

# Interposição Fraudulenta de Terceiros na Importação

Adilson Rodrigues Pires

*1. O Comércio Exterior como Instrumento do Desenvolvimento; 1.1 A Competência para legislar e a Legislação sobre Comércio Exterior; 1.2 O Processo de Globalização e o Incremento do Comércio Internacional; 1.2 O Imposto de Importação; 1.3 A Globalização e o Incremento do Comércio Internacional; 1.4 O Processo de Integração Econômica e a Globalização; 1.5 A Globalização; 2. Modalidades de Importação; 2.1 A Importação Direta ou Própria; 2.2 A Importação por Conta e Ordem de Terceiro; 2.3 A Importação para Revenda a Encomendante; 3. A Fraude no Comércio Internacional; 3.1 Interposição Fraudulenta de Terceiros; 3.1.1 A Fraude como Ação Delituosa; 3.1.2 A Simulação como Ação Delituosa; 3.2 Presunção de Fraude e de Simulação; 4. Dano ao Erário; 4.1 Delimitação do Conceito de Dano ao Erário; 4.2 A Pena de Perdimento na Jurisprudência do CARF e dos Tribunais; 5. Conclusão.*

## 1. O Comércio Exterior como Instrumento do Desenvolvimento

A comercialização de bens e as transações envolvendo serviços diversos constituem importante instrumento do desenvolvimento de políticas públicas e de promoção de melhorias sociais em todos os países do mundo. Com esses propósitos, cada governo estabelece as metas a serem alcançadas, na medida das necessidades de consumo da sociedade e das possibilidades de aproximação com parceiros comerciais, tudo com vistas ao seu crescimento industrial e tecnológico.

A partir do fenômeno, que ficou conhecido como globalização em razão do envolvimento mais efetivo da comunidade internacional nas operações de trocas, incentivadas pelos movimentos de integração que acirraram a concorrência internacional, observou-se intenso crescimento do comércio exterior.

Contudo, o grande desafio da atualidade é promover o crescimento econômico em um cenário de concorrência predatória no plano internacional, mormente quando se trata de um concorrente, como o Brasil, que enfrenta uma das maiores cargas tributárias do planeta.

Nesse cenário, grande número de mercadorias, de diversos setores industriais, praticamente deixaram de ser produzidas no mercado brasileiro, haja vista que o custo do bem importado é sensivelmente inferior ao produto nacional.

A substituição de importações, que seduziu economistas na década de 80 do século passado e que parecia tornar-se a redenção do nosso setor industrial, em nenhum momento chegou a ser unanimidade entre os estudiosos. Muito se discutiu sobre o acerto ou o equívoco dessa política, tendo em vista o nível de eficiência e a etapa em que se encontrava o processo de industrialização, condições básicas para o impulso da economia e o envolvimento com Estados aliados ou parceiros econômicos e políticos.

Mecanismos de fomento à produção devem ser utilizados, desde que acompanhados de providências visando privilegiar os agentes econômicos internos que se dedicam à industrialização com vistas à exportação, como o controle do câmbio e dos instrumentos de controle administrativo das importações e das exportações. Tudo isso, porém, encontra limites nas regras implantadas por organismos internacionais, como a Organização Mundial do Comércio (OMC), que congrega mais de 150 países de todos os continentes.

Em vista disso e, considerando que não mais existe economia fechada às trocas internacionais, a competitividade externa determina o aperfeiçoamento dos meios de produção, a maior capacitação da mão de obra, a utilização intensiva, tanto quanto possível, da tecnologia, além do aproveitamento de fatores em paralelo.

Por outro lado, é necessário que se estabeleça uma certa seletividade na aquisição de bens do exterior, o que pode conduzir o país ao protecionismo excessivo e descabido, tendente a se perpetuar, ao invés de servir apenas como alavanca para o crescimento. Por essa razão, o controle e a gestão do comércio exterior ganham relevo, em especial no que se refere aos Impostos de Importação e Exportação.

### **1.1 A Competência para legislar e a Legislação sobre Comércio Exterior**

Conforme dispõe o art. 22, inc. VIII, da Constituição da República, o poder de estabelecer normas sobre o disciplinamento do comércio com outros países pertence à União.

Complementarmente, o art. 84, inc. IV, da Carta Magna, atribui ao Presidente da República, na qualidade de chefe do poder executivo da União, ditar normas relativas à matéria, destacando-se, entre elas, o Regulamento Aduaneiro, que tem por fim

regulamentar as atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

Além do Presidente da República, o Ministro da Fazenda, com base no art. 237 da CFRB, também exerce essa competência, especialmente através da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), da Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) e da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Registre-se, por fim, que a decisão de processos na via administrativa federal cabe às Delegacias de Julgamento e ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), este em segunda e última instância.

## **1.2 O Imposto de Importação**

O Imposto incidente sobre a Importação (I.I.) está previsto no artigo 153, inc. I, da Constituição da República, nos artigos 19 a 22 do Código Tributário Nacional, no Decreto-Lei n° 37, de 18 de novembro de 1966, e regulamentado pelo Decreto n° 6.759/09, de 05 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro).

O Imposto de Importação constitui importante ferramenta para a execução da política de comércio exterior do País. Além de outros instrumentos utilizados, o imposto pode servir como estímulo ou desestímulo ao crescimento de determinados setores econômicos, mediante o direcionamento da aplicação de recursos em setores fundamentais para o crescimento, assim como incentivar a produção nacional, reprimir a prática desleal de comércio, atrair investimentos externos, prevenir ou restringir a saída de divisas, assegurar o abastecimento interno de produtos essenciais ao consumo ou ao desenvolvimento etc.

Por tudo isso, o Imposto de Importação denota claramente sua característica extrafiscal, razão pela qual se enquadra entre as exceções aos princípios da legalidade, nos termos do que dispõem o § 1º, do art. 150, e o art. 153, §1º, da Carta Magna, e da anterioridade da lei, a teor do que se infere do art. 150, inc. III, al. c, da CFRB, que proíbe a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou majorou, bem como veda a cobrança do tributo antes de decorridos 90 dias, contados da data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou.

## **1.3 A Globalização e o Incremento do Comércio Internacional**

A movimentação de mercadorias pelos vários continentes do planeta foi fortemente impulsionada a partir do fenômeno que se convencionou chamar de

globalização ou mundialização. Com efeito, a abertura de mercados e a criação dos organismos regionais de comércio, conhecidos também como blocos econômicos, acirrou a concorrência internacional, na medida em que obrigou os produtores nacionais a aperfeiçoarem a fabricação de bens de maior tecnologia, em maior escala e, por essas razões, a preço mais competitivo. Isso permitiu a permuta de bens complementares à economia dos vários países do mundo.

É importante salientar a importância da aferição das condições básicas com que conta cada país no momento em que se adotam mecanismos de estímulo ao desenvolvimento, assim como as possibilidades de relações produtivas com Estados aliados ou parceiros econômicos e políticos. Mecanismos de fomento à produção adotados como alavancas do crescimento, em geral, devem ser acompanhados de providências no sentido de privilegiar os agentes econômicos internos que se dedicam à industrialização de bens passíveis de serem exportados, como as variações de câmbio e os instrumentos de controle administrativo das importações e das exportações.

Como se sabe, hoje não existe no mundo economia fechada ao comércio internacional. Como se destacou acima, a competitividade estimula o aprimoramento dos meios de produção, a maior capacitação da mão de obra, a utilização intensiva, tanto quanto possível, da tecnologia, além do aproveitamento de outros fatores.

Por outro lado, é cada vez mais necessária a observância do critério da seletividade na compra de bens do exterior, o que, se não exercido na medida exata, pode conduzir ao protecionismo excessivo e descabido, tendente a se perpetuar em vez de cumprir o seu papel de alavanca para o crescimento.

A formação e consolidação dos Estados Nacionais, no início da Idade Moderna, permitiu maior aproximação comercial entre os países e, conseqüentemente, a aceleração do comércio em âmbito mundial. O estágio de desenvolvimento então atingido pelos novos Estados constituiu o impulso de que se necessitava para a regulação das trocas de bens e serviços entre as nações.

Importante marco na história econômica, o mercantilismo dominou o mundo desde o século XV até o final do século XVIII. Nesse período, a ideia predominante baseou-se no livre cambismo, em que pese o forte intervencionismo exercidos pelo Estado sobre suas economias internas. Como exemplos da maior participação nas atividades privadas, merecem ser citados a sensível elevação da tributação sobre as

importações, o controle sobre o consumo no mercado interno, a intensa acumulação de capital e a manutenção do superávit na balança comercial.

Com o desenrolar das inovações tecnológicas promovidas pela revolução industrial, novas ideias e conceitos foram surgindo, de forma que as políticas estatais com relação ao comércio exterior precisaram ser reformuladas. É nesse clima de inovações que desponta o liberalismo, doutrina segundo a qual os Estados abandonam a postura protecionista e passam a intervir cada vez menos na economia.

Com essa guinada, o Estado deixa de intervir na economia privada, ao mesmo tempo em que a doutrina econômica passa a defender a ideia do livre mercado, baseado na redução das tarifas alfandegárias, nos acordos de comércio e na política de reciprocidade, que visava, sobretudo, o crescimento das exportações e, conseqüentemente, o aumento contínuo dos lucros.

Contudo, o dinamismo das doutrinas e escolas econômicas, que deu origem a um forte processo de industrialização, culminou com a grande depressão na década de 30 do século passado, segundo alguns, uma das principais responsáveis pela eclosão da Segunda Grande Guerra e pelo caos por ela deixado.

Esse estado de coisas, que afetou praticamente todas as economias do mundo, levou os Estados a se unirem com o fim de criarem instituições de caráter internacional, que se destinavam a organizar e regular o mercado e as finanças em âmbito mundial. A partir desses preceitos, surge a Organização das Nações Unidas (ONU), como uma das primeiras estruturas regulatórias de alcance internacional, com vistas a estabilizar a conjuntura política e econômica do mundo, além do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), com o importante objetivo de fixar base prática e salutar de comércio exterior e, assim, promover o benefício de todos os países.

#### **1.4 O Processo de Integração Econômica e a Globalização**

Ao invés de produziram a tão desejada paz mundial, as duas grandes guerras que abalaram o século passado, deixando um rastro de milhões de mortos e vários países da Europa praticamente destruídos sob o ponto de vista econômico. Esse fato foi determinante para uma reflexão geral de governantes em todos os cantos do planeta sobre o novo papel do Estado na geopolítica que se formou a partir dos eventos mencionados.

Todavia, ao contrário do que se poderia imaginar, não foi, em seguida ao término do primeiro conflito que os países se organizaram adequadamente com vistas à retomada do desenvolvimento. O complicado xadrez político, a frágil influência nas discussões e nas decisões tomadas, demonstrada pelo corpo diplomático atuante naquele período da história, frustraram toda a expectativa de um novo mundo sonhado pelos povos.

O fracasso das negociações políticas levou à dissolução da Liga das Nações, que sequer chegou a produzir resultados satisfatórios no âmbito das relações mundiais. Certamente, essa fracassada experiência foi a responsável pela mudança de rumo, que se observou ao final da segunda guerra, pelo menos na Europa, a grande derrotada em termos econômicos, em que pese a atuação vitoriosa, sob o aspecto puramente militar, dos países aliados.

Segundo Jean-Jacques Roche<sup>1</sup>, mostrava-se necessário, dado o cenário vigente, de se buscarem novas formas de ação pública, distintas da tradicional visão política e jurídica do mundo, que predominava entre os povos na ocasião. Era preciso que a palavra dos governantes, em regra dissociada dos interesses da nação que representavam, expressasse com fidelidade o anseio da sociedade em todos os cantos.

Foi, então, que o segundo grande desastre alertou os dirigentes das nações para uma nova realidade. Os Estados, absolutos na manifestação da sua vontade, cederam lugar a uma série de organismos internacionais de abrangência mundial e regional, de organizações não-governamentais, de atuação contundente em vários setores de atividades e que escapavam da tutela do Estado.

Muito embora se deva reconhecer que as organizações internacionais estão em permanente processo de rediscussão de seus propósitos, é de se admitir, por outro lado, que esses organismos asseguram um equilíbrio de forças que conferem a estabilidade imprescindível para as relações políticas e econômicas entre os Estados.

Paralelamente, o crescimento das relações comerciais, estimulado por uma lógica mais voltada para o lado capitalista, permitiu o desenvolvimento de uma consciência empresarial mais aberta para o mercado externo. A classe empresarial vislumbrava perspectivas mais amplas de obtenção de lucro e, assim, dirigiram suas vistas para outros destinos, promovendo a intensificação das trocas de bens com ganhos para todos, vendedores e compradores.

---

<sup>1</sup> ROCHE, Jean-Jacques. *Relations Internationales*, 3. ed. Paris: LGDJ, 2005, p. 12.

Nesse ponto, é de se destacar a importância de organizações como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial (*rectius*, Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento - BIRD, criados como resultado da Conferência de Bretton Wood, em 1948, assim como a assinatura do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (*General Agreement on Tariffs and Trade*), que deu origem, em 1995, à Organização Mundial do Comércio (OMC), resultado da Rodada Uruguai de Negociações.

A necessidade de maior cooperação entre os Estados deu origem à integração econômica, caminho mais seguro quando se tem como perspectiva a conjugação de interesses particulares com vistas ao objetivo comum. O poder de negociação expandido, obtido mediante a integração, torna quase irreversível esse processo.

Além disso, é de se considerar que a adoção de uma política econômica harmonizada exige, naturalmente, o desenvolvimento da infraestrutura dos países, em que a tecnologia de comunicações e de transportes se torna de inegável importância, sem contar o acesso à tecnologia de produção de certos bens, a eliminação de barreiras interpostas ao comércio e a redução de preços internos.

## **1.5 A Globalização**

Paralelamente, cresce a produtividade e se aperfeiçoa a qualidade dos produtos, empregos são criados e se pode observar o aumento da renda nacional, fatores que incentivam a constituição de um número cada vez maior de organizações regionais de comércio. O campo, então, se mostra propício ao que se costuma chamar de globalização.

Não é muito claro nem convergente o conceito de globalização. Contudo, há um certo consenso no que diz respeito a certas características do fenômeno iniciado, ao que parece, lá pelos idos dos anos oitenta do século passado. Nesse sentido, pode-se dizer que a globalização implica a internacionalização das trocas de bens, de capital e investimentos, de mão-de-obra, de serviços, de tecnologia e informação, e, enfim, de tudo o que é capaz de aproximar os povos e as empresas, motivado, em parcela significativa, pelo avanço da tecnologia da informação e dos meios de comunicação.

Pra Diego Hidalgo<sup>2</sup>, a globalização consiste na

---

<sup>2</sup> HIDALGO, Diego. *Globalización y Unión Monetaria*. Madrid: Siddharth Mehta, 1998, p. 25.

*interdependencia creciente de las economías nacionales producida por un nuevo y único sistema económico en el que todo el mundo compite no sólo dentro de las fronteras nacionales, sino también y cada vez más, fuera de ellas.*

Nesse interminável e dinâmico processo, sobrevivem os agentes econômicos mais competitivos, ou seja, aqueles que possuem visão mais realista do mercado e das oportunidades que surgem. Nessa nova ordem econômica mundial, não há espaço para o protecionismo e, sequer, para os subsídios muitas vezes concedidos a empresas carentes de incentivo.

Em contrapartida, a maior intensidade das trocas de mercadorias e serviços, acaba por gerar o desenvolvimento de práticas desleais de comércio, em que os atores envolvidos no mercado buscam maximizar seus lucros em detrimento de outros com menos potencial de competitividade.

Contudo, não há como negar, trata-se de um movimento que ainda vai perdurar, com certeza, por muitos anos, na medida em que se constata que o crescimento do comércio internacional converge na redução progressiva e geral de preços de bens e serviços e, conseqüentemente, na melhoria das condições de vida das pessoas em todo o mundo, mesmo que se considere o enorme risco da fácil disseminação de crises econômicas de âmbito global, o que não ocorreria, é bem verdade, em economias fechadas.

## **2. Modalidades de Importação**

Tendo em vista a complexidade das operações de importação de mercadorias, objeto do presente trabalho, por mais de uma forma podem elas ser exercidas. Assim, cabe enumerar, de acordo com a legislação aduaneira que rege a matéria, três modalidades de importação, a saber, a importação direta ou própria, a importação por conta e ordem de terceiro e a importação para venda a encomendante.

Essas formas de importar mercadorias são reguladas pela Instrução Normativa, expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nº 285/03.

### **2.1 A Importação Direta ou Própria**

A importação direta, a mais utilizada no comércio internacional, caracteriza-se pela relação que envolve duas partes, o vendedor e o comprador. Requer-se do importador, além da habilitação no Radar, suporte financeiro suficiente para a remessa

de divisas ao exterior, correspondente ao valor do bem a ser importado e dos tributos devidos.

Com inteira independência, o importador estabelece contato com o vendedor, firma o contrato de câmbio para registro junto à instituição financeira autorizada, assina o contrato de compra e venda, do qual constam as condições acordadas com vistas à aquisição da mercadoria e, finalmente, efetua o pagamento dos tributos devidos, cumprindo, ainda, as exigências de cunho administrativo, quais sejam, as obrigações acessórias relativas à importação.

O registro da importação no Siscomex é feito em seu próprio nome, em face da autonomia de que goza como importador junto ao sistema.

Por fim, titular do direito de propriedade sobre a mercadoria, representado pelo Comprovante de Importação, tem o importador toda a liberdade de negociar a venda a quem que quer que esteja interessado na compra.

## **2.2 A Importação por Conta e Ordem**

Segundo essa modalidade, o importador do bem firma contrato com o verdadeiro adquirente, mediante o qual o terceiro, chamado de adquirente, antecipa os recursos necessários à compra, consistentes no valor da mercadoria a ser adquirida, assim como nos tributos devidos, uma vez que o despacho aduaneiro será processado pelo importador, embora por conta e ordem do adquirente.

Compete ao importador adotar todas as providências relacionadas no tópico acima, referente à importação própria, ou seja, firmar os contratos de câmbio e de compra e venda, despachar a mercadoria perante a repartição aduaneira da sua jurisdição e recolher os tributos devidos.

Uma vez desembaraçada, a mercadoria é entregue ao adquirente mediante a emissão de Nota Fiscal de Simples Remessa, uma vez que a importação foi realizada sob os auspícios do adquirente, que adiantou ao importador os recursos necessários à realização da operação, não se configurando, nesse caso, uma operação de venda interna. Além da descrição regular do produto e o seu valor, desse documento deve constar o montante pago à Alfândega a título de tributos.

Cabe salientar que, ao proceder ao despacho aduaneiro de entrada no país junto ao Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), o importador deverá indicar o CNPJ do real adquirente da mercadoria.

### **2.3 A Importação para Revenda a Encomendante**

A terceira modalidade consiste em uma operação que envolve, igualmente, dois contratantes, sendo um, o importador, responsável pela regularidade do ingresso da mercadoria no país, e o outro, encomendante, o real adquirente.

A característica básica e distintiva dessa modalidade em relação à anterior reside na emissão de Nota Fiscal de Venda da mercadoria ao encomendante, visto que a operação de importação é realizada pelo importador às suas próprias expensas, tornando-se ele, por essa razão, o proprietário da mercadoria, revendida após o desembaraço aduaneiro ao encomendante.

Vale observar que, neste caso, o importador age como se estivesse tratando com uma importação direta ou própria, uma vez que a ele cabem todos os procedimentos com vistas à internalização da mercadoria, que, inclusive, será vendida ao encomendante.

Da mesma forma, o nome do importador deve ser vinculado ao do encomendante por ocasião do registro da importação junto ao Siscomex.

## **3. A Fraude no Comércio Internacional**

Com se disse em tópico anterior, a expansão do comércio internacional implica, naturalmente, a prática irregular de atividades de importações e exportações. Com efeito, a disputa por maiores e mais vantajosas oportunidades no mercado enseja a adoção de procedimentos nem sempre ortodoxos ou condizentes com a legalidade exigida pela legislação dos países envolvidos.

A seguir, serão analisadas as práticas irregulares observadas no comércio internacional, notadamente as que se referem à interposição fraudulenta de terceiros, passível da aplicação da pena de perdimento.

### **3.1 Interposição Fraudulenta de Terceiros**

Preliminarmente, deve-se registrar que o bem jurídico protegido em hipóteses fraudes de natureza tributária situa-se no patrimônio da Fazenda Pública. Considerado o interesse tutelado pelo Direito, a arrecadação dos tributos devidos constitui o objeto da proteção jurídica. Dada essa premissa, é válido asseverar que se torna indispensável a aferição do prejuízo causado ao fisco federal para que se possa concluir pela interposição fraudulenta.

Com autoridade, afirma Maria Asunción Rancaño Martín<sup>3</sup>:

*El delito de defraudación tributaria es un tipo penal de resultado que requiere la existencia de un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Para su consumación se precisa, por tanto, la producción de un perjuicio económico, punto este sobre el que no existe controversia alguna entre los autores.*

A evolução do comércio, se deve, em parte, à eliminação dos entraves de toda ordem que se colocavam diante de negociantes em todo o mundo, sobretudo a partir dos primeiros anos do século passado. Ainda que se tenha observado alternância entre o livre comércio e o protecionismo devido aos dois grandes eventos que abalaram o mundo, o processo de liberação do comércio contribuiu para a aceleração e criação de fraude fiscal.

Vale assinalar que o maior acordo internacional de comércio do século XX, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, assinado em 1.947, visou estimular as trocas de mercadorias entre os países então signatários. Hoje, os mais de 150 membros da Organização Mundial de Comércio viram intensificar-se o comércio internacional, que opera em um fluxo nunca antes experimentado.

Como não poderia deixar de ser, a criação de organismos mundiais e regionais provocou uma série de mudanças nas práticas comerciais, decorrentes do uso de tecnologia avançada, que facilitou a comunicação e o transporte de bens pelo mundo. O tempo de permanência do veículo transportador em viagem internacional, seja pela via aquática, aérea ou terrestre, foi sensivelmente reduzido. Este avanço, acelerou e facilitou a comercialização de produtos, o que, como se disse, fez aumentar o número e o grau de sofisticação na prática de fraudes fiscais.

Uma das práticas observadas pelas autoridades públicas e objeto do presente trabalho consiste na interposição fraudulenta de terceiros. O tipo legal que recebeu essa denominação, inserido na expressão geral dano ao erário, comporta interpretação por demais ampla, uma vez que compreende todo e qualquer prejuízo causado à Fazenda Nacional, que resulte na falta de pagamento de tributos, como, também, no descumprimento de qualquer exigência relativa ao controle aduaneiro sobre importações e exportações.

---

<sup>3</sup> RANCAÑO MARTÍN, Maria Asunción. El Delito de Defraudación Tributaria. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 112.

A interposição fraudulenta tem por base, no direito brasileiro, inc. V, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/76, com a nova redação dada pelo art. 59, da Lei nº 10.637/02.

Atentas às alterações nas práticas comerciais, as autoridades aduaneiras buscaram o devido respaldo legal que lhes permitisse exercer o controle mais efetivo sobre as entradas e saídas de mercadorias do território nacional.

Contudo, a prevenção e a repressão de crimes aduaneiros, como costumam ser chamadas as fraudes e simulações verificadas no âmbito das transações comerciais com o exterior, derivou na tentativa de abarcar toda e qualquer irregularidade ocorrida nesse âmbito, ferindo, como se verá adiante, o direito fundamental à segurança jurídica.

A interposição fraudulenta é sancionada pelo direito brasileiro com a pena de perdimento, imposta aos infratores que operarem de maneira fraudulenta a sua importação, ainda que a fiscalização comumente baseie a autuação em mera presunção de irregularidade. Insta observar que a fraude, assim como a simulação, têm como característica a conduta dolosa do autor, isto é, não basta a constatação do aspecto subjetivo do ilícito, mas a indiscutível, sob o ponto de vista jurídico, intenção de produzir o dano.

É mister destacar que, mesmo o elemento objetivo do crime, pressupõe o aspecto subjetivo, uma vez sabido que, para a prática do delito, é condição básica o conhecimento prévio do infrator sobre as regras estabelecidas e que regem a hipótese legal. Só fraudar a lei, isto é, só age com dolo aquele que conhece a norma legal e a descumpra por deliberação própria. Portanto, a intenção de contornar os ditames legais é essencial para a configuração do crime de interposição fraudulenta.

Adicionalmente, é importante afirmar que o pressuposto elementar do crime consiste na prática delituosa que vise ocultar o real adquirente, o real importador e/ou o real vendedor da mercadoria, inclusive quando se trata de interposição fraudulenta de terceiros.

Como diz Amélia González Méndez<sup>4</sup>,

*Si por virtud de la tipicidad la conducta examinada debe adecuarse a la descripción del supuesto realizada por la ley, el dolo y la culpa deben encontrarse ya presentes en el momento de calificar como típico ese comportamiento, ya que, según la doctrina finalista, el contenido de la voluntad que se expresa en la acción u omisión considerada es relevante*

---

<sup>4</sup> MÉNDEZ, Amélia González. *Buena Fe y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 82.

*para evaluar la presencia de este elemento y, por lo mismo, el dolo y la culpa integran la parte subjetiva del tipo.*

Assim, para que se configure a prática delituosa, faz-se mister que o autor tenha plena consciência da tipicidade do crime, além da vontade deliberada de agir de acordo com o tipo descrito na lei tributária. Simples presunção, portanto, é insuficiente para a responsabilização do importador, do exportador, do adquirente ou de terceiros envolvidos na transação.

### **3.1.1 A Fraude como Ação Delituosa**

A fraude é definida no art. 72, da Lei nº 4.502/64, como

*“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 suas características essenciais...”*.  
(grifei)

Evidentemente, a intenção do fraudador é excluir ou diferir o pagamento do imposto devido, conforme complementa o artigo. Mais uma vez se observa a necessidade do dolo como elemento inafastável do crime. Não basta, portanto, a acusação de fraude sem a prova cabal e incontestável da intenção de causar o dano específico para a configuração do delito aduaneiro. É preciso provar que a fraude tenha sido praticada com o claro objetivo de produzir determinado resultado ou que o autor assumiu conscientemente o risco de produzi-lo.

Com o consagrado Tulio Rosembuj<sup>5</sup>,

*... la finalidad exclusiva pretende impedir, a través de procedimientos técnicos, la realización del hecho imponible que debió producirse y no lo hizo a causa de los mismos.*

Vale assinalar a diferença entre o dolo genérico e o dolo específico, elemento imprescindível à lavratura de auto de infração contra o importador e a apreensão da mercadoria, em razão da aplicação consequente da pena de perdimento.

---

<sup>5</sup> ROSEMBUJ, Tulio. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 162.

Para efeito de ilustração e clareza, transcreve-se Felipe Alexandre Ramos Breda<sup>6</sup>, que, ao estabelecer a distinção entre o dolo genérico e o dolo específico assevera que o primeiro

*perquire sobre a vontade do agente em realizar apenas o fato descritivo na lei, em seu núcleo, de forma objetiva, daquela exigida pelo dolo específico, em que a vontade do agente ao fato infracional tem fim especial, com conhecimento pleno do ilícito.*

A afirmação permite concluir que só a criteriosa investigação sobre os elementos que constituem o crime é capaz de apontar a autoria do delito previsto na lei. As possíveis evidências da prática delituosa, como a falta de recursos suficientes para que se proceda à importação ou a ocultação de alguma das pessoas que integram o contrato de compra e venda, não que ser apuradas e, desse modo, há que ficar provada, de forma incontestável, a intenção do agente de praticar a fraude fiscal.

É forçoso reconhecer que o crime decorre da prática de algo proibido pelo ordenamento jurídico ou contrário à lei. A conduta que não se enquadre na tipologia descrita exime o agente da responsabilização pelo ato praticado e, naturalmente, exclui a aplicação da pena.

### **3.1.2 A Simulação como Ação Delituosa**

O conceito de simulação é universal e, no Brasil, tem por base as lições de Clóvis Bevilacqua, seguida por renomados civilistas pátrios. Em seu sentido jurídico, simulação corresponde a uma “declaração enganosa da vontade”, que tem por fim a obtenção de um resultado diverso daquele claramente indicado pelo agente. Mais explicitamente, diz-se que a simulação objetiva iludir terceiro, mediante a ocultação de fatos ou atos que realmente se pratica.

Veja-se em que termos dispõe o art. 167, § 1º, do Código Civil Brasileiro ao se referir à simulação:

*Art. 167. É nulo o negócio simulado,...*

*§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

---

<sup>6</sup> BREDA, Felipe Alexandre Ramos. A Infração Aduaneira conhecida como Interposição Fraudulenta de Terceiros. In: *Questões controvertidas do Direito Aduaneiro* (coord. Demes Britto). São Paulo: IOB/SAGE, 2014, p. 361.

*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.”*

Gilberto de Castro Moreira Junior e Maristela Ferreira Miglioli<sup>7</sup> procuram traduzir o enunciado legal supra transcrito, afirmando:

*Assim, o que ocorre na simulação é a divergência intencional entre a realidade e a aparência, para enganar ou burlar terceiros que, no caso da interposição fraudulenta, seriam as autoridades aduaneiras e fiscais.*

Com efeito, em matéria aduaneira, o ato simulado representa a omissão do real vendedor do bem, do real importador ou do real adquirente, em operação dissimulada com o propósito de elidir ou de retardar o pagamento de tributos ou de evadir-se do controle aduaneiro sobre a importação. Há, portanto, a necessidade de conluio entre dois, pelo menos, dos agentes que interferem no processo de introdução da mercadoria no país para que fique evidenciada a simulação.

Em regra, dois contratos de compra e venda são firmados entre as partes. Um deles, em caráter particular, expressa a verdadeira intenção de burlar o fisco, sendo evidente que as partes auferem vantagens não declaradas oficialmente. O outro, levado, este sim, ao conhecimento da Receita, ostenta a aparência de verdadeiro, sem o que não se configuraria a simulação.

No caso presente, ou seja, da interposição fraudulenta de terceiros, ocorre a simulação quando, por exemplo, o adquirente por conta e ordem ou o encomendante não são informados à Receita Federal pelo importador no momento do registro da importação no Siscomex. Ocorre, também, quando a transferência de numerário do real adquirente é omitida ao se proceder ao despacho aduaneiro de importação.

Tulio Rosembuj<sup>8</sup>, citado, acrescenta a hipótese do mandato sem representação, isto é, aquele em que o mandatário se obriga a cumprir o mandato por conta do mandante, porém em nome próprio. Isto, na prática, ocorre quando a transferência de recursos não constitui cláusula do contrato de compra e venda entre as partes signatárias.

---

<sup>7</sup> MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro e MIGLIOLI, Maristela Ferreira. Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterior. In: Demes Britto, *op. cit.*, p. 392.

<sup>8</sup> ROSEMBUJ, Tulio, *op. cit.*, p. 251.

### **3.2 Presunção de Fraude e de Simulação**

Para fins de complementar a atuação do fisco no sentido de prevenir a prática de atos ilícitos, ao disposto no inc. V, do art. 23, do D. L. nº 37/66, foi inserido, o § 2º, com a seguinte redação:

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

A interpretação desse dispositivo é bastante ampla, podendo alcançar a utilização de recursos de terceiros sem atendimento das exigências da importação por conta e ordem, a saber, a existência de contrato em que o adquirente por conta e ordem, mandante, portanto, não transfere recursos necessários para que se efetive a importação ou os transfere em montante inferior ao valor da mercadoria e dos tributos devidos.

Da mesma forma, constitui dano ao erário, no sentido da norma legal, a utilização de recursos próprios sem atendimento das exigências da importação para venda a encomendante. Em ambos os casos, é de se incluir entre o descumprimento de pressupostos legais a omissão do adquirente por conta e ordem ou do encomendante ao ser efetuado o registro da importação no Siscomex.

Dada a variedade de formas em que se manifesta o comércio internacional nos dias atuais, nem sempre se pode afirmar que a falta de transferência de numerários suficientes para a importação tenha o propósito de burlar o fisco. Assim, também, e pelo contrário, a transferência de valor excessivo para a necessidade de introdução da mercadoria no país seja indício de fraude.

Está-se referindo aqui a um conglomerado de empresas com atividades no país importador ou, mesmo, em países diversos, cada uma responsável por determinada parcela da produção ou da comercialização de um bem, conforme planejamento pré elaborado pelo agente econômico, que não pode, *a priori*, ser considerado como planejamento apenas para fins de recolhimento de tributo a menor.

Neste caso, a Receita Federal deverá proceder a investigação que vise apurar a licitude, ou não, da operação realizada. A atividade fiscalizadora, de maneira alguma, pode servir como forma de inibir as importações e exportações, sob pena de violar as regras do GATT e o Acordo de Valoração Aduaneira.

Do mesmo modo, a omissão do real adquirente no registro efetuado junto ao Siscomex, por si, não configura necessariamente infração passível da aplicação da pena de perdimento. Trata-se, em princípio, ou seja, até prova em contrário, mero descumprimento de obrigação acessória, sujeita, não mais que isso, à pena pecuniária específica prevista em lei e no Regulamento Aduaneiro.

#### **4. Dano ao Erário**

Dano ao erário é figura jurídica inserida no direito pátrio desde a década de 70 do século findo, com o fim de reprimir o contrabando e o descaminho, ocorrências comuns no país, que, na época, tributava as importações mediante a imposição de alíquotas elevadíssimas.

Com efeito, a alíquota máxima do Imposto de Importação chegou a atingir 205%, correspondendo ao teto de 105%, acrescido de 100 pontos percentuais. Esse nível revelava o caráter altamente protecionista da tarifa aduaneira e incidia predominantemente sobre bens considerados supérfluos ou suntuários.

A medida foi adotada na esteira da política protecionista implantada nesse período histórico em vários países do mundo, sob o pretexto de estimular o processo de industrialização, crescente no mundo, principalmente em países carentes de capital.

Justificando com o argumento levantado por alguns estudiosos de que o desenvolvimento econômico deveria ser sustentado por um “grau de intervenção ótimo”, do Estado, assim se expressa Manuel Porto<sup>9</sup>:

*A outra exceção, sem dúvida a mais popularizada, consistiu na defesa da introdução de restrições ao comércio para promover o aparecimento de uma ou várias novas indústrias ou de indústria em geral. Trata-se de um argumento -o argumento das indústrias nascentes- que, diferentemente do argumento dos termos de comércio, é válido para todos os países, mesmo os países pequenos, (...).*

Em seu bojo e, como afirma o autor lusitano, uma tarifa essencialmente protecionista não visava tão somente desestimular determinadas importações, mas, também, promover a industrialização do país, que iniciava seu processo de substituição de importações, bem como proteger a indústria que recém se instalava no Brasil.

---

<sup>9</sup> PORTO, Manuel Carlos Lopes. Lições de Teoria da Integração e Políticas Comunitárias, 1. vol. Coimbra: Almedina, 1991, p. 33.

Só mais tarde, com a assinatura do Tratado de Montevideú, que estabeleceu as diretrizes para a criação do Mercado Comum do Sul, a política tarifária brasileira se harmonizou com as demais vigentes nos países-membros do Mercosul.

O tratamento legal das práticas lesivas e desleais ao comércio exterior, com repercussão nos controles aduaneiros, surgiu com a edição do Decreto-Lei nº 1.455/76. Em seu art. 23, inc. V, previu o normativo a aplicação da pena de perdimento em casos em que ficasse configurado o dano ao erário, consequência de conduta típica prevista no Decreto-Lei em comento.

Diz o dispositivo, com a redação dada pela Lei nº 10.637/02:

*Art. 23. Consideram-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.*

Como se vê, não só a interposição fraudulenta de terceiros foi alcançada pela lei, mas, também, a fraude e a simulação, como figuras determinantes da hipótese de ocultação do vendedor, do comprador ou de pessoa física ou jurídica responsável pelo ingresso de mercadoria estrangeira no território nacional.

Já em sua versão original, o Decreto-Lei previa pesada sanção pelo descumprimento da norma, qual seja, a aplicação da pena de perdimento da mercadoria objeto da operação fraudulenta.

Para maior clareza, reproduz-se abaixo o § 1º, do art. 23, do aludido diploma:

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.*

É importante destacar que a pena de perdimento só deve ser aplicada quando comprovada na prática ilícita, e de modo irrefutável, a existência do elemento dolo como figura típica e essencial para a caracterização do crime de dano ao erário.

#### **4.1 Delimitação do Conceito de Dano ao Erário**

Como nos ensina a teoria penalista, o crime comporta duas visões, uma de caráter objetivo e outra de cunho subjetivo. A ausência de uma delas, pelo menos, afasta a sanção, uma vez que não se configurou, em toda a sua extensão, a efetivação da prática antijurídica.

A primeira consiste na previsão legal do tipo punível pelo direito. Em outras palavras, a conduta típica violadora da norma deve estar contida no texto legal, de maneira clara, a fim de se evitar que a presunção, não comprovada, se transforme em mero pretexto para a apreensão da mercadoria e a condenação de pessoa interposta.

Sob outro ponto de vista, é necessário que a responsabilidade do agente seja atribuída a quem, com inteiro domínio da vontade, tenha praticado o ato ilícito. O Direito é expressão da Justiça. Ninguém pode ser punido nem, tampouco, privado de seus direitos sem previsão legal. O preceito, presente em praticamente nas Constituições de todos os países democráticos, antecede o direito posto.

Portanto, não só a configuração legal do tipo delituoso, mas também -e sobretudo- a personalização da conduta, são elementos imprescindíveis à imposição de penalidade. Nesse sentido, os dois aspectos, o material e o pessoal, devem ser levados em conta para a perfeita configuração do fato contrário à lei.

#### **4.2 A Pena de Perdimento na Jurisprudência do CARF e dos Tribunais**

Sob a perspectiva analisada no tópico anterior, no que tange ao conceito de interposição fraudulenta de terceiros, é de se recomendar absoluta certeza na tipificação do fato imponible. A perfeita adequação do fato à norma é o pressuposto elementar idôneo da responsabilidade do agente por um comportamento antijurídico.

Assim, dentro dos limites da segurança jurídica e da certeza do direito, têm-se pautado o CARF e nossos tribunais. Especificamente, no CARF, podemos encontrar o Acórdão que recebeu o nº 302-38070 como paradigma das decisões no sentido de não aplicar a penalidade sem a comprovação da prática ilícita.

Diz a ementa do Acórdão mencionado:

*Inexistindo demonstração da ocorrência de dolo, não se aplica qualquer penalidade ainda mais quando o ato inquinado de ilegal não acarretou qualquer prejuízo à Fazenda Pública.*

O julgado deixa bem clara a impossibilidade de aplicação de sanção sem que a Receita comprove a prática por ela apontada. Vê-se, também, ao final da ementa, que a Receita não logrou provar o prejuízo causado à Fazenda Nacional. Dessa afirmação, deduz-se que não mais que a multa por descumprimento de eventual obrigação acessória poderia ser avocada no caso sob exame.

Cabe, ainda, mencionar, a título de maior esclarecimento decisão do Superior Tribunal de Justiça. No Acórdão nº 1019136, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, restou clara a impossibilidade de punição por fraude ou simulação de terceiro quando não se caracteriza a conduta contrária à norma.

Diz a ementa do Acórdão:

*ARTIGO 105, VI DO DECRETO-LEI Nº 37/66 INEXISTÊNCIA DE TIPICIDADE. 1. O Decreto-lei nº 1.455/76, artigo 23, inciso V, alterado pela Lei nº 10.637, de 30-12-2002, passou a considerar dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias "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". 2. Não se aplica a pena de perdimento na ausência de conduta típica prevista na legislação aduaneira à época dos fatos.*

Confirmando o que se disse acima, cabe à Fazenda Pública provar o ato ilícito de responsabilidade de terceiro. Sem isso, descabe a aplicação de penalidade. Afinal, a perfeita configuração do fato e a indicação da responsabilidade pelo cometimento da infração são elementos imprescindíveis para a caracterização do ilícito.

Igualmente, há que ser citado o Recurso Especial nº 602.615/RS, cujo Acórdão foi redigido pelo Ministro José Delgado e cuja ementa abaixo se transcreve:

*ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. MERCADORIA IMPORTADA. RÓTULO EM PORTUGUÊS. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO PAÍS DE ORIGEM. PENA DE PERDIMENTO. RECURSO CONHECIDO APENAS QUANTO AOS ARTIGOS 535, II, DO CPC, 201, II, PARÁGRAFO ÚNICO, DO RIPI E 518, PARÁGRAFO ÚNICO, DO REGULAMENTO ADUANEIRO POR AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS DEMAIS PRECEITOS LEGAIS DITOS VIOLADOS. NÃO OCORRÊNCIA DA INFRINGÊNCIA INVOCADA. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA*

*PARTE, DESPROVIDO. 1. Não ocorrendo debate pelo acórdão reclamado, acerca dos dispositivos legais dos artigos 499, 500, IV e 514, VI do Regulamento Aduaneiro, não se conhece do recurso especial quanto à alegação de infringência aos mesmos. 2. Se o decisório analisou todos os pontos importantes e necessários à elucidação da controvérsia, apenas não o fazendo à luz de todos os preceitos levantados pela parte detalhando-os um a um, não comete violação ao artigo 535, II, do Código de Processo Civil. 3. A interpretação sistemática da legislação que rege a matéria e a jurisprudência demonstram o entendimento de que a importação de mercadoria com o rótulo em língua portuguesa, sem indicação do país de origem, não conduz à aplicação da pena de perdimento a menos que fique, efetivamente comprovado, o cometimento de dano ao erário. 4. In casu, a recorrida pagou todos os impostos referentes à importação, não se utilizando de nenhum artifício fraudulento que objetivasse reduzir ou burlar os encargos tributários, de maneira que se afigura exorbitante a aplicação da pena de perdimento, podendo ao invés desta, ser aplicada multa e determinada a reetiquetagem do produto como determina o artigo 201 do RIPI.*

No julgado acima, expressamente se rebela o Poder Judiciário contra a imposição da pena de perdimento, que considera uma exorbitância quando aplicada sem observância de critérios que conduzam a se concluir que o contribuinte causou, efetivamente, prejuízo à Fazenda Nacional.

## **5. Conclusão**

Primeiramente, afirma-se que a aplicação indiscriminada da pena de perdimento conflita com os objetivos do comércio internacional preconizados pelo GATT, quais sejam, a redução drástica das tarifas aduaneiras e a exclusão de empecilhos de ordem não-tarifária, bem como a eliminação de todas barreiras possíveis à comercialização de produtos.

Nesse contexto, a imposição de sanções aos importadores e exportadores sem a fundamentação necessária para justificar a pena constitui, sem dúvida, fator de inibição do desenvolvimento do comércio e, conseqüentemente, do bem-estar da população e do crescimento econômico do país.

Sob essa mesma perspectiva, tais medidas afrontam dispositivos constitucionais que asseguram a liberdade de iniciativa, prevista no art. 1º, inc. IV, da Carta Magna,

como também no art. 3º, no plano dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, insculpidos na Lei Maior.

Concluindo, a pena de perdimento, como consequência da prática de dano ao erário deve ser aplicada com moderação pelas autoridades aduaneiras. A simples presunção de conduta dolosa não é prova suficiente do exercício de atividade contrária à disposição legal contida no art. 23, inc. V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/02.