mas sim à quantidade de vendas (operações comerciais).

conseguir identificar o *modus operandi* utilizado, está legalmente autorizada a presumir a ocorrência da interposição fraudulenta.

O artigo 23, § 2º, do Decreto-lei 1.455/1976, determina que “presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.” A justificativa de tal presunção pode ser encontrada nas palavras do Professor Rodrigo Luz:

Para caracterizar a ocultação, era imprescindível apontar a pessoa que fora oculta. Em muitas situações, a fraude era “quase perfeita” e, por isso, o Fisco não conseguia identificar o adquirente oculto, apesar de sua existência ser óbvia, haja vista, por exemplo, que o importador não possuía recursos próprios para suportar as remessas realizadas ao exterior ou não conseguia comprovar que ele mesmo fizera o pagamento recebido pelo exportador estrangeiro. Para tais situações foi criada a figura da interposição fraudulenta por presunção: apesar de o adquirente não ter sido identificado, o importador passaria a ser caracterizado como interposto fraudulento pelo fato de não ter conseguido comprovar a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados no comércio exterior (...)⁵²

Assim, se o importador que consta dos documentos de importação não conseguir provar a origem e/ou titularidade dos recursos empregados na operação, a RFB está autorizada a presumir a existência de um terceiro oculto que está financiando a importação e dela se beneficiando.

Embora não se ignore a vasta discussão doutrinária acerca das presunções e ficções legais, tem-se que, em matéria de penalidades, não se pode admitir a existência de presunções absolutas, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa. Em sendo a interposição fraudulenta presumida uma hipótese de presunção relativa, basta ao importador ostensivo demonstrar (a) a origem, disponibilidade e/ou transferência dos recursos empregados na importação, ou (b) a inexistência de qualquer terceiro oculto.

Evidente que a prova prevista no item “(b)” acima, por ser negativa, é de difícil produção, mas deve ressaltá-la porque, uma vez provada a inexistência de um terceiro oculto, a acusação de interposição fraudulenta não poderá subsistir. O que se quer aqui dizer é que a interposição fraudulenta presumida é uma espécie da qual a interposição fraudulenta é gênero, e não uma figura diversa da interposição fraudulenta. Desta forma, se restar comprovada a

⁵² LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 175.

inexistência do gênero (interposição fraudulenta), evidentemente que estará afastada a espécie (interposição fraudulenta presumida).

Trazendo para um exemplo concreto: empresa A, vencedora de licitação para fornecimento de um produto X, está em situação financeira calamitosa; para cumprir com o contrato de fornecimento a ser firmado com o Poder Público, empresa A adquire o produto X de fornecedor no exterior. Durante o despacho de importação, a fiscalização atesta não apenas o estado de quase insolvência de A, como também o fato de que A possui uma contabilidade absolutamente confusa e desorganizada. Neste momento, a fiscalização presume que A deve ter cedido seu nome a terceiro, dada a inexistência de disponibilidade financeira para arcar com a importação. Neste caso hipotético, a empresa A não tem condições de provar a disponibilidade de fundos para a importação, pois realmente não possui tal disponibilidade. Este é um caso típico em que a empresa A deveria provar que não está ocultando qualquer terceiro, e que ela é a única beneficiária do produto X, uma vez que possui um contrato com o Poder Público para o fornecimento deste bem no país. A prova de que A não é um interposto, portanto, é suficiente para afastar a presunção de que trata o artigo 23, § 2º, do Decreto-lei 1.455/1976.

5.4 DOS PRINCIPAIS EQUÍVOCOS RELACIONADOS À INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

Com base em experiência profissional superior a 10 (dez) anos defendendo, em matéria aduaneira (e não criminal), pessoas físicas e jurídicas autuadas pelas autoridades aduaneiras sob a acusação de ocultação mediante interposição fraudulenta, é possível elaborar uma lista com alguns equívocos cometidos tanto pelos autuados quanto pelas autoridades autuantes, na maioria das vezes por desconhecimento ou interpretação equivocada das normas e situações mencionadas no presente artigo.

- a) Exemplos de equívocos cometidos pelas pessoas autuadas

A seguir, apresentaremos alguns exemplos de equívocos cometidos por pessoas físicas e jurídicas que geraram autuações por suposta ocultação mediante interposição fraudulenta.

Como se disse no início, quando da conceituação da ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros, a caracterização deste tipo depende, dentre outros, do dolo da pessoa oculta. Em alguns casos, a pessoa que se oculta acaba realizando o fato de maneira não intencional, de forma que o elemento dolo resta ausente. Em outros, sequer há ocultação.

Nos dois casos (ausência de ocultação e ocultação não dolosa), do ponto de vista estritamente técnico, os exemplos abaixo de equívocos das pessoas autuadas trazem consigo, em alguma medida, equívocos da fiscalização quanto à verificação da existência da ocultação e/ou do dolo – ou seja, são situações em que, mesmo diante da ausência da ocultação e/ou dolo do autuado, a fiscalização acabou lavrando o auto de infração – mas, para fins didáticos, optou-se por trazer estes equívocos sobre os ombros dos autuados, pois eles poderiam ter sido evitados caso houvesse maior conhecimento acerca da legislação, assim como maiores precauções na realização dos negócios.

- *trading company* indica pessoa errada como adquirente ou encomendante: como a declaração de importação possui um único campo para que seja informada a identificação do adquirente ou encomendante, há quem alegue que, em operações múltiplas (em que o real beneficiário do bem contrata um encomendante, que por sua vez subcontrata uma *trading company* que serve de importadora para o encomendante do encomendante), a própria declaração de importação é um obstáculo para a correta prestação de informações, pois apenas seria possível informar um único encomendante. Em casos dessa natureza, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) manifestou entendimento de que o campo da declaração de importação destinado ao adquirente deve ser preenchido com o real beneficiário, independentemente de quantos intermediários existam⁵³, mas não é incomum que importadores, advogados e despachantes aduaneiros desconheçam tal entendimento e acreditem estar correta a identificação da pessoa jurídica que contratou a *trading company*; e

- *trading company* realiza importação por encomenda de pessoa física: não raramente empresas importadoras (normalmente *trading companies*) oferecem a pessoas físicas a possibilidade de realizar importações por encomenda, seja para o aproveitamento de incentivos de ICMS, seja simplesmente para oferecer seu *know-*

⁵³ Acórdão 3403-003.319 (publicado em 04.11.2014).

how (o que muitas vezes seduz pessoas físicas que não tem esse tipo de conhecimento, especialmente quando os bens importados são de alto valor agregado, como veículos automotores, embarcações e aeronaves); o problema é que a importação por encomenda, na visão da RFB, não pode ser contratada por pessoa física, de forma que, do ponto de vista documental, a importação é declarada como se direta fosse. Em muitos casos, a RFB identifica (corretamente, aliás), que o importador ostensivo está ocultando uma outra pessoa, e acaba por caracterizar a ocultação mediante interposição fraudulenta (agora incorretamente), ora por presunção e ora identificando quem é o oculto (que, mais uma vez, não age com dolo).

b) Exemplos de equívocos cometidos pelas autoridades aduaneiras

Sob a perspectiva da fiscalização, como se disse anteriormente, grande parte dos erros relacionados à caracterização do tipo infracional refere-se à inexistência de ocultação e/ou à ocultação não dolosa. Para além destes equívocos, grandes incorreções ocorrem também por ocasião da imposição de penalidades ao interposto e/ou ao oculto.

Dois equívocos verificados no caso de ocultação mediante interposição fraudulenta que tenha sido comprovada pelas autoridades aduaneiras, nos termos do artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976, referem-se à imposição de penalidades contra o importador ostensivo, visto que, em relação ao oculto, a pena, sem qualquer dúvida, é o perdimento das mercadorias que lhe interessavam. Confira-se, portanto, dois exemplos de penas equivocadamente impostas ao importador ostensivo:

- aplicação de pena de inaptidão do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do importador ostensivo⁵⁴: segundo o artigo 81, § 1º, da Lei 9.430/1996, incluído pela Lei 10.637/2002, será declarada “inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados” em operações de comércio internacional; como se pode notar, tal dispositivo se aplica aos casos de interposição fraudulenta presumida, de que

⁵⁴ Tal pena não se confunde com a suspensão do importador do Registro de Exportadores e Importadores – REI na hipótese de eventual decisão administrativa final que o puna pela apresentação de informações falsas, nos termos do disposto no artigo 4, IV, da Portaria 249/2010, do Ministro de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

trata o artigo 23, § 2º, do Decreto-lei 1.455/1976, não sendo extensível às transações em que o oculto é identificado pelas autoridades aduaneiras⁵⁵; e

- aplicação de pena de perdimento das mercadorias em relação à pessoa do importador ostensivo, especialmente no caso de substituição por pena pecuniária: como se verificou durante todo o presente artigo, a interposição fraudulenta é um *modus operandi* que, a rigor, é cometido por apenas um sujeito: aquele que se oculta mediante interposição de um terceiro. O terceiro interposto, portanto, jamais comete interposição fraudulenta. Em alguns casos o terceiro simplesmente não comete qualquer irregularidade, tendo sido tão vítima do oculto quanto a própria RFB (como se verifica, por exemplo, quando o oculto usa dados de uma pessoa sem seu consentimento, muitas vezes mediante falsificação e adulteração de documentos). Quando o terceiro interposto está em conluio com o oculto, a infração por ele cometida é a cessão de seu nome a terceiros, que, embora facilite a interposição, com ela não se confunde. A partir destas premissas já é possível concluir que, se a pena de perdimento visa punir a ocultação mediante interposição fraudulenta, evidentemente ela não pode se aplicar para conduta diversa desta (e, inclusive, mais branda, que é a de cessão do nome⁵⁶). Não obstante a clareza acima, não são raros os casos em que o auto de perdimento é lavrado contra o importador ostensivo; e ainda mais comuns são os casos em que o importador ostensivo é chamado pelas autoridades aduaneiras para arcar com a multa substitutiva da pena de perdimento, aplicada quando as mercadorias não são encontradas, como corresponsável pela dívida (vide Solução de Consulta Interna 9, da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit⁵⁷)

⁵⁵ O Professor Rodrigo Luz ensina que, até a edição da Lei 11.488/2007, a interposição fraudulenta comprovada (aquela em que se localizava o oculto) também gerava a inaptidão do CNPJ daquele que cedia seu nome, mas tal pena foi substituída pela multa de 10% sobre o valor das operações, permanecendo a inaptidão apenas para os casos de não comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior (LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 176-178).

⁵⁶ Tanto é mais branda que a pena prevista para a cessão do nome equivale a 10% do valor da operação acobertada, conforme dispõe o artigo 33 da Lei 11.488/2007, enquanto que a pena substitutiva da pena de perdimento (aplicada quando as mercadorias não são encontradas) equivale a 100% do valor aduaneiro, nos termos do artigo 23, § 3º, do Decreto-lei 1.455/1976.

⁵⁷ “EMENTA: Qualificação dos sujeitos passivos na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiros. Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interposta pessoa. Eventual erro na qualificação dos sujeitos passivos solidários não implica a nulidade do lançamento, salvo se ficar demonstrada a ocorrência de prejuízo para as partes.”

Por fim, em relação à caracterização da interposição fraudulenta presumida, é importante destacar que a autoridade aduaneira não se equivoca quando a caracteriza mediante identificação da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados; pelo contrário, a autoridade acerta ao aplicar a lei (ora, se há opção legislativa pela presunção, a autoridade alfandegária não pode deixar de aplicar a lei, devendo autuar o importador ostensivo com base na presunção e permitir-lhe a garantia ao contraditório e à ampla defesa para, se o caso, afastar tal presunção). Equívoco haverá apenas se a autoridade aduaneira aplicar a presunção sem que tenha se incumbido de demonstrar que o importador deixou de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (quando as autoridades, por exemplo, sequer dão ao importador a possibilidade de trazer tais comprovações), posto que estariam excedendo a permissão legal do artigo 23, § 2º, do Decreto-lei 1.455/1976.

5.5 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS E O DIREITO ADUANEIRO PENAL

O professor Adilson Rodrigues Pires classifica as infrações como violações a obrigações principal ou acessória. Violaria uma obrigação principal a subtração de dinheiro devido ao fisco, e violaria uma obrigação acessória quando o agente deixa de fazer algo previsto na legislação ou “age em dissonância com o texto normativo”⁵⁸.

Como verificado anteriormente, a interposição fraudulenta de terceiros, embora possa ser instrumento para o não recolhimento ou o recolhimento a menor de tributos, é, claramente, uma violação a uma obrigação acessória, qual seja o dever de informar, na declaração de importação, o sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior.

Toda ofensa a este dever de informar será uma infração, mas nem toda infração desta natureza será uma interposição fraudulenta de terceiros. Haverá interposição apenas quando estiver presente o elemento doloso “fraude” no descumprimento do referido dever de informar, afastando-se situações não dolosas.

⁵⁸ PIRES, Adilson Rodrigues. A retenção de mercadorias pelas autoridades aduaneiras no Brasil. *In* _____. **Comércio Internacional e Tributação** (coord. Heleno Taveira Tôrres). São Paulo: Quartier Latino, 2005, p. 340.

Caracterizada a ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior, a legislação prevê penas que independem do motivo que levou o infrator a cometer a infração. Ou seja, tanto aquele que se ocultou simplesmente por não possuir habilitação no RADAR quanto aquele que se ocultou para praticar crimes, sofrerão a mesma punição, conforme sistematizado abaixo:

- interposição fraudulenta comprovada: pena de perdimento dos bens, imposta ao oculto, e multa de 10% do valor da operação para aquele que cedeu seu nome a terceiro; e
- interposição fraudulenta presumida: pena de perdimento dos bens (suas consequências, evidentemente, prejudicam o oculto, mas não há imputação pessoal da pena pela falta de identificação do infrator) e aplicação de pena de inaptidão do CNPJ do importador ostensivo⁵⁹.

Sob a perspectiva do oculto, não há problema no fato de ele ser apenado da mesma forma independentemente do motivo que o levou a praticar a infração. Quer parecer que o tipo infracional é uno, e eventual diferenciação, embora fosse possível na forma de atenuantes ou agravantes, não foi contemplada pelo legislador.

O problema é que, ao tratar a interposição fraudulenta como uma infração formal, ou seja, que independe do resultado alcançado (ou desejado), entendo que o legislador acabou expondo um problema grave, que é a desproporcionalidade da pena (de perdimento) prevista.

A pena de perdimento é sanção das mais severas previstas na legislação aduaneira brasileira⁶⁰, e sua aplicação sobre a interposição fraudulenta parece ser demasiada, em ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Acerca da proporcionalidade, Willis Santiago Guerra Filho ensina que:

⁵⁹ Segundo o artigo 81, § 1º, da Lei 9.430/1996, incluído pela Lei 10.637/2002, será declarada “inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados” em operações de comércio internacional.

⁶⁰ Artigo 675 do Regulamento Aduaneiro.

A ideia de proporcionalidade revela-se não só a um importante princípio jurídico fundamental, mas também a um verdadeiro topos argumentativo ao expressar um pensamento aceito como justo e razoável de um modo geral, de comprovada utilidade no equacionamento de questões práticas, não só do direito em seus diversos ramos, como também em outras disciplinas, sempre que se tratar de descoberta do meio mais adequado para atingir determinado objetivo⁶¹.

Ao equacionar a questão prática da interposição fraudulenta de terceiros, parece que o legislador tinha em mente combater os resultados das fraudes⁶², mas acabou criando um tipo de mera conduta, que independe do resultado.

Certamente há situações em que a interposição fraudulenta é o *modus operandi* utilizado para a prática de atos gravíssimos no comércio exterior, mas tais atos certamente terão consequências punitivas próprias, administrativas ou até criminais.

Quem se utilizar de um interposto com o propósito de reduzir tributos aduaneiros, por exemplo, estará sujeito à pena de perdimento (artigo 105, XI, do Decreto-lei 37/1966) e às penas previstas no Código Penal para o crime de descaminho e/ou na Lei 8.137/1990 para o crime de sonegação fiscal, sendo irrelevante o meio utilizado (se interposição de terceiros, subfaturamento, entre outros).

A desproporcionalidade existe quando a pena de perdimento recai sobre aquele infrator que se oculta da condição de sujeito passivo para praticar atos lícitos, ou seja, apenas para realizar uma importação que, não fosse a interposição de terceiros, seria absolutamente regular.

Entende-se que o legislador tinha duas alternativas muito melhores à escolhida: poderia ter criado um tipo infracional que exigisse o resultado (um ato ilícito determinado ou mesmo indeterminado), mantendo a pena de perdimento como punição, ou poderia ter mantido uma infração de mera conduta, mas, neste caso, seria imperioso ter estipulado uma pena menos severa.

Vale destacar que a simples omissão no preenchimento de uma obrigação tributária, mesmo que dolosamente, não é, por si só, uma conduta tão grave. Tanto é assim que, fora do

⁶¹ GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo Constitucional e Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2001, p. 75.

⁶² Vide item 43 da exposição de motivos que acompanhou a Medida Provisória 66.

comércio internacional, a omissão é, normalmente, punível apenas com multas pecuniárias que variam de 1,5% a 3% do valor das operações (conforme artigo 57, III, da Medida Provisória 2.158-35/2001⁶³).

Por mais que se possa argumentar que omissões ou incorreções na Declaração de Importação são mais graves que nas obrigações tributárias internas, não se justifica tamanha discrepância nas penas.

Entende-se que a própria legislação aduaneira contém sanções muito mais adequadas e que poderiam ser aplicadas em caso de revogação imediata do disposto no inciso V, artigo 23, do Decreto-lei 1.455/1976, como é o caso da pena residual aplicada a situações que configurem infrações administrativas ao controle das importações, prevista no Decreto-lei 37/1966, *in verbis*:

Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações:
(Redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978)

(...)

III - descumprir outros requisitos de controle da importação, constantes ou não de Guia de Importação ou de documento equivalente: (Incluído pela Lei nº 6.562, de 1978)

(...)

d) não compreendidos nas alíneas anteriores: (Incluída pela Lei nº 6.562, de 1978)

Pena: multa de 20% (vinte por cento) do valor da mercadoria.

Importante destacar que a aplicação de uma multa pecuniária de 20% do valor das mercadorias para a interposição fraudulenta de terceiros, seria vinte vezes maior que a multa atualmente prevista para os casos de omissão ou inexactidão não dolosas nas operações de comércio exterior, conforme artigo 711 do Regulamento Aduaneiro, a seguir transcrito:

Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 1º):

(...)

III - 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.

§ 1º As informações referidas no inciso III do caput, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 2º):

⁶³ Conforme nota de rodapé 28.

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador ou exportador; adquirente (comprador) ou fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial (...)

Ainda como medida de comparação, a pena de 20% do valor dos bens equivale ao dobro da pena imposta ao terceiro interposto que cede seu nome, o que parece ser razoável e proporcional.

Em relação ao interposto, quer parecer que há falta de razoabilidade e proporcionalidade quando comparamos as penas previstas para a interposição comprovada e para a presumida.

No caso da interposição fraudulenta comprovada, a infração é a cessão do nome a terceiro, conduta esta punida com multa de 10% do valor da operação realizada pelo interposto. Tal pena parece ser razoável e proporcional à conduta cometida.

Por outro lado, no caso da interposição presumida, a conduta é diversa (até porque apenas se poderia imputar o fato “ceder o nome” se a interposição tivesse sido comprovada): em realidade, a infração cometida é deixar de comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados na operação de comércio exterior, ficando o infrator sujeito a uma espécie de “pena de morte” da pessoa jurídica, que é a inaptidão de seu CNPJ.

Como se vê, aquele que é identificado (pego em flagrante) tem uma pena branda, ao passo que aquele sobre o qual recai a dúvida se praticou ou não a conduta (ceder o nome), está fadado a ter sua pena capital decretada.

Em tempos de colaboração premiada⁶⁴, só se pode crer que tamanha discrepância punitiva tenha como objetivo estimular que o acusado forneça as provas necessárias para que se comprove a interposição fraudulenta de terceiros. O problema é que o estímulo para a autodenúncia deveria ser a redução da multa de 10%, caso as duas acusações fossem igualmente punidas, sob pena de que o acusado de interposição fraudulenta presumida venha a assumir até mesmo o que não cometeu.

⁶⁴ Artigo 3º, I, da Lei 12.850/2013.

Assim, mostra-se mais razoável e proporcional a existência de uma única pena tanto para a interposição fraudulenta comprovada quanto para a presumida, no patamar de 10% sobre o valor da operação⁶⁵, devendo ser afastada a pena de morte da pessoa jurídica que deixe de comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

Por fim, vale mencionar que a Portaria 350/2002, do Ministro da Fazenda, também prevê a “suspensão da habilitação de representante do importador ou do exportador, no Siscomex” (artigo 2, inciso V), mas tal previsão, além de não ter fundamento legal, ainda dependia, pela previsão da própria Portaria, de regulamentação da RFB, o que nunca ocorreu.

5.5.1 Apuração da ocorrência do tipo infracional

A verificação da ocorrência da interposição fraudulenta, por parte das autoridades, aduaneiras, dá-se a partir da instauração de dois procedimentos possíveis, um previsto na Instrução Normativa 228/2002 e outro na Instrução Normativa 1.169/2011.

O primeiro deles, de que trata a Instrução Normativa 228/2002, é específico sobre a investigação de interposição fraudulenta de terceiros, e ocorre posteriormente à realização das operações suspeitas de comércio exterior. A fiscalização é realizada, em regra, pela autoridade aduaneira do local da matriz da empresa que fora selecionada com base no cruzamento de informações de natureza contábil-fiscal e de comércio exterior, extraídas das bases de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O procedimento especial da Instrução Normativa 228/2002 tem início mediante intimação à empresa para que comprove “o seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias” e “a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações”. Neste momento, todas as autoridades aduaneiras do país são cientificadas da investigação.

Caso a empresa não atenda a intimação fiscal, o procedimento é sumariamente concluído, com caracterização da interposição fraudulenta presumida e a consequente

⁶⁵ E que poderia ser abrandada caso o interposto informasse quem é o oculto, em analogia ao instituto da colaboração premiada.

aplicação da pena de perdimento (que, a menos que as mercadorias importadas sejam identificadas, será substituída por pena equivalente a 100% do valor dos bens) e instauração do procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no CNPJ.

Atendida a intimação, a autoridade aduaneira terá noventa dias (prorrogáveis por mais noventa) para concluir a investigação e decidir pela ocorrência ou não da ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros.

A Instrução Normativa 1.169/2011, por sua vez, disciplina um procedimento de fiscalização mais amplo, que se aplica a toda operação de importação ou de exportação de bens ou de mercadorias “sobre a qual recaia suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento, independentemente de ter sido iniciado o despacho aduaneiro ou de que o mesmo tenha sido concluído” (artigo 1).

Antes, durante ou após o procedimento de despacho aduaneiro, a autoridade responsável pelo despacho pode instaurar o procedimento especial e decidir por conduzi-lo ou por representar à unidade do local do domicílio do importador, a fim de que esta dê início ao procedimento previsto na Instrução Normativa 228/2002.

Caso decida por seguir os trâmites da Instrução Normativa 1.169/2011, a autoridade reterá a mercadoria até a conclusão do procedimento, o que deve ocorrer em até noventa dias, prorrogáveis por igual período⁶⁶.

5.5.2 Processo administrativo

Concluído o procedimento de fiscalização, seja o da Instrução Normativa 228/2002 ou da Instrução Normativa 1.169/2011, e comprovada a interposição fraudulenta de terceiros, a autoridade aduaneira deverá lavrar o correspondente auto de infração com proposta de aplicação da pena de perdimento das mercadorias ou com a exigência da pena pecuniária substitutiva do perdimento, caso as mercadorias importadas não sejam identificadas.

⁶⁶ São muitas as críticas da doutrina sobre a contagem de tais prazos e suas interrupções, pois, na prática, a mercadoria pode ficar retida por prazos superiores a 180 dias.

No caso de aplicação da pena de perdimento, é importante destacar que as mercadorias são retidas pelas autoridades aduaneiras, mediante termo de apreensão e, se for o caso, termo de guarda fiscal.

Tal retenção da mercadoria é ato extremamente autoritário. Fazendo uma analogia com o processo de exigência de crédito tributário, é como se a autoridade fiscal, quando da lavratura do auto de infração, invadisse a conta bancária do autuado e retivesse o valor em discussão, devolvendo-lhe tal montante apenas se ele fosse vitorioso ao final do processo administrativo (ou mesmo do judicial).

Ora, se o Supremo Tribunal Federal decidiu que é inconstitucional a necessidade de depósito prévio para o processamento de recurso administrativo⁶⁷, parece lógico que também não se pode admitir a apreensão prévia da mercadoria durante o curso do processo administrativo, especialmente em razão da possibilidade de conversão da pena de perdimento em pena pecuniária e da própria possibilidade de liberação da mercadoria mediante o oferecimento de caução⁶⁸.

Claro que não se está aqui a defender que toda mercadoria objeto de perdimento deva ser liberada ao importador no curso do processo administrativo, especialmente porque há situações em que a mercadoria deva ser apreendida justamente por riscos que traz ao Brasil (como é o caso de bens cuja importação é proibida e sobre os quais recaiam acusação da prática de contrabando, por exemplo). Ressalvadas tais situações, contudo, a vedação a que o importador usufrua do bem importado no curso do processo administrativo (como usufrui do dinheiro no caso de multa pecuniária, por exemplo, dada a suspensão da exigibilidade do crédito) parece medida extremamente autoritária, e que estimula a corrupção dos agentes aduaneiros⁶⁹.

Outro problema do processo de perdimento, além da apreensão da mercadoria (quando possível), é o rito de julgamento em instância única, conforme previsto no artigo 774 do Regulamento Aduaneiro.

⁶⁷ Súmula vinculante 21.

⁶⁸ Nos termos dos artigos 68, parágrafo único, e 80, da Medida Provisória 2.158-35/2001, e artigo 7 da Instrução Normativa 228/2002.

⁶⁹ A esse respeito, vide artigo (autoria pr em <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-21/nove-propostas-corrupcao-aduana-brasileira>>).

Não se está aqui a defender a existência de um duplo grau administrativo (muito embora haja respeitável doutrina neste sentido), mas a preocupação é com a falta de isonomia com que são tratados contribuintes que recebem as mesmas acusações, pelo simples fato de a mercadoria ter sido localizada ou não.

Em outras palavras, não parece isonômico que um importador acusado de interposição fraudulenta de terceiros seja julgado em instância única, quando a mercadoria é apreendida e sobre ela é aplicada a pena de perdimento, e outro seja julgado pelo CARF, exclusivamente em razão de ter sido aplicada a pena pecuniária substitutiva da pena de perdimento.

Esse tipo de diferenciação não encontra justificativa lógica, devendo haver uma uniformidade, seja para julgar toda e qualquer acusação de interposição fraudulenta de terceiros em instância única, seja para permitir a todos os acusados o acesso ao CARF.

Quer parecer que o próprio Acordo de Facilitação de Comércio da Organização Mundial de Comércio (OMC), que deve ser implementado pelo Brasil em breve, garante, em seu artigo 4, que a administração aduaneira deva garantir recursos não discriminatórios aos importadores.

Ante o exposto, aos que se ocultam da condição de sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior, mediante interposição fraudulenta de terceiros, mas têm a felicidade de ocultar também as mercadorias importadas (seja por competência própria, incompetência da autoridade aduaneira, prática de atos de corrupção, etc.), a legislação aduaneira⁷⁰ garante condições privilegiadas, notadamente a suspensão da exigibilidade do crédito enquanto perdurar a discussão administrativa e o julgamento por um órgão colegiado paritário.

⁷⁰ Artigos 689, *caput* e §§ 1 e 3, e 768, *caput* e § 1, do Regulamento Aduaneiro.

6 PROPOSTA DE *LEGE FERENDA* E SUA REGULAMENTAÇÃO

Em razão de tudo quanto foi exposto no presente trabalho, apresenta-se proposta de melhoria normativa para o tipo infracional em análise.

No plano legal, propõe-se, inicialmente, a revogação do tipo infracional objeto do presente trabalho como hipótese de dano ao erário, tanto no caso do inciso V, do artigo 23, do Decreto-lei 1.455/1976, quanto no caso do § 2º do mesmo artigo 23, bem como da pena de inaptidão do CNPJ, prevista no artigo 81, § 1º, da Lei 9.430/1996.

Ato contínuo, propõe-se a alteração do disposto no *caput* e na alínea “d”, do inciso III, do artigo 169, do Decreto-lei 37/1966, bem como a inclusão de um novo parágrafo, conforme nova redação negritada abaixo:

Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações e **exportações**: (Redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978)

(...)

III - descumprir outros requisitos de controle da importação, constantes ou não de Guia de Importação ou de documento equivalente:

(...)

d) não compreendidos nas alíneas anteriores, **inclusive na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador, do encomendante ou do adquirente em importação indireta, ou de responsável pela operação de importação ou exportação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros**:

Pena: multa de 20% (vinte por cento) do valor da mercadoria.

(...)

§ 8º - Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Outras duas importantes proposições legislativas têm por objeto a Lei 11.488/2007: a primeira é a inclusão, no *caput* do artigo 33, das pessoas físicas, e a segunda é a revogação do

atual parágrafo único, por decorrência lógica da revogação da pena de inaptidão do CNPJ, prevista no artigo 81, § 1º, da Lei 9.430/1996. Confira-se o novo dispositivo:

Art. 33. A pessoa física ou jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita à multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Diante das modificações legislativas acima, propõe-se também a edição, por parte da RFB, de Instrução Normativa que regulamente integralmente a infração objeto do presente trabalho, inclusive como medida educativa e de transparência aos intervenientes do comércio exterior. Confira-se a minuta de Instrução Normativa:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº _____, DE _____ DE _____ DE 2016.

Dispõe sobre a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador, do encomendante ou do adquirente em importação indireta, ou de responsável pela operação de importação ou exportação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012,

RESOLVE:

Da infração

Art. 1º Constitui infração administrativa ao controle das exportações o ato pelo qual uma pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no país, oculta-se da condição de sujeito passivo, de real vendedor, ou de responsável pela operação de exportação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Parágrafo único. Incorre no mesmo tipo infracional aquele que, embora residente ou domiciliado no país, oculta dos documentos de exportação um terceiro residente ou domiciliado no exterior, mediante fraude ou simulação.

Art. 2º Constitui infração administrativa ao controle das importações o ato pelo qual uma pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no país, oculta-se da condição de sujeito passivo, de real comprador, encomendante ou adquirente em importação indireta, ou de responsável pela operação de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Parágrafo único. Incorre no mesmo tipo infracional aquele que, embora residente ou domiciliado no país, oculta dos documentos de importação um terceiro residente ou domiciliado no exterior, mediante fraude ou simulação.

Art. 3º As pessoas físicas e jurídicas que incorrerem nos tipos infracionais mencionados nos artigos 1 e 2 desta Instrução Normativa estarão sujeitas ao recolhimento de multa equivalente a 20% do valor aduaneiro dos bens importados.

Parágrafo único. A aplicação da pena prevista no *caput* não exclui a aplicação da pena de perdimento caso se verifique a ocorrência de alguma hipótese de dano ao erário.

Art. 4º A pessoa física ou jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de pessoas físicas ou jurídicas que tenham cometido as infrações previstas nos artigos 1 e 2 da presente Instrução Normativa, fica sujeita à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor aduaneiro da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Da importação indireta

Art. 5º Fica permitida a contratação de importadores por pessoas físicas, tanto na importação por encomenda quanto na importação por conta e ordem.

Parágrafo único. A autorização prevista no *caput*:

I – depende de a pessoa física adquirente ou encomendante estar habilitada no RADAR;

II – aplica-se exclusivamente àqueles que figurarão na qualidade de adquirentes e encomendantes, não alcançando os importadores indiretos, cuja atividade permanece sendo privativa de pessoas jurídicas; e

III – possui efeitos retroativos.

Art. 6º Até que haja qualquer modificação no campo “CNPJ do adquirente”, constante da Declaração de Importação, o importador por encomenda ou conta e ordem deverá:

I – no caso de o adquirente ou o encomendante ser pessoa física, informar o seu CPF no campo destinado às Informações Complementares;

II – no caso de o adquirente ou o encomendante, pessoa física ou jurídica, não ser o real comprador do bem, informar o CNPJ do real comprador.

Parágrafo único. Entende-se por real comprador, nos termos do inciso II, o destinatário final do bem importado, independentemente de quantos tenham sido os intermediários por ele contratados.

Do procedimento especial de fiscalização

Art. 7º As empresas que revelarem indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira evidenciada ficarão sujeitas a procedimento especial de fiscalização, nos termos desta Instrução Normativa.

§ 1º O procedimento especial a que se refere o caput visa a identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, do cometimento de atos ilícitos ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor.

§ 2º No caso de importação realizada por conta e ordem de terceiro, conforme disciplinado na legislação específica, o controle de que trata o *caput* será realizado considerando as operações e a capacidade econômica e financeira do terceiro, adquirente da mercadoria.

Art. 8º A seleção de empresas sujeitas à aplicação do procedimento previsto no art. 7º decorrerá do cruzamento de informações de natureza contábil-fiscal e de comércio exterior extraídas das bases de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Parágrafo único. Ficará igualmente sujeita à seleção, a empresa cuja avaliação da capacidade econômica e financeira esteja prejudicada em razão de omissão relativa à entrega de declarações fiscais a que for obrigada.

Art. 9º Cabe ao titular da unidade da SRF de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa determinar o início da ação fiscalizadora, mediante expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Parágrafo único. Considerados a conveniência da administração e os recursos disponíveis, o Superintendente Regional da Receita Federal poderá designar outra unidade da região fiscal para conduzir o procedimento especial previsto nesta Instrução Normativa.

Art. 10. O procedimento especial será iniciado mediante intimação à empresa para, no prazo de 20 dias:

I - comprovar o seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, mediante o comparecimento de administrador ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais; e

II - comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações.

§ 1º Os elementos de prova deverão ser apresentados à unidade da RFB de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa.

§ 2º A critério do interessado, o comparecimento das pessoas referidas no inciso I poderá ser procedido na unidade da RFB de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o respectivo domicílio fiscal, exigida solicitação, com antecedência mínima de dois dias úteis, à unidade da RFB responsável pela execução do procedimento, para fins de agendamento.

§ 3º O início do procedimento deverá ser devidamente registrado no Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (Radar), de modo a dar conhecimento às demais unidades da RFB.

Art. 11. Para efeito do cumprimento do disposto no inciso I do caput do art. 10 as pessoas que comparecerem à RFB deverão estar munidas dos documentos:

I - de identificação pessoal;

II - de constituição da empresa e suas alterações;

III - comprobatórios de seus vínculos com a empresa;

IV - comprobatórios do funcionamento efetivo da empresa, tais como:

a) recibos de contas de energia elétrica, telefone, água;

b) documento de arrecadação do Imposto Predial e Territorial Urbano;

c) contrato de locação ou escritura do imóvel, conforme o caso;

d) livro de registro de empregados; e

e) outros relacionados na intimação.

V - comprovatórios de efetiva participação da empresa nas transações comerciais, como cópias dos instrumentos de negociação.

Parágrafo único. Para fins de comprovar a condição de sujeito passivo, de real vendedor, comprador, de encomendante ou adquirente em importação indireta, ou de responsável pela operação de importação ou exportação, as pessoas que comparecerem à RFB deverão demonstrar, ainda, que possuem conhecimento dos detalhes das operações em curso e poder decisório para sua realização, bem assim relacionar os nomes das pessoas de contato junto aos fornecedores estrangeiros, indicando os respectivos números de telefone, fax ou endereço eletrônico.

Art. 12. Para efeito de cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 10, além dos registros e demonstrações contábeis, poderão ser apresentados, dentre outros, elementos de prova de:

I - integralização do capital social;

II - transmissão de propriedade de bens e direitos que lhe pertenciam e do recebimento do correspondente preço;

III - financiamento de terceiros, por meio de instrumento de contrato de financiamento ou de empréstimo, contendo:

a) identificação dos participantes da operação: devedor, fornecedor, financiador, garantidor e assemelhados;

b) descrição das condições de financiamento: prazo de pagamento do principal, juros e encargos, margem adicional, valor de garantia, respectivos valores-base para cálculo, e parcelas não financiadas; e

c) forma de prestação e identificação dos bens oferecidos em garantia.

§ 1º Quando a origem dos recursos for justificada mediante a apresentação de instrumento de contrato de empréstimo firmado com pessoa física ou com pessoa

jurídica que não tenha essa atividade como objeto societário, o provedor dos recursos também deverá justificar a sua origem, disponibilidade e, se for o caso, efetiva transferência.

§ 2º Os elementos de prova referentes a transações financeiras deverão estar em conformidade com as práticas comerciais.

§ 3º No caso de comprovação baseada em recursos provenientes do exterior, além dos elementos de prova previstos no caput, deverá ser apresentada cópia do respectivo contrato de câmbio.

§ 4º Na hipótese do § 3º, caso o remetente dos recursos seja pessoa jurídica, deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

Art. 13. Enquanto não comprovada a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações, bem assim a condição de sujeito passivo, real comprador, encomendante ou adquirente em importação indireta, ou de responsável pela operação de importação, o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação fica condicionado à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial.

§ 1º A garantia será equivalente ao valor da multa a que está sujeita a infração, exceto nos casos em que houver indícios de dano ao erário, quando a garantia deve ser equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada.

§ 2º No caso de despacho aduaneiro de mercadoria iniciado após a instauração do procedimento especial, o prazo para fixação de garantia será contado da data de registro da declaração aduaneira.

§ 3º A garantia a que se refere este artigo poderá ser prestada sob a forma de depósito em moeda corrente, fiança bancária ou seguro em favor da União.

Art. 14. O procedimento especial previsto nesta Instrução Normativa deverá ser concluído no prazo de noventa dias, contado da data de atendimento às intimações previstas no art. 10, vedada qualquer prorrogação.

Art. 15. Decorrido o prazo de sessenta dias, contado da ciência de intimação formulada pela RBF, sem o devido atendimento pelo intimado, o procedimento especial será concluído sumariamente.

Art. 16. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á as penalidades cabíveis, na hipótese de:

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta presumida, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Art. 17. A prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras, sujeitando os responsáveis às sanções penais cabíveis, nos termos do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) ou da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

Parágrafo único. Detectado indício que possa configurar a ocorrência de crime de "lavagem de dinheiro" ou de ocultação de bens, direitos e valores, definido na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, a unidade da SRF responsável pela execução do procedimento deverá dar conhecimento desse fato ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) e ao Banco Central do Brasil (BC), sem prejuízo da formulação de Representação Fiscal para Fins Penais para o Ministério Público Federal.

Do processo administrativo

Art. 18. Eventual aplicação de penalidade, contra o oculto e/ou a pessoa interposta, será objeto de lavratura de auto de infração, nos termos da legislação em vigor, sendo garantido ao contribuinte o rito previsto no Decreto 70.235/1972.

Art. 19. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, ficando revogadas todas as disposições em contrário.

Vale destacar, por fim, que, em virtude das alterações legislativas propostas, a Instrução Normativa 1.169/2011 deixaria de ser aplicada aos casos de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiro.

CONCLUSÃO

A primeira conclusão a que se chega é que, não obstante a denominação mais comum do tipo infracional seja “interposição fraudulenta”, a conduta que se quer punir não é propriamente a interposição de um terceiro, mas sim a falta de declaração ao fisco de tal interposição.

Tal falta de declaração, contudo, deve ocorrer de maneira dolosa. Dada a impossibilidade de se acessar a mente do acusado, propõe-se um conceito de dolo que não leva em consideração a vontade ou o conhecimento do infrator, mas sim condições e circunstâncias verificáveis no caso concreto. Algumas dessas situações foram, inclusive, avaliadas (e valoradas) no curso do trabalho.

Considerando que a opção do legislador foi por criar um tipo infracional que independe do resultado para sua tipificação (basta a ocultação mediante fraude ou simulação), e que não possui qualquer tipo de agravante ou atenuante em função do resultado alcançado (ou esperado) com a ocultação, a pena de perdimento parece ser uma punição deveras desproporcional à ocultação, propõe-se a imediata revogação de tal sanção, sendo aplicada multa no patamar de 20% do valor aduaneiro da mercadoria.

Com relação ao importador ostensivo na interposição fraudulenta presumida, a pena de morte da pessoa jurídica (inaptação do CNPJ) deve ser imediatamente revogada, passando a incidir a mesma multa de 10% aplicável ao importador ostensivo na interposição fraudulenta comprovada, mais razoável e proporcional à infração cometida.

Além de tal uniformização, é importante também modificar o *caput* do artigo 33 da Lei 11.488/2007 para incluir a possibilidade de aplicação de tal multa moratória também às pessoas físicas que cederem seu nome, sob pena de mantê-las sem qualquer tipo de sanção.

Em permanecendo a pena de perdimento para a ocultação do sujeito passivo (e o mesmo se aplica para todas as infrações que constituem dano ao erário, exceto aquelas relacionadas à própria condição da mercadoria), propõe-se o reconhecimento de sua plena fungibilidade com a multa de 100% do valor aduaneiro, a fim de que o importador possa escolher entre entregar o bem ou pagar a multa e permanecer com o bem.

Nesse caso, importante frisar que a escolha do contribuinte deverá ocorrer ao final do processo administrativo, sendo que, durante seu curso, a mercadoria estará em posse do importador, independentemente da prestação de qualquer garantia, aplicando-se uma espécie de suspensão da exigibilidade do bem, como analogia do que ocorre com o processo administrativo de exigência de crédito tributário.

Por fim, havendo acusação de dano ao erário punível com a pena de perdimento, o rito processual teve ser alterado para permitir que todos os acusados (e não apenas aqueles que são punidos com pena pecuniária substitutiva do perdimento) tenham acesso ao CARF.

REFERÊNCIAS

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. **Regra-matriz de incidência do Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros**. Disponível em <<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/95/4>>. Acesso em: 13 jun. 2016.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo Constitucional e Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2001.
- IMPORTADOR de lixo hospitalar deve ser indiciado. Disponível em: <<http://g1.globo.com/brasil/noticia/2011/10/importador-de-lixo-hospitalar-deve-ser-indiciado.html>>. Acesso em: 13 jun. 2016.
- LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- NAVARRO, Carlos Eduardo de Arruda; PRADO, Arthur Sodré. **Nove propostas contra a corrupção na aduana brasileira**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-21/nove-propostas-corrupcao-aduana-brasileira>>. Acesso em: 13 jun. 2016.
- PIRES, Adilson Rodrigues. A retenção de mercadorias pelas autoridades aduaneiras no Brasil. *In* _____. **Comércio Internacional e Tributação** (coord. Heleno Taveira Tôrres). São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- SARTORI, Angela. O delito de interposição fraudulenta de terceiros na importação. Disponível em: <<http://www.interface.eng.br/noticias/ler/o-delito-de-interposicao-fraudulenta-de-terceiros-na-importacao/>>. Acesso em: 13 jun. 2016.
- TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- VARGAS, Marisete de; SANDRI, Gabriel de Araujo. A aplicação da penalidade de inaptidão do CNPJ e a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação. **Revista Eletrônica de Iniciação Científica**, Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da UNIVALI, v. 4, n.3, p. 844-870, 3º Trimestre de 2013. Disponível em <www.univali.br/ricc-ISSN-2236-5044>. Acesso em 13.06.2016.