

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

COMBATE À INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NO COMÉRCIO EXTERIOR

Acertos e Desacertos

Porto Alegre

2019

ARNALDO DIEFENTHAELER DORNELLES

COMBATE À INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NO COMÉRCIO EXTERIOR

Acertos e Desacertos

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

Porto Alegre

2019

ARNALDO DIEFENTHAELER DORNELLES

COMBATE À INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NO COMÉRCIO EXTERIOR

Acertos e Desacertos

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Federal do Rio Grande do Sul
como requisito parcial para a obtenção do grau
de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovado em _____

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso (Orientador)
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Professor Doutor Igor Danilevicz
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo analisar, a partir de uma visão crítica, os fundamentos e a forma de aplicação de cada um dos institutos trazidos pelas normas que introduziram no ordenamento jurídico brasileiro as modalidades de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda, e que serviram de base para a construção do projeto de combate à interposição fraudulenta, tais como as presunções de importação por conta e ordem de terceiro e de interposição fraudulenta, a pena de perdimento de mercadorias por ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, a substituição da pena de perdimento por multa, nos casos em que as mercadorias não sejam localizadas, tenham sido consumidas ou revendidas, e a declaração de inaptidão da pessoa jurídica pela não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior.

Palavras-chave: Importação por contra própria. Importação por conta e ordem de terceiro. Importação por encomenda. Ocultação do sujeito passivo. Interposição fraudulenta. Perdimento de mercadorias. Inaptidão da pessoa jurídica.

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze, from a critical point of view, the fundamentals and the use of each one of the institutes brought by the norms that introduced in the Brazilian legal system the modalities of import by account and order of a third person and by ordering, which served as a basis for the construction of the project to combat fraudulent intervention, such as presumptions of import by account and order of a third person and of fraudulent intervention, the penalty of expropriation of goods because of concealment of taxable person, through fraud or simulation, the exchange of the penalty of expropriation for a fine, in cases where the goods are not located, have been consumed or resold, and the declaration of inability of the legal entity for not proving the origin of the resources used in foreign trade operations.

Keywords: Import for own account. Import by account and order of a third person. Import by ordering. Concealment of taxable person. Fraudulent intervention. Expropriation of goods. Inability of legal entity.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Importação por Conta Própria.....	14
Figura 2 – Importação por Conta e Ordem de Terceiro	94
Figura 3 – Importação por Encomenda	107
Figura 4 – Importação por Conta e Ordem de uma Encomenda	121

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	PANORAMA DAS IMPORTAÇÕES BRASILEIRAS ATÉ O ANO DE 2001	12
2.1	Importação por Conta Própria de Mercadorias Adquiridas por Terceiros	12
2.2	Motivação das Pessoas Importadoras.....	17
2.3	Perfil das Interpostas Pessoas.....	22
2.4	Problemas Identificados.....	24
2.5	Solução Pretendida	33
3	MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO – CONSTRUÇÃO NORMATIVA	36
3.1	Medida Provisória n. 2.158-35/2001 – Importação por Conta e Ordem	36
3.1.1	Instrumentos de combate às fraudes.....	36
3.1.2	Uma Nova Modalidade de Importação.....	43
3.1.2.1	Previsão Legislativa.....	43
3.1.2.2	Sujeição Passiva	45
3.1.2.2.1	Imposto de Importação	45
3.1.2.2.2	Imposto sobre Produtos Industrializados.....	46
3.1.2.2.3	PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação	47
3.1.2.2.4	Responsabilidade pelas Infrações.....	48
3.2	Lei n. 10.637/ 2002 – Importação por Conta e Ordem.....	48
3.2.1	Presunção de Importação por Conta e Ordem de Terceiro.....	49
3.2.2	Perdimento por Ocultação	53
3.2.2.1	Elementos Nucleares do Tipo Infracional	54
3.2.2.1.1	Dano ao Erário.....	55
3.2.2.1.2	Ocultação	63
3.2.2.1.3	Fraude ou Simulação	66
3.2.2.1.4	Interposição Fraudulenta	69
3.2.2.2	Substituição do Perdimento por Multa	71
3.2.3	Inaptidão Decorrente de Operações de Comércio Exterior	78
3.2.3.1	A Má Interpretação da Norma	84
3.2.3.2	A Correção Legislativa – Lei n. 11.488/2007	87
3.3	Normas Infralegais – Projeto de Combate à Interposição Fraudulenta	91
3.3.1	IN SRF n. 225/2002 – Regulamentação da Importação por Conta e Ordem	93
3.3.2	IN SRF n. 229/2002 – Habilitação para Operar no Comércio Exterior	95
3.3.3	IN SRF n. 228/2002 – Procedimento Especial de Fiscalização	96
3.4	Lei n. 11.281/2006 – Importação por Encomenda	102
3.4.1	Uma Terceira Modalidade de Importação	105
3.4.1.1	Sujeição Passiva	112
3.4.1.1.1	Imposto de Importação	112
3.4.1.1.2	Imposto sobre Produtos Industrializados.....	113
3.4.1.1.3	PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação	114
3.4.1.1.4	Responsabilidade pelas Infrações.....	114
3.4.1.2	Penalidades	115
3.4.1.3	Previsão Legislativa e Regulamentação	117
3.4.2	Modalidades de Importação e o ICMS	121
3.4.2.1	Incidência do ICMS na Importação.....	121
3.4.2.2	Sujeito Ativo do ICMS na Importação	123
3.4.2.3	A Fraude no ICMS	127

4	PROJETO DE LEI N. 4.726/2016.....	131
4.1	Exposição de Motivos	131
4.2	Críticas ao Projeto de Lei n. 4.726/2016	133
4.2.1	(§ 2º) Dolo ou Fraude como Requisito para Aplicação da Presunção.....	133
4.2.2	(§ 5º) Formalidade Afasta a Presunção	136
4.2.3	(§ 6º) Pagamento dos Tributos Afasta a Presunção.....	138
4.2.4	(§ 7º) Boa-fé Afasta a Penalidade.....	139
4.2.5	(§ 8º) Marca, Licença, Etiquetação ou Rotulagem não Permitem a Presunção	140
4.2.6	(§ 9º) Fluxos Financeiros que não Configuram Interposição Fraudulenta	142
4.3	Resposta ao Projeto de Lei n. 4.726/2016 – IN RFB n. 1.861/2018.....	144
5	CONCLUSÃO.....	147
	REFERÊNCIAS.....	155

1 INTRODUÇÃO

Não é incomum nos dias de hoje, e nem era no passado, mesmo antes da regulamentação introduzida em nosso ordenamento jurídico a partir do ano de 2001, que pessoas que adquirem mercadorias no exterior optem pela contratação dos serviços de terceiros para o registro das declarações de importação junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), buscando, com isso, não se envolverem com os trâmites formais de um processo de importação, seja por uma questão de expertise, por uma questão de custos, por uma questão de logística ou mesmo por uma questão de fuga da responsabilidade pelos tributos ou pelo cometimento de possíveis infrações.

Os serviços oferecidos por esses terceiros contratados, não obstante se assemelhem, em parte, com aqueles prestados pelos despachantes aduaneiros, com eles não se confundem. Os serviços vão além de uma mera representação, uma vez que envolvem a colocação deles, os contratados, em uma posição entre os contratantes, reais adquirentes das mercadorias no exterior, e a RFB, órgão fiscalizador das importações, fazendo com que assumam um papel de sujeitos passivos em relação a operações de importação que não realizaram. Daí porque a referência à expressão interposição de pessoas no comércio exterior quando estamos diante dessas situações.

Dadas essas peculiaridades, e os problemas daí resultantes, o Poder Executivo se viu frente à necessidade de disciplinar essa prática empregada para o registro das declarações de importação, principalmente no que diz respeito às formalidades a serem observadas e ao estabelecimento de penalidades pelo seu descumprimento. Isso foi feito ainda na década passada em duas etapas, a primeira introduzindo em nosso ordenamento jurídico, entre os anos de 2001 e 2002, a importação por conta e ordem de terceiro, e a segunda disciplinando, no ano de 2006, a importação por encomenda.

Passados quase 18 anos do primeiro movimento feito pelo Poder Executivo para a construção jurídica relativa a outras modalidades de importação além daquela conhecida como importação por conta própria, ainda hoje verificamos a existência de muitas dúvidas entre os operadores do comércio exterior sobre a aplicação dessas normas, inclusive em relação aos próprios conceitos referentes às modalidades de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda.

Mas os problemas não se resumem apenas a dúvidas sobre essas modalidades de importação. Algumas certezas propagadas sobre a matéria pela esparsa doutrina não passam de grandes equívocos.

Isso acaba gerando frequentes conflitos entre os importadores, que, por vezes, não observam as formalidades necessárias para operarem na modalidade de importação declarada, e a fiscalização, que também contribui com esses conflitos quando extrapola a razoabilidade na aplicação das normas, especialmente quando se trata de estabelecer presunções para a aplicação de sanções.

Essas questões, sem dúvida, deixam o tema mais do que atual, e o faz merecedor de uma análise um pouco mais aprofundada do que temos visto na doutrina.

Diante disso, o presente estudo busca entender, desde a origem, os problemas associados à mencionada interposição de pessoas no comércio exterior, bem como detalhar, a partir de uma visão crítica, a construção normativa elaborada pelo Poder Executivo para disciplinar a matéria e para permitir a responsabilização dos envolvidos, pelos tributos e por fraudes eventualmente praticadas, esclarecendo o alcance de cada um dos institutos introduzidos em nosso ordenamento jurídico para esse fim.

Mais do que isso, este trabalho tem como objetivo, ao final, enfrentar e responder à questão presente em seu título, identificando os principais acertos e os principais equívocos relacionados ao que ficou conhecido como projeto de combate à interposição fraudulenta.

Para trilhar essa jornada, examinaremos no capítulo 2 as práticas adotadas pelos importadores e pela RFB antes da existência de qualquer previsão normativa que as autorizasse, além dos problemas que daí advieram, e que muito influenciaram o movimento do Poder Executivo em busca de uma solução.

No capítulo 3 percorreremos um longo caminho, passando pelos três diplomas legais que foram utilizados pelo Poder Executivo para o disciplinamento da importação por conta e ordem de terceiro e da importação por encomenda, mais especificamente a Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Lei n. 11.281, de 20 de fevereiro de 2006. Ali analisaremos cada um dos comandos legais relacionados com as modalidades de importação introduzidas em nosso ordenamento jurídico, identificando seus alcances e suas consequências para os operadores de comércio exterior.

Além disso, no capítulo 3 examinaremos as normas infralegais publicadas pela RFB com o intuito de disciplinar alguns dos comandos dispostos nos diplomas legais analisados, juntamente com as práticas adotadas pelos importadores a partir da publicação das normas que vieram a compor o projeto de combate à interposição fraudulenta.

No capítulo 4 nos dedicaremos ao estudo do Projeto de Lei n. 4.726, de 2016, de iniciativa do Deputado Federal Covatti Filho, que busca mitigar abusos de aplicação das normas de combate à interposição fraudulenta pela fiscalização, bem como a resposta dada

pela RFB a esse projeto de lei por meio da Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 27 de dezembro de 2018.

Por fim, feita toda a reconstrução das normas relativas ao combate à interposição fraudulenta, concluiremos o estudo respondendo à questão que nos propusemos, identificando cada um dos pontos relativos às normas publicadas que julgamos um acerto ou um equívoco do legislador.

2 PANORAMA DAS IMPORTAÇÕES BRASILEIRAS ATÉ O ANO DE 2001

Faremos, neste capítulo, uma breve exposição do que previa (ou não previa) a legislação aduaneira brasileira, até a publicação da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, a respeito das modalidades de importação, e da forma como, na prática, alguns importadores registravam as declarações de importação e submetiam as mercadorias por eles importadas a controle aduaneiro.

Verificaremos que as práticas empregadas, algumas duvidosas e outras flagrantemente maliciosas, contribuíram para que pessoas físicas e jurídicas mal intencionadas pudessem lucrar com o cometimento de fraudes nas operações de importação, gerando danos para os bens tutelados pelo Estado¹ e protegidos pela Aduana², e, ao mesmo tempo, pudessem eximir-se da responsabilidade pelos tributos devidos e não pagos e da responsabilidade pelas infrações cometidas.

Abordaremos, por fim, a solução pretendida pelo Poder Executivo para dar efetividade ao controle aduaneiro, este efetuado precipuamente pela RFB.

2.1 Importação por Conta Própria de Mercadorias Adquiridas por Terceiros

A legislação³ vigente até o ano de 2001 (mais especificamente até a publicação da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001) não fazia qualquer referência a modalidades de importação, assim como não continha qualquer comando normativo que autorizasse uma pessoa a registrar, em seu nome, uma declaração relativa a uma operação de importação de mercadorias negociada e realizada por outra.

Não obstante, a legislação também não continha qualquer comando que expressamente vedasse essa conduta. Porém, a interpretação do conjunto normativo levava à conclusão de que aquele que adquiria a mercadoria no exterior, aquele que promovia a sua entrada em

¹ Entre os bens tutelados pelo Estado, objetos de proteção da Aduana, podemos mencionar “a indústria nacional e sua produção, a economia nacional, em seu sentido mais amplo, e a sociedade de um modo geral” (DORNELLES, 2014, p. 24). Podemos ainda incluir nesta lista, entre outros, a ordem pública, o meio ambiente, a saúde pública, a segurança nacional, e o patrimônio histórico.

² O principal papel da Aduana (leia-se Secretaria da Receita Federal do Brasil) é a proteção dos bens tutelados pelo Estado, exercida por meio de um efetivo controle aduaneiro (DORNELLES, 2014, p. 23 e 24). Explica Rodrigo Mineiro Fernandes (2016, p. 21) que podemos “considerar o “Controle Aduaneiro” como o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro, representando o poder soberano do Estado e seu poder de polícia, atuando na proteção da sociedade, através do combate à importação de mercadorias de importação restrita ou proibidas, como instrumento de combate ao tráfico de drogas, de armas e lavagem de dinheiro, e ainda, como proteção à sociedade no que diz respeito à saúde pública e proteção do meio ambiente”.

³ Referimo-nos aqui à legislação *lato sensu*, que inclui, além das leis, todos os atos normativos infralegais (decretos, portarias, instruções normativas, etc.).

território nacional (ou seja, o importador⁴), era a pessoa que deveria registrar, em seu nome, a declaração de importação. É isso que dizia, com outras palavras, o art. 5º da IN SRF⁵ n. 69, de 1996:

Art. 5º O despacho aduaneiro de importação terá por base **declaração formulada pelo importador**, e obedecerá ao disposto na presente Instrução Normativa, salvo exceções previstas em normas específicas.
(MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Instrução Normativa SRF n. 69, de 1996, grifo nosso)

Além disso, havia, como há até hoje, uma série de obrigações a serem cumpridas pelo importador a fim de que fosse possível o registro da declaração de importação e o desembaraço aduaneiro⁶ das mercadorias importadas, como, por exemplo, a apresentação do conhecimento de carga⁷ e da fatura comercial⁸.

Art.46 - Além da declaração de que trata o art. 44 deste Decreto-Lei e de outros documentos previstos em leis ou regulamentos, serão exigidas, para o processamento do despacho aduaneiro, a prova de posse ou propriedade da mercadoria e a fatura comercial, com as exceções que estabelecer o regulamento.
(BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966)

⁴ Segundo definido no art. 31, inciso I, do Decreto-Lei n. 37, de 1966, importador é a pessoa que promove a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional: “Art.31 - É contribuinte do imposto: I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional;”. Observe-se que quem promove a entrada da mercadoria em território nacional é aquele que tem o ânimo de fazer vir a mercadoria para o País, aquele sem o qual a mercadoria jamais seria importada, e não aquele que simplesmente registra a declaração de importação.

⁵ SRF é a antiga sigla da Secretaria da Receita Federal.

⁶ Desembaraço aduaneiro é o ato que, após a conferência aduaneira, autoriza a mercadoria a circular pela economia nacional. “Art.51 - Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador.” (BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966). Conferência aduaneira, por sua vez, é o efetivo controle aduaneiro realizado no curso do despacho aduaneiro: “Art. 444 - A conferência aduaneira tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria, determinar seu valor e classificação, e constatar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.” (BRASIL, Decreto n. 91.030, de 1985).

⁷ Conhecimento de carga é o documento que representa o contrato firmado entre o contratante e o contratado do serviço de transporte, em que este se compromete a entregar um conjunto de mercadorias ao destinatário designado por aquele, no local estabelecido. Também denominado de conhecimento de frete, de transporte, ou de embarque, o conhecimento de carga faz prova de propriedade ou posse da mercadoria. “Art. 422 - O despacho de importação será instruído com o conhecimento de carga original ou documento equivalente, como prova de posse ou propriedade da mercadoria.” (BRASIL, Decreto n. 91.030, de 1985).

⁸ Conforme explicado no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet (Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/despacho-de-importacao/documentos-instrutivos-do-despacho/fatura-comercial>>. Acesso em 14 mai. 2019), “a fatura comercial é o documento de natureza contratual que espelha a operação de compra e venda entre o importador brasileiro e o exportador estrangeiro”. “Art. 425 - O despacho de importação será instruído também com fatura comercial, assinada pelo exportador, que conterà as seguintes indicações:” (BRASIL, Decreto n. 91.030, de 1985).

Esses documentos, de apresentação obrigatória, deviam (e devem) ser emitidos em nome do importador, vale dizer, em nome daquele que havia negociado e comprado as mercadorias junto ao vendedor estrangeiro, sob pena de que restassem inválidos.

Em relação ao conhecimento de carga, por ser um título que faz prova da propriedade ou da posse das mercadorias a que se refere, era possível (como ainda é) que o consignatário, por meio de um endosso no documento, repassasse, a uma terceira pessoa, o direito nele representado.

Quanto à fatura comercial, não. Isso porque a sua finalidade sempre foi a de espelhar uma operação de compra e venda entre um comprador e um vendedor. E se ela não fizesse isso de forma fidedigna, ela não se referiria a essa operação. A fatura comercial não poderia (e não pode) ser modificada (ou mesmo emitida), seja pelo comprador, seja pelo vendedor, para fazer constar nela informações que não guardassem relação com o negócio tabulado. A eventual revenda feita pelo comprador das mercadorias a terceiro deveria (e deve), necessariamente, ser acompanhada de um novo documento que refletisse essa nova transação.

Nesse contexto, apesar de não haver, como já dissemos, até o ano de 2001, uma proibição expressa para a prestação de serviço de registro, em nome próprio, de uma declaração de importação referente a mercadorias adquiridas no exterior por terceira pessoa, isso restava impossível de ser operacionalizado à luz da legislação vigente.

Por isso, todas as importações deviam ser registradas na modalidade que hoje conhecemos como importação por conta própria, em que a pessoa que adquire as mercadorias no exterior é a mesma que registra a declaração de importação. Em termos gráficos, podemos visualizar essa modalidade de importação da seguinte forma:

Figura 1 – Importação por Conta Própria



Mesmo a importação devendo ser declarada dessa forma, muitas sociedades empresárias contratavam um terceiro para a formalização de importações por elas realizadas,

e, para instruir o despacho aduaneiro, o terceiro contratado apresentava o conhecimento de carga, devidamente endossado, juntamente com a fatura comercial, em nome do importador ou em seu próprio nome, como se tivesse sido ele o adquirente das mercadorias no exterior.

Tendo sido realizada a operação de compra e venda entre o vendedor estrangeiro e o comprador nacional (aquele que havia comprado as mercadorias no exterior e contratado o terceiro para registrar a declaração de importação), se a fatura comercial apresentada estivesse em nome daquele contratado para registrar a declaração de importação, ela estaria, necessariamente, eivada com o vício da falsidade, material⁹ ou ideológica¹⁰.

Esse fato constituía, como constitui até hoje, infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, conforme disciplina o art. 23, inciso IV e § 1º, do Decreto-Lei n. 1.455, de 7 de abril de 1976, combinado com o art. 105, inciso VI, do Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966, a seguir reproduzidos:

Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

.....
 IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

.....
 § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.
 (BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976)

Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

.....
 VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;¹¹
 (BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966)

Por outro lado, se a fatura comercial apresentada para instruir o despacho de importação estivesse em nome do efetivo importador, claro estaria que não era o importador quem estava registrando a declaração de importação, devendo ser negado prosseguimento ao despacho.

⁹ A falsidade material fica caracterizada quando o documento é produzido por pessoa diversa da legalmente autorizada, ou quando terceira pessoa introduz no documento alguma informação que não expressa a verdade.

¹⁰ A falsidade ideológica fica caracterizada quando o documento, emitido por quem de direito, contém informações que não expressam a verdade.

¹¹ Em razão de dúvidas sobre o alcance do disposto neste inciso VI do art. 105 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, o Decreto 6.759, de 2009, alterado pelo Decreto n. 8010, de 2013, esclareceu que a falsidade referida neste dispositivo alcança tanto a falsidade material quanto a falsidade ideológica: “Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário: VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado; § 3º-A. O disposto no inciso VI do **caput** inclui os casos de falsidade material ou ideológica.” (BRASIL, Decreto n. 6.759, de 2009).

Mas os procedimentos aplicáveis para essa situação não estavam nada claros para o órgão fiscalizador. Não havia uma convicção de que se deveria impedir o seguimento do despacho aduaneiro de mercadorias importadas por uma pessoa e registradas por outra, quando os documentos apresentados para instrução do despacho não continham o vício da falsidade. Pelo contrário, havia certa permissividade da RFB, que aceitava que as declarações de importação fossem registradas nesses termos.

A Nota COSIT¹² n. 163, de 11 de junho de 2001, cujos excertos encontramos nas páginas 3, 4, 5 e 6 do Parecer PGFN/CAT/Nº 1361/2001, mostra essa posição da RFB:

5.4 Nestes termos, temos que a *trading company*, ao promover a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro, figurando como consignatária do conhecimento de carga, poderá encontrar-se em duas situações distintas, a saber:

a) como importador e proprietário da mercadoria: neste caso a *trading* é o adquirente e o importador, pois promoveu a entrada da mercadoria. Tanto o conhecimento de carga estará a ela consignado, como a Fatura Comercial será emitida em seu nome (a empresa detém a posse e a propriedade da mercadoria);

b) somente como importador: neste [sic] hipótese a *trading* figura como prestadora de serviços, sendo contratada para realizar a operação de importação por conta e ordem e terceiros. O adquirente da mercadoria estrangeira é pessoa diversa do importador. **A *trading company* continuará, destarte, sendo o importador, pois é ela quem promove a entrada de mercadoria estrangeira em território aduaneiro** e em nome de quem é consignada a mercadoria no conhecimento de carga. Contudo, a Fatura Comercial é emitida em nome do adquirente, à ordem de quem a *trading company* promoveu a importação (a empresa detém somente a posse da mercadoria).

(BRASIL, Parecer PGFN/CAT/Nº 1.316/2001, p. 3, grifo nosso)

Observe-se que, quem redigiu a Nota COSIT n. 163, de 2001, entendeu, a nosso ver de forma absolutamente equivocada, que aquele que registrava uma declaração de importação por conta e ordem de um terceiro era quem promovia a entrada da mercadoria em território nacional (o importador, portanto).

Esse era o cenário da época. Legalmente, a única modalidade de importação existente e factível de ser operacionalizada no direito brasileiro, até a publicação da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, era a modalidade que hoje chamamos de importação por conta própria,¹³ mas, na prática, a RFB permitia que fossem registradas importações por conta e ordem de terceiro.¹⁴

¹² COSIT é a sigla para Coordenação-Geral de Tributação, da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

¹³ Também esse é o entendimento de Rosaldo Trevisan (2017, p. 378), que afirma que “até a virada do século somente havia previsão normativa, no Brasil, para importações por conta própria”.

¹⁴ Definiremos a modalidade de importação por conta e ordem de terceiro no tópico 3.3.1.

2.2 Motivação das Pessoas Importadoras

As razões que levavam os importadores a contratar uma terceira pessoa para registrar a declaração de importação, como se a importação tivesse ou não sido realizada por essa terceira pessoa, eram as mais variadas, algumas nem tão republicanas assim.

A primeira motivação que podemos identificar diz respeito a um movimento observado no Brasil na década de 1990, decorrência da abertura do mercado brasileiro para a concorrência estrangeira.

Explicam José Ricardo Costa de Mendonça e Marcelo Milano Falcão Vieira (1999) que, até a década de 1980, as organizações tendiam ao crescimento, “reflexo de um elemento da cultura ocidental, onde “crescer é bom””. Porém, com a recessão mundial enfrentada na década de 1980, associada à competição a baixos custos, dentre outros fatores, essa tendência se inverteu e as organizações passaram a buscar a redução de tamanho como forma de se tornarem mais competitivas. Eficiência organizacional, produtividade e competitividade tornaram-se palavras do momento, e o *downsizing* um objetivo a ser perseguido.

Sociedades empresárias que antes possuíam departamentos dedicados ao comércio exterior, dentro dessa mentalidade de redução de custos, de aumento de eficiência e de especialização, fecharam esses departamentos e passaram a contratar um terceiro para cuidar dos trâmites necessários para a realização de importações e exportações, em geral as chamadas comerciais importadoras¹⁵.

Algumas dessas sociedades empresárias nem se deram conta das limitações da legislação em relação a essa mecânica construída. Ainda mais porque, como já dissemos, o órgão fiscalizador, na prática, permitia que isso fosse feito, desde que a fatura comercial não indicasse o nome daquele que estava registrando a declaração de importação, o que caracterizaria a sua falsidade. Se a fatura fosse falsa, a penalidade aplicável seria o perdimento das mercadorias importadas.

Uma segunda razão que levava os importadores a contratar um terceiro para fins de registro da declaração de importação estava ligada à ideia de um “planejamento tributário”,

¹⁵ De maneira geral, a doutrina costuma chamar as empresas comerciais importadoras e/ou exportadoras de *trading companies*. Não obstante, usaremos ao longo deste estudo o termo comercial importadora, uma vez que, tanto a RFB (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Solução de Consulta Cosit n. 24, de 2019, p. 6) quanto o antigo Ministério da Indústria e Comércio (texto disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/empresa-comercial-exportadora-trading-company>>. Acesso em: 08 jun. 2019), quando analisando as comerciais exportadoras, já firmaram posição de que a *trading company* seria uma espécie do gênero comercial exportadora, mais especificamente aquela empresa que atende aos requisitos do Decreto-Lei n. 1.248, de 29 de novembro de 1972.

que procurava afastar os efeitos do disposto no art. 4º, inciso I, da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964 (lei do IPI)¹⁶.

Esse artigo equiparava (e ainda hoje equipara) o importador a estabelecimento industrial, o que significa dizer que o importador, ao vender as mercadorias importadas no mercado interno, deveria (e deve) pagar o IPI sobre essa venda.¹⁷ É claro que, a fim de atender ao princípio da não-cumulatividade, expresso no § 3º, inciso II, do art. 153 da CF, o importador poderia se compensar do IPI vinculado à importação pago quando do registro da declaração de importação.¹⁸

Os importadores, então, pensaram que se eles montassem outra sociedade empresária somente para registrar a declaração de importação, e que, se essa sociedade empresária “vendesse”¹⁹ a mercadoria importada a preço de custo para eles, aquele que registrasse a declaração de importação quase não pagaria IPI pela “venda” no mercado interno (não haveria agregação de valor ao preço e o crédito pelo IPI vinculado à importação compensaria praticamente todo o imposto devido nessa “venda”) e aquele que efetivamente tivesse comprado a mercadoria no exterior não seria alcançado pela tributação por não se constituir em sujeito passivo.

Eduardo Navarro Bezerra e Laércio Cruz Uliana Junior (2014, p. 125 e 126) explicam essa ideia:

O importador sempre procurou uma forma de abrandar a tributação que sofre, seja para tornar-se mais competitivo com relação aos concorrentes nacionais, seja simplesmente para acrescer lucratividade ao seu negócio.

No que tange aos planejamentos voltados ao comércio exterior, os importadores foram extremamente felizes na elaboração dos seus projetos, eis que perceberam que caso criassem uma segunda pessoa jurídica com o fito exclusivo de importar suas mercadorias, interpondo-a entre a etapa de importação e distribuição, lograriam “quebrar” a cadeia do IPI e, com isso, desonerar a margem agregada na revenda das mercadorias da incidência deste tributo.

Isso se faz possível em razão de a legislação equiparar a industrial, para fins de incidência do IPI, a pessoa do “importador”, o qual se qualifica como a pessoa jurídica que realiza, em seu nome, a importação de mercadorias. Assim, ao valer-se

¹⁶ “Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei: I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;” (BRASIL, Lei n. 4.502, de 1964).

¹⁷ Na verdade, de acordo com o § 2º do art. 2º da Lei n. 4.502, de 1964, o imposto é devido pela saída da mercadoria do estabelecimento produtor, independentemente da razão pela qual ela ocorra: “§ 2º O impôsto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.” (BRASIL, Lei n. 4.502, 1964).

¹⁸ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; § 3º O imposto previsto no inciso IV: II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;” (BRASIL, CF de 1988).

¹⁹ A expressão “vendesse” foi propositalmente posta entre aspas, uma vez que não existia uma efetiva venda entre a sociedade empresária que registrava a declaração de importação e a sociedade empresária que vendia a mercadoria no mercado interno. De fato, a compra ocorria entre a vendedora no exterior e a sociedade empresária que vendia a mercadoria no mercado interno.

da interposição de terceira pessoa como importador e passar a atuar como mero distribuidor de mercadoria importada, este empresário estaria à margem da equiparação a industrial estipulada pelo legislador, e, com isso, esquivava-se da incidência do IPI na operação de revenda das mercadorias importadas, sem, contudo, infringir qualquer dispositivo legal.

Era assim que pensavam os importadores à época. Mas o que não está dito no texto e que ocorria com frequência é que a pessoa jurídica criada “com o fito exclusivo de importar suas mercadorias” não existia de fato.²⁰ Essa pessoa jurídica, via de regra, não contava com funcionários e nem possuía uma estrutura operacional adequada ao negócio realizado. Na prática, toda a operação de compra das mercadorias no exterior continuava a ser feita pela pessoa jurídica que revendia as mercadorias no mercado interno. Afinal de contas, era ela quem detinha o negócio.

Por isso é prematuro quando Bezerra e Uliana Junior afirmam que não havia infração a qualquer dispositivo legal. Em tese, até poderia não haver, desde que a sociedade empresária criada existisse de fato e desde que não utilizasse documentos falsos para instruir as declarações de importação que registrasse. Porém, se ela não existisse de fato, deveria ser declarada inapta, por força do art. 17, inciso III, da Instrução Normativa SRF n. 2, de 2001,²¹ e se ela apresentasse documento falso (fatura em seu próprio nome) para instrução da declaração de importação, deveria ser aplicada a pena de perdimento da mercadoria.

Alguns poderiam objetar dizendo que, por se tratarem de sociedades empresárias do mesmo grupo (mesmos sócios), não se poderia imputar um vício de falsidade à fatura comercial apresentada em nome daquela que registrasse a declaração de importação. Mas aí devemos invocar as regras de direito empresarial, que distinguem a personalidade dos sócios e da sociedade, e mais ainda a personalidade de duas sociedades.

Além disso, mesmo que não houvesse qualquer infração à legislação, o “planejamento tributário” arquitetado pelos importadores, em tese, não surtiria efeitos. Isso porque a Lei n. 4.502, de 1964, equiparou a industrial o importador, que, segundo o Decreto-Lei n. 37, de 1966, é qualquer pessoa que promove a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional. E quem promove a entrada da mercadoria em território nacional é aquele que a

²⁰ A Instrução Normativa SRF n. 2, de 2 de janeiro de 2001, definia, em seu art. 25, as hipóteses de inexistência de fato: “Art. 25. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica: I - que não dispõe de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto; II - que não for localizada no endereço informado à SRF, quando seus titulares também não o forem; III - que tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários. IV - cujas atividades regulares se encontrem paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem as alíneas a e b do inciso III do art.16.” (BRASIL, IN SRF n. 2, de 2001).

²¹ “Art. 17. Será declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica: III - inexistente de fato.” (BRASIL, IN SRF n. 2, de 2001).

adquire no exterior, é aquele que dá o comando para que a mercadoria venha para o País. Não é razoável pensarmos que um mero prestador de serviço de registro de declaração de importação possa alcançar o status de importador. E não é porque um terceiro registra a declaração de importação que afasta a qualidade de importador daquele que adquiriu a mercadoria no exterior.

Uma terceira motivação para o registro de declarações de importação em nome de terceiros diz respeito ao aproveitamento de benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos Estados.

No início dos anos 2000, o mais conhecido deles era o Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP, criado pelo Estado do Espírito Santo por meio da Lei n. 2.508, de 22 de maio de 1970, com o intuito de incrementar as exportações e as importações efetuadas pelo Porto de Vitória.

As sociedades empresárias com sede no Estado do Espírito Santo, habilitadas no FUNDAP, estavam, no início dos anos 2000, aptas a receber, em razão das importações, um financiamento, com prazo de carência de 5 anos e com prazo para amortização da dívida de 20 anos (25 anos no total), de até 9% do valor da saída das mercadorias do estabelecimento importador, com juros de 1% ao ano.

Além disso, essas sociedades empresárias faziam jus a um diferimento no pagamento do ICMS devido nas operações de importação, que deveria ser pago até o 26º dia do segundo mês subsequente ao da saída das mercadorias do estabelecimento importador.

Para aproveitar esses benefícios, diversas comerciais importadoras foram criadas no Estado do Espírito Santo, e nos demais Estados que também ofereciam benefícios fiscais e/ou financeiros semelhantes, que passaram a “vender” seus serviços de registro de declarações de importação, repassando parte dos benefícios para os importadores que os contratassem.

Novamente aqui valem as mesmas observações já feitas anteriormente: se a fatura comercial estivesse em nome da comercial importadora sem que tivesse ela adquirido a mercadoria no exterior, o vício da falsidade (da fatura comercial) ensejaria a aplicação da pena de perdimento da mercadoria. Se a fatura estivesse em nome do importador, adquirente da mercadoria no exterior, em que pese a falta de previsão normativa, havia uma tolerância em relação à operação declarada.

Por fim, a motivação mais comum que levava alguns importadores a registrar declarações de importação em nome de terceiros era o fato de que eles simplesmente não queriam aparecer para a fiscalização. Era comum, como ainda é hoje em dia, que pessoas mal-intencionadas se utilizassem de operações de comércio exterior para o cometimento de

fraudes, que objetivavam, entre outros, o pagamento a menor de tributos (crime de sonegação fiscal²² e/ou de descaminho²³), a remessa de divisas sem a contrapartida necessária (evasão de divisas²⁴) ou a lavagem de dinheiro²⁵. Nesses casos, a fatura comercial apresentada para instrução da declaração de importação era sempre falsa, indicando como comprador aquele que registrava a declaração de importação.

E por não estarem os reais importadores da mercadoria devidamente identificados na declaração de importação, e nem nos documentos instrutivos do despacho apresentados à fiscalização, caso fosse descoberta a fraude, a penalidade administrativa até poderia, em algumas situações, ser aplicada, mas não diretamente contra aquele que havia adquirido a mercadoria no exterior (importador).²⁶

Além disso, o fato de a fiscalização não conseguir identificar o responsável pelos crimes cometidos, apesar de ela conseguir caracterizar esses crimes, inviabilizava a persecução criminal do real fraudador.

Essa interposição arquitetada por esses importadores, que permitia a eles ficar ocultos nas operações de importação, foi o meio encontrado para fugir da responsabilidade tributária, da responsabilidade pelas infrações e até da responsabilidade criminal relacionadas com as operações de comércio exterior.

²² “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.” (BRASIL, Lei n. 8.137, de 1990).

²³ “Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.” (BRASIL, Código Penal, 1940).

²⁴ “Art. 22. Efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País: Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa. Parágrafo único. Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente.” (BRASIL, Lei n. 7.492, de 1986).

²⁵ “Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal. Pena: reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa.” (BRASIL, Lei n. 9.613, de 1998).

²⁶ Muitas vezes a fiscalização aduaneira caracterizava a fraude, enquadrava em uma das hipóteses previstas na legislação aduaneira e aplicava a pena de perdimento das mercadorias, mesmo sem conseguir identificar o real importador. Nesses casos, punia-se indiretamente o importador oculto, uma vez que era ele o proprietário da mercadoria apreendida, sendo a pessoa que registrava a declaração de importação um mero prestador de serviço.

2.3 Perfil das Interpostas Pessoas

As terceiras pessoas contratadas pelos importadores unicamente com a finalidade de registrar uma declaração de importação não passavam de interpostas pessoas²⁷. Isso porque elas se apresentavam para a fiscalização como se importadores fossem, assumindo o lugar daqueles que ali deveriam constar (os reais importadores). Essa afirmação é válida para qualquer das hipóteses comentadas no tópico anterior, sem exceções.

Mas nem todas essas interpostas pessoas tinham o mesmo perfil. Dependendo da motivação do importador para não aparecer na declaração de importação, um perfil de sociedade empresária poderia se adequar melhor. Mesmo isso sendo uma verdade, não podemos ignorar o fato de que qualquer dos perfis que comentaremos a seguir poderia, em tese, ser utilizado para qualquer das motivações comentadas no tópico anterior. Queremos apenas dizer com isso que há perfis que se adequam melhor a cada uma das motivações estudadas.

As sociedades empresárias que buscavam uma reestruturação organizacional, por exemplo, contratavam, em geral, as chamadas comerciais importadoras (ou sociedades que assim se denominavam) para o registro das declarações de importação. A ideia, como já vimos, era terceirizar o serviço relativo aos trâmites das operações de importação. Essas interpostas pessoas existiam de fato e mantinham outras operações regulares.

O mesmo perfil tinham as comerciais importadoras que “vendiam” seus serviços de registro de declaração de importação e repassavam parte dos benefícios fiscais e financeiros recebidos dos Estados justamente pelo registro dessas declarações.

Com relação às sociedades empresárias que buscavam uma economia em relação ao pagamento do IPI por meio de um “planejamento tributário”, o que mais se observava na época era a criação de uma nova pessoa jurídica formada pelo mesmo quadro societário da sociedade empresária importadora. Apesar de os sócios efetivamente interessados nas importações das mercadorias constarem do quadro societário dessa nova sociedade criada para o registro das declarações de importação, era comum que essa nova sociedade não possuísse uma efetiva capacidade econômica, financeira e operacional. E ela nem precisava disso, uma vez que toda a operação, desde a compra da mercadoria no exterior até a sua chegada ao estabelecimento do comprador, era de fato realizada pela sociedade empresária

²⁷ Segundo o dicionário Novo Aurélio Século XXI (1999, p. 1127), interposição de pessoa significa, em termos jurídicos, a “simulação que consiste em ocultar o verdadeiro interessado num ato jurídico, fazendo aparecer um terceiro em seu lugar”.

importadora. Se formos analisar com um pouco mais de profundidade, veremos que se tratavam, na maior parte das vezes, de sociedades empresárias inexistentes de fato, criadas unicamente com o objetivo de registrar as declarações de importação realizadas por outra empresa dos mesmos sócios.

O perfil das interpostas pessoas mudava drasticamente quando elas estavam ligadas ao registro de declarações de importação associadas com fraudes no comércio exterior. Nesses casos, como já vimos, interessava ao importador não ser identificado. Por isso as interpostas pessoas nem existiam, ou, quando existiam, eram formadas por um quadro societário composto de pessoas desvinculadas da administração da empresa.

Quatro perfis se sobressaíam aqui: as chamadas empresas fantasmas, as empresas laranjas, as empresas formadas por sócios laranjas e as empresas formadas por “testas-de-ferro”.

As empresas fantasmas, ou de fachada, como o próprio nome já nos faz intuir, eram pessoas jurídicas montadas apenas no papel. Normalmente o endereço era falso, quando existia o endereço, e elas nem tinham um local onde operassem. Essas empresas não recolhiam quaisquer tributos aos entes federados.

O dicionário Novo Aurélio Século XXI (1999, p. 879) traz a seguinte informação adicional à definição da expressão “fantasma”: “posposto a outro substantivo ao qual se liga por hífen, este vocábulo tem valor adjetivo e significa ‘que existe apenas aparentemente, e/ou que existe apenas no papel, e/ou que esconde propósitos fraudulentos, etc.’”. Um dos exemplos citados é justamente a “empresa-fantasma”.

As empresas laranjas, por sua vez, eram as típicas interpostas pessoas. Os importadores não precisavam ter, necessariamente, um controle administrativo sobre elas, mas elas tinham consciência de que estavam ali apenas para cumprir as ordens dadas pelos reais importadores em relação às operações contratadas.

O dicionário Novo Aurélio Século XXI (1999, p. 1188) traz uma definição para laranja no sentido aqui empregado: “4. *Gir.* Agente intermediário, esp. no mercado financeiro, que efetua, por ordem de terceiros, transações ger. irregulares ou fraudulentas, ficando oculta a identidade do verdadeiro comprador, ou vendedor”.

Diferentemente, as empresas formadas por sócios laranjas traziam uma dupla camada de proteção. Além de essas sociedades empresárias permitirem a ocultação do real importador, os seus quadros societários eram formados por pessoas que tinham tido os documentos roubados ou perdidos e sequer tinham conhecimento disso, ou que tinham

recebido alguns trocados para figurarem como sócios. Normalmente eram pessoas humildes, com rendas mínimas, que figuravam como sócias dessas empresas.

Por fim, as empresas formadas por testas-de-ferro apresentavam características semelhantes às empresas formadas por sócios laranjas. A diferença é que aqui as pessoas que constavam como sócias da pessoa jurídica, apesar de não a administrarem, assumiam esse papel de administrador frente às autoridades, quando necessário. Esse, aliás, é o conceito de testa-de-ferro dado pelo dicionário Novo Aurélio Século XXI (1999, p. 1952): “indivíduo que se apresenta como responsável por empreendimento ou atos de outrem”.

2.4 Problemas Identificados

Até agora tivemos a oportunidade de discorrer sobre o fato de que, apesar de não haver previsão normativa para que uma sociedade empresária prestadora de serviço registrasse uma declaração de importação relativa a mercadorias importadas por outra sociedade empresária, isso se tornou, na prática, algo não tão incomum assim. Até porque contava com certa permissividade da RFB.

Mas também tivemos a oportunidade de explanar que uma operação de importação registrada dessa forma continha, em grande parte das vezes, o vício da falsidade em relação à fatura comercial. Parece-nos evidente que essa fatura, nesses termos, estaria simulando uma operação de compra e venda entre o vendedor estrangeiro e a sociedade empresária contratada para registrar a declaração de importação, uma vez que a compra e venda teria ocorrido, de fato, entre o vendedor estrangeiro e um terceiro, o real importador das mercadorias.

Essa situação, uma vez identificada pela fiscalização, ensejaria a aplicação da pena de perdimento pelo uso de documento falso necessário ao embarque ou desembarço (art. 23, inciso IV e § 1º, do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, combinado com o art. 105, inciso VI, do Decreto-Lei n. 37, de 1966).

Também ensejaria a aplicação da pena de perdimento, mesmo que a fatura estivesse em nome da pessoa que adquiriu as mercadorias no exterior, caso fosse identificada alguma das infrações listadas na legislação aduaneira, como, por exemplo, a fraude relativa ao subfaturamento da mercadoria, que poderia se enquadrar tanto no inciso VI quanto no inciso XI, ambos do art. 105 do Decreto-Lei n. 37, de 1966:

Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

.....
 VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;

.....
 XI - estrangeira, já desembarçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;
 (BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966)

Dessa forma, aparentemente, a legislação vigente à época era suficientemente adequada para garantir um controle aduaneiro eficiente: nos casos em que a declaração de importação era registrada por outra pessoa que não aquela que havia adquirido a mercadoria no exterior, uma vez identificada qualquer infração punível com a pena de perdimento, expropriava-se a mercadoria do seu possuidor. Mesmo se a pessoa que figurasse no polo passivo da sanção aplicada fosse aquela que havia registrado a declaração de importação, e não o real importador, a sanção produziria o seu efeito, uma vez que o perdimento das mercadorias acabava por atingir o seu proprietário, ou seja, o real importador.

O problema ocorria quando, caracterizada a infração, as mercadorias não podiam mais ser alcançadas para que se pudesse aplicar a pena de perdimento sobre elas.²⁸ Restava à RFB, nesses casos, verificar o montante dos tributos não pagos, se fosse o caso, identificar possíveis multas a serem aplicadas e lavrar o auto de infração para a constituição do correspondente crédito tributário.

Mas a questão era: contra quem deveria ser constituído esse crédito tributário? Contra o importador (o adquirente da mercadoria no exterior) ou contra o terceiro contratado para o registro da declaração de importação? Essa discussão, no final das contas, se resumia a definir quem era o contribuinte do imposto de importação.

Particularmente, não temos dúvidas em responder que contribuinte do imposto de importação é e sempre foi a pessoa que adquire a mercadoria no exterior, aquela que tem o ânimo de fazê-la vir para o País, devendo o auto de infração para a constituição do crédito tributário ser lavrado contra ela.

Mas nem todos pensavam assim. Já vimos que mesmo dentro da RFB havia os defensores de que o importador, o contribuinte do imposto de importação, era a pessoa que registrava a declaração de importação, independentemente de sua participação na aquisição da mercadoria estrangeira.

²⁸ Referimo-nos aqui às hipóteses em que a mercadoria importada já havia sido consumida ou que não fosse possível a sua localização.

O ponto de partida dessa discussão parece ser a própria definição de contribuinte, expressa no art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
(BRASIL, CTN, 1966)

Como se observa, contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Bastaria, portanto, que se identificasse o fato gerador do imposto de importação e a pessoa a ele relacionada para que, facilmente, se tivesse a identificação do contribuinte do imposto.

Aparentemente, não teríamos dificuldades em percorrer esse caminho, haja vista que o art. 1º do Decreto-Lei n. 37, de 1966, expressamente define o fato gerador do imposto de importação:

Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.
(BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966)

O problema dessa definição expressa no caput do art. 1º do Decreto-Lei n. 37, de 1966, é saber quando a mercadoria, de fato, entra em território nacional. E esse momento é por demais relevantes, uma vez que o art. 144 do CTN diz que o lançamento do crédito tributário se reporta a ele, devendo ser aplicada a legislação vigente nessa data.²⁹

Então, como poderíamos saber qual o momento exato em que a mercadoria importada entra em território nacional? Como identificar o momento em que o navio, transportando mercadoria estrangeira, entra em nosso mar territorial? Ou em que o avião, também transportando mercadoria estrangeira, entra no espaço aéreo brasileiro?

Isso é, de fato, impossível de ser apurado para todos os casos. E por ser impossível a determinação do exato momento da entrada da mercadoria estrangeira em território nacional é que o legislador, firme na aplicação do princípio da praticabilidade, disciplinou no art. 23 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, inserido dentro do capítulo que trata do cálculo e do recolhimento do imposto (Capítulo IV), momentos a serem considerados como de ocorrência do fato gerador:

²⁹ “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.” (BRASIL, CTN, 1966).

Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

Parágrafo único. No caso do parágrafo único do artigo 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento.³⁰

(BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966)

Mas não trata esse art. 23 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, de estabelecer outro fato gerador do imposto de importação. E nem mesmo tem o condão de, como defende Roosevelt Baldomir Sosa (1999, p. 114), tornar o fato gerador do imposto de importação “contínuo (sucessão de acontecimentos), complexo (não ocorre instantaneamente), e procedimental (ocorre de uma dada maneira ou forma especificada em lei)”. O fato gerador do imposto de importação continua sendo a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional e é, como assevera Hamilton Dias de Souza (1980, p. 25), instantâneo.

Esse art. 23 busca apenas tornar prático, fácil, viável, o cálculo e, por via de consequência, a cobrança do imposto de importação. E assim como escolheu a data de registro da declaração de importação (quando o despacho for para consumo), o legislador poderia ter escolhido qualquer outra data ligada aos procedimentos de importação para considerar ocorrido o fato gerador, como, por exemplo, a data de entrada da mercadoria no recinto alfandegado ou a data do desembaraço. Só não poderia criar um momento ficcional completamente desvinculado do fato importação. Isso porque o que continua definindo o fato gerador do imposto é a entrada da mercadoria em território nacional.

Essas questões ficam claras quando verificamos o ponto geográfico do Decreto-Lei n. 37, de 1966, em que foi inserido esse comando normativo. Não é por acaso que ele se encontra no Capítulo IV (Cálculo e Recolhimento do Imposto) e não no Capítulo I (Incidência).³¹

O Regulamento Aduaneiro vigente à época, aprovado pelo Decreto n. 91.030, de 1985, foi absolutamente feliz em sua redação, mantida em sua estrutura nos Regulamentos Aduaneiros que o sucederam (art. 73 do Decreto n. 4.543, de 2002, já revogado, e art. 73 do Decreto 6.759, de 2009, atualmente vigente), ao deixar claro que esse fato gerador estabelecido no art. 23 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, era um fato gerador a ser considerado “para efeito de cálculo do imposto”. Observe-se o texto normativo:

³⁰ Reproduzimos no texto acima a redação do art. 23 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, vigente no ano de 2001, sem considerarmos a alteração introduzida em seu parágrafo único pela Lei n. 12.350, de 2010.

³¹ Observe-se que é no capítulo da incidência que se encontra a definição do fato gerador como sendo a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional (art. 1º, caput, do Decreto-Lei n. 37, de 1966).

Art. 87 - Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-Lei nº 37/66, art. 23 e parágrafo único):

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria despachada para consumo, inclusive a:

- a) ingressada no país em regime suspensivo de tributação;
- b) contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, se aplicado ao caso o regime de importação comum;

II - no dia do lançamento respectivo, quando se tratar de:

- a) mercadoria contida em remessa postal internacional não compreendida na alínea b do inciso anterior;
- b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou não;
- c) mercadoria constante de manifesto ou documento equivalente, cuja falta ou avaria for apurada pela autoridade aduaneira.

(BRASIL, Decreto n. 91.030, de 1985)

Note-se que, se uma declaração de importação for registrada e a mercadoria não ingressar em território nacional,³² a importação não terá ocorrido.³³ Por outro lado, se a mercadoria ingressar em território nacional e a declaração de importação não for registrada, a importação terá ocorrido. Nesse último caso, alguma providência há de ser adotada em algum momento. O tributo há de ser cobrado mais cedo ou mais tarde, considerando, para efeitos de cálculo do imposto, a data do lançamento, conforme disciplina o parágrafo único do art. 23 do Decreto-Lei n. 37, de 1966.³⁴

Tanto é assim que a norma, para afastar a cobrança do imposto das mercadorias que ingressaram no País, mesmo antes do registro da declaração de importação, estabeleceu algumas hipóteses de não incidência:

Art. 85 - O imposto não incide sobre:

I - mercadoria estrangeira que, corretamente declarada, chegar ao País por erro manifesto ou comprovado de expedição, e que for redestinada para o exterior;

II - mercadoria estrangeira idêntica, em igual quantidade e valor, e que se destine a reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o despacho aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava, desde que satisfeitas as condições estabelecidas pelo Ministro da Fazenda;

III - mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento.

IV - mercadoria estrangeira devolvida ao exterior antes do registro da Declaração de Importação, nos termos e condições estabelecidos pelo Ministro da Fazenda.
(BRASIL, Decreto n. 91.030, de 1985)

Por isso não se sustentam as afirmações de Sebastião de Oliveira Lima (1981, p. 155), de que “a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional é condição necessária mas

³² Há situações que envolvem cargas sensíveis ou perecíveis em que o registro da declaração de importação é feito antes mesmo da chegada da mercadoria ao País. Nessas hipóteses, caso a mercadoria, por qualquer razão, não logre adentrar as fronteiras nacionais, por óbvio que o tributo não será devido e a declaração de importação deverá ser cancelada.

³³ Não existirá o elemento material do fato gerador e, portanto, não existirá o próprio fato gerador.

³⁴ A menos que houvesse o enquadramento em uma das hipóteses de não incidência previstas à época no art. 85 do Decreto n. 91.030, de 1985, como, por exemplo, a aplicação da pena de perdimento.

não suficiente à ocorrência do fato gerador, que demanda outra providência por parte do importador, ou seja, o registro da declaração de importação na repartição aduaneira”, ou de Ruy de Melo Raul Reis (1970, p. 45), de que “a simples entrada física do produto estrangeiro no território nacional, como já assinalado, não é suficiente, sendo necessário que a mercadoria entre no País para fins de consumo, com a finalidade de ser incorporada à economia nacional”.

Se isso fosse verdade, não precisaria a norma dizer que o imposto não incide, por exemplo, sobre mercadoria estrangeira devolvida ao exterior antes do registro da declaração de importação, porque o fato gerador não existira para que o imposto fosse cobrado.

Diante do exposto, resta claro que o fato gerador do imposto de importação é a entrada da mercadoria em território nacional, sendo, em regra, considerada para efeitos de cálculo do imposto a data de registro da declaração de importação para consumo.

E quem tem relação pessoal e direta com essa situação que constitui o fato gerador, ou seja, com a entrada (física) da mercadoria em território nacional, é a pessoa que tem o ânimo de trazer a mercadoria estrangeira para o País, é a pessoa que, em uma operação de compra e venda, a adquire no exterior de um vendedor estrangeiro, ou quem comanda sua vinda em função de uma doação recebida ou de um empréstimo oferecido. Enfim, é quem importa.

Observe-se que aquele que registra a declaração de importação pode ser contratado para esse fim mesmo após a mercadoria já ter ingressado em território nacional, ou seja, mesmo após a ocorrência do fato gerador.

Essa é a mesma interpretação de Liziane Angelotti Meira (2012, p. 366), quando define importador como “o sujeito de direitos em nome do qual foi efetuada a operação; é quem, mediante contrato ou instrumento similar, adquiriu (comprou, recebeu em doação etc.) produtos estrangeiros e os trouxe pessoalmente ou solicitou sua remessa ao Brasil por meio de um transportador”.

Também é a posição de Hamilton Dias de Souza (1980, p. 118), que, quando examina a definição de contribuinte do imposto de importação prevista no art. 31, inciso I, do Decreto-Lei n. 37, de 1966,³⁵ entende “por “promotor” da entrada aquele que lhe dá causa ou origem”.

Aliás, ainda a título de argumento, é de se considerar que o que justifica a cobrança do imposto é o fato de ser o importador o proprietário da riqueza revelada com o fato importação. Sobre isso, explica Attílio Máximo Júnior (2000, p. 62) que “quem realiza importação revela capacidade contributiva, atribuindo-lhe, a lei, qualidade de obrigado ao tributo”.

³⁵ “Art.31 - É contribuinte do imposto: I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional;” (BRASIL, CTN 1966).

Dessa forma, podemos concluir que, assim como importar não é registrar a declaração de importação, registrar a declaração de importação não torna importadora a pessoa que o faz. Ela o será se tiver promovido a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional, se a tiver adquirido no exterior.

Seguindo essa linha de interpretação, a fiscalização, quando identificava fraudes no comércio exterior praticadas em operações de importação registradas por interpostas pessoas, em que não era possível a aplicação da pena de perdimento pelo fato de as mercadorias não terem sido localizadas ou já terem sido consumidas, constituía o crédito tributário por meio da lavratura do auto de infração, trazendo a responsabilidade solidária do importador oculto juntamente com aquele que havia registrado a declaração de importação.

Os argumentos empregados para lançar os tributos contra o importador oculto na operação eram todos aqueles acima discorridos: a definição de contribuinte disposta no art. 121 do CTN, a definição do contribuinte do imposto de importação disciplinada no art. 31 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, e a definição do fato gerador do imposto de importação expressa no art. 1º do Decreto-Lei n. 37, de 1966.

Quanto à responsabilidade pela infração, que justificava a imposição de penalidades contra essas pessoas, o art. 94, caput e § 2º, combinado com o art. 95 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, eram por demais esclarecedores:

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 complementá-los.

.....
 § 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.

(BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966)

Art. 95. Respondem pela infração:

I – conjunta ou isoladamente quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

(BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966)

No caso, o importador oculto não só concorria para a prática das infrações cometidas como claramente delas se beneficiava, devendo, portanto, ser responsabilizado pelas infrações apuradas pela fiscalização.

Observe-se que era o importador quem detinha todos os dados e informações relativos à operação de importação, uma vez que ele tinha negociado e adquirido as mercadorias junto ao vendedor no exterior. Portanto, era ele quem tinha a possibilidade de fraudar essas

operações de importação, e era ele quem de fato assim procedia. Era o importador oculto quem, na esmagadora maioria das vezes, arquitetava as fraudes. Quando ele contratava uma terceira pessoa para registrar a declaração de importação, via de regra, já passava um conjunto de documentos que continham as informações que deveriam ser declaradas para a RFB. E grande parte dessas importações apresentavam preços subfaturados, com o intuito de pagar menos tributos na importação.

Não obstante esses lançamentos referidos estarem solidamente embasados na legislação, havia, como já referimos, quem entendesse que o contribuinte do imposto de importação era aquele que registrava a declaração de importação, não sendo possível a responsabilização, pelos tributos ou pelas infrações, do adquirente das mercadorias no exterior, por falta de previsão legal.

O acórdão n. 07-2144, de 10 de janeiro de 2003, de lavra da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, apesar de não tratar exatamente desse assunto, mas sim da responsabilidade do despachante que, contrariando previsão expressa, adquiria mercadoria no exterior e contratava um terceiro para registro da declaração de importação, deixa claro o entendimento que os órgãos de julgamento da RFB tinham a respeito do assunto, qual seja, de que o importador, contribuinte do imposto de importação, era aquele que registrava a declaração correspondente, e não aquele que adquiria a mercadoria no exterior:

ASSUNTO: Imposto sobre a Importação – II

EMENTA: SUJEITO PASSIVO. IMPORTADOR VERSUS ORDENADOR DA IMPORTAÇÃO. O contribuinte e conseqüentemente sujeito passivo do II, da multa de ofício decorrente de sua exigência e da multa por infração administrativa ao controle das importações por subfaturamento do preço ou valor da mercadoria é o importador, ainda que proceda a importação por conta e ordem de terceiros. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. ORDENADOR DESPACHANTE. O despachante aduaneiro e seu ajudante estão proibidos de efetuar, em nome próprio ou no de terceiro, importação de quaisquer mercadorias ou exercer comércio interno de mercadorias estrangeiras, mas se violarem essa proibição cabe a exigência, contra eles, dos tributos e multas das operações de importação concomitantemente com as penalidades próprias que lhes são aplicáveis. O despachante aduaneiro e seu ajudante são responsáveis solidários ao importador a quem tenham ordenado a importação, pelos tributos e multas exigidos do segundo. REVISÃO ADUANEIRA. VALORAÇÃO. PRAZO. É de 5 (cinco) anos a contar da data do registro da DI o prazo que a SRF dispõe para proceder sua revisão, independentemente do canal de parametrização e de a autoridade fiscal ou o SISCOMEX não haver detectado irregularidades quando do despacho. A alteração do valor aduaneiro em procedimentos de revisão aduaneira, quando cabível, pode ser procedida pela autoridade fiscal ainda que a DI não tenha sido parametrizada para o canal cinza. Afastada a aplicação do art. 1º do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 determina-se o valor aduaneiro seguindo-se as disposições dos artigos subseqüentes (2º a 7º) do referido Acordo. FRAUDE E SUBFATURAMENTO Nos termos do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio-GATT 1994 constitui fraude relativamente à importação de têxteis e vestuário a declaração falsa sobre o país ou lugar de origem. Constitui subfaturamento a

apresentação de valores vis no que se refere à mercadoria importada.
 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. DECLARAÇÃO DE
 ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE Não compete à autoridade
 julgadora administrativa o afastamento por ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de
 normas da legislação tributária vigente.

Data do fato gerador: 19/04/2001, 12/05/2001, 14/05/2001, 08/06/2001.

(BRASIL, Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, Acórdão
 n. 07-2144, de 10 de janeiro de 2003)

A já mencionada Nota COSIT n. 163, de 2001, cujos excertos encontramos no Parecer
 PGFN/CAT/Nº 1.316/2001, aponta, em seu item 5.8, que não prosperavam os autos de
 infração lavrados contra os adquirentes de mercadorias, no caso de importação registrada por
 um terceiro:

5.8 Assim, é perfeitamente cabível e encontra previsão no ordenamento jurídico
 nacional a hipótese em que o importador e o adquirente de mercadoria estrangeira
 não sejam a mesma pessoa. Todavia, nesse ponto deve-se apontar um problema.
 Assevera o Sistema Aduaneiro que em razão da falha tipificação legal dos
 responsáveis pelo pagamento do imposto de importação e multas cabíveis,
 principalmente no caso de fiscalização do valor aduaneiro, quando constatadas
 irregularidades, **não têm prosperado os autos de infração lavrados contas [sic] os
 causadores desse tipo de evasão fiscal – os adquirentes de mercadorias.**

(BRASIL, Parecer PGFN/CAT/Nº 1.316/2001, p. 4, grifo nosso)

Por sua vez, o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.316/2001, de forma surpreendente e, a nosso
 ver, também equivocada, concordou com a Nota COSIT n. 163, de 2001:

19 Diante de todo o exposto é de se concluir:

a) contribuinte do imposto de importação é aquele que promove a entrada de
 mercadoria estrangeira no território nacional, entendendo-se como tal, em
 conformidade com a legislação de regência, aquele cujo nome conste no
 conhecimento e carga, independentemente do verdadeiro adquirente das
 mercadorias. As empresas comerciais importadoras e exportadoras, registradas no
 FUNDAP, ou seja, as consignatárias, assumem essa condição no caso de agirem por
 conta e ordem de terceiros;

(BRASIL, Parecer PGFN/CAT/Nº 1.316/2001, p. 12)

Entendeu também esse parecer não ser possível lavrar o auto de infração contra o
 adquirente das mercadorias no exterior, nem solidariamente, sendo necessária, para tanto, a
 publicação de lei específica:

14. (...) Muito embora, em conformidade com todo o exposto, entendamos que eventual auto de infração deva ser lavrado em nome do contribuinte, ou seja, aquele que promoveu a entrada da mercadoria no território nacional, nunca é demais cercar o crédito tributário de todas as garantias de um efetivo recebimento. Entretanto, não vemos como responsabilizar o proprietário por intermédio simples processo interpretativo [sic], sendo necessária providência legislativa nesse sentido. (BRASIL, Parecer PGFN/CAT/Nº 1.316/2001, p. 11)

Diante dessa posição, todos os autos de infração lavrados pela RFB, relativos a fraudes nas importações (em geral fraudes de valor) registradas por um terceiro que não o adquirente da mercadoria no exterior, que traziam a responsabilidade solidária para esse adquirente, acabaram subsistindo apenas para aqueles que haviam registrado as declarações de importação, ou seja, apenas para as sociedades empresariais fantasmas, laranjas, formadas por sócios laranjas ou formadas por testas-de-ferro, que não possuíam qualquer patrimônio ou capacidade econômica ou financeira para responder frente aos créditos tributários constituídos.

Em resumo, a RFB ficou com uma montanha de “créditos tributários de papel” e os fraudadores saíram incólumes da situação.

2.5 Solução Pretendida

Bezerra e Uliana Junior explicam a origem das normas que se seguiram como uma forma de conter a “quebra da cadeia do IPI” perpetrada pelos importadores:

É evidente que a Receita Federal do Brasil, em sua posição de guardião do erário, não se conformou com o planejamento que estava sendo adotado pelos importadores. Especialmente porque se viu de mãos atadas, nada podendo fazer contra esse planejamento, que, como não infringia a legislação (apenas adicionava mais um interveniente na operação de comércio exterior), dificilmente era considerada ilegal e inválida tanto pelos julgadores administrativos quanto pelos judiciais.

Diante desta circunstância, o Presidente da República, imbuído no objetivo de estancar a sangria de recursos causada por este planejamento tributário, por medida provisória, inseriu no ordenamento verdadeira norma antielisiva, por meio da qual inseriu um regramento para a terceirização das importações e determinou a equiparação de ambos, importador e revendedor (adquirente), a industrial para fins de incidência do IPI.

Assim nasceu a “Importação por Conta e Ordem” no Brasil. Com uma medida provisória editada pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso, a qual, com o fito de aniquilar o planejamento tributário largamente utilizado por corporações importadoras, estipulou a equiparação a industrial também dos “adquirentes” de mercadorias importadas.

(BEZERRA e ULIANA JUNIOR, 2014, p. 126)

Já Felipe Alexandre Ramos Breda procura explicar as normas relativas à interposição fraudulenta publicadas nos anos de 2001 (Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001) e 2002 (Lei n. 10.637, de 2002) a partir do combate à lavagem de dinheiro:

Com efeito, a Interposição Fraudulenta veio positivada em nosso ordenamento com a Lei nº 9.613/1998 (Lavagem de Dinheiro), concebida juridicamente pelo comportamento do terceiro que se prestasse a intermediar negócio com recursos ou coisas de produto de crime antecedente, ou seja, a Lei da Lavagem de Dinheiro caracterizou a figura da Interposta Pessoa orbitando sob dois aspectos materiais da tipificação do Crime de Lavagem de Dinheiro grosso modo: (i) um delito antecedente; e (ii) o envolvimento de terceiro agente.

.....
Da mesma forma, por ser a Interposição Fraudulenta de Terceiros ao Direito Aduaneiro espécie do gênero Interposição de Pessoas previsto pela Lei de Lavagem de Dinheiro, exigirá, a nosso entender, como pressuposto para sua caracterização, a verificação da prática de ilícito antecedente.
(BREDA, 2014, p. 357 a 360)

Apesar de as normas publicadas na sequência se prestarem a combater a “quebra da cadeia do IPI” e a lavagem de dinheiro, nem Bezerra e Uliana Junior e nem Breda passaram perto das razões que motivaram suas publicações.

O fato é que, diante do quadro apresentado, especialmente das dificuldades normativas para fazer valer um controle aduaneiro eficiente e dos apontamentos da PGFN sobre a necessidade de elaboração de legislação específica sobre a matéria, era preciso que o Poder Executivo encontrasse uma solução.³⁶

E essa solução passava, necessariamente, pela responsabilização, tributária e pelas infrações, daqueles que adquiriam mercadorias no exterior, mas não registravam as correspondentes declarações de importação.

Mas não só isso, os chamados “créditos tributários de papel” tinham deixado um saldo negativo para o Erário público. Era preciso, mais do que responsabilizar os adquirentes das mercadorias no exterior, mais do que dar efetividade à pena de perdimento, garantir que aqueles que fossem chamados a responder pelos créditos tributários constituídos tivessem capacidade econômica e financeira para tanto. No entendimento do Poder Executivo, não havia mais espaço para as sociedades empresárias fantasmas, laranjas, formadas por sócios laranjas ou formadas por testas-de-ferro operarem no comércio internacional. Além disso, era preciso criar mecanismos eficientes de combate às fraudes aduaneiras. As normas que se seguiram deixaram muito claros esses objetivos do Poder Executivo.

³⁶ Conforme já discurremos, não concordamos com a interpretação dada pela RFB e pela PGFN a respeito da matéria. Víamos na legislação vigente comandos normativos para a responsabilização do adquirente das mercadorias importadas que contratasse um terceiro para o registro da declaração de importação.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri chegou perto de compreender esse processo de construção legislativa, quando o associou com a necessidade de combater as fraudes perpetradas por empresas laranjas:

Contudo, esse processo de globalização trouxe também um efeito negativo: a sofisticação das fraudes aduaneiras, com a proliferação dos mais diversos tipos de ilícitos cometidos por empresas de fachada/“laranjas”, muitas delas integrantes da estrutura de organizações transnacionais complexas que se utilizavam de operações simuladas para burlar o controle aduaneiro dos países. Os instrumentos de controles vigentes, até então, focados apenas no controle de zona primária, já não eram mais suficientes para a proteção das fronteiras do País.

Para dar uma resposta a esses tipos de ilícitos aduaneiros, havia a necessidade de se redirecionar o foco do controle aduaneiro, que até então era efetuado em cada operação individualizada apenas no despacho aduaneiro de importação (“foco na mercadoria”), para os agentes envolvidos nas operações de comércio exterior, delimitando-se a responsabilidade de cada um deles, com a consequente definição legal das condutas típicas e das penalidades aplicáveis.

(BARBIERI, 2014, p. 415 e 416)

Mas foi Rosaldo Trevisan quem abordou o ponto exato que preocupava o Poder Executivo e que motivou a construção jurídica que se seguiu, qual seja, a incapacidade financeira de as empresas que estavam operando no comércio exterior responderem tributariamente por eventuais exigências após a liberação das mercadorias:

O que não narra expressamente a RFB, na nota, mas que era, efetivamente, uma preocupação sua, à época – recorde-se, contemporânea à criação da construção jurídica sobre a “interposição fraudulenta”, sobre a qual tratamos no tópico 5.2.4.3 – , era o fato de que, em grande parte, tais *trading companies* eram empresas sem patrimônio ou capacidade operacional, ou com patrimônio substancialmente inferior ao valor de qualquer das operações que realizavam, e que, portanto, jamais teriam condições de saldar eventuais exigências tributárias efetuadas após a liberação das mercadorias. Muitas dessas empresas, como se comprovou depois, sequer existiam de fato, e eram criadas apenas para ocultar o real adquirente da mercadoria.

(TREVISAN, 2017, p. 379, nota de rodapé 167, parte final)

3 MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO – CONSTRUÇÃO NORMATIVA

O presente capítulo tem por objetivo mostrar a construção jurídica que se seguiu a partir do ano de 2001. Aqui analisaremos cada um dos comandos normativos relacionados com a matéria estudada e introduzidos pela Medida provisória n. 2.158-35, de 2001, pela Lei n. 10.637, de 2002, e pela Lei n. 11.281, de 2006. Os dois primeiros diplomas referem-se à modalidade de importação por conta e ordem de terceiros e o último refere-se à modalidade de importação por encomenda.

Relevante destacar que nenhum desses diplomas normativos que tratam das modalidades de importação, e que estudaremos a partir de agora, teve sua origem no Poder Legislativo. Pelo contrário, todos eles são provenientes de medidas provisórias, o que revela, de forma clara, o protagonismo do Poder Executivo na busca de uma solução para os problemas destacados no capítulo anterior.

3.1 Medida Provisória n. 2.158-35/2001 – Importação por Conta e Ordem

O maior mérito da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, no que diz respeito à matéria analisada, foi jogar luz sobre os graves problemas que existiam e que tiravam a efetividade do controle aduaneiro em relação às fraudes praticadas nas operações de importação, e resolvê-los. Se o problema era a dificuldade em responsabilizar e sancionar a pessoa que adquirisse mercadorias no exterior e não registrasse a correspondente declaração de importação, caso alguma fraude fosse cometida, ele não existia mais a partir dessa medida provisória.

Com a publicação da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, restou claro que seria possível, sim, registrar uma declaração de importação por conta e ordem de terceiro, apesar de a medida provisória não ter conceituado o que isso significava, e de ter deixado a matéria para disciplinamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

3.1.1 Instrumentos de combate às fraudes

Não foi exatamente a Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, que introduziu uma das maiores prerrogativas dadas à fiscalização para o combate às fraudes aduaneiras. O disposto no art. 68 dessa Medida Provisória já constava, com a mesma redação, no art. 68 de sua antecessora, a Medida Provisória n. 2.113-30, de 26 de abril de 2001:

Art. 68. Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplicar-se-á na forma a ser disciplinada pela Secretaria da Receita Federal, que disporá sobre o prazo máximo de retenção, bem assim as situações em que as mercadorias poderão ser entregues ao importador, antes da conclusão do procedimento de fiscalização, mediante a adoção das necessárias medidas de cautela fiscal.

(BRASIL, Medida Provisória n. 2.113-30, de 2001)

Esse comando, que tem força de lei, veio para tentar resolver um dos problemas relatados no capítulo anterior, qual seja, o da falta de efetividade na aplicação da pena de perdimento. Essa sanção só era possível de ser concretizada se a mercadoria fosse alcançada, e isso dificilmente acontecia após a sua entrada em circulação na economia do País.

E mesmo que fosse possível alcançar a mercadoria para a aplicação da pena de perdimento, os danos causados por ela já teriam se materializado. Perceba-se que, se uma mercadoria importada contém um vício tamanho que justifica a aplicação da pena de perdimento, ela jamais deveria circular pela economia do País.

Por isso é intuitivo pensarmos que a pena de perdimento, antes de a mercadoria adentrar a economia do País, é uma pena de caráter preventivo (previne o dano). Muda, porém, esse caráter após a entrada da mercadoria na economia. Nesse caso, o que resta é punir pelo dano já causado.

Esse art. 68 veio, então, para permitir à fiscalização da RFB reter a mercadoria que apresentasse fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento, impedindo-a de entrar, de imediato, em circulação na economia nacional, ou retirando-a caso lá já estivesse.

Vejam que o que a medida provisória autoriza é uma intervenção na esfera de liberdade do particular, plenamente justificada em razão da satisfação de um interesse comum. Quanto a isso, explica Caio Roberto Souto de Moura (2012, p. 75), que:

A restrição à autonomia privada, para a realização da ordem pública, longe de representar uma restrição ao conteúdo dos direitos do particular, é vinculada à promoção dos mesmos direitos fundamentais, mesmo que, no caso concreto, e vista de forma tópica, possa sugerir mais uma limitação do que propriamente uma salvaguarda do conjunto de direitos fundamentais.

Antes de seguirmos na análise desse dispositivo, algumas observações precisam ser feitas.

Em primeiro lugar, esse não era um dispositivo autoaplicável. Conforme dispõe o parágrafo único desse art. 68, a RFB deveria disciplinar a forma de aplicação do procedimento, especialmente em relação ao prazo máximo de retenção da mercadoria e às hipóteses em que a mercadoria poderia ser entregue ao importador antes da conclusão do procedimento de fiscalização, mediante a adoção de cautelas fiscais.

E a RFB fez isso estabelecendo um Procedimento Especial de Controle Aduaneiro por meio da Instrução Normativa SRF n. 52, de 8 de maio de 2001. Essa Instrução Normativa disciplinava a aplicação do procedimento tanto antes como após o desembaraço aduaneiro da mercadoria.

Quando foi publicada a Instrução Normativa SRF n. 206, de 2002, que tratava do despacho aduaneiro de importação, levou-se para seus arts. 65 a 69 os dispositivos da Instrução Normativa SRF n. 52, de 2001, que tratavam do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro no curso do despacho, antes do desembaraço. Por isso a Instrução Normativa SRF n. 206, de 2002, revogou expressamente os arts. 2º, 6º, 7º e 8º da Instrução Normativa SRF n. 52, de 2001. Os demais artigos ficaram vigentes para permitir a aplicação do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro sobre as mercadorias eventualmente já desembaraçadas.

Somente com a publicação da Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 29 de junho de 2011, hoje vigente, que se reuniu novamente, em um mesmo ato normativo, o disciplinamento do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro aplicado às mercadorias antes e após o desembaraço aduaneiro.

Em segundo lugar, é importante fazermos uma distinção entre o uso dos termos “retenção” e “apreensão” em matéria aduaneira. A autoridade aduaneira apreende uma mercadoria para a aplicação da pena de perdimento. Nesse caso, já se tem os elementos de convicção que apontam para a aplicação da sanção. Por outro lado, a mercadoria será retida quando existirem fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento, mas não se tiver ainda reunido os elementos de prova necessários para a aplicação da pena de perdimento.

Por fim, advertimos que não é objetivo do presente trabalho esmiuçar todos os detalhes do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, hoje disciplinado na Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011. Isso demandaria um trabalho específico, assim como aquele desenvolvido por Caio Roberto Souto de Moura (2012), que escreveu um livro intitulado Poder de Polícia Aduaneira e os Procedimentos Especiais de Controle Aduaneiro para tratar da matéria. O que queremos aqui é tão somente chamar a atenção para o que representa, em linhas gerais, esse procedimento para o controle aduaneiro.

Isso posto, passemos a analisar o art. 68 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, e os procedimentos estabelecidos hoje na Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011.

O Procedimento Especial de Controle Aduaneiro permite à fiscalização reter a mercadoria por 90 dias, prorrogáveis por mais 90 dias,³⁷ sempre que houver fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento.³⁸

Maria Thereza Rocha de Assis Moura (2009, p. 41) define indício como “todo rastro, vestígio, sinal e, em geral, todo fato conhecido, devidamente provado, suscetível de conduzir ao conhecimento de um fato desconhecido, a ele relacionado, por meio de um raciocínio indutivo-dedutivo”. Ou seja, o indício é o conhecimento de um fato secundário (provado) que faz presumir (presunção do homem ou da lei) a ocorrência de um fato principal (não provado).

Aqui a retenção se justifica. Trata-se de retenção de mercadorias em razão da existência de indícios de infração punível com a pena de perdimento. Se tivéssemos a prova da ocorrência do fato principal, ou seja, de qualquer uma das hipóteses previstas no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, que impõem a aplicação da pena de perdimento, não haveríamos de cogitar a retenção das mercadorias, mas sim a sua apreensão para a imediata aplicação da pena de perdimento.

É claro que essa retenção representa uma forte intervenção na esfera de liberdade do particular, mais especificamente em relação ao seu direito de propriedade (CF/88, art. 5º, inciso XXII) e ao seu direito ao livre exercício da atividade econômica (CF/88, art. 170, parágrafo único). Mas esses direitos não são absolutos, eles podem ceder frente a um interesse público maior, que deve ser robustamente demonstrado.³⁹ Por isso a aplicação do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, e a consequente retenção das mercadorias, só se justificam em casos em que efetivamente haja fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento. Como diz o nome do procedimento, ele deve ser aplicado em casos especiais, e não como regra.

³⁷ “Art. 9º O procedimento especial previsto nesta Instrução Normativa deverá ser concluído no prazo máximo de 90 (noventa) dias, prorrogável por igual período em situações devidamente justificadas.” (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011).

³⁸ O art. 1º da Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011, não utiliza os termos da lei (indício de infração punível com a pena de perdimento), mas sim a expressão “suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento”, o que não modifica o seu sentido. “Art. 1º O procedimento especial de controle aduaneiro estabelecido nesta Instrução Normativa aplica-se 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.” (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011).

³⁹ Tratamos de interesse público, aqui, no sentido que expõe Guilherme Cezaroti (2010, p. 142 a 144), de interesse da coletividade em geral, não se confundindo com o interesse da Fazenda Pública, este voltado para a arrecadação dos recursos necessários para a manutenção do Estado.

Uma vez feita a intervenção, uma vez retida a mercadoria, algumas formalidades devem ser observadas. Ensina Caio Roberto Souto de Moura (2012, p. 84) que, “quanto maior a extensão da interferência, quanto mais incisiva a intervenção e quanto mais valorados os direitos individuais restringidos, maior e mais detalhada será a exigência da forma”.

Por isso o Procedimento Especial de Controle Aduaneiro possui forma tão rígida. Ele permite a retenção da mercadoria, mas exige da autoridade aduaneira, em contrapartida, que sejam observados prazos e formalidades, como aquela que determina à fiscalização que informe ao importador, quando da instauração do procedimento, as possíveis irregularidades que a motivaram.⁴⁰

É de se observar que a fiscalização, mesmo identificando fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento, poderia optar por não aplicar esse procedimento previsto na Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2001, e conduzir um procedimento de fiscalização amparado por um Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), nos termos da Portaria RFB n. 6.478, de 29 de dezembro de 2017.⁴¹

E esse procedimento de fiscalização amparado por um TDPF-F poderia apurar as mesmas coisas que seriam apuradas por meio da instauração de um Procedimento Especial de Controle Aduaneiro. O que diferencia um procedimento do outro, voltamos a dizer, é o fato de que, uma vez instaurado o Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, a mercadoria fica retida, o que dá maiores garantias para o fisco.⁴² Em contrapartida, algumas formalidades devem ser observadas pela fiscalização. Não sendo associado um Procedimento Especial de Controle Aduaneiro à fiscalização instaurada, não fica autorizada a retenção da mercadoria e nem obriga a fiscalização a observar as formalidades da Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011.

Note-se que, no final das contas, o que o Procedimento Especial de Controle Aduaneiro oferece para a fiscalização é um tempo para que a prova seja trabalhada e a pena

⁴⁰ “Art. 4º O procedimento especial de controle aduaneiro previsto nesta Instrução Normativa será instaurado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) responsável mediante termo de início, com ciência da pessoa fiscalizada, contendo, dentre outras informações: I - as possíveis irregularidades que motivaram sua instauração; e” (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011).

⁴¹ “Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB e ao controle aduaneiro do comércio exterior serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na forma prevista no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, observado o disposto nos seguintes documentos de gestão administrativa: I - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;” (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Portaria RFB n. 6.478, de 2017).

⁴² Fazemos a ressalva que o art. 5-A da Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011, incluído pela Instrução Normativa RFB n. 1.678, de 22 de dezembro de 2016, permite o desembaraço ou a entrega da mercadoria antes do término do procedimento especial mediante a prestação de garantia, nos casos de ocultação do sujeito passivo e de inexistência de fato do estabelecimento importador.

de perdimento aplicada, sem que a mercadoria importada de forma fraudulenta esteja circulando livremente pela economia nacional. Não fosse assim, a entrada da mercadoria em circulação na economia nacional poderia causar um dano irreparável para um dos bens tutelados pelo Estado.

Outro aspecto relevante que merece ser mencionado diz respeito ao disposto no art. 2º da Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011:

Art. 2º As situações de irregularidade mencionadas no art. 1º compreendem, entre outras hipóteses, os casos de suspeita quanto à:

I - autenticidade, decorrente de falsidade material ou ideológica, de qualquer documento comprobatório apresentado, tanto na importação quanto na exportação, inclusive quanto à origem da mercadoria, ao preço pago ou a pagar, recebido ou a receber;

II - falsidade ou adulteração de característica essencial da mercadoria;

III - importação proibida, atentatória à moral, aos bons costumes e à saúde ou ordem públicas;

IV - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiro;

V - existência de fato do estabelecimento importador, exportador ou de qualquer pessoa envolvida na transação comercial; ou

VI - falsa declaração de conteúdo, inclusive nos documentos de transporte.

(MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011)

Em primeiro lugar, as suspeitas de infração ali mencionadas não constituem um rol taxativo. O próprio caput do art. 2º fala “entre outras hipóteses”. Qualquer infração que sujeite a mercadoria à pena de perdimento justifica a instauração do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro.

Em segundo lugar, se alguma das hipóteses ali mencionadas não ensejar a aplicação da pena de perdimento, por óbvio que não restará autorizada a retenção da mercadoria. O comando da instrução normativa seria ilegal se autorizasse. Isso porque o art. 68 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, só autoriza a retenção das mercadorias quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento.

Caso concreto é o do subfaturamento, citado no inciso I do art. 2º da Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011. Historicamente a RFB aplicava a pena de perdimento na mercadoria subfaturada, com base nos incisos VI e/ou XI do Decreto-Lei n. 37, de 1966:

Art. 105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

.....
 VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;
(BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966)

Ocorre que o Poder Judiciário, de forma reiterada, vinha afastando a aplicação da pena de perdimento nesses casos, entendendo que a legislação aduaneira estabelecia uma multa para a hipótese, mais específica do que a pena de perdimento pela falsidade ideológica da fatura.^{43,44} Assim, pelo critério da especialidade, o perdimento não se sustentaria.

Dentro desse panorama, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.690, em 9 de novembro de 2016,⁴⁵ recomendando a expedição de ato declaratório que autorizasse “a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos (...) nas ações judiciais que apliquem somente a pena de multa, nos casos de falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação, vez que inaplicável a pena de perdimento nesta hipótese”.

Esse parecer PGFN/CRJ/Nº 1.690, de 2016, foi aprovado pelo Despacho do Ministro da Fazenda de 3 de maio de 2018,⁴⁶ vinculando a RFB.

Dessa forma, hoje não mais se cogita a aplicação da pena de perdimento nos casos de subfaturamento, razão pela qual não resta autorizada, para esses casos, a instauração de Procedimento Especial de Controle Aduaneiro.

⁴³ Essa é uma discussão bastante interessante, mas adentrar nela demandaria um novo trabalho. Não obstante, não podemos deixar de mencionar brevemente que parte das decisões judiciais apontava como multa específica aplicável ao subfaturamento aquela prevista no art. 108 do Decreto-Lei n. 37, de 1966 (“Art.108 - Aplica-se a multa de 50% (cinquenta por cento) da diferença de imposto apurada em razão de declaração indevida de mercadoria, ou atribuição de valor ou quantidade diferente do real, quando a diferença do imposto for superior a 10% (dez por cento) quanto ao preço e a 5% (cinco por cento) quanto a quantidade ou peso em relação ao declarado pelo importador. Parágrafo único. Será de 100% (cem por cento) a multa relativa a falsa declaração correspondente ao valor, à natureza e à quantidade.”) e parte apontava aquela prevista no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001 (“Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial: (...) Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.”). Nossa opinião é de que a multa do art. 108 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, encontra-se tacitamente derogada, sendo aplicável aos casos de subfaturamento do preço a multa do art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001.

⁴⁴ A falsidade da fatura comercial está sempre associada ao subfaturamento.

⁴⁵ Disponível em: <<https://www.pgfn.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/atos-declaratorios-arquivos/2018/parecer-crj-1690-2016.pdf>>. Acesso em: 21 de mai. 2019.

⁴⁶ Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/atos-declaratorios-arquivos/2018/parecer-1690-2016-despacho-dou.pdf>>. Acesso em: 21 mai. 2019.

3.1.2 Uma Nova Modalidade de Importação

Conforme já discurremos no capítulo anterior, até o ano de 2001 a única modalidade de importação admitida pela legislação brasileira era a importação por conta própria, não obstante, na prática, se aceitar, mesmo sem norma autorizativa, o registro de declarações de importação por pessoas que não haviam adquirido a mercadoria no exterior.

A Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, veio para mudar esse panorama, criando uma segunda modalidade de importação, qual seja, a importação por conta e ordem de terceiro. Aquilo que contava com certa permissividade da RFB acabou positivado na legislação nacional.

Não obstante a Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, expressamente referir a expressão “importação por conta e ordem”, ela não a conceituou, deixando a tarefa para a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

3.1.2.1 Previsão Legislativa

A Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, não obstante mencionar a importação por conta e ordem de terceiro e de estabelecer responsabilidades para o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, não definiu essa modalidade de importação. Essa tarefa, juntamente com o disciplinamento da matéria, foi delegada para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme disposto no art. 80, inciso I:

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)⁴⁷

(BRASIL, Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001)

A RFB por sua vez, não editou qualquer ato neste sentido até o ano de 2002. Isso ocorreu somente após a publicação da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei n. 10.637, de 2002, que, como veremos mais adiante, introduziu uma série de presunções e de penalidades relacionadas com essa modalidade de

⁴⁷ Essa é a redação dada pela Lei n. 12.995, de 2014. A redação original não previa a possibilidade de uma exportação por conta e ordem de terceiro.

importação, permitindo à RFB o desenho daquilo que ficou conhecido como projeto de combate à interposição fraudulenta.⁴⁸

A pergunta que podemos fazer aqui é se, entre a publicação da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, e o disciplinamento da importação por conta e ordem de terceiro pela RFB era possível a operacionalização de uma operação desse tipo.

Para nós, que temos defendido a impossibilidade de realização de uma importação por conta e ordem de terceiro antes da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, e pela Lei n. 10.637, de 2002, a resposta é fácil: por óbvio que não. Isso porque o disposto no inciso I do art. 80 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, não é autoaplicável. A importação por conta e ordem de terceiro, pelo teor desse artigo, necessitava de regulamentação para poder existir.

Ao mesmo tempo em que afirmamos isso, se alguma importação fosse realizada nesses moldes, e alguma fraude fosse identificada, a responsabilização do adquirente da mercadoria no exterior seria possível. Os artigos que veremos na sequência, e que tratam da responsabilidade do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, são autoaplicáveis.

Mas a Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, trouxe algo mais a ser disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Diz o art. 80, inciso II:

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

.....
 II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.
 (BRASIL, Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001)

E também em relação a essa competência a RFB não editou qualquer ato normativo até a publicação da Medida Provisória n. 66, de 2002. Aqui com muito mais razão.

Isso porque o disposto no inciso II do art. 80 falava em exigência de garantia. Mas que garantia poderia estar associada ao fato de o valor das importações ser incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente?

Aliás, é lógico pensarmos que, se aquele que registra a declaração de importação não possui riqueza suficiente para a aquisição da mercadoria, existe uma grande possibilidade de que ele não seja o importador, de que ele não seja o adquirente da mercadoria no exterior. Em

⁴⁸ A expressão “combate à interposição fraudulenta” surgiu na Portaria MF n. 350, de 16 de outubro de 2002, que dispunha “sobre procedimentos de controle da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e **combate à interposição fraudulenta** de pessoas”.

uma situação dessas, alguém provavelmente está oculto. Mas a exigência de uma garantia demandaria uma análise fiscal para identificar o cometimento de alguma infração e o provável crédito tributário iludido. E se essa análise fiscal fosse feita, não haveria sentido em exigir garantia para a liberação da mercadoria. Nesse caso, o crédito tributário deveria ser lançado ou a pena de perdimento aplicada.

Por isso, somente com as alterações introduzidas na legislação pela Medida Provisória n. 66, de 2002, como veremos mais adiante, foi possível à RFB disciplinar o disposto no art. 80, inciso II, da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, de forma coerente.

3.1.2.2 Sujeição Passiva

3.1.2.2.1 Imposto de Importação

A Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, alterou o parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, para incluir, entre os responsáveis solidários do imposto de importação, “o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora”.⁴⁹

Essa alteração do Decreto-Lei n. 37, de 1966, juntamente com a conclusão a que chegou o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.316/2001, analisado no tópico 2.4, deixou muito clara a posição do Poder Executivo em relação à matéria: a pessoa contratada para registrar a declaração de importação é o importador, contribuinte do imposto de importação, e a pessoa que adquire a mercadoria no exterior e contrata o importador para registrar a declaração de importação, por sua conta e ordem (do adquirente), é responsável solidário pelo imposto.

O que podemos questionar aqui é se uma medida provisória, ou uma lei, poderia ter feito isso. Observe-se que o CTN, em seu art. 121, inciso II, diz que responsável é a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, ou seja, sem que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, a lei lhe atribua essa obrigação.⁵⁰

⁴⁹ “Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação: "Art. 32. (...) Parágrafo único. É responsável solidário: I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; II - o representante, no País, do transportador estrangeiro; III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)” (BRASIL, Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001).

⁵⁰ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (BRASIL, CTN, 1966).

E, como tivemos a oportunidade de discorrer no tópico 2.4, o adquirente da mercadoria no exterior é o importador, contribuinte do imposto de importação. Ele tem relação pessoal e direta com o fato gerador, com a entrada das mercadorias em território nacional. Dessa forma, a lei, ou, no caso, a medida provisória, não poderia ter-lhe atribuído o papel de responsável.

Não foi isso que o Poder Executivo quis fazer, mas, talvez, a leitura mais adequada seja entender esse responsável solidário, nesse caso específico, como a pessoa solidariamente obrigada de que trata o art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:
 I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
 II - as pessoas expressamente designadas por lei.
 Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.
 (BRASIL, CTN, 1966)

Não obstante o exposto, reconhecemos que essa é uma discussão meramente acadêmica. Isso porque, na prática, ela é inócua. O adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, seja como contribuinte, seja como responsável, é sujeito passivo, e responde solidariamente, sem benefício de ordem, pelo pagamento do imposto de importação.

3.1.2.2.2 Imposto sobre Produtos Industrializados

Tendo se interpretado que importador é aquele que registra a declaração de importação, é a ele que, em tese, se aplica o disposto no art. 4º, inciso I, da Lei n. 4.502, de 1964, ou seja, é ele que a lei equipara a industrial.

A fim de evitar o planejamento tributário referido no tópico 2.2, que buscava quebrar a cadeia do IPI, afastando a incidência do imposto na venda das mercadorias importadas no mercado nacional, o art. 79 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, expressamente equipara a industrial também o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem:

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.
 (BRASIL, Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001)

Com isso, em uma importação por conta e ordem, tanto o importador quanto o adquirente das mercadorias no exterior, por serem equiparados a industrial, devem pagar o IPI na saída das mercadorias de seu estabelecimento.

É claro que o importador, ao dar saída das mercadorias para o adquirente, não emitirá uma nota fiscal de compra e venda, uma vez que a relação que existe entre eles é de prestação de serviço (o importador é contratado apenas para registrar a declaração de importação). E o valor das mercadorias indicado na nota fiscal (de simples remessa), nos termos da Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018, levará em consideração o preço das mercadorias, o frete pago, as demais despesas acessórias, o valor do serviço cobrado pelo importador por conta e ordem e o valor dos tributos incidentes na importação, exceto o IPI vinculado, o que resultará em um saldo baixo de imposto a pagar (o IPI da saída é compensado pelo IPI pago na importação – princípio da não cumulatividade).⁵¹ Dessa forma, a operação gerará crédito para o adquirente, quando do recebimento da mercadoria.

3.1.2.2.3 PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação

Em relação à contribuição para o PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação, a Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, é omissa. E nem poderia ser diferente, uma vez que esses tributos só vieram a ser instituídos pela Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004.

Não obstante, quando da instituição dessas contribuições, o legislador, atento, trouxe para o texto da lei a mesma construção feita pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, em relação ao imposto de importação.

Dessa forma, encontraremos no art. 5º, inciso I, da Lei n. 10.865, de 2004, a previsão do importador como contribuinte da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, e no art. 6º, inciso I, da mesma lei, a previsão do adquirente como responsável solidário.

⁵¹ “Art. 7º Para cada operação de importação por conta e ordem de terceiro, o importador deverá emitir, observada a legislação específica: (...) II - nota fiscal de saída, na data da saída das mercadorias do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, que terá por destinatário o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, na qual deverão ser informados: a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim considerados o preço das mercadorias, o frete, as demais despesas acessórias, o valor do serviço cobrado do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem pelo importador por conta e ordem de terceiro e o valor dos tributos incidentes na importação, exceto o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) vinculado; (...) c) o IPI incidente sobre o valor da operação de saída, quando aplicável; e” (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018).

Art. 5º São contribuintes:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

.....
Art. 6º São responsáveis solidários:

I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;
(BRASIL, Lei n. 10.865, de 2004).

3.1.2.2.4 Responsabilidade pelas Infrações

Não obstante o fato de que o Decreto-Lei n. 37, de 1966, já previa em seu art. 95, inciso I, que responde pela infração quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, e que o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem não só concorre para a prática da infração, mas também dela se beneficia, o legislador quis deixar expressa essa responsabilidade.

Por isso alterou esse artigo 95 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, para incluir o inciso V:

Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

"V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)
(BRASIL, Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001)

3.2 Lei n. 10.637/ 2002 – Importação por Conta e Ordem

Resolvidos os problemas de responsabilidade tributária e de responsabilidade pelas infrações pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, e estabelecida a prerrogativa para a fiscalização aplicar os Procedimentos Especiais de Controle Aduaneiro, que davam mais efetividade à aplicação da pena de perdimento, faltava ainda a regulamentação da importação por conta e ordem de terceiro e o estabelecimento de uma garantia maior para a efetividade do lançamento do crédito tributário.

A Lei n. 10.637, de 2002, fruto da conversão da Medida Provisória n. 66, de 2002, com apenas três artigos tratando da matéria, juntamente com as Instruções Normativas SRF n. 225, de 18 de outubro de 2002, n. 228, de 21 de outubro de 2002, e n. 229, de 21 de outubro de 2002, vieram para cumprir esse papel. Elas promoveram profundas mudanças na legislação aduaneira e ajudaram a implementar, na RFB, um projeto para combater a interposição fraudulenta.

3.2.1 Presunção de Importação por Conta e Ordem de Terceiro

O art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002, estabelece uma presunção legal de importação por conta e ordem de terceiro quando a importação se realiza com a utilização de recursos desse terceiro. De redação aparentemente simples, esse artigo é bem mais complexo do que parece. Vejamos a literalidade de seu texto:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (BRASIL, Lei n. 10.637, de 2002)

Antes de o explorarmos, porém, vamos entender um pouco mais sobre essa figura chamada presunção. Segundo Marinoni e Arenhart (2011, p. 137),

A noção de presunção parte da ideia de que o conhecimento de certo fato pode ser induzido pela verificação de um outro, ao qual, normalmente, o primeiro está associado. Ou seja: partindo-se da convicção da ocorrência de determinado fato, pode-se, por dedução lógica, inferir a existência de outro, pois comumente um decorre do outro, ou ambos devem acontecer simultaneamente. Com base nessa raiz (...) é que se admite a dedução de um fato pela prova de outro.

Em outras palavras, a presunção serve para se provar um fato principal a partir da ocorrência de um fato secundário (indício). O que se prova, em realidade, é a ocorrência do fato secundário, presumindo-se, com isso, a ocorrência do fato principal.

Quando essa presunção vem disposta em lei, o próprio legislador já realizou a dedução lógica que liga um fato ao outro, cabendo ao intérprete apenas aplicá-la. Dizemos, nesse caso, que se trata de uma presunção legal, que pode ter tanto um caráter relativo (presunção *iuris tantum*) quanto um caráter absoluto (presunção *iuris et de iure*).

A presunção legal relativa é aquela que não ignora a ocorrência do fato principal. Isso quer dizer que, uma vez provado o fato secundário e presumida a ocorrência do fato principal, se ficar demonstrado que o fato principal não ocorreu, a presunção se desfaz. Quando se refere a ela, a lei normalmente utiliza a expressão “presume-se”.

Por outro lado, a presunção legal absoluta não dá qualquer relevância para a ocorrência do fato principal. Uma vez identificada a ocorrência do fato secundário, restará presumida a ocorrência do fato principal, mesmo que se demonstre que ele não ocorreu. Para caracterizar uma presunção desse tipo, o termo em geral utilizado pela lei é “considera-se”.

Marinoni e Arenhart (2011, p. 145 e 146), citando José Carlos Barbosa Moreira, resumem bem essa diferença entre presunção relativa e presunção absoluta:

Por isso, tem-se como brilhante a distinção elaborada por Barbosa Moreira entre a presunção relativa e a absoluta: “... naquela [na presunção relativa], o que se dispensa é apenas a prova de certo fato; nesta [na presunção absoluta], dispensa-se o próprio fato, em si mesmo”. Aqui, realmente, a ligação lógica entre os fatos (indício e fato principal) é despicienda e irrelevante. Para a validade da presunção imposta pela lei, nenhuma outra indagação é permitida ao juiz, nem a de questionar as premissas em que se embasa a presunção, nem mesmo a de verificar se, no caso concreto, permanece válida a suposição do legislador.

Temos então, no caso do art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002, um fato secundário (operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro) que, uma vez provado, faz presumir a ocorrência de um fato principal (importação por conta e ordem deste terceiro), para efeitos da responsabilidade tributária e pelas infrações introduzidas pelos arts. 77 a 81 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, e de todas as consequências jurídicas que disso possam resultar.

Uma primeira conclusão a que podemos chegar, apesar de ainda não termos definido o que seja uma importação por conta e ordem de terceiro, é que importação por conta e ordem de terceiro não é a importação realizada com recurso desse terceiro.⁵² Pelo menos não é isso que a define. Observe-se, a utilização de recursos de terceiro é fato secundário, enquanto a importação por conta e ordem de terceiro é o fato principal. Ou seja, são fatos que não se confundem. Se fossem a mesma coisa, se a importação por conta e ordem de terceiro fosse a importação realizada com recursos desse terceiro, a lei não estabelecería uma presunção, mas sim uma conceituação nesses termos.

À mesma conclusão chegou Rodrigo de Macedo e Burgos (2014, p. 223):

Contudo, se o adiantamento de recursos é hipótese de presunção da importação por conta e ordem, isso significa necessariamente que o instituto não se resume a esta única hipótese. Há de haver hipótese(s) outra(s) em que a importação por conta e ordem não é presumida, mas sim comprovada de maneira cabal. Não fosse assim, o dispositivo deveria atestar que a importação por conta e ordem simplesmente é aquela que se realiza mediante uso de recursos de terceiros.

Não estamos dizendo, com isso, que a origem dos recursos não seja fator importante para a identificação de uma importação por conta e ordem. Ela é, tanto que a lei trouxe uma

⁵² Definiremos a modalidade de importação por conta e ordem de terceiro no tópico 3.3.1.

presunção (relativa) nesse sentido.⁵³ Ela só não é o fator que define o que seja uma importação por conta e ordem de terceiro.

Uma segunda conclusão é que a presunção estabelecida neste art. 27 possui caráter relativo (a expressão utilizada foi “presume-se”). Ou seja, mesmo que se demonstre que a importação foi realizada com recursos de terceiro, não há como imputar responsabilidade tributária ou responsabilidade pelas infrações para esse terceiro se restar demonstrado que a importação foi realizada por conta própria daquele que registrou a declaração de importação.

Outro aspecto que merece reflexão diz respeito ao significado da expressão “recursos de terceiros”. Não possuindo definição no direito, seria natural que buscássemos sua conceituação nas Ciências Contábeis.

Em termos contábeis, os recursos utilizados por uma pessoa jurídica no desempenho de suas atividades estão relacionados no passivo do balanço patrimonial, e são divididos em dois grupos: recursos próprios e recursos de terceiros.

Os recursos próprios representam o passível não exigível, identificados no patrimônio líquido, e “são os provenientes do capital subscrito e integralizado pelos sócios e dos lucros retidos” (ASSAF NETO, 2012, p. 28).

Os recursos de terceiros, por sua vez, “são originados de fontes externas, mais especificamente do mercado financeiro” (ASSAF NETO, 2012, p. 28), e representam o passível exigível. Eles são formados, por exemplo, pelos empréstimos contraídos, pelos financiamentos assumidos, pelos títulos emitidos, etc. Além disso, existem ainda determinados passivos de curto prazo, não provenientes do sistema financeiro, cujos valores “são investidos nos ativos da empresa, alimentando financeiramente seus ciclos operacionais e proporcionando certa capacidade física de produção e vendas” (ASSAF NETO, 2012, p. 29). Esses chamados passivos de funcionamento são, por exemplo, os créditos concedidos por fornecedores e os tributos a recolher.

Lendo o art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002, com o significado de recursos de terceiro que buscamos na contabilidade, ele parece não fazer sentido. Isso porque acabaríamos presumindo a importação por conta e ordem de terceiro se uma sociedade empresária utilizasse para a aquisição das mercadorias no exterior um empréstimo ou um financiamento obtido junto a um banco, os valores recebidos pela emissão de títulos ou os adiantamentos de clientes. E não foi isso que a lei quis fazer.

⁵³ Eduardo Navarro Bezerra e Laércio Cruz Uliana Junior (2014, p. 130) assim se posicionam a respeito desse assunto específico: “Não há como negar, com efeito, que a utilização de recursos financeiros do adquirente é característica inseparável dessa modalidade, de sorte que, à luz da técnica jurídica, a presunção consubstanciada nessa norma se revela válida, conquanto que, na maior parte das vezes, se mostra verdadeira”.

Uma segunda possível leitura desse art. 27 seria entender a expressão “recursos de terceiro” como o recurso que vem de um terceiro, dentro de uma ideia de fluxo financeiro, ao estilo “*follow the money*” (siga o dinheiro). Se entendermos assim, bastaria identificar o dinheiro indo de um terceiro para a pessoa que registra a declaração para que pudéssemos aplicar a presunção.

Talvez essa tenha sido a ideia do Poder Executivo ao propor a Medida Provisória n. 66, de 2002. Isso vinha ao encontro de uma das soluções pretendidas, uma vez que trazia para a sujeição passiva o dono do dinheiro, uma pessoa com capacidade econômica e financeira para responder pelo crédito tributário, caso fosse necessário constituí-lo. Com isso se mitigava a possibilidade de se multiplicarem os já mencionados créditos tributários de papel.

E certamente essa foi a interpretação da RFB, que passou a aplicar a presunção do art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002, de forma quase que absoluta, toda vez que identificado o fluxo de recursos de um terceiro para o importador⁵⁴. Essa ideia foi tão difundida e tão aplicada pela RFB que muitos defenderam que a importação por conta e ordem de terceiro seria aquela realizada com recursos desse terceiro.

Aliás, os Estados do Espírito Santo e de São Paulo, por exemplo, fizeram isso de forma expressa. Ao firmarem o Protocolo ICMS n. 23, em 3 de junho de 2009, influenciados pelas ações da RFB, esses Estados definiram, de forma equivocada, a importação por conta e ordem de terceiro como sendo aquela em que sejam utilizados recursos do adquirente:

Cláusula primeira
 § 1º Para os efeitos deste protocolo considera-se:
 I - importação por conta e ordem de terceiro qualquer importação em que sejam utilizados recursos do adquirente, inclusive adiantamentos para quaisquer pagamentos relativos a essa operação;
 (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Protocolo ICMS 23, de 2009)

Ainda hoje a RFB aplica a presunção do art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002, dessa forma, mas não mais de forma tão absoluta. Hoje já há a compreensão de que não é necessariamente o fluxo do dinheiro que vai definir se uma importação é por conta e ordem de um terceiro ou não.⁵⁵

Não obstante a forma como essa presunção tem sido aplicada (a partir do fluxo financeiro), o nosso entendimento é outro. Não entendemos “recursos de terceiro” no sentido

⁵⁴ Importador aqui entendido como aquele que registra a declaração de importação.

⁵⁵ Isso ficou bem claro após a publicação da Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018.

contábil, e nem tampouco como os recursos que simplesmente vêm de um terceiro. O que sempre se quis como solução para as fraudes cometidas no comércio exterior foi responsabilizar aquela pessoa que pratica a fraude. E quem tem a possibilidade de praticar a fraude é a pessoa que adquire a mercadoria no exterior, a pessoa que assume o risco econômico e financeiro da operação.

Então, para nós, quando a lei fala em terceiro e em “recursos de terceiro”, ela está se referindo a um terceiro que sofrerá o prejuízo caso os recursos venham a perecer. A questão toda está relacionada com o risco econômico e financeiro da operação.

Observe-se que, se um banco empresta dinheiro para um importador realizar uma compra de mercadoria no exterior, o recurso é próprio do importador. Se ele perder o dinheiro, terá que devolver ao banco com os encargos acordados.

Da mesma forma, se uma comercial importadora empresta dinheiro para uma pessoa comprar uma mercadoria no exterior, e essa pessoa contrata a mesma comercial importadora para registrar a declaração de importação correspondente, o recurso é da pessoa que adquiriu a mercadoria no exterior, e não da comercial importadora, mesmo que o dinheiro seja remetido diretamente da comercial importadora para o vendedor estrangeiro. Se o bem perecer no meio do caminho, quem sofrerá o prejuízo será o adquirente da mercadoria no exterior. A comercial importadora ainda exigirá o pagamento do empréstimo concedido.

3.2.2 Perdimento por Ocultação

O Poder Executivo, ao editar a Medida Provisória n. 66, de 2002, posteriormente convertida na Lei n. 10.637, de 2002, alterou o art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, para inserir uma nova hipótese de infração punível com a pena de perdimento.

As normas que permitiram a disciplina da importação por conta e ordem de terceiro e que trouxeram a responsabilidade, pelos tributos e pelas infrações, do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem foram complementadas pela previsão legal de uma sanção aplicável àquele que tenta fugir dessa responsabilidade, de tal forma que a ocultação do sujeito passivo em uma operação de importação passou a ser punida com a pena de perdimento da mercadoria.

Com isso, elevou-se à categoria de fraude, ou pelo menos se passou a punir como se assim fosse, o meio (a forma) utilizado para praticar fraudes no comércio exterior sem aparecer para a fiscalização.

Temos que esse caminho trilhado é, no mínimo, duvidoso, uma vez que há casos em que a penalidade aplicável pelo meio escolhido (ocultação) será mais gravosa do que a penalidade aplicável ao fato que motivou a ocultação. Acrescente-se a isso o fato de que nenhum importador se oculta em uma operação de importação pelo mero prazer de fazer isso. Ele se oculta para alcançar uma das finalidades que apontamos no tópico 2.2. Ele se oculta, principalmente, para poder cometer fraudes no comércio exterior sem ter que responder por elas caso a fiscalização as identifique.

Isso posto, vejamos o que dispõe o art. 59 da Lei n. 10.637, de 2002:

Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 23.

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.

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

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

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional."(NR)

(BRASIL, Lei n. 10.637, de 2002)

3.2.2.1 Elementos Nucleares do Tipo Infracional

A hipótese de infração punível com a pena de perdimento introduzida no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, traz em seu tipo três elementos nucleares que precisam ser bem compreendidos para que possamos defender a melhor aplicação da norma: ocultação, fraude/simulação e interposição fraudulenta.

Além disso, por ter sido incluída essa hipótese no artigo que trata do dano ao Erário, precisamos também resgatar uma discussão que já perdura por décadas e que ainda hoje divide a doutrina e a jurisprudência, qual seja, se há a necessidade de um efetivo dano ao Erário para que a pena de perdimento possa ser aplicada.

3.2.2.1.1 Dano ao Erário

Conforme já antecipamos, a hipótese infracional trazida pela Lei n. 10.637, de 2002, foi inserida no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, e, com isso, passou a ser considerada dano ao Erário, cuja pena é o perdimento da mercadoria:

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.

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

(BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976)

A questão que queremos discutir aqui, sem a intenção de esgotar o assunto, é se o perdimento da mercadoria deve ser aplicado pela simples tipificação nas hipóteses previstas nos incisos do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, ou se, além da tipificação nos incisos, há a necessidade de se demonstrar o efetivo dano ao Erário.

Para podermos nos situar na matéria, vamos resgatar um breve histórico da pena de perdimento a partir do Decreto-Lei n. 37, de 1966.

Quando este Decreto-Lei foi publicado e dispôs, nos seus arts. 104 e 105, respectivamente, sobre a pena de perda de veículos e de mercadorias,⁵⁶ estávamos sob o manto da Constituição Federal de 1946, que vedava, em seu art. 141, § 29, o confisco, deixando para a lei ordinária dispor sobre o perdimento de bens apenas quando do enriquecimento ilícito no exercício da função pública:

Art 141 -

.....
 § 31 - Não haverá pena de morte, de banimento, de confisco nem de caráter perpétuo. São ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar em tempo de guerra com país estrangeiro. A lei disporá sobre o seqüestro e o perdimento de bens, no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprego em entidade autárquica.

(BRASIL, CF de 1946)

⁵⁶ Há também duas hipóteses de perdimento de mercadorias no art. 104 do Decreto-Lei n. 37, de 1966.

Talvez o momento político que o Brasil vivia em 1966 explique o fato de o Decreto-Lei n. 37, de 1966, não ter observado a vedação constitucional, mas o fato é que não observou.

Revela Jean Marcos Ferreira (2000, p. 147 et seq.) que o anteprojeto da Constituição Federal de 1967, apresentado pelo Poder Executivo, repetia a mesma redação do § 29 do art. 141 da Constituição Federal de 1946, e que foi a insistência do Deputado Nicolau Tuma, sob os argumentos de que não só o enriquecimento ilícito por meio do exercício de função pública deveria ser punido, mas também aquele obtido por particulares (com o contrabando, por exemplo), que permitiu a introdução de uma nova hipótese de perdimento de bens na Constituição. Aqui surge o perdimento de bens por dano ao Erário:

Art 150 -

 § 11 - Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, nem de confisco. Quanto à pena de morte, fica ressalvada a legislação militar aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de função pública.
 (BRASIL, CF de 1967)

A Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, por sua vez, manteve as mesmas hipóteses relativas ao perdimento de bens, agora no art. 153, § 11.

A fim de disciplinar o disposto na Constituição Federal, o Poder Executivo fez publicar o Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, estabelecendo, no art. 23, as hipóteses consideradas dano ao Erário, que seriam punidas com a pena de perdimento da mercadoria. Interessante notar que, no inciso IV desse art. 23, o Poder Executivo resgata as hipóteses de perdimento de mercadorias previstas nos arts. 104 e 105 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, que, conforme vimos, haviam nascido com o vício da inconstitucionalidade.⁵⁷

Feito esse breve histórico, e ainda antes de enfrentarmos diretamente a discussão que envolve a necessidade de estar caracterizado o dano ao Erário para justificar a aplicação da pena de perdimento das mercadorias, é interessante referirmos a posição de André Parmo Folloni, por introdutória ao tema. Isso porque, para Folloni, essa discussão nem existe.

Entende o autor que “os dispositivos que punem importações e exportações com pena de perdimento, constantes do Decreto-Lei nº 37/1966, nasceram inconstitucionais diante da Constituição de 1946” (FOLLONI, 2015, p. 407), uma vez que aquela Constituição só previa

⁵⁷ “Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.” (BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976).

o perdimento da mercadoria nos casos de enriquecimento ilícito no exercício da função pública; que “o Decreto-Lei nº 1.455/1976, ao tentar caracterizar como dano ao erário, buscando amparo em dispositivo constitucional específico que o previa, infrações que não o eram, também era inconstitucional” (FOLLONI, 2015, p. 411); e que “a Constituição atual, ao contrário da Carta de 1967, não excepciona o direito de propriedade permitindo pena de perdimento por dano ao erário” (FOLLONI, 2015, p. 416), não havendo amparo constitucional para essa penalidade.

Ou seja, para Folloni, a penalidade administrativa do perdimento é e sempre foi inconstitucional, mesmo para aquela infração incluída pela Lei n. 10.637, de 2002.

Não obstante concordarmos com a primeira das três colocações de Folloni (a inconstitucionalidade da pena de perdimento introduzida pelo Decreto-Lei n. 37, de 1966, frente a Constituição Federal de 1946), discordamos das outras duas.

Observe-se que o Supremo Tribunal Federal já havia se manifestado no Recurso Especial 95693/RS, anteriormente à Constituição de 1988, a respeito da constitucionalidade do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976:

Tributário. Decreto-Lei n. 1.455/77. Importação. Mercadorias importadas e descarregadas no porto, a cujo respeito não se iniciou no prazo legal o processo de despacho aduaneiro. Perda de bens em favor da União. 2. O simples decurso de prazo caracteriza o abandono, não havendo na lei qualquer regra que obrigue a prévia notificação do importador. 3. **O Decreto-Lei n. 1.455/76 não tem eiva de inconstitucionalidade, porque foi editado na conformidade do art-55 da Constituição da República; e não ofende o art-153, par-11, que se refere a perdimento de bens por danos causados ao Erário** ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício da função pública. 4. A aplicação do Decreto-Lei n. 37/66 não foi prequestionada na decisão recorrida, não tendo a recorrente oferecido embargos de declaração. Súmulas ns. 282 e 356. Recurso Extraordinário não conhecido. (STF – RE: 95693 RS, Relator: Min. Alfredo Buzaid, Data de Julgamento: 03/08/1982, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 03-09-1982 PP-08502 Ement Vol-01265-03 PP-00638 RTJ Vol-00103-01 PP-00385, grifo nosso)

José Lence Carluci (2000, p. 366 e 367), por sua vez, entende que, após a Constituição Federal de 1988, “descabe a pena de perdimento de bens decretada por autoridade do Poder Executivo”, devendo tal decretação se verificar “por força de decisão jurisdicional”.

Essa não é a posição dos nossos tribunais, que, além de estarem decidindo pela constitucionalidade da pena de perdimento de mercadorias, têm entendido que ela pode ser aplicada administrativamente:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONSTITUCIONALIDADE. CABIMENTO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO VIA POSTAL FRUSTRADA. INTIMAÇÃO POR EDITAL. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS. REDUÇÃO. 1. **O Egrégio Supremo Tribunal Federal já declarou a constitucionalidade da pena de perdimento por danos causados ao erário, por haver previsão expressa na CF de 1967 (RE n.º 95.693/RS, Rel. Min. Alfredo Buzaid). A falta de previsão expressa na CF/88 não importa concluir por sua inconstitucionalidade ou não-recepção.** Através do devido processo legal, o direito de propriedade pode ser restringido, porque não-absoluto. A validade do perdimento é nossa própria tradição histórica de proteção do erário. A aplicação do perdimento obedece à razoabilidade, pois a sua não-aplicação implica aceitar que alguns se beneficiem às custas de toda a sociedade. 2. **A pena de perdimento, após a CF/88, é plenamente aplicável também no processo administrativo fiscal.** 3. Frustrada a intimação pessoal do devedor, após diversas tentativas via postal, correta sua intimação por edital. 4. Ao sujeito passivo é imposto o dever de manter seu endereço atualizado, sendo irrazoável impor ao Fisco o dever de procurar os administrados para notificá-los em endereço diverso do fornecido. 5. Esta Turma tem se orientado no sentido de estabelecer a condenação em verba honorária no patamar de 10% sobre o valor da causa, quando a sentença é despida de eficácia preponderante de condenação, sendo admissível a análise, caso a caso, quando tal valor afigura-se exorbitante ou ínfimo. Verba honorária reduzida. (TRF4, AC 0009455-74.2009.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relatora VÂNIA HACK DE ALMEIDA, D.E. 14/04/2010, grifo nosso)

Superada a questão da constitucionalidade da pena de perdimento, voltemos para a discussão inicial, qual seja, a necessidade de caracterização do dano ao Erário para a aplicação da pena de perdimento das mercadorias.

Hamilton Dias de Souza (1980, p. 123) é peremptório em afirmar que as hipóteses do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1966, só se sustentam se acompanhadas de um efetivo dano ao Erário:

Verifica-se, pois, da lição da doutrina que a pena de perdimento em razão de dano ao Erário não é porta aberta por onde possa a lei ordinária evitar indiscriminadamente a proibição ao confisco. Ao contrário, tal medida será aplicável tão somente quando houver efetivo dano ao Erário causado por particular, justificando-se o perdimento dos bens adquiridos com o produto da prática do ilícito (...)

Roosevelt Baldomir Sosa (1996, p. 197), entende o dano ao Erário a partir de uma ótica punitiva, em que o “grau do dano social causado pelo autor – servidor público ou particular –” justifica a privação dos bens pelo Estado.

Jean Marcos Ferreira (2000, p. 206), Angela Sartori e Luiz Roberto Domingo (2013, p. 62), Rony Ferreira (2007, p. 154) e Paulo Zanellato (2016, p. 55) também entendem que a pena de perdimento das mercadorias só é possível de ser aplicada se restar comprovado o dano ao Erário.

Mas Paulo Zanellato (2016, p. 56 et seq.) vai além e aponta “o erário público como o bem jurídico a ser protegido com a pena de perdimento”. E para conceituar o que é Erário público, o autor discorre sobre três teses: a patrimonialista, que protegeria as receitas tributárias; a funcionalista, que protegeria a função tributária; e a dos bens jurídicos mediatos e imediatos, que protegeria de forma mediata a função tributária e de forma imediata as receitas tributárias.

O autor se filia a essa terceira tese, mas sustenta que “somente ocorrerá dano ao erário público caso a lesão ao bem jurídico mediato também resulte em lesão ao bem jurídico imediato”.

Se formos procurar na jurisprudência, encontraremos decisões que sustentam a posição desses autores. Por exemplo, o acórdão do TRF3, lavrado na Apelação Cível n. 0003909-27.2015.4.03.6104/SP, traz na ementa que, “para que seja aplicada referida penalidade, deve restar comprovado o dano ao erário”.⁵⁸ Sustenta o juiz relator, Sidmar Martins, em seu voto:

No mesmo sentido é a lição de Luis Alberto Saavedra (*in* Da pena de perdimento, Revista de Estudos Tributários, São Paulo: IOB, volume 10, número 57, set./out. 2007, p. 22/41) de que: *a pena de perdimento é um gravame do patrimônio do*

⁵⁸ “TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO E DA PENALIDADE DEVIDOS. PERDIMENTO DE BENS. NÃO CONFIGURAÇÃO. AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. APLICAÇÃO. - A denúncia espontânea consiste na confissão por parte do contribuinte, frente à administração pública fiscal, do cometimento de infração tributária, seja principal ou acessória, com o intuito de se eximir da responsabilidade dela decorrente. *In casu*, após a constatação do erro cometido em relação à mercadoria importada, não manifestada anteriormente, e o início da ação fiscal, a impetrante providenciou o registro e a inclusão de todas as informações necessárias, através do preenchimento do DI - Declaração de Importação, bem como não se eximiu da responsabilidade fiscal decorrente da diferença de quantidade importada, pois providenciou o regular recolhimento de todos os tributos e multa devidos, razão pela qual não restou configurada a denúncia espontânea. - A despeito disso, para que haja incidência dos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 102, §1º, alínea 'b', do Decreto nº 37/66, devem ser observados os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, os quais não foram atendidos, ante a aplicação da pena de perdimento e o recolhimento do tributo e da penalidade devidos, de modo que a sentença recorrida deve ser modificada neste aspecto para que seja afastada a incidência das normas em comento. - O manifesto de carga é documento obrigatório que deve acompanhar a mercadoria procedente do exterior, o qual pode, contudo, ser substituído por outras declarações de efeito equivalente, cuja ausência configura dano ao erário e acarreta a aplicação da pena de perdimento. Entretanto, o perdimento de bens é a punição mais severa prevista no âmbito do direito aduaneiro e implica perda de bens em processos administrativos de instância única a cargo da própria autoridade que supostamente constatou a infração. Assim, **para que seja aplicada referida penalidade, deve restar comprovado o dano ao erário**, o que afasta a aplicação dos artigos 105 do Decreto-lei n.º 37/66, 41 do Decreto 4.543/02 e 42, 43 e 689 do Decreto n.º 6.759/09, ex vi do disposto nos artigos 136 e 137 do Código Tributário Nacional. No caso dos autos, **não restou configurados dano ao erário e a má-fé por parte da impetrante, a ensejar a aplicação da pena de perdimento de bens ao caso em espécie**. Sem condenação aos honorários advocatícios *ex vi* do disposto nas Súmulas nº 105 do Superior Tribunal de Justiça e nº 512 do Supremo Tribunal Federal. - Apelação provida.” (TRF3 – AMS: 00039092720154036104 SP, Relator: JUIZ CONVOCADO SIDMAR MARTINS, Data de Julgamento: 15/02/2017, QUARTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial DATA: 10/03/2017, grifo nosso).

infrator aplicável às fraudes praticadas em importações e exportações, tendo como nexo causal o dano ao erário pela via de sonegação de tributos e pelo subfaturamento. Desse modo, verifica-se que a pena de perdimento e o dano ao erário são circunstâncias correlatas e justapostas, constituindo-se em causa e consequência, detectáveis de forma subjacente em negócios jurídicos envolvendo importação ou exportação de mercadoria, comprovadamente fraudulenta. (destaque do original)

Também no STJ encontraremos decisões nesse sentido. O Recurso Especial n. 639252/PR, por exemplo, traz de forma expressa em sua ementa que “ausente a comprovação do dano ao erário, deve-se flexibilizar a aplicação da pena de perda de mercadoria estrangeira prevista no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/76”.⁵⁹ Em seu voto, o Ministro Relator João Otávio de Noronha explica que:

Do exame do voto condutor do acórdão impugnado, constata-se que a recorrida recolheu todos os tributos referentes à importação e que a divergência entre a real origem da mercadoria (Hong Kong) e aquela constante da etiqueta do produto não causou prejuízo algum aos cofres públicos. Em tal contexto, presume-se, pois, de boa-fé a conduta do adquirente, mesmo porque não buscou o fisco, em nenhum momento, demonstrar a inexistência desse elemento subjetivo, limitando-se apenas a insistir na tese de dano ao erário.

Quem pensa dessa forma, associando o dano ao Erário previsto no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, a uma falta de recolhimento de tributos, parece não compreender o papel da Aduana.

Segundo ensina Ricardo Xavier Basaldua (2008, p. 201 et seq.), não é nem a cobrança de tributos pela importação e pela exportação e nem a imposição de restrições não tarifárias sobre o fluxo de comércio internacional que representa o papel da Aduana. O papel da Aduana, em verdade, está no controle aduaneiro exercido para garantir a proteção dos bens tutelados pelo Estado.

Nesse contexto, o imposto de importação não passa de um instrumento da Aduana para a regulação do fluxo do comércio exterior. Não é ele o bem maior a ser protegido pela Aduana.

Assim, se o art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, trata de uma penalidade aplicável em razão de uma infração aduaneira, e se há ali um bem a ser protegido (o Erário),

⁵⁹ “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MERCADORIA IMPORTADA. DANO AO ERÁRIO INEXISTENTE. PENA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE. PROPORCIONALIDADE. 1. **Ausente a comprovação do dano ao erário, deve-se flexibilizar a aplicação da pena de perda de mercadoria estrangeira prevista no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/76.** 2. Recurso especial improvido.” (STJ – REsp: 639252 PR 2004/0005080-0, Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 21/11/2006, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 06/02/2007 p. 286, grifo nosso).

não parece razoável que esse bem se refira somente ao tributo não pago, mas também ao controle aduaneiro sonegado.

É nesse sentido que argumenta Caio Roberto Souto de Moura (2012, p. 115):

O perdimento de mercadoria vem previsto como decorrência das infrações pela caracterização de dano ao erário, como apontam os artigos 105 do Decreto-lei nº 37/66, e 23, do Decreto-lei nº 1.455/76, sendo relevante observar que a expressão legal não pode ser entendida apenas como efetivo prejuízo pecuniário à Fazenda Nacional. Adotada qualquer das condutas elencadas em tais normas, como, por exemplo, a operação com mercadorias objeto de trânsito internacional não autorizado, é aplicável a sanção administrativa.

Mesmo inexistente qualquer prejuízo, como na eventual hipótese de se tratar de mercadoria imune aos tributos alfandegários, a mera conduta pode ser considerada hipótese de dano, por ser inerentes a tais tipos de infrações. Não visa a norma apenas a punir aquele infrator no caso concreto e a reparar prejuízo material efetivo, mas a desestimular, de modo geral, condutas infratoras pela ameaça da perda da propriedade.

Também Heleno Taveiro Tôrres (2008, p. 230) não condiciona a aplicação da pena de perdimento a um efetivo dano ao Erário. Para ele, “por configurarem dano ao Erário, estas situações justificariam a aplicação automática da pena de perdimento”.

Alinham-se ainda a esse entendimento Gilberto de Castro Moreira Junior e Maristela Ferreira Miglioli (2014, p. 397 et seq.), que, utilizando-se da linguagem do direito penal, afirmam que “o “dano ao erário” constitui uma infração de mera conduta, e não de resultado, tornando desnecessária e inócua a apuração e eventual “economia tributária” decorrente da “infração””.

Em nossos Tribunais e Cortes superiores encontraremos decisões alinhadas com esse entendimento. Observe-se, por exemplo, o acórdão do TRF4 prolatado na Apelação em Mandado de Segurança n. 2001.72.03.000991-0/RS.⁶⁰ Em seu voto, a Desembargadora Vivian Josete Pantaleão Caminha, relatora do processo, afirma que “deve-se ter presente que

⁶⁰ “TRIBUTÁRIO. PENA DE PERDIMENTO DE MERCADORIA. ART. 514, VI, DO DECRETO Nº 91.030/85 (REGULAMENTO ADUANEIRO). DANO AO ERÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A existência de irregularidades quanto à pessoa do importador, que deve estar perfeitamente identificada, na forma do Regulamento Aduaneiro, é motivo suficiente para a apreensão da mercadoria importada, para fins de aplicação de pena de perdimento. A atuação do Fisco está amparada nos arts. 418, 425, 444 e 514, VI, do Decreto nº 91.030/85, uma vez que não é suficiente para a regularidade da operação de importação a mera indicação formal do nome e endereço do importador. 2. **O dano ao erário não se configura unicamente pelo não-recolhimento de tributos. A identificação do importador e a certeza sobre a regularidade de sua constituição e existência são aspectos que influem diretamente no controle da regularidade da própria importação, envolvendo aspectos de relevância maior, como a identificação da origem do capital empregado, a certeza da destinação da mercadoria, o que se insere no contexto amplo da cooperação internacional no combate às fraudes aduaneiras, ao contrabando e à lavagem de dinheiro.** 3. A constitucionalidade da pena de perdimento é amplamente reconhecida na jurisprudência, desde que observado o devido processo legal.” (TRF-4 – AMS: 991 SC 2001.72.03.000991-0, Relator: VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA, Data de Julgamento: 13/12/2006, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 30/04/2007, grifo nosso).

dano ao erário não se configura unicamente pelo não-recolhimento de tributos. Em matéria de controle aduaneiro, a questão não se limita aos aspectos tributários, pois a atividade alfandegária ultrapassa em muito a mera questão tributária”.

A Ministra Regina Helena Costa também teve a oportunidade de apreciar a matéria, e de decidir monocraticamente, no Recurso Especial n. 1.218.016/ES.⁶¹ Entende ela que o dano ao Erário “é objetivo, e seus efeitos não se limitam aos aspectos estritamente tributários, mas aduaneiros”. Por isso ele deve ser visto “na configuração genérica, de defesa do sistema econômico e político do país, e não como uma infração fiscal de natureza tributária”.

Por fim, ressaltamos ainda o esclarecedor Acórdão n. 3401-004.381 (26/02/2018) da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de relatoria de Rosaldo Trevisan, em que se negou, por unanimidade, provimento ao recurso voluntário.⁶² Em seu voto, Trevisan assinala que:

E o “dano ao Erário” referido na legislação tem pouca relação com “sonegação fiscal”, pois a infração não é de natureza tributária. É cristalino que o texto do artigo 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976 (essencialmente no caput e no § 1º) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a)

⁶¹ “TRIBUTÁRIO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS. PERDIMENTO DE BENS. FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS. A autora reconhece que a empresa por ela contratada falsificou documentos através de despachante contratado, admitindo que tal falsificação, afetou os dados referentes ao país de origem e do exportador. Daí a aplicação da pena de perdimento das mercadorias. Acrescenta que antes da autuação fiscal buscou regularizar a divergência encontrada pela fiscalização aduaneira, obtendo junto ao SECEX, licenças de importação substitutivas, ocasião em que foram alteradas as informações relativas ao exportador. Equivocada a sentença apelada, ao aplicar ao caso o artigo 655 do Regulamento Aduaneiro, posto que este tem cabimento para situações de “erro formal” ou “descumprimento de formalidades”, como sucede, por exemplo, na tradicional “multa de fatura”. Não é o caso dos autos, onde se verifica **hipótese de dano ao erário, no regime previsto no DL nº 1455/76, que cuida da figura jurídica do “dano ao erário” que, uma vez comprovado acarreta a pena de “perdimento do bem”**. A sentença, no ponto, não se afastou da jurisprudência assentada no sentido de que tal penalidade não tem caráter confiscatório à propriedade. **O dano, no caso, é objetivo, e seus efeitos não se limitam aos aspectos estritamente tributários, mas aduaneiros. Configurado o dano ao erário, visto este na configuração genérica, de defesa do sistema econômico e político do país, e não como uma infração fiscal de natureza tributária.** Dado provimento à remessa e à apelação, tornando sem efeito a tutela antecipada deferida na sentença.” (STJ – REsp: 1218016 ES 2010/0183547-0, Relator: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Publicação: DJ 17/042/2017, grifo nosso).

⁶² “Ementa(s) Assunto: Regimes Aduaneiros Período de apuração: 18/07/2007 a 31/10/2008 COMPETÊNCIA. LAVRATURA DE AUTUAÇÃO. JULGAMENTO. PERDIMENTO. MULTAS. DISTINÇÃO. As competências para lavratura de autuação e para julgamento de processos referentes à multa prevista no § 3o do artigo 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976 não se confundem com as competências para lavratura de autuação e para julgamento de processos relativos à aplicação da pena de perdimento disciplinada no caput e o § 1o do artigo 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976. DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL. **Nos artigos 23 e 24 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (ou com a multa que o substitui, nas hipóteses legalmente previstas, no § 3o do referido artigo 23). É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.** RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. DL 37/1966, art. 95. A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei no 37/1966.” (CARF, Acórdão n. 3401-004.381 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator: Rosaldo Trevisan. DJ: 26/02/2018, grifos nossos).

as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente, pode-se afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não “dano ao Erário”, no caso concreto. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do referido artigo 23).

Aliás, as disposições do Decreto-Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967): “*Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”, como se desprende de sua Exposição de Motivos (item 17):*

“17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais.”(grifo nosso)

Assim, é inócua a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto-lei, com força de lei).

(CARF, Acórdão n. 3401-004.381 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator: Rosaldo Trevisan. DJ: 26/02/2018, grifos no original)

Concordando com a posição de Rosaldo Trevisan, acrescentamos que, para nós, quando o Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, em seu art. 23, diz que se consideram dano ao Erário as infrações que relaciona, o que ele está a fazer é estabelecer uma presunção absoluta, para as hipóteses em que se poderia fazer essa conexão lógica,⁶³ ou uma ficção legal, para a demais hipóteses.⁶⁴ De qualquer forma, seria irrelevante se discutir a ocorrência ou não ocorrência do dano ao Erário, uma vez que, em qualquer caso, não seria possível afastar a presunção absoluta (ou a ficção legal) estabelecida.

3.2.2.1.2 Ocultação

Não obstante a hipótese de perdimento inserida no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976,⁶⁵ encontrar aplicação em qualquer operação de comércio exterior, centraremos nossa análise nas operações de importação, que são o objeto deste trabalho. No

⁶³ Paulo Zanellato (2016, p. 69 et seq.), em direção oposta, vê neste art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, uma presunção relativa.

⁶⁴ Não vemos uma conexão lógica entre o abandono de mercadoria por decurso de prazo de permanência em recinto alfandegado (inciso II do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976) e o dano ao Erário, de tal forma que somente por meio de uma ficção legal poderíamos conectá-los.

⁶⁵ “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.” (BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976).

entanto, devemos ter em mente que a hipótese ali tipificada pode ser e é aplicada também nas operações de exportação.

Dito isso, passemos a analisar os elementos nucleares do tipo descrito no comando legal, destacando, inicialmente, o verbo que identifica a conduta: ocultação.

Advertem Angela Sartori e Luiz Roberto Domingo (2013, p. 63) que, por não estar o verbo previsto no tipo em sua forma infinitiva, haveria uma “incerteza quanto ao sujeito da ação. Seria aquele que promove a importação, o ocultado ou ambos?”.

Mas não nos parece que haja realmente dúvidas em relação a isso. Ou pelo menos não em relação a sobre quem recai a responsabilidade pela conduta ali prevista. Se olhássemos apenas para o art. 95, inciso I, do Decreto-Lei n. 37, de 1966, já concluiríamos que a responsabilidade pela infração é tanto de quem registra a declaração de importação quanto de quem se oculta. Mas, nesse caso específico, nem precisamos lançar mão desse comando genérico para chegar a essa conclusão. O inciso IV deste mesmo art. 95 expressamente imputa a responsabilidade pela infração àquele que registrou a declaração de importação, e o inciso V, também deste art. 95, imputa a responsabilidade a quem se ocultou:

Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

.....
IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

(BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966)

Então temos uma ocultação como verbo principal. Mas ocultação de quem? Barbieri (2014, p. 422) resume isso dizendo que se trata de “ocultação de pessoas, de modo a encobrir, esconder, das autoridades aduaneiras, os verdadeiros agentes participantes da operação de comércio exterior, não os informando corretamente nos documentos relacionados ao despacho aduaneiro”.

De fato, a norma fala em ocultação de pessoas (ou de sujeitos), mas não de qualquer uma delas. Ela lista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, quatro sujeitos cuja ocultação leva, em tese, ao perdimento da mercadoria: o sujeito passivo, o real comprador, o real vendedor e o responsável pela operação.

Já tivemos a oportunidade de ver que sujeito passivo, nos termos do art. 121 do CTN, é o contribuinte ou o responsável designado por lei. E em uma importação por conta e ordem

de terceiro, a construção legislativa encaminhou no sentido de que o contribuinte do imposto de importação é a pessoa que registra a declaração de importação (mesmo sem adquirir a mercadoria no exterior), sendo o adquirente da mercadoria no exterior o responsável solidário.⁶⁶ Como não há a possibilidade de ocultar o contribuinte, ou seja, a pessoa que registra a declaração de importação (ela só vai fazer parte da relação jurídico-tributária se efetivamente registrar a declaração, e no momento em que fizer isso), a ocultação do sujeito passivo a que se refere o texto legal só pode ser do adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem. É esse sujeito que, oculto, pode levar ao perdimento da mercadoria importada.

O real comprador da mercadoria, por sua vez, em uma importação por conta e ordem de terceiro, é aquele que adquire a mercadoria no exterior, e que a Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, chama de responsável solidário. Mas observe-se que esse sujeito é também, obrigatoriamente, sujeito passivo do imposto de importação. Então, qual seria a razão de a norma se utilizar de duas expressões (sujeito passivo e real comprador) para se referir a uma mesma pessoa? O fato é que ela não fez isso. Quando o inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, se refere ao real comprador, ele não faz isso em relação a uma operação de importação (pelo menos não quando se trata de uma importação por conta e ordem). O real comprador a que se refere a norma é aquele sujeito no exterior que adquire a mercadoria nacional ou nacionalizada,⁶⁷ que será fruto de uma operação de exportação em nosso País.

Quando falamos em real vendedor da mercadoria, voltamos a nos referir a uma operação de importação. A preocupação da norma é que todas as operações de importação sejam declaradas da forma mais transparente para a Aduana brasileira, a fim de que os controles aduaneiros sejam aplicados adequadamente, inclusive para que possa ser verificada uma possível vinculação entre o vendedor e o comprador. Por isso que o sujeito que vende uma mercadoria para ser exportada para o Brasil deve ser informado na declaração de importação pelo importador, sob o risco de que, não o fazendo, seja aplicada a pena de perdimento na mercadoria importada.

⁶⁶ Para que não se leia esse parágrafo de forma isolada e se entenda que essa é a nossa interpretação a respeito da matéria, remetemos para os tópicos 2.4 e 3.1.2.2.1, onde tivemos a oportunidade de examinar a sujeição passiva do imposto de importação e de expor nossa interpretação de que o adquirente da mercadoria no exterior é o importador, contribuinte do imposto de importação.

⁶⁷ Mercadoria nacional é a mercadoria que possui origem no Brasil. Mercadoria nacionalizada, nos termos do art. 212, § 1º, do Decreto n. 6.759, de 2009, é a mercadoria estrangeira importada a título definitivo.

Por fim, a hipótese de perdimento que estamos analisando fala em ocultação de responsável pela operação. O problema é que nem a lei e nem qualquer norma infralegal define quem seja esse responsável pela operação.

De nossa parte, entendemos que o responsável pela operação, em uma importação, é alguém que tenha participado de forma efetiva na aquisição da mercadoria no exterior, sem ser o seu adquirente, sem ser a pessoa que arca com o risco econômico e financeiro da operação de compra e venda, que já é o sujeito passivo. É o caso, por exemplo, de um agente de compras, que age a mando do comprador, sem, no entanto, possuir poder de decisão além daqueles estipulados pelo comprador. É interessante notar que o agente de compras é o sujeito que compra a mercadoria, mas não a vende. Ele compra por conta e ordem do comprador (adquirente da mercadoria), prestando um serviço para ele.

3.2.2.1.3 Fraude ou Simulação

Mas não basta a ocultação de um dos sujeitos mencionados no tópico anterior para que se justifique a aplicação da pena de perdimento. Essa é uma condição necessária, mas não suficiente. Há outro elemento nuclear do tipo que deve ser observado para que isso seja possível: a fraude ou simulação.

Não há qualquer novidade nisso, uma vez que essa previsão está expressa no tipo infracional do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976. Aliás, essa é a leitura completa do tipo: ocultação mediante fraude ou simulação.

Barbiere (2014, p. 422 e 423) conclui nesse sentido, dizendo que “a ocultação dessas pessoas deve ser executada por meio de fraude ou de simulação (...). Com o intuito de ocultar pessoas envolvidas na operação utiliza-se de um meio ardiloso, um recurso fraudulento ou simulado para alcançar o objetivo (de ocultar pessoas)”.

O que talvez alguns não tenham ainda percebido com tanta clareza é que a fraude ou a simulação a que se refere a texto da norma antecedem a ocultação. Quando se diz ocultação mediante fraude ou simulação, está-se referindo a uma fraude que leva à ocultação ou a uma simulação que propicia a ocultação. O texto da norma, aqui, não está se referindo, por absoluto, à fraude ou à simulação que resultam da ocultação, ou que motivam a ocultação. Essas, já vimos, são irrelevantes para a caracterização do dano ao Erário.

Superada essa questão, passemos agora a investigar o alcance dado pela norma aos termos fraude e simulação. Essa discussão é importante porque a referência que temos de

fraude é aquela presente no art. 72 da Lei n. 4.502, de 1964, que está relacionada à conduta dolosa que busca reduzir, evitar ou diferir o pagamento de tributo:

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.
(BRASIL, Lei n. 4.502, de 1964)

Mas essa não é, definitivamente, a acepção que o “legislador” deu à expressão “fraude” utilizada no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976. Aliás, esse Decreto-Lei, e especialmente seu art. 23, não tratam de matéria de direito tributário *stricto sensu*, mas sim de matéria de direito aduaneiro, com foco no controle aduaneiro.

Observe-se que, sendo a fraude uma conduta antecedente à ocultação, não haveria qualquer sentido em a lei estabelecer uma hipótese de infração em que alguém deixa de pagar tributo para se ocultar. Isso não é factível. A conduta esperada é que alguém se oculte para deixar de pagar tributo.

Por isso, a acepção de fraude neste art. 23, inciso V, é bem mais ampla do que isso. Vamos buscá-la, então, em De Plácido Silva (2008, p. 639), que a define como “o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever”. Por definição, “a fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato, onde se evidencia a intenção de frustrar-se a pessoa aos deveres obrigacionais ou legais”.

A partir dessa definição, podemos afirmar que a tipificação na hipótese prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, estará perfeita se demonstrada a ação dolosa que buscou ocultar um dos sujeitos ali elencados.

Com isso, não parece razoável admitirmos, como querem alguns, que a fraude referida no tipo infracional possa ser comprovada pelo simples fato de que os sujeitos não foram indicados na declaração de importação, ou foram indicados de forma incorreta. É preciso algo a mais, é preciso a prova de que a ação se deu com dolo.

Observe-se que não indicar os sujeitos na declaração de importação é o que caracteriza a ocultação. Se entendêssemos que apenas isso já seria suficiente para caracterizar a fraude, teríamos que fazer a seguinte associação lógica:

fraude = não indicação dos sujeitos na declaração de importação = ocultação.

E isso nos levaria ao seguinte resultado:

ocultação mediante fraude = ocultação mediante ocultação

, o que não faz qualquer sentido.

Mas, como já vimos, há outra hipótese que preenche o tipo e que também leva ao perdimento da mercadoria: a ocultação mediante simulação.

Esse conceito de simulação podemos buscar no art. 167, § 1º, do Código Civil de 2002:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 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;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

(BRASIL, Código Civil, 2002)

Ora, pela definição apresentada de simulação, se um importador registrar uma declaração de importação em seu próprio nome, tendo sido a mercadoria adquirida no exterior por outra pessoa, a fatura comercial (também em seu próprio nome), se apresentada, além de estar eivada com o vício da falsidade, estará simulando uma operação de compra e venda que não ocorreu entre o vendedor estrangeiro e o importador. E essa simulação, sem dúvidas, é o que permite ao importador (aquele que registra a declaração de importação) ocultar o real adquirente da mercadoria.

Dessa forma, demonstrado que a mercadoria foi adquirida no exterior por um terceiro, caracterizada estará a simulação, sujeitando as mercadorias à pena de perdimento.

Para finalizar esse tópico, precisamos chamar a atenção para a hipótese de perdimento quando da ocultação, mediante fraude ou simulação, do responsável pela operação. O que queremos destacar é que as normas que disciplinaram a importação por conta e ordem de terceiros, que veremos mais adiante, além de não definirem a figura do responsável pela operação, não disciplinaram quando, onde ou de que forma ele deve ser informado para a Aduana brasileira a fim de não restar caracterizada a sua ocultação.

Dessa forma, não vemos como comprovar a fraude ou a simulação pela ocultação do responsável pela operação, uma vez que as normas não disciplinam de que forma ele deve ser informado para a Aduana, tornando-se inviável a aplicação da pena de perdimento neste caso.

3.2.2.1.4 Interposição Fraudulenta

O inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, traz um último elemento nuclear que, apesar de não compor o tipo que vimos até agora, não constitui exatamente uma hipótese infracional isolada. Referimo-nos, aqui, à interposição fraudulenta.⁶⁸

Referenciado neste inciso V, o termo interposição fraudulenta não encontra definição em qualquer norma legal ou infralegal do nosso ordenamento jurídico.

Poderíamos arriscar uma definição para o termo a partir do conceito de interposição que buscamos no dicionário Novo Aurélio Século XXI (1999, p. 1127) e do conceito de fraude que buscamos no Vocabulário Jurídico de De Plácido Silva (2014, p. 639). Com isso diríamos que interposição fraudulenta é o ato doloso, promovido de má-fé, que busca ocultar o verdadeiro interessado num ato jurídico, fazendo aparecer um terceiro em seu lugar, com a finalidade de praticar ato lesivo a interesse de terceiro.

Mas, observe-se, esse também é o conceito de ocultação mediante fraude ou simulação. Então, qual é a diferença entre ocultação e interposição fraudulenta? Seria válido esse conceito que construímos para a interposição fraudulenta?

Durante um tempo procuramos responder, principalmente, essa última questão. Mas o fato é que deixamos de tentar. Isso porque a definição do que seja interposição fraudulenta não é necessária para a aplicação da norma. A única interposição fraudulenta que interessa é aquela que está prevista no § 2º deste art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, inserido pela Lei n. 10.637, de 2002:

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.
(BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976)

Ou seja, a interposição fraudulenta se presume quando a pessoa que diz ter adquirido a mercadoria no exterior não consegue comprovar a origem, a disponibilidade ou a transferência dos recursos empregados na operação realizada. E é razoável que o legislador tenha estabelecido essa presunção legal. Se a pessoa não consegue comprovar que tinha recursos para adquirir a mercadoria no exterior, a probabilidade de ela esteja ocultando o real adquirente da mercadoria é grande. Fica claro perceber, com isso, que a interposição

⁶⁸ “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.” (BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976).

fraudulenta, ao fim e ao cabo, nada mais é do que uma presunção de ocultação do real adquirente da mercadoria no exterior.

Com isso podemos perceber a relação existente entre a ocultação mediante fraude ou simulação, prevista na primeira parte do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, e a interposição fraudulenta, prevista na segunda parte: trata-se de uma relação de gênero e espécie. A ocultação é o gênero que leva ao perdimento da mercadoria, e a interposição fraudulenta é uma de suas espécies (ocultação presumida).

Mas é importante destacar que essa presunção de interposição fraudulenta, assim como aquela prevista no art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002, que já tivemos a oportunidade de analisar no tópico 3.2.1, é uma presunção relativa, ou seja, admite-se que ela possa ser afastada, caso se comprove que não houve ocultação. O importador que não consegue comprovar a origem dos recursos empregados para a realização de operação de importação pode, por exemplo, ter utilizado dinheiro de caixa 2 para esse fim. Se isso ficar demonstrado, restará afastada a presunção de interposição fraudulenta. Seria irrazoável se isso não ocorresse.

O curioso é que, apesar de o perdimento se dar pela ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta (que não significa mais do que uma presunção de ocultação pela não comprovação da origem dos recursos empregados em uma operação de comércio exterior), foi essa última expressão (interposição fraudulenta) que acabou ganhando destaque, a ponto de ser utilizada de forma indiscriminada (e equivocada) para qualquer hipótese de ocultação, identificado ou não o sujeito passivo.

Note-se, por exemplo, o que escreveu Augusto Armstrong Silva Cantanhede (2016, p. 379):

A legislação vigente contempla expressamente a existência de duas modalidades diversas e bem definidas de infração: a **interposição fraudulenta comprovada** e a **interposição fraudulenta presumida**.

A primeira resulta da ocultação do sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação (art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976); a segunda, da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operação de comércio exterior (art. 23, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976). (grifo nosso)

Além da falta de tecnicidade no uso da expressão “interposição fraudulenta”, há uma segunda incorreção nessa afirmação de Cantanhede. Ele cita duas modalidades de infração, como praticamente toda doutrina faz, utilizando como critério de classificação o fato de a ocultação (interposição fraudulenta para Cantanhede) ter sido comprovada ou presumida. O problema é que, utilizando esse critério de classificação, ele deveria classificar a ocultação do

sujeito passivo, identificada a partir da presunção do art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002,⁶⁹ como uma ocultação presumida, mas ele aparentemente a classifica como uma ocultação comprovada.

Para nós, existem dois critérios que devem ser levados em consideração para classificar as infrações que envolvem a ocultação do sujeito passivo em uma operação de importação: se o ocultado foi ou não identificado e se a ocultação foi comprovada ou presumida.

Teríamos, então, as seguintes possibilidades: ocultação mediante fraude ou simulação, com identificação do sujeito passivo e comprovação de que ele é o real adquirente da mercadoria no exterior; ocultação mediante fraude ou simulação, com identificação do sujeito passivo e presunção de se tratar do real adquirente da mercadoria no exterior a partir da identificação da utilização de recursos dele na operação de importação; e presunção de interposição fraudulenta (presunção de ocultação do sujeito passivo) pela não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, sem identificação do sujeito passivo.

3.2.2.2 Substituição do Perdimento por Multa

As alterações promovidas pela Lei n. 10.637, de 2002, no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, trouxeram ainda outra novidade, qual seja, a possibilidade de conversão da pena de perdimento em uma multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em duas hipóteses: quando a mercadoria não seja localizada ou quando ela tenha sido consumida:⁷⁰

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.
(BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, com a redação dada pela Lei n. 10.637, de 2002)

⁶⁹ “Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.” (BRASIL, Lei n. 10.637, de 2002).

⁷⁰ Talvez essa não seja exatamente uma novidade, uma vez que o Decreto-Lei n. 399, de 30 de dezembro de 1968, já trazia, por outras motivações, dispositivo bastante semelhante, que determinava a conversão da pena de perda em multa equivalente ao valor comercial da mercadoria: “Art 5º Sem prejuízo dos tributos e demais gravames e das sanções penais cabíveis, e excetuadas as mercadorias abandonadas, as de importação proibida e as referidas no artigo 1º, será convertida em multa igual ao valor comercial da respectiva mercadoria, a penalidade que implique em sua perda.” (BRASIL, Decreto-Lei n. 399, de 1968).

Interessante notar que a Medida Provisória n. 66, de 2002, trazia como terceira hipótese, que permitia a conversão da pena de perdimento em multa, a transferência da mercadoria a terceiro, mas esta acabou não constando do texto legal quando de sua conversão em lei.⁷¹

A ideia que estava por trás dessa hipótese era a consagração do adquirente de boa-fé. Sem essa previsão, o vício relativo à importação irregular acabava acompanhando a mercadoria com quem quer que ela estivesse, podendo a pena de perdimento ser aplicada contra o seu detentor, mesmo que ele a tivesse adquirido de boa-fé no mercado nacional.

Também é relevante destacar uma discussão que tomou corpo à época da publicação da Lei n. 10.637, de 2002. A lei falava em conversão da pena de perdimento em multa, nos casos em que a mercadoria não fosse localizada ou tivesse sido consumida. Mas, para que se pudesse converter alguma coisa em outra, primeiro era preciso ter essa coisa a ser convertida, para depois convertê-la. Isso significa dizer que primeiro deveria ser aplicada a pena de perdimento da mercadoria para que depois fosse possível a sua conversão em multa, e, para isso, era preciso poder alcançar a mercadoria. Fosse essa a interpretação correta para a aplicação da multa de conversão, e acreditamos que era, as hipóteses em que ela poderia ser aplicada seriam por demais reduzidas.

Rosaldo Trevisan (2017, p. 368) lembra uma delas:

Um exemplo frequente de situação onde ocorria a apreensão, sem que a Aduana ficasse com a posse da mercadoria, configurava-se quando havia decisão judicial determinando, liminarmente, a entrega ao importador da mercadoria à qual se aplicava a pena de perdimento. Quando a Aduana era comunicada, posteriormente, de que a liminar havia sido cassada, e tentava apreender novamente a mercadoria, não mais a encontrava na posse no (sic) importador.

Mas certamente esse não era o propósito do legislador. Basta ver que os casos previstos para a conversão do perdimento em multa eram justamente aqueles em que não era possível apreender a mercadoria para fins de aplicação da pena de perdimento. O que ele queria, nos parece bastante claro, era estabelecer a possibilidade de aplicação de uma penalidade substitutiva ao perdimento, quando não fosse possível alcançar a mercadoria para tal fim.⁷²

⁷¹ “§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida.” (BRASIL, Medida Provisória n. 66, de 2002).

⁷² Na prática, essa multa era aplicada como se fosse uma multa substitutiva, independentemente de ter sido ou não previamente aplicada a pena de perdimento da mercadoria.

Chegou-se a cogitar, na época, a aplicação de um perdimento ficto na mercadoria para que depois pudesse ser feita a sua conversão em multa. Mas essa também não era uma solução viável, uma vez que, segundo o art. 27 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, a aplicação da pena de perdimento se dá por meio de um processo fiscal, que tem como peça inicial o auto de infração de perdimento, acompanhado do termo de apreensão da mercadoria e, se for o caso, de termo de guarda fiscal:

Art 27. As infrações mencionadas nos artigos 23, 24 e 26 serão apuradas através de processo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda.
(BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976)

Ou seja, sem a apreensão da mercadoria não havia como lavrar o respectivo termo, o que formalmente inviabilizava a lavratura do auto de infração para a aplicação da pena de perdimento.

Essas discussões envolvendo a questão do terceiro de boa-fé e a possibilidade de conversão da pena de perdimento em multa deixaram de existir quando da alteração promovida no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, pela Lei n. 12.350, de 20 de dezembro de 2010. A lei, além de alterar a natureza da pena, que passou a ser uma multa substitutiva no lugar de uma multa de conversão, tornou-a aplicável nas hipóteses em que a mercadoria já havia sido revendida, consagrando de vez o terceiro de boa-fé.

Em adicional, essa alteração legislativa ainda procurou esclarecer que o rito aplicável à multa é aquele previsto no Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que trata do crédito tributário, e não aquele previsto no Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, que trata do perdimento.

Observe-se o texto legal hoje vigente:

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.
(BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, com a redação dada pela Lei n. 12.350, de 2010)

Feitas essas observações a respeito das características da multa substitutiva ao perdimento, introduzida pela Lei n. 10.637, de 2002, e modificada pela Lei n. 12.350, de 2010, passemos agora a perquirir a motivação do legislador para a introdução dessa multa em nosso ordenamento jurídico.

A justificativa mais óbvia para a criação dessa multa está relacionada com a efetividade das penalidades aplicáveis contra aqueles que buscam iludir o controle aduaneiro, e que praticam fraudes no comércio exterior. Parece-nos um avanço em termos de efetividade do controle aduaneiro a possibilidade de sancionar com uma multa equivalente ao valor da mercadoria aquele que fraudas as operações de comércio exterior, quando não seja possível alcançar a mercadoria para fins de aplicação da pena de perdimento. Mitiga-se, com isso, a sensação de impunidade.

Também nos parece um avanço, agora em termos de justiça, que não se exproprie de um terceiro a mercadoria adquirida de boa-fé.⁷³ A multa equivalente ao valor da mercadoria, aplicada sobre aquele que foi o responsável pela introdução irregular da mercadoria no País, traz muito mais efetividade para o controle aduaneiro, e também traz mais justiça ao sistema aduaneiro. Pune-se, nesse caso, o responsável pela infração.

Mas não foi por isso, ou, pelo menos, não somente por isso, que a multa substitutiva ao perdimento da mercadoria foi introduzida em nosso ordenamento jurídico. Até porque havia outras formas de sancionar o fraudador e a importação irregular que não fosse pela aplicação da pena de perdimento, nas hipóteses que envolviam o pagamento a menor de tributos. Nesses casos, apurados os tributos sonegados, a fiscalização procedia aos seus lançamentos por meio de autos de infração, acompanhados da multa de 150% sobre a totalidade ou diferença desses tributos, nos termos ao art. 44, caput e § 1º, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

.....
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(BRASIL, Lei n. 9.430, de 1996)

Então, se não foi essa a principal razão, o que efetivamente motivou o Poder Executivo, travestido de legislador, a criar essa multa substitutiva ao perdimento? Para

⁷³ Aplicar a pena de perdimento da mercadoria contra um terceiro de boa-fé leva à incoerente e inexplicável situação de se punir alguém que não tem responsabilidade pela fraude perpetrada, deixando-se sem qualquer sanção aquele que foi o responsável pela importação irregular ou fraudulenta da mercadoria.

responder a essa pergunta temos que retomar um assunto que começamos a abordar no tópico 3.1.2.1, mas que deixamos para concluí-lo agora.

Lá mostramos que o art. 80 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, prevê, em seu inciso II, que a RFB poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando houver incompatibilidade entre o volume transacionado e a capacidade econômica e financeira da sociedade empresária.

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

.....
 II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.
 (BRASIL, Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001)

E comentamos também sobre as dificuldades em estabelecer essa garantia a partir das normas vigentes em 2001, que demandavam uma análise fiscal tendente à apuração de alguma infração e à identificação do crédito tributário iludido, que serviria de base para a garantia a ser exigida. Isso sem contar que, uma vez identificado o problema a partir da análise fiscal, não haveria razões para a liberação da mercadoria mediante garantia, uma vez que o crédito tributário e/ou as sanções já poderiam ser aplicados.

Quando foi publicada a Lei n. 10.637, de 2002,⁷⁴ ela buscou uma harmonia com as disposições da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, a fim de estabelecer um efetivo combate às fraudes aduaneiras. Esse era o principal objetivo do Poder Executivo ao editar esses dois diplomas legais.

Nessa perspectiva, dois dispositivos introduzidos pela Lei n. 10.637, de 2002, foram fundamentais para que se criasse um parâmetro para o estabelecimento da garantia prevista no art. 80, inciso II, da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001:⁷⁵ a hipótese de perdimento por ocultação mediante fraude ou simulação, mais especificamente pela presunção de interposição fraudulenta, e a multa de conversão da pena de perdimento (posteriormente multa substitutiva à pena de perdimento) que ora estamos analisando.

A lógica construída pelo Poder Executivo foi de sancionar a hipótese prevista no art. 80, inciso II, da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001,⁷⁶ com a pena de perdimento e,

⁷⁴ Ou, antes, a Medida Provisória n. 66, de 2002.

⁷⁵ Essa matéria foi disciplinada pela Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, que analisaremos mais adiante.

⁷⁶ Incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da sociedade empresária.

ao mesmo tempo, permitir a conversão da pena de perdimento em multa, nos casos em que a mercadoria não fosse localizada ou tivesse sido consumida (atualmente também revendida).

Com isso, a garantia a ser exigida para a liberação da mercadoria teria como parâmetro o seu próprio valor. Encerrada a fiscalização e constatada a infração punível com a pena de perdimento, a RFB poderia buscar a mercadoria para a aplicação da sanção. Caso ela não fosse encontrada por já ter sido consumida, revendida ou mesmo por não ter sido localizada, converter-se-ia a garantia em renda da União para a satisfação da multa de conversão (hoje multa substitutiva).

Por isso, é de se concluir que a principal razão da multa substitutiva ao perdimento, estabelecida no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, foi a necessidade de se ter um parâmetro para o estabelecimento de garantia para a liberação de mercadoria no caso de incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da sociedade empresária.

Essa também é a interpretação de Rosaldo Trevisan (2017, p. 368), que, referindo-se às hipóteses em que a mercadoria apreendida era entregue ao importador por força judicial, e, após a liminar ser cassada, não mais era alcançada, afirma que “não foi pensando exatamente nessa situação que se concebeu a possibilidade de “conversão” da pena de perdimento em multa, mas na possibilidade de estabelecer uma garantia para liberação de mercadoria com indícios de infração punível com o perdimento”.

A questão que surgiu a partir daí é se, uma vez aplicada a multa substitutiva ao perdimento, caberia ou não a cobrança da diferença dos tributos sonogados. Afinal de contas, nesses casos, a mercadoria entrava em circulação na economia nacional. E o Regulamento Aduaneiro à época, o Decreto n. 4.543, de 2002, dispunha em seu art. 71, inciso III, que o imposto não incidia sobre mercadoria que tivesse sido objeto da pena de perdimento.⁷⁷

A pergunta era: a pena de perdimento convertida em multa afastava ou não a cobrança dos tributos?

Para disciplinar esse ponto, a Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, alterou o § 4º do art. 1º do Decreto-Lei n. 37, de 1966, e esclareceu que, nesses casos em que não há o perdimento físico da mercadoria, a multa substitutiva ao perdimento não afasta a cobrança dos tributos, deixando claro que essa multa não substitui exatamente a pena de perdimento.⁷⁸

⁷⁷ “Art. 71. O imposto não incide sobre: (...) III - mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento;” (Decreto n. 4.543, de 2002).

⁷⁸ Rosaldo Trevisan (2017, p. 369) explica na nota de rodapé de número 148 que “não é preciso muito esforço para perceber as diferenças entre a pena de perdimento, que impede o fluxo comercial, tem eficácia imediata e não envolve, em regra, discussão sobre o preço efetivamente pago e o conseqüente valor aduaneiro da

§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:

.....
 III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida.
 (BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966)

Mas aquilo que aparentava ter resolvido o problema acabou se revelando insuficiente. Isso porque a garantia prestada pelo importador em valor equivalente ao da mercadoria pode não ser suficiente para satisfazer o crédito tributário que venha a ser constituído, em razão de uma possível diferença de tributos, ainda mais se considerarmos que grande parte das importações por conta e ordem de terceiros, com ocultação do sujeito passivo, são subfaturadas.

Por fim, ainda sobre a multa substitutiva ao perdimento, é interessante notar o disposto no § 4º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, introduzido pela Lei n. 10.637, de 2002:

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.
 (BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976)

Diz esse dispositivo que a aplicação da multa equivalente ao valor da mercadoria, em substituição ao perdimento, não impede a apreensão da mercadoria caso ela venha a ser encontrada, quando se tratar de mercadoria de importação proibida ou cuja licença de importação estiver vedada ou suspensa. A ideia é que as mercadorias que apresentam um maior grau de risco aos bens tutelados pela Aduana não podem permanecer no País, sob quaisquer circunstâncias.

Mas o que se tira desse § 4º é que as demais mercadorias, que não sejam de importação proibida ou cuja licença de importação não esteja vedada ou suspensa, uma vez aplicada a multa de valor equivalente, não podem mais ser apreendidas. Não podemos dizer que essas mercadorias estão formalmente regulares no País, uma vez que isso só é possível quando as mercadorias se submetem e cumprem todos os controles aduaneiros, mas na prática elas estão, uma vez que não é mais possível sancioná-las.

O curioso é que esse § 4º do art. 23 Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, torna inconsistente a legislação aduaneira quando confrontado com o § 2º do art. 102 do Decreto-Lei n. 37, de

mercadoria, e a multa no valor aduaneiro da mercadoria, que permite a sua inclusão na economia nacional, gerando lucro para o importador, lucro esse que pode, inclusive, ser suficiente para o pagamento da multa, ao final do contencioso administrativo, no qual serão discutidos não só os motivos que ensejariam o perdimento, mas também a correção do valor aduaneiro adotado na autuação”.

1966, que trata da denúncia espontânea. Enquanto o Decreto-Lei n. 37, de 1966, não permite que o importador, espontaneamente, regularize uma mercadoria importada irregularmente e sujeita a pena de perdimento, o Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, acaba “regularizando” uma mercadoria nas mesmas condições, quando da aplicação da multa equivalente ao valor da mercadoria.

Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade.

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

(BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966)

3.2.3 Inaptidão Decorrente de Operações de Comércio Exterior

O instituto da inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) tem percorrido um caminho tortuoso a partir de sua introdução em nosso ordenamento jurídico nos arts. 80 e 81 da Lei n. 9.430, de 1996.⁷⁹

Desde a sua publicação, a Lei n. 9.430, de 1996, já sofreu duas alterações significativas nessa matéria, promovidas pela Lei n. 10.637, de 2002, e pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009,⁸⁰ que introduziram novas hipóteses de inaptidão e modificaram o tratamento dado a outras delas.⁸¹

⁷⁹ “Art. 80. As pessoas jurídicas que, embora obrigadas, deixarem de apresentar a declaração anual de imposto de renda por cinco ou mais exercícios, terão sua inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes considerada inapta se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de sessenta dias contado da data da publicação da intimação. § 1º No edital de intimação, que será publicado no Diário Oficial da União, as pessoas jurídicas serão identificadas apenas pelos respectivos números de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes. § 2º Após decorridos noventa dias da publicação do edital de intimação, a Secretaria da Receita Federal fará publicar no Diário Oficial da União a relação nominal das pessoas jurídicas que houverem regularizado sua situação, tornando-se automaticamente inaptas, na data da publicação, as inscrições das pessoas jurídicas que não tenham providenciado a regularização. § 3º A Secretaria da Receita Federal manterá nas suas diversas unidades, para consulta pelas interessados, relação nominal das pessoas jurídicas cujas inscrições no Cadastro Geral de Contribuintes tenham sido consideradas inaptas. Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.” (BRASIL, Lei 9.430, de 1996).

⁸⁰ Fruto da conversão da Medida Provisória n. 449, de 3 de dezembro de 2008.

⁸¹ Algumas hipóteses que originalmente eram de inaptidão, com a Medida Provisória n. 449, de 2008, passaram a ser hipóteses de baixa da inscrição no CNPJ.

A RFB, por sua vez, já publicou, desde o surgimento do instituto da inaptidão, dez instruções normativas para o seu disciplinamento, com diferenças fundamentais em relação aos tratamentos dedicados a ele.⁸²

Como nosso maior interesse não é aprofundar uma discussão a respeito da evolução do instituto da inaptidão, mas sim compreender os reflexos da modificação promovida pela Lei n. 10.637, de 2002, que introduziu na Lei n. 9.430, de 1996, uma hipótese de inaptidão relacionada com operações de comércio exterior, não percorreremos todo caminho normativo traçado. Referir-nos-emos, em alguns momentos, à legislação vigente à época da alteração promovida na lei, a fim de entendermos como ela foi recebida no ordenamento jurídico, e, em outros momentos, à legislação hoje vigente, para que possamos compreender a finalidade atual do instituto.

Antes de começarmos, porém, convém resgatarmos o significado da palavra inaptidão. O dicionário Novo Aurélio Século XXI (1999, p. 1090) define o termo como sendo “falta de aptidão; inabilidade, incapacidade”, e inapto como “não apto; não capacitado ou habilitado; inábil, incapaz”.

Esse significado expresso no dicionário Novo Aurélio está de acordo com o espírito da Lei n. 9.430, de 1996, que tinha por finalidade, quando de sua publicação, corrigir eventuais problemas cadastrais, declarando não aptas (inaptas) a permanecerem com o *status* de ativa no CNPJ as pessoas jurídicas omissas contumazes (que haviam deixado de apresentar a declaração de imposto de renda por cinco ou mais exercícios), as pessoas jurídicas omissas e não localizadas (que haviam deixado de apresentar a declaração do imposto de renda em um ou mais exercícios e não fossem localizadas no endereço informado à RFB) e as pessoas jurídicas que não existiam de fato, que não regularizassem sua situação no prazo estabelecido.⁸³

Como consequência da declaração de inaptidão, os documentos emitidos pelas pessoas jurídicas assim declaradas eram considerados inidôneos, de tal forma que não produziam efeitos tributários em favor de terceiros interessados.⁸⁴

⁸² Instrução Normativa SRF n. 66, de 29 de agosto de 1997; Instrução Normativa SRF n. 2, de 2 de janeiro de 2001; Instrução Normativa SRF n. 200, de 13 de setembro de 2002; Instrução Normativa RFB n. 568, de 8 de setembro de 2005; Instrução Normativa RFB n. 748, de 2 de julho de 2007; Instrução Normativa RFB n. 1.005, de 8 de fevereiro de 2010; Instrução Normativa n. RFB 1.183, de 19 de agosto de 2011; Instrução Normativa RFB n. 1.470, de 30 de maio de 2014; Instrução Normativa n. 1.634, de 6 de maio de 2016; e Instrução Normativa n. 1.863, de 27 de dezembro de 2018.

⁸³ Na legislação vigente, a não apresentação de declarações e de demonstrativos por cinco ou mais exercícios e a inexistência de fato não são mais hipóteses de inaptidão, mas sim de baixa de cadastro,

⁸⁴ “Art. 30. Será considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta.” (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Instrução Normativa SRF n. 2, de 2001)

É claro que essas pessoas referidas nos arts. 80 e 81 da Lei n. 9.430, de 1996, ofereciam um risco para o controle tributário, afinal de contas elas tinham o perfil das chamadas empresas fantasmas e laranjas. Por isso a lei as considerava inaptas, retirava delas o *status* de ativa no CNPJ e, com isso, preventivamente as impedia de operar.

Mas isso não significa que se tratava de uma penalidade. Tanto é assim que a inaptidão era declarada independentemente do fato de as pessoas jurídicas estarem ou não operando. Além disso, a inaptidão só seria declarada caso a pessoa jurídica não regularizasse a sua situação no prazo estabelecido.

Ainda para efeitos de argumentação, trazendo para o disciplinamento atual da matéria, se analisarmos a Instrução Normativa RFB n. 1.863, de 27 de dezembro de 2018, atual norma que trata do CNPJ, veremos que todas as hipóteses de inaptidão hoje aplicáveis, inclusive aquela relativa à não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, permitem a regularização do CNPJ a qualquer momento, inclusive após a declaração de inaptidão.⁸⁵

E mais, se olharmos o art. 29, inciso III, dessa mesma Instrução Normativa RFB n. 1.863, de 2018, compreenderemos que, hoje, a declaração de inaptidão da pessoa jurídica, nas hipóteses aplicáveis, é uma etapa anterior à baixa definitiva da inscrição no CNPJ, que se concretizará, essa última, caso a pessoa jurídica inapta não regularize a sua situação nos cinco exercícios subsequentes:⁸⁶

Art. 29. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade:

.....
 III - declarada inapta que não tiver regularizado sua situação nos 5 (cinco) exercícios subsequentes;
 (BRASIL, Instrução Normativa RFB n. 1.863, de 2018)

O que temos, então, é um instituto que busca, precipuamente, garantir que as pessoas jurídicas que constem no CNPJ satisfaçam todas as condições e cumpram com todos os requisitos necessários para que elas ali permaneçam de forma regular. Caso isso não aconteça, o instituto prevê que a pessoa jurídica seja declarada inapta, impedida de operar, até que

⁸⁵ Ver art. 42, § 1º, art. 43, § 4º, e art. 44, § 3º, todos da Instrução Normativa RFB n. 1.863, de 2018.

⁸⁶ Curioso notar que até a Instrução Normativa RFB n. 568, de 2005, não era permitida a baixa de pessoa jurídica declarada inapta. A Instrução Normativa RFB n. 748, de 2007, por sua vez, só não permitia a baixa de pessoa jurídica declarada inapta por inexistência de fato ou pela não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior. As Instruções Normativas RFB n. 1.005, de 2010, n. 1.183, de 2011, e n. 1.470, de 2014, restringiam a baixa da inscrição no CNPJ apenas para a pessoa jurídica declarada inapta pela não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior. A partir da Instrução Normativa RFB n. 1.470, de 2014, alterada pela Instrução Normativa RFB n. 1.511, de 6 de novembro de 2014, não há mais restrição, de tal forma que qualquer pessoa jurídica declarada inapta poderá ser baixada.

regularize sua situação. E, se não regularizar no prazo de cinco exercícios, sua inscrição no CNPJ será baixada de ofício.

É importante destacar que isso não é uma sanção imposta à pessoa jurídica, mas sim um instrumento para manter o cadastro íntegro, com pessoas aptas a fazerem parte dele. E se as pessoas não forem aptas, retirá-las do cadastro também é uma forma de promover a correção do CNPJ.

Não obstante, quando a Lei n. 10.637, de 2002, alterou o art. 81 da Lei n. 9.430, de 1996, para inserir em seu § 1º uma nova hipótese de inaptidão, o que acabou acontecendo foi um desvirtuamento do instituto. Aquilo que era claramente uma medida corretiva de cadastro passou a contar com alguns elementos que passaram a indicar uma natureza distinta, uma natureza de penalidade. Pelo menos em relação à nova hipótese introduzida pela lei. Observe-se o texto legal:

Art. 60. O art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 81.

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976."(NR)

(BRASIL, Lei n. 10.637, de 2002)

O que de plano chama a atenção é que a hipótese de inaptidão introduzida pela Lei n. 10.637, de 2002, tem o mesmo texto introduzido por essa mesma Lei no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, que trata da presunção de interposição fraudulenta, que, por sua vez, caracteriza uma infração punível com a pena de perdimento da mercadoria.⁸⁷

Isso demonstra o tratamento completo e integrado que o legislador quis dar à matéria. Caso não seja possível comprovar que o importador possui recursos financeiros suficientes para pagar as mercadorias que ele declarou ter adquirido no exterior, presume-se que ele está importando por conta e ordem de um terceiro desconhecido, ou melhor, nos exatos termos da

⁸⁷ “§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.” (BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976).

lei, presume-se que há uma interposição fraudulenta. Como consequência, aplica-se a pena de perdimento da mercadoria e declara-se a inaptidão da pessoa jurídica que constou como importadora na declaração de importação, desde que ela não revele o nome do real adquirente das mercadorias no exterior.⁸⁸

Diante disso, muitos sustentam que a pena de perdimento é a sanção que recai sobre o real adquirente (proprietário) da mercadoria, e a inaptidão é a sanção que recai sobre o importador que ocultou o real adquirente. Inclusive nós sustentamos isso.

Explorando as normas, vemos que, uma vez declarada a inaptidão da pessoa jurídica que não tenha logrado comprovar a origem dos recursos utilizados em operação de comércio exterior, o § 3º do art. 44 da Instrução Normativa RFB n. 1.863, de 2018, prevê a possibilidade de regularização de sua situação no CNPJ, bastando para isso que ela faça a comprovação dessa origem, podendo, inclusive, para tanto, indicar o real adquirente da mercadoria no exterior:

§ 3º A pessoa jurídica declarada inapta na forma prevista no § 2º pode regularizar sua situação mediante comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei, e deve ser realizada pela unidade da RFB citada no § 1º, por meio de ADE publicado no sítio da RFB na Internet, no endereço citado no caput do art. 14, ou alternativamente no DOU, no qual devem ser indicados o nome empresarial e o número de inscrição da pessoa jurídica no CNPJ.
(MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Instrução Normativa RFB n. 1.863, de 2018)

Mas é fácil ver que essa regularização não se refere à satisfação de uma condição ou ao cumprimento de um requisito para continuar fazendo parte do CNPJ de forma regular. Isso é claramente uma penalidade aplicada à pessoa jurídica por ela não revelar, por ela deliberadamente ocultar, o sujeito passivo em uma operação de importação, impedindo a RFB de alcançar o real adquirente da mercadoria no exterior, aquele que tem a possibilidade de fraudar a operação de comércio exterior, e de responsabilizá-lo pelos tributos e pelas infrações, se for o caso.

Então, a intenção do legislador ao introduzir uma nova hipótese de inaptidão por meio da Lei n. 10.637, de 2002, não foi de preservar o espírito de correção de cadastro encontrado na Lei n. 9.430, de 1996. A hipótese foi incluída para forçar as pessoas jurídicas que registravam declarações de importação de mercadorias adquiridas por terceiros a revelarem

⁸⁸ Se a pessoa jurídica revelar o nome do real adquirente da mercadoria no exterior, ainda assim a pena de perdimento da mercadoria será aplicada (por ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação), sem, no entanto, que seja declarada a sua inaptidão (não há previsão para isso).

quem eram esses terceiros, sob a ameaça de terem suas inscrições no CNPJ declaradas inaptas caso não o revelassem.

Quisesse o legislador simplesmente manter a integridade do CNPJ, nem precisaria criar uma nova hipótese de inaptidão. Isso porque a pessoa jurídica que, de forma sistemática, opera no comércio exterior sem possuir recursos para a aquisição das mercadorias, já revela indícios de se tratar de uma pessoa inexistente de fato, e, para isso, o ordenamento jurídico já contava com uma hipótese de inaptidão (corretiva de cadastro).

Note-se que, se a pessoa jurídica que realiza dezenas de operações de compra e venda regulares, inclusive muitas no mercado interno, resolver, em apenas uma delas, ocultar o real adquirente da mercadoria no exterior, e se ela não tiver como comprovar a origem dos recursos empregados na operação de importação e, ao mesmo tempo, não revelar o nome da pessoa ocultada para a fiscalização, ela estará sujeita a ter sua inscrição declarada inapta no CNPJ. Claramente aqui não se trata de uma correção cadastral, mas sim de uma penalidade.

Outro aspecto importante a ser observado é que essa é uma sanção aplicada apenas para as pessoas que operam no comércio exterior. Se a pessoa jurídica operar exatamente nas mesmas condições, ocultando o comprador da mercadoria, mas exclusivamente no mercado interno, ela não estará sujeita, por falta de previsão, a ter a sua inscrição no CNPJ declarada inapta.

Então, mesmo que o legislador tivesse a intenção de expurgar do cadastro as empresas fantasmas e laranjas que não possuíam capacidade econômica e financeira para responder pelos créditos tributários que viessem a ser constituídos em face delas, mesmo que ele tivesse a intenção de promover uma limpeza do CNPJ, que estava por demais poluído, e de mitigar, com isso, os já mencionados “créditos tributários de papel”, ele tinha também a intenção de criar um instrumento de pressão para forçar as pessoas jurídicas importadoras a revelarem os reais adquirentes das mercadorias no exterior, o que faz com que essa hipótese de inaptidão introduzida pela Lei n. 10.637, de 2002, possua características de penalidade

Outro aspecto relevante a ser mencionado é que a declaração de inaptidão não está listada no art. 675 do Decreto n. 6.759, de 2009,⁸⁹ como uma das penalidades aduaneiras, e

⁸⁹ “Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 96; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, arts. 23, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59, e 24; Lei nº 9.069, de 1995, art. 65, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 76): I - perdimento do veículo; II - perdimento da mercadoria; III - perdimento de moeda; IV - multa; e V - sanção administrativa.” (BRASIL, Decreto n. 6.759, de 2009).

nem é formalizada a partir de um auto de infração, instrumento utilizado para a aplicação de quaisquer das penalidades ali previstas.⁹⁰

Diante do exposto, não temos como negar que a hipótese de inaptidão pela não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior possui características de penalidade, sem contar com a sua forma. Parece-nos que ela seja, de fato, uma penalidade travestida de um instituto de correção cadastral.

Na doutrina, têm-se falado da inaptidão como se penalidade fosse, sem que se expliquem as razões dessa afirmação. É o caso, por exemplo, de Augusto Armstrong Silva Cantanhede (2016, p. 380 e 381):

O fato de não comprovar origem dos recursos, além de gerar a presunção de interposição fraudulenta, foi eleito pelo legislador como tipo infracional autônomo apto a ensejar a inaptidão do CNPJ. As razões para esse enquadramento são muitas, e vão desde o impedimento a atuação de importadores inidôneos financeiramente, sem capacidade de responder pelos seus atos (empresas de fachada), até evitar o cometimento de crimes como “lavagem de dinheiro” e evasão de divisas.

Não obstante o exposto, essa não parece ser uma discussão tão relevante. Tendo natureza de penalidade ou natureza corretiva de cadastro, o fato é que a pessoa jurídica que não comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior terá sua inscrição no CNPJ declarada inapta, e não mais poderá operar.

3.2.3.1 A Má Interpretação da Norma

Tendo a Lei n. 10.637, de 2002, introduzido em nosso ordenamento jurídico uma hipótese de inaptidão que punia a pessoa jurídica que não comprovasse a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, ou seja, que punia a pessoa jurídica que praticasse a interposição fraudulenta, a questão que surgiu à época dizia respeito à possibilidade de também declarar a inaptidão da inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que comprovadamente ocultasse o sujeito passivo, mediante fraude ou simulação.

A resposta nos parece um tanto óbvia: não seria possível, uma vez que a lei não previa a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ para tal hipótese. Isso gerou certa inconformidade na fiscalização, que buscou, no ordenamento jurídico então vigente, um enquadramento para a hipótese.

⁹⁰ A inaptidão tem seu início a partir de uma representação da autoridade aduaneira.

O caput do art. 81 da Lei n. 9.430, de 1996, previa, quando da publicação da Lei n. 10.637, de 2002, a inaptidão da pessoa jurídica que não existisse de fato, que a Instrução Normativa SRF n. 200, de 13 de setembro de 2002, assim definia:

Art. 37. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica:

I - que não dispõe de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto;

II - que não for localizada no endereço informado à SRF, quando seus titulares também não o forem;

III - **que tenha cedido seu nome**, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, **para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários**;

IV - cujas atividades regulares se encontrem paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem as alíneas " a" e " c" do inciso III do § 1º do art. 28. (BRASIL, Instrução Normativa SRF n. 200, de 2002, grifo nosso)

Note-se que o inciso III desse art. 37 da Instrução Normativa SRF n. 200, de 2002, descrevia uma hipótese que se amoldava como uma luva para as situações de ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, em uma importação por conta e ordem de terceiro. Aquele que registrava a declaração de importação em seu próprio nome, sem indicar a pessoa que havia adquirido a mercadoria no exterior, por óbvio que cedia seu nome para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários.

Assim, a fiscalização começou a declarar a inaptidão da inscrição no CNPJ das pessoas jurídicas pela não comprovação da origem dos recursos empregados nos operações de comércio exterior, quando não conseguia identificar o real adquirente da mercadoria no exterior, e a declarar a inaptidão da inscrição no CNPJ das pessoas jurídicas por inexistência de fato, quando conseguia identificar o real adquirente da mercadoria no exterior que estava oculto na operação.

Esse foi um grave erro de interpretação da norma que, inexplicavelmente, se espalhou pela doutrina e pela jurisprudência. Observe-se o seguinte excerto do artigo de Augusto Armstrong Silva Cantanhede (2016, p. 379), onde ele explica a correção legislativa que veremos na sequência como se fosse uma mera evolução dos preceitos legais:

A rigor, o aludido dispositivo legal exurgiu para disciplinar situação jurídica antes regrada pelos arts. 81 da Lei nº 9.430/1996 (redação originária) c/c 34, III, e 41, III, da IN nº SRF 568/2005, **regras estas que determinavam expressamente que a cessão do nome para o acobertamento dos reais intervenientes na importação ensejava a inexistência de fato autorizante da aplicação da sanção de inaptidão de CNPJ.** (grifo nosso)

Dizemos que essa foi uma interpretação equivocada da norma porque foi feita a partir da literalidade do que dispunha a instrução normativa, ignorando os preceitos da lei. Tivesse o intérprete procedido a uma interpretação sistemática da legislação, o resultado seria outro.

Quando a Lei n. 9.430, de 1996, dispôs que seria declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica inexistente de fato, o que ela estava dizendo é que as pessoas que de fato não existiam não estavam aptas a permanecerem no cadastro, por isso era preciso fazer uma correção e retirá-las de lá.

Ao disciplinar o que se considerava uma pessoa jurídica inexistente de fato, a Instrução Normativa SRF n. 200, de 2002, com grande razoabilidade, elencou, entre as hipóteses, a cessão de nome. Isso significava que, se uma pessoa jurídica tivesse sido criada para ceder seu nome para a realização de operações de terceiros, característica de empresas fantasmas e laranjas, ela deveria ser declarada inapta e ser impedida de operar. Mas o mesmo fim não poderia ter a pessoa jurídica que eventualmente cedesse seu nome para terceiro, porque essa existia de fato, e a Lei n. 9.430, de 1996, não autorizava a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ de pessoa jurídica que existisse de fato.

Se fosse possível a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ de pessoa jurídica pela mera cessão de nome, independentemente de ela existir ou não de fato, estaríamos efetivamente aplicando a inaptidão como sanção, e não como correção cadastral, que era o propósito da lei.

Mas o fato é que a RFB passou a declarar a inaptidão da inscrição no CNPJ de pessoas jurídicas pela mera cessão de nome, como se penalidade fosse. E fez isso de forma indiscriminada, até se deparar com uma grande comercial importadora do Estado do Espírito Santo.

Em 13 de julho de 2006, a Delegacia da Receita Federal em Vitória, no Estado do Espírito Santo, emitiu o Ato Declaratório Executivo n. 49, publicado no Diário Oficial da União de 14 de julho de 2006, Seção 1, página 46, em que declarava inapta a inscrição no CNPJ da Cotia Trading, e inidôneos os documentos fiscais por ela emitidos.⁹¹

Em reportagem publicada em 28 de junho de 2006,⁹² a Folha de São Paulo noticiou a suspensão do CNPJ⁹³ da Cotia Trading pela prática de interposição fraudulenta (na verdade,

91

Disponível

em:

<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=14/07/2006&jornal=1&pagina=46&totalArquivos=108>>. Acesso em: 30 mai. 2019.

⁹² “A Cotia Trading, uma das maiores empresas de comércio exterior do Brasil, com faturamento estimado em R\$ 2,5 bilhões para 2006, está com o CNPJ (Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica) suspenso desde 24 de maio deste ano pela Delegacia da Receita Federal no Espírito Santo (ES). Está, portanto, impedida de operar. E corre o risco de ter de demitir. Emprega 200 pessoas. O que originou essa suspensão foi a suspeita de a trading ter

pela ocultação do sujeito passivo). O que chama a atenção na reportagem são os dados da sociedade empresária: faturamento estimado em R\$ 2,5 bilhões em 2006 e 200 empregados.

Como dizer que uma sociedade empresária que possuía 200 empregados, estrutura operacional para operar e faturamento estimado de R\$ 2,5 bilhões não existia de fato? É claro que ela existia. Assim como é claro que a tese da inaptidão não se sustentaria, nesse caso, pela mera cessão de nome. E não se sustentou.

3.2.3.2 A Correção Legislativa – Lei n. 11.488/2007

Sem a possibilidade de continuar declarando a inaptidão da inscrição no CNPJ das pessoas jurídicas pela mera cessão de nome, o Poder Executivo aproveitou a conversão da Medida Provisória n. 351, de 22 de janeiro de 2007, na Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, e inseriu uma penalidade pecuniária específica para punir essa conduta:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais

realizado importação de forma irregular no final de 2005 pelo porto de Itajaí (SC) para favorecer a Disac, empresa que distribui produtos para home theater no país. Auditores fiscais da Receita Federal em Itajaí (SC) apreenderam no final do ano passado US\$ 120 mil em mercadorias importadas pela Cotia que seriam entregues à Disac. Eram equipamentos de áudio da marca japonesa Onkyo, que é representada pela Disac no país. No entender dos fiscais, o nome da real adquirente dos produtos, a Disac, estava escondido, o que revela que a Cotia "teria montado um esquema de interposição fraudulenta" para livrar a distribuidora de sistemas para home theater do pagamento de IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) na revenda desses produtos. Na ocasião, a Receita Federal lavrou auto de infração para determinar a perda das mercadorias apreendidas e os fiscais continuaram investigando o caso. A Cotia recorreu à Justiça Federal em Itajaí para obter os produtos e foi favorecida. No último dia 14, o juiz federal Júlio Guilherme Berezoski Schattschneider anulou o auto de infração. A Receita Federal vai recorrer da decisão da Justiça por meio da Procuradoria da Fazenda Nacional. A Folha apurou que a decisão da Receita Federal de suspender o CNPJ da Cotia não se baseou somente no caso da Disac, mas também em outras operações de importação da trading. O MPF (Ministério Público Federal) de Vitória também vem acompanhando há pelo menos três anos as operações comerciais realizadas pela trading, que tem sede no Espírito Santo. Para a Receita, a importação que teria sido feita pela Cotia para a Disac caracteriza-se como uma operação "por conta e ordem de terceiros". Isto é, o real adquirente -a Disac- é equiparado a um estabelecimento industrial e, portanto, é contribuinte de IPI. O nome da Disac teria de estar citado nos documentos de importação. O caso é semelhante à apreensão de produtos importados em Itajaí que seriam destinados à butique de luxo Daslu. Para a Cotia, que no seu auge já chegou a faturar R\$ 5 bilhões por ano, a importação que resultou na apreensão de mercadorias foi feita em nome da trading, paga com recursos da própria trading, como mostram os documentos de importação. Os produtos seriam nacionalizados e depois revendidos para a Disac, e não teria havido tentativa de ocultar o nome da empresa que iria adquirir os importados. A Cotia entende que o auto de infração que foi lavrado por auditores fiscais para perda das mercadorias é "controverso". O laudo cita que a operação foi feita por conta e ordem de terceiros com a intenção de esconder o real importador e, depois, que ela não poderia ser caracterizada como por conta e ordem de terceiros. Ao liberar as mercadorias, o juiz também cita essa contradição. A **Folha** apurou que, com a suspensão do CNPJ, a Cotia já deixou de faturar R\$ 5 milhões. Desde 2002, a trading tem 77,5% do seu capital nas mãos de seis executivos. Eles tentam liberar o CNPJ da empresa." Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi2806200602.htm>>. Acesso em: 30 mai. 2019.

⁹³ Medida adotada, de forma preventiva, antes da declaração de inaptidão.

intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).
Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.
(BRASIL, Lei n. 11.488, de 2007)

O curioso é que o parágrafo único do art. 33 da Lei n. 11.488, de 2007, disse expressamente em seu texto que a cessão de nome nas operações de comércio exterior não ensejaria a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ da pessoa jurídica, como se já não se pudesse interpretar dessa forma a partir da Lei n. 9.430, de 1996.

Quem entendia ser possível a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ da pessoa jurídica pela mera cessão de nome, vê na Lei n. 11.488, de 2007, um abrandamento da penalidade. No lugar de impedir a pessoa jurídica de operar, que seria uma sanção mais grave, aplica-se uma multa de 10% do valor da operação acobertada. Quem defendia, como nós, não ser possível a declaração de inaptidão para essa hipótese, entende que a Lei n. 11.488, de 2007, veio para suprir uma lacuna existente na legislação, estabelecendo uma sanção para a conduta de ceder o nome.

O fato é que, após a publicação dessa lei, a hipótese de interposição fraudulenta, apurada a partir de uma presunção pela não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, continua a ensejar duas penalidades: uma aplicada, indiretamente, contra o adquirente oculto – pena de perdimento da mercadoria; e outra aplicada contra a pessoa contratada para registrar a declaração de importação – inaptidão da inscrição no CNPJ.

Por outro lado, a hipótese de ocultação mediante fraude ou simulação, com identificação do sujeito passivo (portanto, com a identificação da origem dos recursos), igualmente enseja, após a Lei n. 11.488, de 2007, duas penalidades: o perdimento da mercadoria, que continua punindo o adquirente da mercadoria no exterior; e a multa de 10% do valor da operação acobertada, que pune a pessoa contratada para registrar a declaração de importação.

Mas isso nem sempre foi tão pacífico assim. Quando a Lei n. 11.488, de 2007, foi publicada e introduziu em nosso ordenamento jurídico a multa de 10% do valor da operação acobertada, pela cessão de nome, os advogados das pessoas jurídicas importadoras levantaram a tese de que essa multa teria revogado a pena de perdimento pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, por tratar do mesmo objeto, o que acabou não prosperando no judiciário. Observe-se, por exemplo, o que diz a ementa do Acórdão do

TRF4, proferido na Apelação Cível n. 5008845-73.2013.404.7002/PR, de relatoria de Ivori Luís da Silva Scheffer, que sustenta a aplicação das duas penalidades:

TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. PERDIMENTO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE INTERPOSTA PESSOA. PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ ELIDIDA. ARTIGO 33 DA LEI Nº 11.488/07.

1. Para o afastamento da irregularidade constatada no procedimento administrativo, tratando-se de desfazimento da má-fé apurada no contexto probatório administrativo, é necessário que se colham elementos bastantes e idôneos à desqualificação da condição ostentada pela empresa.

2. Na hipótese, a retenção se dá com guarida na existência de elementos que despertam fundadas suspeitas quanto ao cometimento de infração à legislação, pela ocorrência de interposta pessoa.

3. O auto de infração, que redundou na aplicação da pena de perdimento, está devidamente fundamentado, encontrando lastro nos documentos produzidos no procedimento administrativo, que dão conta de que a autora, de fato, promoveu a importação em favor de terceiro, sem a observância das regras pertinentes.

4. **O artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros.** O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que 'à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996'. Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos.

(TRF4, AC 50088457320134047002 PR 5008845-73.2013.404.7002, Relator: IVORI LUÍS DA SILVA SCHEFFER; Data de Julgamento: 01/07/2015, PRIMEIRA TURMA, grifo nosso)

A ementa acima reproduzida deixa transparecer outro aspecto interessante a respeito da aplicação da multa de 10% sobre o valor da operação pela cessão de nome, qual seja, que essa é uma multa que pune uma conduta, sendo pessoal daquele que a pratica (a conduta). Isso quer dizer que essa multa não admite solidariedade.

Ainda por relevante, é importante que chamemos a atenção para o fato de que aquele que cede o nome em uma operação de importação não necessariamente é quem registra a declaração de importação. É claro que aquele que registra a declaração de importação, em seu próprio nome, de mercadoria adquirida no exterior por um terceiro não declarado (oculto), será sujeito passivo dessa multa, afinal de contas ele terá cedido seu nome para acobertar a operação desse terceiro.

Mas imaginemos agora que essa pessoa jurídica contratada para registrar uma declaração de importação informe para a RFB que se trata de uma importação por conta e ordem de terceiro. Nessa hipótese, ele não estará cedendo seu nome para acobertar qualquer

operação, uma vez que informou para a RFB o nome daquele que julga ser o adquirente da mercadoria no exterior. Porém, ainda assim, poderá estar ocorrendo uma cessão de nome e uma ocultação do sujeito passivo nessa operação. Basta, para isso, que o terceiro que tenha contratado o importador para registrar a declaração de importação não seja o real adquirente da mercadoria no exterior, que permanecerá oculto na operação. Nesse caso, há uma ocultação do sujeito passivo (do real adquirente da mercadoria no exterior) que, se comprovada que foi articulada mediante fraude ou simulação, levará à aplicação da pena de perdimento da mercadoria. Mas há também uma cessão de nome, não promovida por aquele que registrou a declaração de importação, mas sim por aquele que constou nessa declaração como adquirente da mercadoria no exterior, que ensejará a aplicação da multa de 10% do valor da operação.

Outra discussão que existia a respeito dessa multa pela cessão de nome é se ela poderia ser aplicada na hipótese de não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior (presunção de interposição fraudulenta), no lugar da declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ da pessoa jurídica. A resposta é taxativa: não! Só podemos dizer que houve uma cessão de nome quando for possível identificar quem era a pessoa oculta beneficiada.

Nesse sentido o Acórdão n. 3402-006.289 (26/02/2019) da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de relatoria de Thais De Laurentiis Galkowicz, de cujo voto trazemos o seguinte excerto:⁹⁴

⁹⁴ “**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** Data do fato gerador: 22/10/2008 PERDIMENTO DA MERCADORIA. CONVERSÃO EM MULTA. Constituem dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias estrangeiras importadas com ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, sujeita à pena de perdimento das mercadorias, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas. OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. NÃOCOMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. FATO PRESUNTIVO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IN 228/2002. AUSÊNCIA DE RESPOSTA. FINALIZAÇÃO SUMÁRIA. A falta de comprovação da origem e disponibilidade dos recursos utilizados na operação de importação caracteriza, por presunção, a prática da interposição fraudulenta no comércio exterior, definida no §2º do artigo 23 do Decreto-lei n. 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei n. 10.637/2002. A ausência de resposta à intimação acerca da capacidade financeira do sujeito passivo faz com que o procedimento especial da IN 228/2002 seja finalizado sumariamente (artigo 10 da IN n. 228/02), de modo que, conforme o específico regime legal de presunções que regem a matéria, alcançasse a conclusão pela não comprovação da origem e disponibilidade dos recursos financeiros utilizados e, por conseguinte, na interposição fraudulenta em operação de comércio exterior. **MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. INAPLICABILIDADE NO CASO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. A multa do artigo 33 da Lei 11.488/2007 não se aplica nos casos da interposição presumida em razão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, a qual se aplica a inaptidão da inscrição no CNPJ.**” (CARF, Acórdão n. 3402-006.289 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relatora: Thais De Laurentiis Galkowicz. DJ: 26/02/2019, grifo nosso).

Finalmente, tampouco há de se falar que contra a Recorrente somente poderia ter sido aplicada a multa de 10% em razão da cessão de nome, nos moldes do artigo 33 da Lei n. 11.488/2007, uma vez que tal penalidade somente é aplicável à interposição fraudulenta comprovada (artigo 23, inciso V do Decreto 1.455/76). Efetivamente, o dispositivo faz referência aos "reais adquirentes", remetendo, portanto à interposição fraudulenta comprovada, hipótese na qual aplicar-se-á à empresa que oculta fraudulentamente terceiros a pena de 10% do valor da operação acobertada, em substituição à pena de declaração de inaptidão do seu CNPJ. Já para os casos de interposição fraudulenta presumida, a lei não traz a previsão da pena de 10% por cessão de nome, de forma que nessa hipótese continua sendo aplicável a pena de inaptidão do CNPJ, nos termos do artigo 81 da Lei n. 9.430/96.

Por fim, poder-se-ia indagar a razão que levou o legislador a estabelecer uma diferença entre a penalidade aplicável face à cessão de nome – mais branda – e a penalidade aplicável face à não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior (presunção de interposição fraudulenta) – mais grave.

A razão é relativamente simples de explicar. Pune-se de forma mais grave aquele que não revela, em qualquer hipótese, quem é o real adquirente da mercadoria no exterior, oculto na operação, impedindo, assim, que a RFB possa responsabilizá-lo pelas fraudes cometidas.

3.3 Normas Infralegais – Projeto de Combate à Interposição Fraudulenta

Publicadas a Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, que introduziu em nosso ordenamento jurídico a responsabilidade tributária e a responsabilidade pela infração do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, e a Lei n. 10.637, de 2002, que inovou em termos de penalidades dirigidas para aqueles que se ocultavam de forma fraudulenta nas operações de comércio exterior, faltava ainda a RFB disciplinar a importação por conta e ordem de terceiro, bem como estabelecer os controles sobre a matéria, nos termos do que dispunha o art. 80 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001:

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

(BRASIL, Medida Provisória n. 2159-35, de 2001)

Para fazer isso, a RFB publicou, quase que em sequência, três instruções normativas que, juntas com a Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, e com a Lei n. 10.637, de 2002,

formaram a espinha dorsal do projeto de combate à interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior.

A Instrução Normativa SRF n. 225, de 18 de outubro de 2002, disciplinou a importação por conta e ordem de terceiro, estabelecendo requisitos para que essa modalidade de importação pudesse ser declarada de forma regular para a RFB.

Já Instrução Normativa SRF n. 228, de 21 de outubro de 2002, estabeleceu um Procedimento Especial de Fiscalização a ser aplicado sempre que fossem revelados indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira evidenciada pelo importador ou pelo adquirente declarados.

Por fim, a Instrução Normativa SRF n. 229, de 21 de outubro de 2002, estabeleceu procedimento para habilitação do responsável legal da pessoa jurídica no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) e credenciamento de representantes, requisito para que as pessoas pudessem operar no comércio exterior.

Olhando para esse conjunto de dispositivos normativos, percebemos com muita clareza o alinhamento que eles guardavam com os objetivos pretendidos pelo Poder Executivo, que analisamos no tópico 2.5, qual seja, de garantir que aqueles que operassem no comércio exterior possuíssem capacidade econômica, financeira e operacional para tanto. Na verdade, o que se queria era impedir a atuação de empresas fantasmas e laranjas no comércio exterior.

A ideia era que, com a aplicação da Instrução Normativa SRF n. 229, de 2002, só se permitiria operar no comércio exterior as pessoas que possuíssem capacidade econômica, financeira e operacional. Caso alguma pessoa jurídica estivesse operando sem possuir essa capacidade econômica, financeira e operacional, aplicar-se-ia o Procedimento Especial de Fiscalização da Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, para retirá-la do cadastro por meio da declaração de inaptidão no CNPJ. Se a pessoa tentasse voltar a atuar no comércio exterior por meio de outra pessoa jurídica, a Instrução Normativa SRF n. 229, de 2002, novamente a impediria.

Então, a Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, tinha a missão de retirar do cadastro as empresas fantasmas e laranjas, e a Instrução Normativa SRF n. 229, de 2002, tinha a missão de não deixá-las voltar.

Analisaremos, na sequência, essas três instruções normativas com um pouco mais de rigor.

3.3.1 IN SRF n. 225/2002 – Regulamentação da Importação por Conta e Ordem

Coube à Instrução Normativa SRF n. 225, de 2002, estabelecer o conceito e os requisitos para essa nova modalidade de importação introduzida pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, qual seja, a importação por conta e ordem de terceiro.⁹⁵

Curiosamente, esse ato infralegal não estabeleceu o conceito de forma direta. No lugar de definir o que seria uma importação por conta e ordem, optou por dispor sobre o que se entendia por importador por conta e ordem de terceiro. Vejamos o texto do parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SRF n. 225, de 2002:

Art. 1º
 Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.
 (Ministério da Economia, Instrução Normativa SRF n. 225, de 2002)

Mesmo que a RFB não tenha utilizado a melhor técnica, é plenamente possível extrair daí o conceito para a importação por conta e ordem de terceiro. Da primeira parte do dispositivo acima reproduzido podemos perceber que, nessa modalidade de importação, aquele que registra a declaração de importação, o chamado importador por conta e ordem de terceiro, o faz em relação a uma mercadoria que pertence a outra pessoa, que a adquiriu junto a um vendedor no exterior e o contratou, como um mero prestador de serviço, para o registro da declaração de importação.

Não é a toa que se associou a expressão “por conta e ordem de terceiro” a essa modalidade de importação. Por conta porque é esse terceiro quem arca com todos os custos, e, principalmente, com todos os riscos da importação. Por ordem porque o importador age a mando desse terceiro, sem autonomia de vontade.

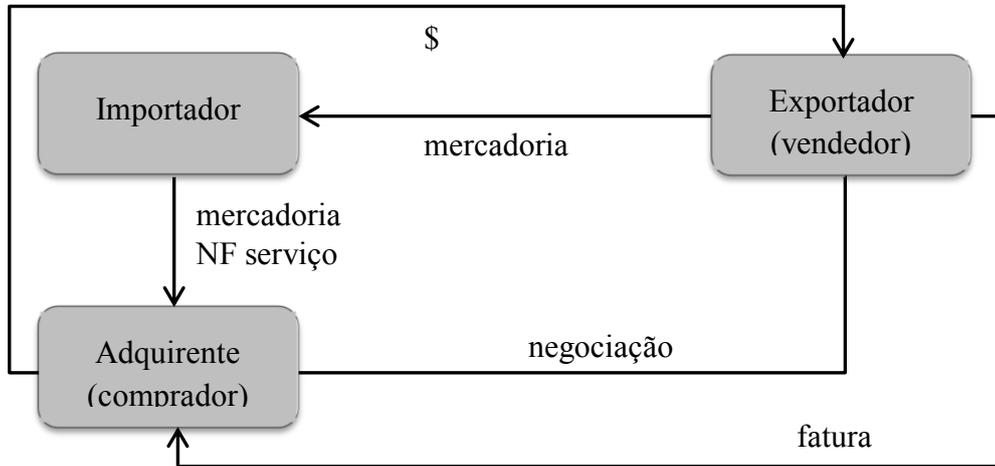
Observe-se que o importador por conta e ordem de terceiro não compra e não vende qualquer mercadoria, nem no exterior e nem no Brasil, mas tão somente presta um serviço, para aquele que adquiriu a mercadoria no exterior, relativo ao registro da declaração de importação junto à RFB. A contratação do importador pelo adquirente da mercadoria no

⁹⁵ A Instrução Normativa SRF n. 225, de 2002, foi revogada pela Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018, que procurou deixar mais claros os conceitos relativos às importações por conta e ordem de terceiro e por encomenda, sem alterar fundamentalmente as suas essências e os requisitos a serem observados.

exterior pode ocorrer, inclusive, depois de a mercadoria já se encontrar em território brasileiro.

Graficamente, a representação mais simples para uma importação por conta e ordem de terceiro seria a seguinte:

Figura 2 – Importação por Conta e Ordem de Terceiro



Um aspecto contido na segunda parte do parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SRF n. 225, de 2002, pode gerar dúvida ao intérprete menos atento. Poder-se-ia pensar que, ao prever a possibilidade de a pessoa contratada para registrar a declaração de importação poder prestar “outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial”, a norma estaria confundindo os conceitos e mitigando a importância, para efeitos de definição da modalidade de importação, de se identificar a pessoa que adquire a mercadoria no exterior.

Mas a norma não fez qualquer confusão conceitual. Ao permitir que o importador participe da intermediação comercial, a norma não está reconhecendo nele a pessoa que assume o risco da operação. Ao contrário, a norma está contemplando a possibilidade de que o importador atue, nesse negócio, também como agente de compras (lembrando que o agente de compras age a mando e em nome do comprador, não possuindo autonomia de vontade para a realização do negócio).

Interessante notar que, na aquisição de mercadoria no exterior feita mediante intermediação de um agente de compras, o comprador continua sendo aquele que contratou esse agente de compras, uma vez que é dele o ânimo de comprar e sobre ele recaem todos os custos e todos os riscos envolvidos na operação.

Nesse caso, se a declaração de importação for registrada em nome do comprador, estaremos diante de uma modalidade de importação por conta própria. Por outro lado, se a declaração de importação for registrada em nome do agente de compras, a importação será caracterizada como sendo por conta e ordem de terceiro.

Então, para fins de definição, temos que importação por conta e ordem de terceiro é aquela em que uma pessoa é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa.

E, para se dar de forma regular, essa importação por conta e ordem de terceiro teria que observar os requisitos estabelecidos nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF n. 225, de 2002, quais sejam, a existência de um contrato de prestação de serviço entre o adquirente da mercadoria no exterior e o importador, a prévia habilitação e vinculação de ambos no Siscomex, a indicação do adquirente em campo próprio da declaração de importação, o conhecimento de carga consignado ou endossado ao importador e a identificação do adquirente na fatura comercial.

3.3.2 IN SRF n. 229/2002 – Habilitação para Operar no Comércio Exterior

O despacho aduaneiro de importação passou a ser processado em meio informatizado, mais especificamente por meio do Siscomex, em 1º de janeiro de 1997. Para que os importadores pudessem registrar as declarações de importação nesse sistema, era preciso que eles estivessem cadastrados na RFB e tivessem uma senha de acesso, que podia ser obtida junto à RFB por qualquer despachante aduaneiro ou por qualquer funcionário da sociedade empresária, desde que munidos de procuração.

Incomodada com a proliferação de empresas fantasmas e laranjas atuando no comércio exterior, a RFB entendeu que essa sistemática de concessão de senhas de acesso ao Siscomex não trazia a segurança necessária que o controle aduaneiro exigia, uma vez que ela apresentava dificuldades tanto em relação ao controle de quem obtinha a senha quanto em relação a uma possível responsabilização pelo seu mau uso.

Para reforçar o controle aduaneiro, foi publicada a Instrução Normativa SRF n. 229, de 2002, dentro do conjunto de normas que compunham o chamado projeto de combate à interposição fraudulenta, que, além de exigir a presença do responsável legal da pessoa jurídica para a concessão de senha de acesso ao Siscomex, determinava a realização de uma análise fiscal, à vista das informações cadastrais e fiscais de que dispunha a RFB, com o

objetivo de evidenciar a existência de fato e o regular funcionamento da pessoa jurídica, de verificar a consistência entre os dados de capital social, patrimônio e renda da pessoa jurídica e a renda dos respectivos sócios, e de avaliar a compatibilidade entre a atividade econômica, a capacidade operacional, econômica e financeira da pessoa jurídica e as informações de natureza comercial constantes do requerimento apresentado.

Essa Instrução Normativa tinha um objetivo muito claro, que era de estabelecer um filtro para a operação das pessoas jurídicas no comércio exterior. Se fosse identificada a falta de capacidade econômica, financeira ou operacional da pessoa jurídica, ou mesmo a sua inexistência de fato, ela não seria habilitada no Siscomex, o que significa dizer que ela não seria autorizada a operar no comércio exterior. E se ela já operasse no comércio exterior e fosse retirada do cadastro por ter sido declarada inapta, e tentasse voltar com uma roupagem diferente, mesmo assim ela não deveria conseguir a habilitação. Foi a partir dessa Instrução Normativa, explica Luiz Roberto Domingo (2014, p. 498), “que a Receita Federal pôde controlar via habilitação, quem contemplava as qualidades objetivas para operar na importação”.

E essa lógica era aplicada tanto para as sociedades empresárias novas, que queriam iniciar suas operações no comércio exterior, quanto para aquelas que já operavam de longa data. Isso porque, quando publicada, a Instrução Normativa exigiu que todas as pessoas jurídicas que já operavam no comércio exterior, ou que quisessem operar, se habilitassem pela nova sistemática.

3.3.3 IN SRF n. 228/2002 – Procedimento Especial de Fiscalização

O Procedimento Especial de Fiscalização, disciplinado pela Instrução Normativa n. 228, de 2002,⁹⁶ tem como suporte legal os arts. 68 e 80, inciso II, da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001.^{97,98}

⁹⁶ Da mesma forma que advertimos quando tratamos do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro no tópico 3.1.1, também aqui não temos como objetivo um estudo aprofundado sobre o Procedimento Especial de Fiscalização. O que buscamos é demonstrar, em linhas gerais, o significado desse procedimento no escopo do controle aduaneiro desenvolvido pela RFB.

⁹⁷ O art. 68 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, é aquele que autoriza a retenção das mercadorias quando houver fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento, que também é a base legal do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, disciplinado pela Instrução Normativa n. 1.169, de 2011, que tivemos a oportunidade de analisar no tópico 3.1.1.

⁹⁸ O art. 80, inciso II, da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, é aquele que permite que a RFB exija prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

O que se busca com esse procedimento é o exercício de um controle diferenciado em relação àquelas pessoas jurídicas suspeitas de serem interpostas pessoas, que possam estar ocultando o real adquirente das mercadorias no exterior. Por isso a hipótese de aplicação desse Procedimento Especial de Fiscalização, definida no art. 1º dessa Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, diz que ele pode ser instaurado em face de pessoa jurídica para a qual, em relação às suas operações presentes e passadas, em que figure como importador ou como adquirente de mercadoria importada, forem identificados indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a sua capacidade econômica e financeira.

Aqui já vale uma observação importante. O que autoriza a abertura desse Procedimento Especial de Fiscalização é a incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da pessoa jurídica, é o desconhecimento da fiscalização a respeito da origem dos recursos empregados nas operações de importação. Aliás, é isso que se busca apurar por meio desse procedimento especial: a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior. Sabendo a fiscalização que a pessoa jurídica importadora está operando por conta e ordem de terceiro, conhecendo a fiscalização quem é o sujeito passivo oculto, não há que se falar na aplicação desse Procedimento Especial de Fiscalização. Nesse último caso, poderíamos cogitar a aplicação do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro disciplinado na Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011, para cada uma das mercadorias importadas, mas jamais a aplicação do Procedimento Especial de Fiscalização disciplinado na Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002.

Isso não significa dizer que, instaurado o Procedimento Especial de Fiscalização, não se possa identificar o real adquirente da mercadoria no exterior. Se isso acontecer, o art. 11 da Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, aponta as consequências da lei.⁹⁹

⁹⁹ “Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de: I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias; II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10. § 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016) § 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016) § 3º A hipótese prevista no inciso I do caput contempla a ocultação de encomendante predeterminado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)” (Ministério da Economia, Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002).

Mas é claro que esse procedimento não é especial pelo fato de ter sido criado para combater a interposição fraudulenta. Essa, e qualquer outra fiscalização, podem ser levadas a efeito pela RFB no bojo de uma fiscalização de rotina, iniciada a partir da abertura de um TDPF-F desassociado de qualquer procedimento especial. O que faz com que esse procedimento seja qualificado como especial é o fato de que ele acarreta uma interferência na esfera de liberdade do indivíduo, justificada por um interesse público maior, o que traz, em contrapartida, alguns rigores formais a serem observados pela fiscalização. Por isso ele deve ser aplicado em casos excepcionais, que realmente justifiquem essa intervenção.

Então, o procedimento criado pela Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, é especial porque, uma vez instaurado em face de pessoa jurídica que apresente incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a sua capacidade econômica e financeira (art. 1º),¹⁰⁰ condiciona o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação à prestação de garantia (art. 7º),¹⁰¹ e, em contrapartida, deve ser concluído no prazo de noventa dias, prorrogáveis pelo mesmo período mediante justificativa (art. 9º).¹⁰²

Uma segunda observação que deve ser feita em relação a esse Procedimento Especial de Fiscalização é que a incompatibilidade que autoriza a sua instauração é identificada, em regra, em relação a um conjunto de operações que se realizaram no passado. É em relação a essas operações de importação que a fiscalização buscará identificar a origem dos recursos utilizados.

Aliás, aqui já é possível traçar uma primeira diferença entre o Procedimento Especial de Controle Aduaneiro da Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011, e o Procedimento Especial de Fiscalização da Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002. Enquanto o primeiro

¹⁰⁰ “Art. 1º A empresa que apresentar indícios de interposição fraudulenta de pessoas, mediante incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira, ficará sujeita ao procedimento especial de fiscalização estabelecido nesta Instrução Normativa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016) § 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, 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.” (Ministério da Economia, Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002).

¹⁰¹ “Art. 7º 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 real adquirente ou vendedor, o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação fica condicionado à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial.” (Ministério da Economia, Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002)

¹⁰² “Art. 9º O procedimento especial previsto nesta Instrução Normativa deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, contado da data de ciência do termo de início de que trata o art. 3º, prorrogável por igual período em situações devidamente justificadas. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)” (Ministério da Economia, Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002).

procedimento tem foco apenas nas mercadorias retidas, o segundo procedimento tem foco nas operações de importação da pessoa jurídica como um todo.

Vale ainda destacar que, uma vez instaurado o Procedimento Especial de Fiscalização, as futuras importações da pessoa jurídica, e também as presentes cujas mercadorias ainda não tenham sido desembaraçadas ou entregues para ela, serão retidas pela RFB, com base no art. 68 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001. A justificativa para isso é que a incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da sociedade empresária indicaria uma possível importação por conta e ordem de terceiro, não declarada, ou, nos termos que muitos preferem, indicaria uma interposição fraudulenta (presunção pela não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior), cuja penalidade seria o perdimento das mercadorias.

O problema dessa retenção é que nenhuma avaliação é feita em relação às mercadorias propriamente ditas. A avaliação feita pela RFB, como já afirmamos, refere-se a fatos passados, que podem ou não estar se repetindo nessas importações futuras. Por isso o art. 80, inciso II, da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, prevê a possibilidade de liberação dessas mercadorias mediante a prestação de garantia.

Essa é uma segunda diferença fundamental entre os procedimentos especiais da Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, e da Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011. O Procedimento Especial de Controle Aduaneiro não previa, originalmente, a liberação das mercadorias mediante a prestação de garantia, uma vez que, para sua instauração, a fiscalização já teria identificado fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento, servindo o tempo do procedimento para a fiscalização trabalhar as provas necessárias para a aplicação da pena de perdimento. Permitir a entrada das mercadorias na economia nacional, nessa situação, pode causar um dano de difícil reparação a um dos bens tutelados pelo Estado e protegidos pela Aduana, mesmo mediante a prestação de garantia. Por outro lado, a garantia se justifica no Procedimento Especial de Fiscalização porque aqui os indícios apurados pela fiscalização não se referem às mercadorias retidas propriamente ditas, mas sim às atuações passadas da pessoa jurídica.

Essa sutil diferença das razões que justificam a retenção das mercadorias no Procedimento Especial de Controle Aduaneiro e no Procedimento Especial de Fiscalização parece não ter sido bem compreendida por parte do Poder Judiciário, e também por parte da RFB. Sob o argumento de que a razão que justificaria a retenção das mercadorias no Procedimento Especial de Fiscalização era a mesma que justificaria a retenção das

mercadorias no Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, qual seja, a interposição fraudulenta, o Poder Judiciário reiteradamente admitia, nessa hipótese, a liberação mediante prestação de garantia das mercadorias submetidas a Procedimento Especial de Controle Aduaneiro da Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011. Em razão desse posicionamento do Poder Judiciário, a própria RFB acabou cedendo e promoveu, em dezembro de 2016, uma alteração na Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011, a fim de prever a possibilidade de liberação das mercadorias mediante a prestação de garantia, nos casos de indícios de ocultação do sujeito passivo (apenas nessa hipótese):

Art. 5º-A Caso as irregularidades que motivaram a retenção de que trata o art. 5º sejam exclusivamente as elencadas nos incisos IV e V do caput do art. 2º, a mercadoria poderá ser desembaraçada ou entregue antes do término do procedimento especial de controle mediante a prestação de garantia. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016) (Ministério da Economia, Instrução Normativa n. 1.169, de 2011)

Ainda sobre a prestação de garantia para liberação das mercadorias retidas por incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da pessoa jurídica, conforme previsão do art. 80, inciso II, da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, convém lembrar o que já expusemos nos tópicos 3.1.2.1 e 3.2.2.2: ela só foi possível de ser dimensionada porque a Lei n. 10.637, de 2002, criou a hipótese infracional relativa à não comprovação da origem dos recursos (presunção de interposição fraudulenta), punível com a pena de perdimento, e estabeleceu a conversão do perdimento em multa para os casos em que a mercadoria não seja localizada ou tenha sido consumida (atualmente também revendida). Com isso, foi possível estabelecer no art. 7º, § 1º, da Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, uma garantia para a liberação da mercadoria retida equivalente ao seu valor aduaneiro:

Art. 7º
 § 1º A garantia será equivalente ao preço da mercadoria apurado com base nos procedimentos previstos no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, acrescido do frete e seguro internacional, e será fixada pela unidade de despacho no prazo de dez dias úteis contado da data da instauração do procedimento especial.
 (Ministério da Economia, Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002)

Mas esse § 1º traz consigo uma ilegalidade. O arbitramento do art. 88 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, ali citado, é uma alternativa à determinação da base de cálculo do imposto de importação, que, em regra, segue o disposto no Acordo sobre a

Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira), promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Para sua aplicação, a lei exige a comprovação de fraude, sonegação ou conluio, nos termos do caput do próprio art. 88 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, ou a não manutenção em boa guarda e ordem, ou a não apresentação quando exigido pela fiscalização, dos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, nos termos do art. 70 da Lei n. 10.833, de 2003.¹⁰³

Não sendo nem um caso nem outro, não poderia uma instrução normativa criar nova hipótese para aplicação do arbitramento de preço do art. 88 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, nem mesmo para o estabelecimento de garantia para a liberação de mercadoria.¹⁰⁴

A Instrução Normativa n. 228, de 2002, traz em seu texto uma segunda ilegalidade. O caput do seu art. 7º condiciona o desembaraço ou a entrega das mercadorias à prestação de garantia, enquanto não comprovada a origem lícita dos recursos:

Art. 7º 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 real adquirente ou vendedor, o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação fica condicionado à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial.
(Ministério da Economia, Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002)

Ora, o art. 68 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, autoriza a retenção das mercadorias quando houver fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento. E a hipótese infracional que leva ao perdimento, e que justifica a retenção das mercadorias nesse caso, é aquela prevista no art. 23, inciso V e § 2º, do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, ou seja, a presunção de interposição fraudulenta pela não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

Ao exigir a comprovação da origem lícita dos recursos, a Instrução Normativa n. 228, de 2002, extrapola a previsão da lei. E note-se, nem teria sentido dar o tratamento de interposta pessoa a quem, por exemplo, se utilizou de um caixa 2 para a aquisição de

¹⁰³ Os documentos de apresentação obrigatória em uma declaração de importação estão previstos no art. 553 do Regulamento Aduaneiro: “Art. 553. A declaração de importação será obrigatoriamente instruída com (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 46, **caput**, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º): I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente; II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador; e III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível.” (BRASIL, Decreto n. 6.759, de 2009).

¹⁰⁴ Em que pese a aplicação do Procedimento Especial de Fiscalização ser pautado pela suspeita de fraude, mais especificamente pela suspeita de interposição fraudulenta, ela ainda não resta comprovada quando de sua instauração (se restasse, aplicar-se-ia logo a pena de perdimento das mercadorias), não se autorizando o arbitramento nos termos do art. 88 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001.

mercadorias no exterior. Não que se defenda a impunidade para esse caso, mas há sanções específicas para a sonegação fiscal.

Por fim, convém trazer algumas preocupações de Guilherme Cazaroti (2010, p. 149 a 152). Esse autor vê, na exigência de garantia para a liberação das mercadorias retidas em razão do Procedimento Especial de Fiscalização, no valor dos bens importados, uma violação ao princípio da razoabilidade e ao direito do exercício da livre atividade profissional, por inviabilizar a atividade da pessoa jurídica importadora.

Essa preocupação de Guilherme Cazaroti seria razoável se as pessoas jurídicas submetidas ao Procedimento Especial de Fiscalização fossem pessoas que existissem de fato, que estivessem licitamente desenvolvendo suas atividades econômicas. Mas não é para essas pessoas que o procedimento está direcionado. Repetimos, a hipótese de aplicação do procedimento é tão somente quando haja incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da pessoa jurídica, ou seja, quando se tratar, em tese, de interposta pessoa ocultando o real adquirente da mercadoria.

O problema é que, conforme relata Rogério de Miranda Tubino (2010, p. 316), pessoas jurídicas com essas características estão sendo submetidas ao Procedimento Especial de Controle Aduaneiro:

Quando as Empresas que se dedicam especialmente a comércio exterior possuam suficiente capacidade financeira, sejam as reais adquirentes das mercadorias estrangeiras, e tenham origem lícita para os recursos aplicados nestas operações, afigura-se **ilegal e inconstitucional** qualquer bloqueio pretendido pela Secretaria da Receita Federal ao desembarço aduaneiro de mercadorias importadas – o que, registre-se, vem ocorrendo com assustadora frequência, em infringência especialmente ao Princípio da Liberdade de Ação Profissional. (grifo no original)

Nesse caso, por óbvio que estamos diante de um problema. Mas o problema não está na norma, que não autoriza esse tipo de procedimento, mas sim no abuso do seu uso.

3.4 Lei n. 11.281/2006 – Importação por Encomenda

Simultaneamente à elaboração das instruções normativas que compuseram o projeto de combate à interposição fraudulenta, a RFB, por meio de cruzamento de seus dados, havia identificado milhares de pessoas jurídicas suspeitas de operarem no comércio exterior de forma irregular, com incompatibilidade entre o volume transacionado e a sua capacidade econômica e financeira, ou com problemas cadastrais.

No dia 25 de outubro de 2002, apenas quatro dias após a publicação das Instruções Normativas SRF n. 228 e n. 229, de 2002, a Folha de São Paulo noticiou que a RFB intimaria cerca de 3200 pessoas jurídicas importadoras irregulares, que haviam importado mercadorias em valores incompatíveis com a sua capacidade econômica e financeira (2000 pessoas jurídicas), que não haviam apresentado declaração de imposto de renda (800 pessoas jurídicas) ou que haviam se declarado inativas (400 pessoas jurídicas).¹⁰⁵

Para cada uma dessas pessoas jurídicas foi determinada a abertura do Procedimento Especial de Fiscalização disciplinado pela Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002. Isso é uma coisa curiosa, uma vez que o procedimento dessa Instrução Normativa deveria ser aplicado apenas em casos especiais, em que efetivamente houvesse a incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da pessoa jurídica, e que, ao mesmo tempo, não fosse possível identificar o real adquirente das mercadorias importadas. Ele não deveria ser a regra para qualquer caso de suspeita de ocultação do sujeito passivo, ou de interposição fraudulenta para os que preferem a expressão.

Essa forma de agir acabou dando o tom de como a RFB conduziria o combate à interposição fraudulenta. Ao verdadeiro estilo *follow the money*, a RFB focou seus esforços na identificação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior: não comprovada a origem lícita desses recursos, aplicava-se a presunção de interposição fraudulenta prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976;¹⁰⁶ identificado o

¹⁰⁵ “A Receita Federal começa na semana que vem a intimar 3.200 empresas importadoras irregulares localizadas principalmente nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná, Santa Catarina e Espírito Santo, que movimentaram juntas, entre 2000 e 2002, R\$ 138,62 bilhões. Ronaldo Medina, coordenador-geral de Administração Aduaneira, afirma que a Receita identificou três tipos de irregularidades nas empresas. Cerca de 2.000 delas, que movimentaram R\$ 135 bilhões, importaram valores incompatíveis com a sua capacidade econômica e financeira. Outras 800 não apresentaram declaração de Imposto de Renda, tendo movimentado R\$ 3 bilhões e outras 400 empresas se declararam inativas, mesmo tendo realizado mais de R\$ 62 milhões em gastos com importação. A previsão da Receita Federal é intimar todas as empresas até dezembro. As empresas terão 20 dias, depois da intimação, para explicar e comprovar a origem lícita dos recursos empregados nas operações, para comprovar seu efetivo funcionamento e a condição real de comprador ou vendedor das mercadorias. Caso não consigam fazer isso, a Receita irá tornar as empresas inaptas cancelando o CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica) de cada uma. Segundo Medina, as intimações só vão ser enviadas agora porque a Receita não tinha respaldo legal para fazer alguns cruzamentos de informações com outros órgãos como o Banco Central. Os dados sobre as 3.200 empresas começaram a ser investigados há três meses, após a adoção de medidas que permitiram à Receita adotar uma série de procedimentos para ampliar as investigações sobre lavagem de dinheiro. Uma delas, publicada hoje, irá obrigar cerca de 45 mil responsáveis legais por empresas de importação e exportação a se apresentarem como responsáveis legais pela empresa também no Siscomex (Sistema Integrado de Comércio Exterior). Segundo Medina, antes o nome do responsável não constava no Siscomex. Todos as pessoas que respondem legalmente por essas empresas terão de ir pessoalmente cadastrar uma senha e, por meio do sistema, habilitar os despachantes que vão atuar em seu nome.” Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi2510200220.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2019.

¹⁰⁶ Conforme vimos no tópico 3.3.3, a Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, mostra-se ilegal ao exigir a comprovação da origem lícita dos recursos, uma vez que as alterações introduzidas na Lei n. 9.430, de 1996, e no Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, pela Lei n. 10.637, de 2002, referem-se apenas à comprovação da origem dos recursos.

fluxo financeiro indo de um terceiro para a pessoa jurídica importadora, aplicava-se a presunção de importação por conta e ordem desse terceiro prevista no art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002. Em ambos os casos aplicava-se a pena de perdimento das mercadorias, por presunção, e em ambos os casos declarava-se a inaptidão da pessoa jurídica.¹⁰⁷

Observe-se que, em qualquer das hipóteses, não havia uma preocupação em se comprovar quem era o real adquirente da mercadoria no exterior. Chegava-se a ele, quando se chegava, a partir do fluxo financeiro identificado, que autorizava aplicar a presunção de importação por conta e ordem.

Essa forma de atuação foi a principal razão pela qual, durante muito tempo, associou-se, de forma equivocada, o conceito de importação por conta e ordem de terceiro à importação realizada com recursos vindos desse terceiro.¹⁰⁸ E essa também foi a razão que motivou as grandes comerciais importadoras a fazerem um forte *lobby* com vistas a modificar a legislação.

A questão é que as comerciais importadoras têm um modelo de operação que, conceitualmente, se enquadra na definição de importação por conta e ordem de terceiro. Era assim no passado e continua sendo assim nos dias atuais. Em regra, elas registram declarações de importação de mercadorias adquiridas no exterior por outras pessoas.¹⁰⁹

Não foi surpresa que algumas dessas comerciais importadoras foram submetidas ao Procedimento Especial de Fiscalização disciplinado na Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, tendo sido exigida garantia para o desembaraço das mercadorias e aplicada a pena de perdimento quando identificada a interposição. Isso incomodou as comerciais importadoras. Houve um acréscimo em seus custos financeiros e operacionais.

Nessa perspectiva, as comerciais importadoras se viram em um beco sem saída: ou continuavam a declarar as importações como se fossem por conta própria, correndo o risco de serem autuadas pela RFB, ou passavam a declará-las por conta e ordem de terceiro, o que gerava um problema em relação ao sujeito ativo do ICMS e aos benefícios fiscais concedidos por diversos Estados, questão que analisaremos mais adiante no tópico 3.4.2.

Sob a premissa de que o interesse da RFB para a determinação da interposição fraudulenta se fixava em perseguir a origem dos recursos utilizados nas operações de

¹⁰⁷ Analisamos no tópico 3.2.3.1 a ilegalidade da declaração de inaptidão do CNPJ das pessoas jurídicas pela mera cessão de nome.

¹⁰⁸ Já vimos que não é isso que define uma importação por conta e ordem de terceiro, mas sim o fato de que a pessoa que registra a declaração de importação não é a pessoa que adquire a mercadoria no exterior, não é a pessoa que assume todos os riscos da operação de importação.

¹⁰⁹ Não se ignora o fato de que as comerciais importadoras, em algumas operações de importação, adquirem por conta própria ou por encomenda as mercadorias no exterior, mas isso não se observa na maioria das operações de importação registradas por elas.

comércio exterior, e sob o argumento de que elas possuíam recursos suficientes para suportar todas as importações por elas declaradas, inclusive financiando boa parte das operações de seus clientes, as comerciais importadoras fizeram um forte *lobby* para buscar um tratamento diferenciado. Elas não queriam ser tratadas como importadoras por conta e ordem de terceiro.

Foi por essa razão que o legislador, aproveitando a conversão da Medida Provisória n. 267, de 28 de novembro de 2005, na Lei n. 11.281, de 2006, criou uma terceira modalidade de importação: a importação por encomenda.

3.4.1 Uma Terceira Modalidade de Importação

Diferentemente da importação por conta e ordem de terceiro, em que a Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, trouxe o nome da modalidade de importação, mas deixou para a norma infralegal conceituá-la, a importação por encomenda tem sua definição no caput do art. 11 da Lei n. 11.281, de 2006, mesmo que por vias tortas:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.
(BRASIL, Lei n. 11.281, de 2006)

De forma estranha, ao invés de estabelecer diretamente uma nova modalidade de importação, o legislador optou por descrever uma hipótese e deixar expresso que ela não configura importação por conta e ordem de terceiros, o que só confirma que se trata de uma legislação feita sob encomenda. O interesse não era exatamente criar uma nova modalidade de importação, mas sim afastar o tratamento dado às importações por conta e ordem de terceiro para a hipótese descrita.

Abstraindo essa construção, passemos a analisar o conceito de importação por encomenda.

Diz o caput do art. 11, em sua primeira parte, que a importação por encomenda é aquela promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadoria no exterior. Ora, se parássemos a leitura do caput por aqui, conceitualmente estaríamos diante de uma importação por conta própria, afinal de contas, quem registra a declaração de importação, nesse caso, é quem adquiriu a mercadoria no exterior.

Nesse sentido, informação obtida no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a seguir reproduzida, revela que a importação por encomenda tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação por conta própria.

Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria. (Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/importacao-por-conta-e-ordem-e-importacao-por-encomenda-1/importacao-por-encomenda/o-que-e-a-importacao-por-encomenda>. Acesso em: 06 jun. 2019)

Mas há uma diferença entre essa modalidade de importação e a importação por conta própria, que pode ser vista na segunda parte do caput desse art. 11, mais especificamente quando ele fala em revenda a encomendante predeterminado.

Temos então, na importação por encomenda, duas operações de compra e venda: uma pactuada entre o encomendante e o adquirente da mercadoria no exterior, que precede, e outra pactuada entre o adquirente da mercadoria no exterior e o vendedor no exterior, que sucede.

Em outras palavras, a importação por encomenda ocorre quando uma pessoa adquire mercadorias no exterior e as importa, motivada pelo compromisso assumido por outra pessoa de comprar dela essas mercadorias.

Não é o caso, como afirma Valeria Zotelli (2007, p. 78), em que a importação se dá “pelo fato de, após pesquisa mercadológica, a pessoa jurídica importadora constatar que há consumidores para aquele tipo de produto”.

Essa hipótese citada pela autora claramente configura uma importação por conta própria. A importação por encomenda só fica caracterizada com a existência de um encomendante previamente à compra da mercadoria no exterior.

É de se destacar, para o perfeito entendimento do que seja uma importação por encomenda, que o risco econômico e financeiro da operação de importação é todo daquele que adquire a mercadoria no exterior, que responde frente ao encomendante por qualquer inadimplemento, inclusive por perdas e danos.

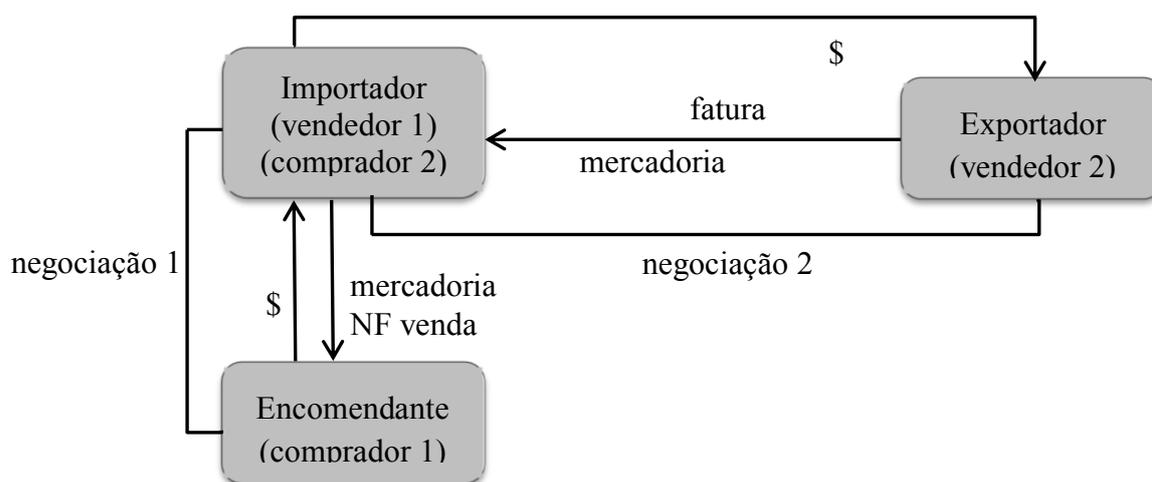
Isso porque a relação existente entre o adquirente da mercadoria no exterior e o encomendante, já vimos, é de uma relação comercial de compra e venda de mercadorias, e não de prestação de serviço, como ocorre entre o importador e o adquirente em uma importação por conta e ordem.

Feitas essas explicações iniciais, não podemos deixar de comentar o desconhecimento evidenciado pelo legislador em relação à legislação aduaneira. Essa hipótese de importação por encomenda nem de longe poderia ser confundida com uma importação por conta e ordem de terceiro, o que torna despicinda a parte final do art. 11 da Lei n. 11.281, de 2006, já referida. E o curioso é que, antes de ser disciplinada pela Lei n. 11.281, de 2006, a importação por encomenda nada mais era do que uma importação por conta própria. Assim, ao querer criar uma nova hipótese para diferenciá-la da importação por conta e ordem de terceiro, o que o legislador fez foi diferenciá-la da importação por conta própria.

Após a alteração legislativa, torna-se relevante distinguir, na prática, uma importação por encomenda de uma importação por conta própria. Isso porque, conforme veremos mais adiante, o legislador trouxe o encomendante para a relação jurídico-tributária, estabelecendo para ele a responsabilidade pelos tributos e a responsabilidade por infrações.

Graficamente, podemos representar a importação por encomenda da seguinte forma:

Figura 3 – Importação por Encomenda



Outro aspecto curioso relativo a essa construção legislativa diz respeito a uma presunção estabelecida nos parágrafos do art. 11. O § 1º desse artigo disse que a RFB estabelecerá requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica como importadora por encomenda, e o § 2º disse que a operação de comércio exterior realizada em desacordo com esses requisitos e condições presumir-se-ia por conta e ordem de terceiro.

Art. 11
 § 1º A Secretaria da Receita Federal:
 I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e
 II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.
 § 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.
 (BRASIL, Lei n. 11.281, de 2006)

Aqui, mais uma vez, o legislador se equivoca e faz uma construção que não guarda a devida coerência normativa. Ele parece desconhecer a diferença entre uma e outra modalidade de importação, mesmo daquela que ele próprio criou e definiu na Lei n. 11.281, de 2006. A presunção legal deveria observar uma conexão lógica com aquilo que define a modalidade de importação.

Para não haver dúvidas sobre o que estamos querendo dizer, precisamos esclarecer as diferenças básicas entre as três modalidades de importação existentes, que não se definem a partir da origem dos recursos empregados nas operações de importação. É claro que a compreensão do fluxo financeiro é importante para que possamos identificar o que realmente importa para a definição da modalidade de importação, que é a pessoa que adquire a mercadoria no exterior e que assume todos os riscos da operação. Identificado o adquirente da mercadoria no exterior, basta ver a posição que ele ocupa nas declarações prestadas para a RFB para que identifiquemos a modalidade de importação. Se ele não figurar como importador, estaremos diante de uma importação por conta e ordem de terceiro. Por outro lado, se ele registrar a declaração de importação em seu nome, faz-se necessário verificar se há ou não um encomendante predeterminado. Havendo, a importação é por encomenda, caso contrário, a importação é por conta própria. Simples assim.

Voltando à presunção do art. 11, §§ 1º e 2º, da Lei n. 11.281, de 2006, verificamos que, dos requisitos e condições estabelecidos pela Instrução Normativa RFB n. 634, de 24 de março de 2006, que disciplinou a importação por encomenda, o único que, uma vez não observado, poderia logicamente justificar a presunção estabelecida, é aquele previsto no parágrafo único do art. 1º, que diz que “não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente”. A não observância dos outros requisitos e condições, nem de longe autorizaria a conclusão de que se trata de uma importação por conta e ordem. Não é porque, por exemplo, o encomendante não possui habilitação para operar no comércio exterior que podemos imaginar que a importação

deixaria de ser por encomenda e passaria a ser por conta e ordem. A presunção dos §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei n. 11.281, de 2006, nesse caso, não faria o menor sentido.

Ainda em relação a esse assunto, cabe destacarmos que a leitura conjunta dos §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei n. 11.281, de 2006, e do parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa RFB n. 634, de 2006, nos faz concluir que a lei estabeleceu uma presunção relativa de importação por conta e ordem de terceiro quando a importação é realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente. A questão é que, por esses fundamentos, já se chegaria a esse mesmo resultado com base no art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002, que presume a importação por conta e ordem de terceiro quando a importação é realizada com recursos desse terceiro.

Outro ponto que cabe um apontamento é que o § 3º do art. 11 da Lei n. 11.281, incluído pela Lei n. 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, trouxe para a lei, com outras palavras, mas com o mesmo sentido, o que já estava previsto no art. 1º, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB n. 634, de 2006, que já comentamos:

Art. 11.....
 § 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)
 (BRASIL, Lei n. 11.281, de 2006)

O que a lei está dizendo, com muito mais força do que dizia a Instrução Normativa n. 634, de 2006, é que só será considerada por encomenda a importação realizada com recursos próprios do importador. E não sendo realizada com recursos próprios do importador, aplica-se a presunção de importação por conta e ordem que já referimos.

Muitos, e por muito tempo, entenderam e aplicaram esse dispositivo como uma proibição de antecipação de qualquer quantia, do encomendante para o importador (em função do contrato firmado), sob pena de descaracterização da importação por encomenda.

Esse é o entendimento, por exemplo, de José Eduardo Soares de Melo, que escreveu que “na importação por encomenda devem ser observados cumulativamente os requisitos seguintes: (...); (c) seja realizada sem quaisquer recursos ou adiantamentos, mesmo que a título de garantias de pagamento do encomendante” (PAULSEN; MELO, 2015, p. 270).

Mas não é isso o que dispõe a lei. O § 3º do art. 11 da Lei n. 11.281, de 2006, não menciona a antecipação de recursos, mas sim que o importador deve realizar a importação com recursos próprios.¹¹⁰

Ora, se uma pessoa negocia com um encomendante uma entrega futura de mercadoria ainda a ser adquirida no exterior, é natural que o negócio seja firmado com uma antecipação de parte do pagamento, se não da totalidade. E no momento em que isso ocorre, o recurso deixa de ser do encomendante (comprador) e passa a ser do vendedor (aquele que fará a importação da mercadoria).

A partir daí, o vendedor tem a obrigação de entregar a mercadoria ao encomendante ou, no caso disso não acontecer, de indenizá-lo.

Mas frise-se, esse recurso recebido do encomendante é próprio do importador, fruto de uma venda para entrega futura, e seu uso para a realização da compra da mercadoria no exterior não descaracteriza a importação por encomenda.

Esse entendimento encontra-se expresso, hoje, na Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 27 de dezembro de 2018, que revogou as Instruções Normativas SRF n. 225, de 2002, e RFB n. 634, de 2006, e deixou mais claros os conceitos relativos às importações por conta e ordem de terceiro e por encomenda, sem alterar fundamentalmente as suas essências e os requisitos a serem observados:

Art. 3º
 § 3º Considera-se recurso próprio do importador por encomenda o pagamento da obrigação, ainda que anterior à realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda.
 § 4º O importador por encomenda poderá solicitar prestação de garantia, inclusive mediante arras, sem descaracterizar a operação referida no caput.
 (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018)

Por fim, não podemos deixar de comentar uma confusão conceitual cometida pela doutrina, que, após a introdução da importação por encomenda em nosso ordenamento jurídico, passou a classificar as modalidades de importações, utilizando como critério a participação de terceiros nas operações de importação, como importações diretas (importações por conta própria) e importações indiretas (importações por conta e ordem de terceiro e importações por encomenda).

¹¹⁰ Já tivemos a oportunidade de discorrer, no tópico 3.2.1, sobre o nosso entendimento a respeito do significado de recursos próprios e recursos de terceiro.

O trecho a seguir, extraído do artigo intitulado Aspectos Pragmáticos das Importações Indiretas, de Andre Apostolopoulos, Luciano Pereira da Silva Conceição e Sabrina Garcia Sabaini (2014, p. 97 e 98), é um exemplo do que estamos dizendo:

Contudo, além das deduções lógicas acerca da classificação das importações, há a divisão relacionada à participação de terceiros na operação. É possível dividir a importação nas modalidades de importação por conta própria, por conta e ordem de terceiro ou por encomenda, sendo a primeira modalidade classificada como importação direta e as duas últimas como modalidades de importação indireta.

Respeitando posições contrárias, para nós é muito claro que, se o critério é a participação de terceiros nas operações de importação, a importação por encomenda deveria ser classificada como uma importação direta, e não como uma importação indireta. Já tivemos a oportunidade de comentar que uma importação por encomenda nada mais é do que uma importação por conta própria, em que o importador já vendeu as mercadorias para um encomendante no País. Não há a participação de um terceiro (o encomendante) na operação de importação, e muito menos existe uma interposta pessoa, que justifique classificar a importação por encomenda como indireta. Os riscos assumidos na operação de importação por encomenda são todos daquele que efetivamente adquire a mercadoria no exterior e que registra a declaração de importação. A relação existente entre o encomendante e o importador por encomenda se dá apenas no mercado interno.

Quisesse a doutrina utilizar essa classificação de modalidades de importação, mantendo a importação por conta própria na espécie importação direta e a importação por conta e ordem de terceiro e a importação por encomenda na espécie importação indireta, o critério de classificação deveria considerar não a participação de terceiros na operação de importação, mas sim com quem ficam as mercadorias importadas ao final. Mas convenhamos, isso não teria qualquer utilidade.

As características distintas que enxergamos nas três modalidades de importação hoje existentes, e também as semelhanças, nos fazem tratar elas de forma individualizada, abdicando de qualquer subdivisão, que só serviria para distorcer as análises que pudéssemos pretender.

A confusão doutrinária certamente tem origem no fato de que as modalidades de importação por conta e ordem e de importação por encomenda, apesar de fundamentalmente diferentes, terem um desenho muito parecido, sendo, inclusive, tratadas de forma muito semelhante pela legislação, que estabeleceu as mesmas responsabilidades, pelos tributos e pelas infrações, para o adquirente e para o encomendante, bem como os mesmos requisitos

para o registro das declarações de importação dessas duas modalidades (habilitação e vinculação no Siscomex e indicação em campo próprio da declaração de importação do adquirente e do encomendante).

3.4.1.1 Sujeição Passiva

Conduziremos a análise da sujeição passiva na importação por encomenda abstraindo qualquer crítica que possamos fazer a essa modalidade de importação e à responsabilização tributária e por infrações de um sujeito que não participa da aquisição das mercadorias no exterior e nem dos trâmites do despacho de importação, e que, portanto, não tem a oportunidade de fraudar as operações de comércio exterior. Deixaremos essas críticas para a conclusão desse trabalho.

3.4.1.1.1 Imposto de Importação

A exemplo do que já havia feito a Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, em relação ao adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, a Lei n. 11.281, de 2006, também alterou o parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, dessa vez para incluir, entre os responsáveis solidários do imposto de importação, “o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora”.¹¹¹

Diferentemente do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, o encomendante não adquire qualquer mercadoria no exterior. Ele encomenda a mercadoria junto a uma pessoa jurídica importadora que, por sua própria conta e risco, providencia a sua aquisição no exterior e a sua importação.

Por isso, não há qualquer discussão no sentido de considerar o encomendante como contribuinte do imposto de importação. Não é ele quem, diretamente, promove a entrada da mercadoria em território nacional e não é ele quem promove o despacho de importação. Ele sequer precisa conhecer o exportador, ou mesmo saber quem ele é.

¹¹¹ “Art. 12. Os arts. 32 e 95 do Decreto-Lei no 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com a seguinte redação: "Art. 32. (...) Parágrafo único. (...) c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (NR)” (BRASIL, Lei n. 11.281, de 2006).

Apesar de possuir recursos econômicos e de ter se comprometido a adquirir a mercadoria do importador por encomenda, no momento em que a mercadoria chega ao País e há a ocorrência do fato gerador, não é o encomendante o seu proprietário. Assim, a riqueza revelada não lhe pertence (ainda), de tal forma que não é dele a capacidade contributiva.

Mas o encomendante está, de alguma forma, relacionado ao fato gerador do imposto de importação, tanto em relação ao seu aspecto material como em relação ao seu aspecto temporal. O importador só trouxe a mercadoria para o País (elemento material) porque o encomendante se comprometeu a comprá-la e, a fim de formalizar a importação, deverá registrar a declaração de importação (elemento temporal) para consumo indicando o nome desse encomendante.

Por isso o legislador o elegeu como responsável pelo pagamento do imposto, e por isso ele tem o dever de colaborar para com a administração, garantindo que o importador por encomenda recolha todos os tributos devidos. Em não o fazendo, será chamado a responder, de forma solidária com o importador por encomenda, pelo imposto de importação devido.

3.4.1.1.2 Imposto sobre Produtos Industrializados

A Lei n. 11.281, de 2006, em seu art. 13, optou por equiparar a industrial o encomendante de mercadorias importadas, a fim de fazer incidir o IPI na saída dessas mercadorias do seu estabelecimento:

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.
(BRASIL, Lei n. 11.281, de 2006)

Diferentemente da importação por conta e ordem de terceiro, em que o adquirente da mercadoria no exterior também foi equiparado a industrial, aqui parece não haver razoabilidade para essa medida. Enquanto que na importação por conta e ordem o envio da mercadoria do importador para o adquirente se dá a título de simples remessa, uma vez que a relação entre eles é de prestação de serviço, na importação por encomenda o envio do importador para o encomendante se dá em razão de uma compra e venda.

Assim, o que justifica equiparar o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem a industrial é o fato que a primeira venda da mercadoria em território nacional é feita

por ele. Já na importação por encomenda, a primeira venda em território nacional é feita pelo importador, tendo como comprador o encomendante.

A consequência dessa equiparação é que tanto o importador quanto o encomendante serão contribuintes do IPI, por serem equiparados a industrial, quando da saída da mercadoria de seus estabelecimentos.

3.4.1.1.3 PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação

Quando analisamos a responsabilidade tributária do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem em relação à contribuição para o PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação, dissemos que ela foi prevista quando da instituição desses tributos pela Lei n. 10.865, de 2004, posteriormente ao disciplinamento da importação por conta e ordem, portanto.

Por sua vez, quando a Lei n. 11.281, de 2006, introduziu a importação por encomenda em nosso ordenamento jurídico e estabeleceu a responsabilidade tributária e por infrações do encomendante, o legislador aparentemente se esqueceu das contribuições e silenciou sobre a matéria. Assim, a lei não estabeleceu a responsabilidade tributária do encomendante pela contribuição para o PIS/PASEP-Importação e pela COFINS-Importação.

3.4.1.1.4 Responsabilidade pelas Infrações

Teríamos dificuldades em responsabilizar o encomendante de mercadoria importada, como faríamos com o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, pelas infrações ocorridas na importação, com base no inciso I do art. 95 do Decreto-Lei n. 37, de 1966. Ele não concorre para a prática da infração e ele não se beneficia dela, pelo menos não diretamente.

Mas o legislador achou por bem impor para o encomendante essa responsabilidade, e por isso alterou esse art. 95 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, para incluir o inciso VI:

Art. 12. Os arts. 32 e 95 do Decreto-Lei no 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 95.

.....

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (NR) (BRASIL, Lei n. 11.281, de 2006)

3.4.1.2 Penalidades

A Lei n. 11.281, de 2006, já vimos, introduziu uma nova modalidade de importação em nosso ordenamento jurídico: a importação por encomenda. Além disso, ela estabeleceu a responsabilidade tributária e a responsabilidade por infrações do encomendante, inclusive o equiparando a industrial para efeitos de incidência do IPI quando da venda das mercadorias no mercado interno.

Mas, note-se, a lei não estabeleceu qualquer nova penalidade pela inobservância das normas. E não fez isso porque o legislador entendeu que as penalidades já existentes, especialmente a hipótese de perdimento incluída pela Lei n. 10.637, de 2002, no inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, eram também aplicáveis à importação por encomenda.

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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

.....
 § 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
 (BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976)

E não há dúvidas de que elas se aplicam. Sendo o encomendante sujeito passivo do imposto de importação, o fato de ele não ser informado na declaração de importação pode levar à aplicação da pena de perdimento das mercadorias, desde que fique provado que a ocultação se deu mediante fraude ou simulação.

Mas há um detalhe sobre essa matéria que deve ser levado em consideração. Essa hipótese de perdimento foi formulada pensando na importação por conta e ordem de terceiro, onde a ocultação do sujeito passivo (real adquirente da mercadoria no exterior) necessariamente está associada a uma interposição não declarada. Observe-se que, na primeira parte do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, o legislador tratou da interposição não declarada em que se identifica o sujeito passivo (ocultação mediante fraude ou simulação) e, na segunda parte, tratou da interposição não declarada em que não se identifica o sujeito passivo (interposição fraudulenta = presunção pela não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior).

Ao se tentar subsumir a ocultação apurada em uma importação por encomenda a esse tipo infracional, ele perde um pouco esse significado, uma vez que aqui não necessariamente estamos falando de interposição. O fato de o importador não informar o nome do encomendante na declaração de importação até pode representar uma ocultação de sujeito passivo, mas não necessariamente significa uma interposição não declarada, e muito menos que essa ocultação tenha ocorrido mediante fraude ou simulação. Isso porque aquele que figura como importador na declaração de importação é o real adquirente das mercadorias no exterior, ou seja, é aquele que assume todos os riscos da operação. Ele, definitivamente, não é uma interposta pessoa. A fatura apresentada em seu nome, por exemplo, não está eivada com o vício da falsidade.

Essa sutil diferença traz um impacto na aplicação da norma: enquanto que em uma importação por conta e ordem de terceiro não declarada, onde o importador registra uma declaração de importação em seu nome sabendo que está ocultando o real adquirente das mercadorias no exterior, não conseguimos imaginar uma hipótese em que a ocultação não tenha se dado mediante fraude ou simulação,¹¹² em uma importação por encomenda não declarada a ocultação pode ter se dado por mero erro, tendo em vista ser o importador o real adquirente das mercadorias no exterior. Por consequência, o esforço probatório da fiscalização para demonstrar a fraude ou a simulação que levaram à ocultação do sujeito passivo em uma importação por encomenda é consideravelmente maior do que aquele despendido para demonstrar a fraude ou a simulação em uma importação por conta e ordem de terceiro.

Não obstante, no que diz respeito à segunda parte do inciso V do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, o significado se mantém, independentemente da modalidade de importação declarada. Qualquer dos sujeitos passivos indicados na declaração de importação, que a depender da modalidade de importação declarada pode ser o importador, o adquirente ou encomendante, se não comprovar a origem dos recursos empregados na operação que realizou, terá aplicada contra ele a presunção de que se trata de uma interposta pessoa, com ocultação do sujeito passivo.

¹¹² A fatura comercial apresentada em nome do importador, nesse caso, além de falsa, configura a simulação de uma compra e venda entre duas pessoas que não celebraram o negócio, com vistas à ocultação do real adquirente da mercadoria no exterior.

3.4.1.3 Previsão Legislativa e Regulamentação

O § 1º do art. 11 da Lei n. 11.281, de 2006, é praticamente uma cópia do art. 80 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, com as devidas e necessárias adaptações terminológicas, em razão de a primeira tratar de importação por encomenda e a segunda tratar de importação por conta e ordem de terceiro.

Esse dispositivo legal delegou para a RFB, em seu inciso I, a tarefa de disciplinar a importação por encomenda e, em seu inciso II, a possibilidade de exigência de garantia para a liberação de mercadorias, quando houver incompatibilidade entre o valor das importações e o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

Comparemos os textos da Lei n. 11.281, de 2006, com os da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001:

Art. 11.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

(BRASIL, Lei n. 11.281, de 2006)

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

(BRASIL, Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001)

Para entendermos a intenção do legislador ao redigir o inciso II precisamos ter uma compreensão mais ampla da legislação aduaneira. A princípio, a regra é a entrega das mercadorias para o importador após a submissão ao controle aduaneiro, mais especificamente após o desembaraço aduaneiro. Porém, nos termos do art. 68 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, quando houver fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento, as mercadorias poderão ser retidas pela Aduana. Como a incompatibilidade apontada nesse inciso II do art. 11 da Lei n. 11.281, de 2006, é um dos indícios de ocultação do sujeito passivo, hipótese infracional prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, que enseja a aplicação da pena de perdimento, o legislador se antecipou e

previu, nesses casos, a possibilidade de liberação das mercadorias mediante a prestação de garantia.

Temos que lembrar também que a RFB já havia disciplinado a aplicação do art. 80 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, por meio da Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, onde havia estabelecido um Procedimento Especial de Fiscalização a ser aplicado sempre que identificada incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira do importador ou do adquirente.

Então, o que o legislador pretendeu no inciso II do art. 11 da Lei n. 11.281, de 2006, em última análise, foi trilhar o mesmo caminho já existente, estabelecendo a possibilidade de aplicação do Procedimento Especial de Fiscalização da Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, com todas as suas consequências, inclusive a retenção e liberação das mercadorias mediante prestação de garantia, sobre qualquer das pessoas que possam figurar em uma declaração de importação ocultando um terceiro, tendo como critério de seleção a incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira daquele que se apresenta na declaração de importação. Para explicar o que estamos dizendo, vamos analisar algumas configurações possíveis de registro de declarações de importação, sem, no entanto, esgotar as hipóteses.

Por exemplo, em uma importação declarada por conta própria, o importador é a única pessoa que figura na declaração de importação como sujeito passivo. Porém, em tese, essa pode ser uma importação por conta e ordem de terceiro, em que a interposição propicia a ocultação do real adquirente das mercadorias no exterior. É por isso que, em havendo incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira do importador, as mercadorias podem ser retidas e liberadas mediante garantia, enquanto perdurar o procedimento.

Mas ainda há outra possibilidade quando estamos diante de uma importação declarada por conta própria. Não é incomum, nesses casos, que a importação se dê por encomenda, sem que o encomendante, responsável solidário pelo imposto de importação, seja indicado na declaração de importação, o que também configura um caso de ocultação do sujeito passivo, que, uma vez comprovado ter se dado mediante fraude ou simulação, enseja a aplicação da pena de perdimento das mercadorias. O curioso nessa hipótese formulada é que o importador, nesse caso, é alguém com capacidade econômica e financeira, uma vez que terá sido ele quem adquiriu as mercadorias no exterior, por sua conta e risco (característica das importações por encomenda). Então, nessa hipótese, não há que se falar na abertura de Procedimento Especial de Fiscalização.

Em se tratando de uma importação declarada por conta e ordem de terceiro, por sua vez, não há que se questionar a capacidade econômica e financeira do importador. Ele já se declara como um mero prestador de serviço para registro da declaração de importação. A sua capacidade econômica e financeira é irrelevante. Assim, quem pode ocultar o sujeito passivo em uma importação declarada por conta e ordem de terceiro é o adquirente declarado.¹¹³ Por isso que, nesses casos, o Procedimento Especial de Fiscalização, se aplicado, deve recair sobre ele.

A lógica muda quando estamos diante de uma importação declarada por encomenda. Nesse caso, temos duas operações de compra e venda, uma entre o encomendante e o adquirente da mercadoria no exterior e outra entre o adquirente da mercadoria no exterior e o vendedor. Por isso, tanto o encomendante quanto o importador por encomenda, que são sujeitos passivos do imposto de importação, devem possuir capacidade econômica e financeira. Observe-se que um deles, ou os dois, podem estar ocultando alguém: o importador declarado pode estar ocultando o real adquirente da mercadoria no exterior e o encomendante pode estar ocultando o real encomendante da mercadoria. Por isso a Lei n. 11.281, de 2006, previu a possibilidade de abertura de Procedimento Especial de Fiscalização em qualquer dos dois, ou mesmo nos dois.

Diante disso, quando da publicação da Instrução Normativa RFB n. 634, de 2006, que disciplinou a importação por encomenda, ficou expressa em seu art. 5º, parágrafo único, a possibilidade de aplicação do Procedimento Especial de Fiscalização da Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, sobre o importador por encomenda e sobre o encomendante.

Art. 5º O importador por encomenda e o encomendante ficarão sujeitos à exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço aduaneiro de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

Parágrafo único. Os intervenientes referidos no caput estarão sujeitos a procedimento especial de fiscalização, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, diante de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira citada.

(MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Instrução Normativa RFB n. 634, de 2006)

¹¹³ Observe-se, não é porque o importador registrou a importação por conta e ordem de um adquirente que ela não apresenta problemas em relação aos sujeitos passivos indicados. É comum as pessoas jurídicas montarem esquemas de ocultação que envolvem diversas camadas, em uma tentativa de blindar o responsável pelas operações. Então, o adquirente declarado em uma importação por conta e ordem pode ser uma empresa laranja, figurando na declaração de importação apenas com o intuito de ocultar o real adquirente das mercadorias no exterior.

Quanto aos requisitos e condições para poder registrar de forma regular uma importação por encomenda, a Instrução Normativa RFB n. 634, de 2006, estabeleceu basicamente os mesmos que devem ser observados por uma importação por conta e ordem, quais sejam, a necessidade de prévia habilitação e vinculação do encomendante e do importador no Siscomex e a indicação do encomendante em campo próprio da declaração de importação.

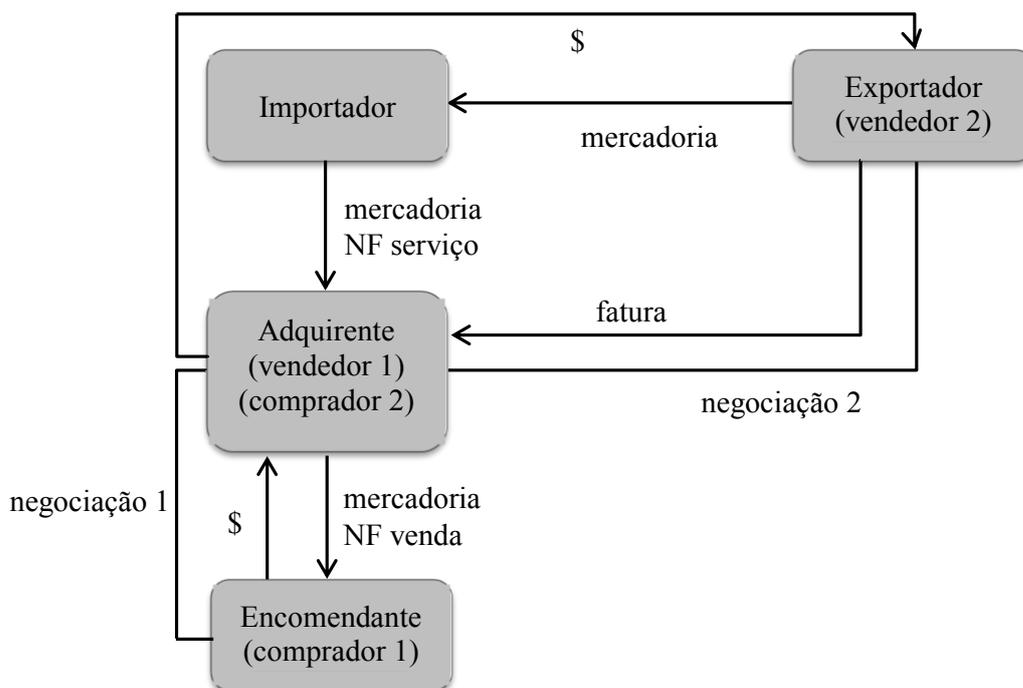
Com essa disciplina da importação por encomenda que, se comparada à importação por conta e ordem de terceiro, não apresenta uma diferença significativa em termos de requisitos e condições a serem observados pelo importador, além de estar sujeita a controles aduaneiros muito semelhantes e implicar nas mesmas responsabilidades, tributárias e por infrações, para os sujeitos envolvidos, não havia, aparentemente, grandes vantagens para as comerciais importadoras registrarem a importação em uma ou outra modalidade.

Mas isso não é verdade. Há sim um grande interesse das comerciais importadoras, relacionado com a sujeição ativa do ICMS, em declararem as importações como sendo por encomenda. Não obstante, deixaremos essa discussão para o tópico seguinte.

Antes, porém, fazemos referência ao fato de que a RFB, ao disciplinar a importação por encomenda, não previu a possibilidade de que essa modalidade e a importação por conta e ordem estivessem presente em uma mesma operação de importação.

Por óbvio que não é possível que o adquirente de mercadoria no exterior, que não pretende declarar a importação em seu nome, registre outra modalidade de importação que não a por conta e ordem de terceiro. Não obstante, se tivermos uma hipótese em que o encomendante contrate um terceiro para que este adquira a mercadoria no exterior, nada impediria que esse terceiro, após adquirir a mercadoria no exterior, contratasse outra pessoa para figurar como importador. Seria o caso de uma importação por encomenda em que a declaração de importação é registrada por conta e ordem do encomendado. Observe-se essa hipótese na figura abaixo.

Figura 4 – Importação por Conta e Ordem de uma Encomenda



Não há irregularidade nessa operação de importação, porém, a RFB não disciplinou como isso poderia ser formalmente declarado.

3.4.2 Modalidades de Importação e o ICMS

Por duas vezes ao longo desse texto mencionamos, sem entrarmos em detalhes, a real motivação das comerciais importadoras em não quererem declarar, na modalidade por conta e ordem de terceiro, as importações por elas registradas: o sujeito ativo do ICMS e os benefícios fiscais concedidos pelos Estados.

Para que possamos aprofundar essa questão, precisamos, antes, fazer um breve estudo da incidência e do sujeito ativo do ICMS na importação.

3.4.2.1 Incidência do ICMS na Importação

O legislador constitucional, ao prever as hipóteses de incidência do ICMS, o fez também em relação às mercadorias provenientes do exterior. E fez isso de forma acertada.

Se toda mercadoria nacional, até chegar ao seu destinatário final, está sujeita, pela sua circulação, à incidência do ICMS, por que não estariam sujeitas a esse mesmo tributo as mercadorias importadas?

Fazer incidir o ICMS também na importação de mercadorias é dar um tratamento isonômico em relação àquelas produzidas no País. Esse é o entendimento de Adolpho Bergamini (2013, p. 101), que explica que “a justificção para a incidência do ICMS na importação de bens e mercadorias é a equiparação da carga fiscal incidentes a essas operações àquelas que têm início no país”.

Também Rosaldo Trevisan (2008, p. 48 e 49) segue a mesma linha quando classifica o ICMS devido na importação como um tributo nivelador, que tem o objetivo de promover “um equilíbrio na tributação, ponderando o teor da cláusula do tratamento nacional e os princípios tributários decorrentes da ordem econômica brasileira”.

Dentro desse princípio, o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, e o art. 2º, § 1º, da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, a seguir transcritos, tratam da incidência do ICMS nas operações de importação de mercadorias do exterior:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

.....
 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

.....
 IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

(BRASIL, Constituição Federal de 1988)

Art. 2º O imposto incide sobre:

.....
 § 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

(BRASIL, Lei Complementar n. 87, de 1996)

Ao contrário do que normalmente acontece nas operações de circulação de mercadorias no território nacional, a previsão constitucional para as operações de importação

é de que o imposto recai não sobre aquele que deflagra o processo de circulação das mercadorias, mas sim sobre aquele que as recebe.

Isso porque a legislação nacional não possui poder coercitivo sobre o exportador da mercadoria, não podendo a ele imputar a responsabilidade pelo imposto.

Dessa forma, a Constituição Federal de 1988 previu a incidência do ICMS “sobre a entrada do bem ou da mercadoria importados do exterior”.

Não obstante o disposto na Constituição, explica Ives Gandra Martins (2007, p. 606) que “o fato gerador do tributo não é a entrada da mercadoria no país, mas no estabelecimento do destinatário”.

Na mesma linha está o entendimento de Liziane Angelotti Meira (2012, p. 432) que, ao examinar o descompasso entre o elemento temporal e o elemento espacial do ICMS na importação define o primeiro como sendo “a entrada dos bens estrangeiros no território do Estado ou do Distrito Federal do importador” e o segundo como sendo a “entrada do bem no domicílio ou no estabelecimento do importador, o qual pode se situar inclusive em outro Estado”.

Roque Antonio Carrazza (2012, p. 66) vai um pouco além, e afirma que “o ICMS não incide sobre a simples entrada da mercadoria na Unidade Federada, isto é, sobre sua mera “importação”. (...) O que se tributa (...) é a incorporação da mercadoria no ciclo econômico da empresa que a importa, para fins de comercialização”.

3.4.2.2 Sujeito Ativo do ICMS na Importação

Prevê ainda o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Carta Magna que o ICMS é devido “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

De aparente tranquilidade de interpretação, é justamente neste ponto que reside a grande dificuldade para a determinação do Estado competente para a arrecadação do ICMS na importação, sujeito ativo da obrigação tributária. Afinal de contas, quem é o destinatário da mercadoria eleito pelo texto constitucional?

O art. 11, inciso I, alíneas “d” e “e”, da Lei Complementar n. 87, de 1996, faz aumentar a dúvida quando disciplina que:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

-
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
 - e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- (BRASIL, Lei Complementar n. 87, de 1996)

A primeira questão a ser respondida é se o imposto é devido para o Estado em que se encontra o importador ou para o Estado em que se dá o desembaraço aduaneiro da mercadoria, caso distintos.

Explica José Eduardo Soares de Melo que:

A sistemática das importações estabelece procedimentos flexíveis para permitir uma intensa operacionalidade do comércio internacional, possibilitando que bens importados por pessoa estabelecida em um Estado possam ingressar (fisicamente) em porto (ou aeroporto) de outro Estado, e, ainda, destinarem-se a um terceiro Estado ou DF.

(...)

Certamente, o ICMS não incide sobre a mera entrada de bem no país, e não se torna devido pela simples liberação aduaneira, sendo correto que a titularidade do imposto (sujeito ativo da relação jurídico-fiscal) não cabe singelamente ao Estado onde ocorreu o mero ato físico do desembaraço aduaneiro, mas ao Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo, isto é, aquele que juridicamente promoveu o ingresso dos bens estrangeiros no país, e para onde se destinam.

(PAULSEN; MELO, 2015, p. 271 e 272)

Mesmo entendimento tem Luiz Henrique Guimarães Hohmann (2013, p. 176), que defende que "o sujeito ativo do ICMS-Importação jamais poderá ser o Estado em que se promoveu o desembaraço aduaneiro dos bens importados", e Valeria Zotelli (2007, p. 91), que conclui que "o ICMS-Importação é devido ao Estado no qual esteja localizado o importador, (...) não sendo importante, para tal definição a circulação física dos produtos importados".

Assim, irrelevante para a definição do sujeito ativo do ICMS na importação o local onde se deu o desembaraço aduaneiro da mercadoria, que será devido para o Estado em que se localiza o destinatário jurídico da mercadoria.

Um segundo aspecto é se devemos considerar como importador a empresa ou um estabelecimento específico.

Quanto a isso, ensina Ives Gandra da Silva Martins (2008, p. 91) que "o importador é o estabelecimento, que poderá ser matriz ou filial de uma empresa", "e não a pessoa jurídica como um todo".

Por fim, é preciso investigar se o importador a que se refere o texto constitucional é aquele que adquire a mercadoria no exterior e a faz vir para o País ou é aquele que simplesmente registra a declaração de importação.

A essa questão responde Valeria Zotelli (2007, p.91): “o ICMS-Importação é devido ao Estado no qual esteja localizado o importador, assim entendido a pessoa física ou jurídica que efetiva a operação mercantil de aquisição de produto estrangeiro”.

Mesma posição tem Adolpho Bergamini (2013, p. 244), que defende que “o destinatário aludido no texto constitucional é o jurídico”, e o define como “aquele que adquire a efetiva titularidade jurídica da mercadoria mediante o pagamento ao fornecedor localizado no exterior”.¹¹⁴

Assim, destinatário jurídico da mercadoria é aquele que adquire a mercadoria no exterior, aquele que promove a sua vinda para o território nacional. Em uma operação regular de importação, esse adquirente da mercadoria no exterior registrará a declaração de importação quando se tratar de uma importação por conta própria ou de uma importação por encomenda, e figurará como adquirente quando se tratar de uma importação por conta e ordem de terceiro.

Dessarte, é sujeito ativo do ICMS na importação o Estado ou o Distrito Federal onde está localizado o importador por conta própria, o importador por encomenda ou o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, dependendo da modalidade de importação.

No caso de uma importação por encomenda, é preciso ainda observar que a venda da mercadoria do importador para o encomendante predeterminado constitui uma nova hipótese de incidência do ICMS, não em função da importação realizada, mas sim em função da circulação da mercadoria no território nacional.

Posição contrária a essa possui Roque Antonio Carrazza (2012, p. 69 e 83), que, apesar de defender que “o ICMS-Importação é devido, sem dúvida, ao Estado-membro onde estiver localizado o destinatário da mercadoria (cf. art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF), ainda que o desembaraço aduaneiro ocorra em outra Unidade Federada”, entende ser “irrelevante, para fins de incidência de ICMS, que as importações sejam feitas por conta e ordem ou por encomenda de terceiro”. Para ele, “sempre a incidência dar-se-á na Unidade Federada onde se dá a entrada física da mercadoria no estabelecimento importador”.

¹¹⁴ Em uma importação por conta e ordem de terceiro, o fechamento de câmbio para pagamento da mercadoria no exterior pode ser feito tanto pelo adquirente quanto pelo importador. Mas o pagamento a que se refere Adolpho Bergamini é sempre feito pelo adquirente, proprietário dos recursos financeiros.

Respeitando a opinião do autor, não podemos concordar com ela. Isso porque, em uma importação por conta e ordem de terceiro, aquele que registra a declaração de importação e se intitula importador é um mero prestador de serviço (para submissão das mercadorias a despacho de importação), que pode ser contratado a qualquer momento antes do registro da declaração de importação, inclusive após a chegada das mercadorias no País. Ele não compra as mercadorias no exterior e nem as vende em território nacional. É o adquirente das mercadorias no exterior quem efetivamente promove a sua entrada em território nacional.

Relevante ainda destacar que, nessa modalidade de importação, aquele que registra a declaração de importação não revela capacidade contributiva para que possa ser eleito sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS na importação, devendo recair essa condição sobre aquele a quem ela pertence, no caso o adquirente da mercadoria no exterior.

Em situação completamente diferente encontra-se a importação por encomenda, uma vez que o importador, por adquirir a mercadoria no exterior com seus próprios recursos, apresenta capacidade contributiva para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária.

Por fim, não podemos deixar de analisar o argumento complementar utilizado por Carrazza de que, "para fins das regras do Acordo de Valoração Aduaneira (...), a trading é sempre a importadora das mercadorias, pouco importando se houve prévio contrato de "encomenda" ou "por conta e ordem"".

Ora, se formos invocar o Acordo de Valoração Aduaneira como argumento, a conclusão a que chegaremos é exatamente contrária a essa. Esse acordo não se refere em seu texto, em qualquer momento, ao importador ou ao exportador, tratando sempre da relação existente entre o comprador e o vendedor. E em uma importação por conta e ordem de terceiro, o comprador é aquele que recebe a denominação de adquirente (de mercadoria importada por sua conta e ordem), assim como, em uma importação por encomenda, o comprador é aquele que registra a declaração de importação.

Não obstante essa discussão, o STF já firmou posição de que o sujeito ativo do ICMS na importação é o Estado onde se localiza o destinatário jurídico da mercadoria, onde se der a mercancia da mercadoria importada, independentemente do local do desembaraço aduaneiro, conforme ementa a seguir reproduzida:

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONVERTIDOS EM AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO ONDE SITUADO O ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. PRECEDENTES. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL. 1. O Sujeito ativo do ICMS é o estado-membro em que localizado o domicílio ou o estabelecimento onde efetivamente se der a

mercância da mercadoria importada, independentemente de onde ocorra o desembaraço aduaneiro. Precedentes: ARE nº 642.416-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe 17.08.2011; AI nº 642.416-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 1º/02/2011 e RE nº 555.654, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 16/12/2011. 2. A súmula 279/STF dispõe, verbis: Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. 3. É que o recurso extraordinário não se presta ao exame de questões que demandam revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, adstringindo-se à análise da violação direta da ordem constitucional. 4. Nego provimento ao agravo regimental.

(STF – RE: 611576 RS, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 05/02/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-044 DIVULG 06-03-2013 PUBLIC 07-03-2013)

3.4.2.3 A Fraude no ICMS

Explica Alexandre Fernando de Almeida (2013, p. 21) que as *trading companies* surgiram no Brasil na década de 1970 (formalmente com a publicação do Decreto-Lei n. 1.248, de 1972) como parte de uma política para maior inserção do produto nacional no mercado internacional.¹¹⁵ Na época o País era um grande exportador de *commodities*, mas se havia percebido que, para a obtenção de melhores resultados na balança comercial, seria necessária uma maior diversificação na pauta de exportação, o que implicava em promover a exportação dos produtos manufaturados pelas pequenas e médias empresas. O problema, porém, é que essas empresas de pequeno e de médio porte não possuíam a expertise necessária para operarem num sistema burocrático de comércio exterior, e nem tinham como arcar com os custos advindos dessas exportações.

É nesse cenário que o Decreto-Lei n. 1.248, de 1972, disciplinou a atuação das chamadas *trading companies*, para que, agindo como intermediárias, pudessem se especializar na aquisição de produtos no mercado interno para revenda no mercado externo.

Mas, a exemplo do que aconteceu em outros países, como no Japão, essas empresas comerciais, com o tempo, passaram também a operar como intermediárias na importação de mercadorias do exterior, além de realizarem outras atividades, como o financiamento das operações de seus clientes e o transporte de mercadorias.

As razões para essas intermediações nas operações de importação eram as mais variadas, conforme vimos no tópico 2.2. Mas a que mais tinha (e ainda tem) relevância para as comerciais importadoras tem relação com o aproveitamento de benefícios fiscais e financeiros

¹¹⁵ As comerciais exportadoras, em sentido amplo, operavam no Brasil antes da década de 1970, na modalidade de exportação indireta de *commodities*.

concedidos pelos Estados. Não é à toa que as grandes comerciais importadoras surgiram, principalmente, nos Estados que haviam instituído esses benefícios.

Essas comerciais importadoras utilizavam (e ainda utilizam) esses benefícios recebidos dos Estados para a captação de clientes, oferecendo financiamentos, custos de importação mais baixos e até repasse de parte dos benefícios recebidos.

Antes do disciplinamento das importações por conta e ordem de terceiro, as comerciais importadoras registravam, em seu nome, as mercadorias adquiridas por terceiros no exterior. Como não havia outra modalidade de importação diferente da que hoje conhecemos como importação por conta própria, e como havia certa permissividade da RFB em relação a essas operações, as comerciais importadoras não tinham maiores dificuldades em usufruir dos benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos Estados.

Quando foi disciplinada a importação por conta e ordem de terceiro, as comerciais importadoras já não podiam mais registrar suas declarações de importação, relativas a mercadorias adquiridas no exterior por terceiros, na modalidade por conta própria, sem correrem o risco de serem autuadas pela RFB com a aplicação da pena de perdimento das mercadorias pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, e de serem declaradas inaptas. E se declarassem as importações na modalidade por conta e ordem de terceiro, elas não fariam jus aos benefícios estaduais, uma vez que o sujeito ativo do ICMS, nesse caso, seria o Estado do estabelecimento do adquirente, e não o Estado em que elas estavam sediadas.

Por essa razão, as comerciais importadoras fizeram um forte *lobby* junto ao poder público, buscando o convencimento de que suas operações não configuravam importação por conta e ordem de terceiro, uma vez que elas possuíam capacidade econômica e financeira para operar no comércio exterior, inclusive financiando a operação de seus clientes.¹¹⁶

Com a criação de uma nova modalidade de importação pela Lei n. 11.281, de 2006, as comerciais importadoras passaram a registrar suas declarações de importação como se fossem por encomenda, que, conforme vimos no tópico anterior, têm como sujeito ativo do ICMS o Estado do importador por encomenda, ou seja, daquele que registra a declaração de importação.

Aparentemente, essa nova modalidade de importação – importação por encomenda – resolvia o problema das comerciais importadoras, que voltavam a usufruir dos benefícios do ICMS, e da RFB, que trazia para a relação jurídico-tributária duas pessoas – a comercial

¹¹⁶ Lembrando que a RFB direcionava suas fiscalizações de combate à interposição fraudulenta para a comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior.

importadora e o assim declarado encomendante – que, em tese, detinham capacidade econômica e financeira para responder caso fosse identificada qualquer infração que resultasse na constituição do correspondente crédito tributário.

E pode mesmo resolver, se as operações forem realizadas, de fato, na modalidade por encomenda, em que a aquisição das mercadorias no exterior é feita por conta e risco das comerciais importadoras que registram as declarações de importação.

Observe-se, não há qualquer restrição para que as comerciais importadoras operem, na importação, adquirindo mercadorias no exterior para posterior revenda no mercado nacional (importação por conta própria), adquirindo mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado (importação por encomenda) ou simplesmente registrando uma declaração de importação relativa a mercadorias adquiridas no exterior por uma terceira pessoa (importação por conta e ordem de terceiro).

Mas elas devem declarar para a Aduana brasileira a exata modalidade de importação que estão operando, sob pena de o perdimento ser aplicado sobre as mercadorias importadas, por ocultação, mediante fraude ou simulação, do sujeito passivo ou do real comprador.¹¹⁷

O problema é que muitas das declarações de importação registradas pelas comerciais importadoras como sendo na modalidade de importação por encomenda, se não a maioria, são, em realidade, relativas a mercadorias adquiridas no exterior por terceiros, o que caracteriza uma importação por conta e ordem.

E não se sustenta o argumento das comerciais importadoras de que operam na modalidade de importação por encomenda pelo fato de possuírem recursos econômicos e financeiros suficientes, uma vez que o que define a modalidade de importação não é a origem dos recursos utilizados na operação, mas sim quem assumiu seu risco, quem adquiriu as mercadorias no exterior.

¹¹⁷ Os mais atentos poderiam apontar aqui uma aparente contradição em nosso texto, uma vez que afirmamos no tópico 3.2.2.1.2 que “o real comprador a que se refere a norma é aquele sujeito no exterior que adquire a mercadoria nacional ou nacionalizada, que será fruto de uma operação de exportação em nosso País”, e não o real comprador em uma operação de importação, que em última análise é o sujeito passivo, também contemplado no tipo. Mas não há contradição no que dissemos. Quando a hipótese infracional do inciso V foi incluída no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, pela Lei n. 10.637, de 2002, essa era a leitura correta do dispositivo. Ocorre que, com a criação de uma nova modalidade de importação em 2006, a importação por encomenda, é possível que a declaração de importação indique todos os sujeitos passivos, mas mesmo assim oculte, mediante fraude ou simulação, o real comprador das mercadorias no exterior. Por exemplo, se uma pessoa adquire uma mercadoria no exterior e contrata um terceiro para registrar a declaração de importação na modalidade por encomenda (note-se que a declaração de importação deveria ser registrada na modalidade por conta e ordem), os sujeitos passivos não estarão ocultos, mas o real comprador da mercadoria estará. Aquele que figura como importador por encomenda, nesse caso, estará cedendo seu nome para ocultar o papel exercido pelo adquirente da mercadoria no exterior.

Por exemplo, se uma pessoa que deseja adquirir uma mercadoria no exterior, sem possuir recursos suficientes para tanto, contrata junto a uma comercial importadora o financiamento para a operação e o registro da declaração de importação, a modalidade a ser declarada ainda é a por conta e ordem, e não a por encomenda. Isso porque o risco é todo do adquirente da mercadoria no exterior, e não da comercial importadora que emprestou o dinheiro e registrou a declaração de importação. Se a mercadoria perecer, por qualquer razão, a perda será toda do adquirente, que continuará com a obrigação de pagar pelo empréstimo obtido junto à comercial importadora. Note-se que não há qualquer diferença entre um financiamento obtido junto a uma comercial importadora e um financiamento obtido junto a uma instituição financeira.

Observe-se que, nesse caso em que a importação é declarada como sendo por encomenda, e sendo, na verdade, por conta e ordem, a fatura apresentada traz como comprador da mercadoria no exterior a comercial importadora, o que não corresponde com a realidade. Assim, é de se concluir que a fatura apresentada para Aduana é falsa, e o real comprador da mercadoria, o terceiro, resta oculto na operação, mediante fraude ou simulação.

Não obstante a hipótese descrita no parágrafo anterior constituir infração ao controle aduaneiro, de competência da RFB, e ser punível com a pena de perdimento, os grandes prejudicados são os Estados onde se localizam os adquirentes das mercadorias no exterior.

Essa é a grande fraude cometida contra os Estados pelas comerciais importadoras.

4 PROJETO DE LEI N. 4.726/2016

Não obstante já terem se passado quase 17 anos da publicação das normas que permitiram à RFB o exercício dos controles aduaneiros relativos ao combate à interposição fraudulenta, sua aplicação ainda gera protestos em muitos fiscalizados, especialmente no que diz respeito às presunções estabelecidas.

Para mitigar os problemas que julga existir, o Deputado Federal Covatti Filho apresentou no plenário da Câmara dos Deputados, em 15 de março de 2016, o Projeto de Lei n. 4.726, que “altera o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, para excluir as importações por conta e ordem de terceiros, bem como as importações por encomenda, da presunção de interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior”.

Transcorridos os trâmites internos, o projeto de lei não recebeu emendas, mas teve um substitutivo apresentado pelo relator, Deputado Federal Fausto Pinato, em 1º de dezembro de 2017, juntamente com parecer favorável.

Desarquivado na nova legislatura, em 22 de fevereiro de 2019, o Projeto de Lei n. 4.726, de 2016, teve designado, em 3 de abril de 2019, novo relator, Deputado Federal Fernando Monteiro, que ainda não emitiu parecer.

Diante da possibilidade de o projeto ser convertido em lei, o presente estudo não estaria completo sem que o analisássemos, o que faremos a partir de agora.

4.1 Exposição de Motivos

A justificativa que acompanha o projeto de lei original deixa muito claro o desconhecimento da matéria por parte de quem a elaborou.

Além de apresentar uma completa confusão conceitual, de não distinguir as importações por conta e ordem de terceiro das importações por encomenda e de resumir os problemas resultantes da interposição fraudulenta à quebra da cadeia do IPI,¹¹⁸ o texto afirma que os requisitos estabelecidos nas normas para operar no comércio exterior “permitem diferenciar de forma clara a operação realizada com interposição fraudulenta daquela aquisição de mercadoria por conta e ordem de terceiro ou por encomenda devidamente registrada nos órgãos oficiais” (BRASIL, Projeto de Lei n. 4.726 de 2016, p. 4), ignorando o

¹¹⁸ A quebra da cadeia do IPI talvez seja o menor dos problemas envolvidos em uma importação com ocultação do sujeito passivo. E mesmo a fraude do ICMS, que alcança proporções assustadoras, parece ter sua gravidade mitigada frente às fraudes (principalmente o subfaturamento das mercadorias importadas) associadas com a interposição fraudulenta.

fato de que justamente a fraude pode se dar em relação ao cumprimento desses requisitos, ou mesmo que as pessoas que se apresentam como adquirentes ou como encomendantes das mercadorias importadas podem ser interpostas pessoas que estejam ocultando os reais interessados nas operações.

Não obstante, o parlamentar, autor do projeto de lei, critica a presunção legal de interposição fraudulenta, que, segundo ele, injustamente alcança empresas legalmente constituídas e cumpridoras de suas obrigações, especialmente as de pequeno e de médio porte:

Com isso, mesmo as empresas importadoras que possuem o regular registro no sistema Radar do Siscomex, atentas a todo o procedimento de habilitação atualmente exigido por lei, operam sempre sob o risco de terem suas importações presumidas como fraudulentas e penalizadas com o perdimento dos produtos importados decorrente de mera presunção de fraude.

(...)

Destarte, tendo em vista o cumprimento de todos os requisitos legais impostos pelo importador por conta e ordem, e a injusta presunção de fraude que ainda assim recai sobre a idônea empresa que não pratica a quebra da cadeia do IPI, faz-se necessária alteração no art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, com o fito de facilitar a operação e incentivar a competitividade das pequenas e médias empresas do ramo.

(BRASIL, Projeto de Lei n. 4.726 de 2016, p. 4 e 5)

Ora, a lei não autoriza tal conclusão. Não há como presumir, a partir das normas, a interposição fraudulenta de quem lícitamente opera no comércio exterior. Aliás, a hipótese prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, é muito específica, de tal forma que só se presume a interposição fraudulenta quando não for comprovada a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, e mesmo assim ela pode ser afastada se restar demonstrado que aquele que registrou a declaração de importação é o real adquirente das mercadorias no exterior.

Então, se é essa a preocupação do Deputado Covatti Filho, se é essa a justificativa para propor uma alteração na lei, não precisamos nem ver a proposta de texto normativo para afirmarmos que ela contém um equívoco. A premissa está equivocada.

Mas algum fato motivou o parlamentar a apresentar esse projeto de lei, alguma coisa o fez ter essa percepção de que empresas idôneas estariam recebendo, na importação, o tratamento de interpostas pessoas. Esse esclarecimento vamos encontrar no voto do Deputado Fausto Pinato, relator do projeto de lei, que expressamente se refere à ocorrência de “situações em que a fiscalização tem extrapolado os limites legais ao presumir que sempre o importador tem conhecimento das operações e da origem dos recursos financeiros de seu cliente (adquirente ou encomendante), e vice-versa” (BRASIL, Projeto de Lei n. 4.726 de

2016, Parecer do relator deputado federal Fausto Pinato, p. 4), além de se referir à má interpretação e abusos de autoridade pela fiscalização aduaneira.

Então, aparentemente, o que motivou a elaboração do projeto de lei foi a má aplicação das normas, foram os abusos em sua aplicação. A questão é que a solução para esse problema não passa por uma alteração na lei, mas sim por um esclarecimento sobre e um aperfeiçoamento em sua aplicação. Se há excessos da fiscalização na aplicação da presunção de interposição fraudulenta, eles precisam ser corrigidos. Mas a lei não precisa ser corrigida para que isso aconteça.

4.2 Críticas ao Projeto de Lei n. 4.726/2016

O projeto de lei original tinha como proposta de alteração legislativa a inclusão de um parágrafo no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, que procurava afastar a presunção de interposição fraudulenta das operações de importação declaradas por conta e ordem ou por encomenda. O substitutivo ao projeto, apresentado pelo Deputado Fausto Pinato, mantém a inclusão desse parágrafo proposto pela redação original do projeto de lei, mas acrescenta mais quatro parágrafos a esse mesmo art. 23, além de propor a alteração da redação do § 2º, que trata da presunção de interposição fraudulenta.

Analisaremos individualmente cada um desses dispositivos legais propostos.

4.2.1 (§ 2º) Dolo ou Fraude como Requisito para Aplicação da Presunção

De:

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (BRASIL, Decreto-Lei n. 1.455, de 1976)

Para:

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, desde que comprovado dolo ou fraude, e observado o disposto no § 5º ao § 9º. (BRASIL, Projeto de Lei n. 4.726 de 2016, Parecer do relator deputado federal Fausto Pinato)

A proposta de alteração do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, mantém, em sua primeira parte, a redação atual, acrescentando ao final, como requisito para a aplicação da presunção, a prova de dolo ou fraude, observado o disposto nos §§ 5º a 9º (acrescentados pelo projeto de lei).

Não há dúvidas de que essa proposta de redação tem por objetivo mitigar a má aplicação da norma.¹¹⁹ Porém, proposital ou não, ela acaba reduzindo quase a zero a aplicabilidade do dispositivo legal.

Lembrando o que discutimos no tópico 3.2.1, a presunção legal (relativa) serve para que, na ocorrência de um fato secundário (que necessita ser provado), se presuma a ocorrência de um fato principal. Não se trata de dispensar toda e qualquer prova, mas sim de, diante da prova do fato secundário, dispensar a prova do fato principal.

Outro aspecto de extrema relevância é que a presunção não torna verdadeiro o fato principal que não tenha ocorrido. Por se tratar de presunção relativa, ela pode ser afastada mediante a comprovação de que o fato principal não ocorreu. A presunção relativa, em última análise, tem a função de redistribuição do ônus da prova.

No caso dessa presunção prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, parece-nos bastante razoável que o legislador tenha presumido que a pessoa que diz ter adquirido mercadorias no exterior, sem possuir capacidade econômica e financeira e sem comprovar a origem dos recursos utilizados para essa aquisição (fato secundário), tenha praticado uma interposição fraudulenta (fato principal). É razoável presumir que ele seja um laranja, que ele esteja ocultando o real adquirente das mercadorias no exterior, mediante fraude ou simulação.

Mas, como já dissemos, essa é uma presunção relativa, que, na prática, desonera a fiscalização de comprovar a ocultação do sujeito passivo (real adquirente da mercadoria no exterior), e, principalmente, de comprovar a fraude ou a simulação que levaram a essa ocultação, deixando para o fiscalizado o ônus de provar que foi ele quem realizou a aquisição das mercadorias no exterior, ou de apontar quem foi.

Observe-se que é muito fácil para aquele que se diz adquirente das mercadorias no exterior fazer essa prova, uma vez que ele sabe exatamente em que termos se deu a sua

¹¹⁹ Algumas possíveis situações de má aplicação da norma ocorrem quando: se presume a interposição fraudulenta, ao argumento de que a pessoa jurídica não logrou comprovar a origem dos recursos, mesmo quando identificado o real adquirente da mercadoria, o que acaba indevidamente resultando na declaração de inaptidão da pessoa jurídica; se presume a interposição fraudulenta, pela não comprovação da origem dos recursos, mesmo que outros elementos demonstrem que se trata de uma importação para a própria pessoa jurídica; e se presume a interposição fraudulenta, de forma contrária à lei, em razão da origem dos recursos ser ilícita, nos termos do que dispõe o art. 4º, inciso II, da Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002.

participação no negócio. Mostrando que possui recursos, lícitos ou ilícitos, para as operações realizadas, ou mostrando, por meio dos documentos que comprovem a negociação comercial, que foi ele quem adquiriu as mercadorias no exterior, ou, ainda, mostrando quem forneceu os recursos para a aquisição das mercadorias, o sujeito afasta a presunção de interposição fraudulenta.¹²⁰

Mas voltando à análise da proposta de alteração do § 2º, precisamos entender o que significa a expressão “desde que comprovado dolo ou fraude” no projeto de lei. Esse requisito se refere à “não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados” ou ao resultado esperado? Ou, em outras palavras, ele se refere a um dolo ou fraude da pessoa que oculta ou da pessoa ocultada?

A leitura mais razoável indicaria se referir à pessoa que oculta, à “não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados”, que é o fato secundário que tem uma conexão lógica com fato principal que se quer presumir.

Se a necessidade de comprovação de dolo ou fraude estivesse conectada com a pessoa ocultada, com o resultado esperado, não estaríamos diante de uma presunção, uma vez que se deveria provar a ocorrência do fato principal para que se pudesse afirmar que ele se deu com dolo ou fraude. E aí não seria mais necessário, e nem útil, provar o fato secundário.

O problema é que esse substitutivo propõe a inclusão de um § 6º nesse art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, que fala que o dolo e a fraude, para efeitos desse § 2º, não serão presumidos em caso de pagamento integral dos tributos devidos na operação, devendo o dano ao Erário ser econômico-financeiro. Ou seja, a intenção do legislador foi de associar o dolo e a fraude com a pessoa ocultada. E isso, já comentamos, entra em contradição com a própria ideia de presunção.

Não obstante, a lei, uma vez publicada, tem vida própria, independente da vontade do legislador. E não temos dúvidas de que a melhor interpretação seria no sentido de associar o dolo e a fraude à pessoa que oculta, de tal forma que a presunção, para ser aplicada, necessitaria da prova de que a pessoa que está ocultando agiu com dolo ou fraude, de que a “não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados” se deu com dolo ou fraude.

¹²⁰ Não estamos dizendo que, caso seja revelado o real adquirente das mercadorias no exterior, será afastada a aplicação da pena de perdimento. Não será. O perdimento será aplicado pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, ou seja, pela comprovação da ocultação. Além disso, será aplicada a multa de 10% do valor da operação pela cessão de nome. O que estamos dizendo é que não será dado ao sujeito o tratamento dispensado às presunções de interposição fraudulenta, que envolve a declaração de inaptidão do CNPJ.

Ora, mas como obter uma comprovação de dolo ou fraude quando a pessoa se nega a fornecer informações? Estamos falando de não-comprovação de origem dos recursos, de um ato omissivo de uma pessoa que possivelmente seja um laranja.

Não que essa seja uma prova impossível, mas ela é tão ou mais difícil de ser feita do que aquela que se refere ao fato principal, qual seja, que houve a ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação. Isso porque, sendo uma empresa laranja, a pessoa jurídica não tem nada a perder. Para o fraudador, abandoná-la e passar a operar por outra empresa laranja faz parte de sua estratégia de negócio.

É bom esclarecer que essa análise não é uma defesa incondicional da manutenção dessa presunção legal no ordenamento jurídico. Não estamos fazendo julgamento de mérito se ela é boa ou ruim. Cabe ao legislador decidir isso e fazer as alterações adequadas para o aperfeiçoamento da legislação.

Mas, se é para a presunção de interposição fraudulenta existir, ela deve ter aplicabilidade dentro de suas conexões lógicas. Como já dissemos, é bastante razoável presumir que aquele que não consegue, ou não quer, comprovar a origem dos recursos utilizados para a aquisição de mercadorias no exterior é um laranja, uma interposta pessoa, que faz parte de um esquema fraudulento. E se não for, ele certamente tem todos os meios de demonstrar isso.

Por isso, dentro daquilo a que se propõe o projeto de lei, talvez o melhor seja revogar o dispositivo e manter a penalidade do perdimento das mercadorias apenas para as hipóteses em que se consiga efetivamente comprovar a ocultação do sujeito passivo. É claro que, nesse caso, poderemos estar abrindo uma porta para a impunidade.

4.2.2 (§ 5º) Formalidade Afasta a Presunção

§ 5º Não se presume interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior as importações por conta e ordem de terceiros bem como as importações por encomenda quando assim caracterizadas nos termos da legislação específica.
(BRASIL, Projeto de Lei n. 4.726 de 2016, Parecer do relator deputado federal Fausto Pinato)

Esse § 5º propõe que não se presuma a interposição fraudulenta caso a importação seja formalmente declarada por conta e ordem de terceiro ou por encomenda.

Ele parece partir da falsa premissa de que a mera declaração de que se trata de uma importação por conta e ordem de terceiro ou de uma importação por encomenda afasta o risco

de ocultação do sujeito passivo (interposição), mediante fraude ou simulação, nas operações de comércio exterior. Ou seja, afasta o risco de fraude nessas operações.

Ora, isso está muito longe de ser verdade, para qualquer dessas modalidades de importação.

Já tivemos a oportunidade de comentar, mais especificamente no tópico 3.4.1.3, que em uma importação por conta e ordem de terceiro, o importador já se declara como um mero prestador de serviço, não tendo, por isso, obrigação de demonstrar qualquer capacidade econômica ou financeira. Porém, o adquirente declarado pode estar ocultando o real adquirente da mercadoria no exterior, sujeito passivo da obrigação tributária, em um esquema de múltiplas camadas de ocultação. Por isso, a verificação de que ele possui capacidade econômica e financeira para operar no comércio exterior é relevante para o combate à interposição fraudulenta.

Também em uma importação por encomenda podemos ter problemas de ocultação do sujeito passivo, mas aqui em dose dupla. Isso porque, tanto o importador quanto o encomendante devem possuir capacidade econômica e financeira, e podem, por isso, estar ocultando os reais interessados na operação. O importador declarado pode estar ocultando o real adquirente das mercadorias no exterior e/ou o encomendante declarado pode estar ocultando o real encomendante das mercadorias.

Interessante notar nesse caso que, se o importador declarado estiver ocultando alguém, essa não será uma importação por encomenda, mas sim uma importação por conta e ordem. Por outro lado, se o encomendante estiver ocultando alguém, a importação continuará sendo por encomenda, porém, com ocultação do sujeito passivo (real encomendante).

Não é de hoje que a RFB se deu conta dessas possibilidades de fraude no comércio exterior. Tanto que a Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, estabelece em seu art. 1º, § 2º, que o Procedimento Especial de Fiscalização, no caso de importação declarada por conta e ordem de terceiro, será realizado considerando as operações e a capacidade econômica e financeira do adquirente da mercadoria, e o parágrafo único do art. 5º da Instrução Normativa RFB n. 634, de 2006, dispõe que o importador e o encomendante, diante de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira, estão sujeitos a esse mesmo Procedimento Especial de Fiscalização.

4.2.3 (§ 6º) Pagamento dos Tributos Afasta a Presunção

§ 6º O dolo e a fraude, para efeitos do inciso V do caput e § 2º deste artigo não serão presumidos em caso de pagamento integral dos tributos devidos na operação, devendo o dano ao Erário ser econômico-financeiro, e não apenas informação errônea na Declaração de Importação, que fica sujeita à multa do art. 69, §1º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(BRASIL, Projeto de Lei n. 4.726 de 2016, Parecer do relator deputado federal Fausto Pinato)

O Deputado Fausto Pinato, relator e proponente do substitutivo ao Projeto de Lei n. 4.726, de 2016, parece não ter compreendido a hipótese infracional prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976.

Ao propor que o dolo e a fraude a que se refere esse inciso V e o § 2º, este conforme redação do substitutivo ao projeto de lei, não se presumam em caso de pagamento integral dos tributos devidos na operação, associou a aplicação da pena de perdimento ao resultado da ocultação, o que não está disposto na hipótese infracional.

Já tivemos a oportunidade de esclarecer no tópico 3.2.2.1.3 que a fraude ou a simulação são antecedentes à ocultação, ou seja, que o tipo exige que se prove que a ocultação se deu mediante fraude ou simulação, e não que se mostre a fraude ou simulação, ou os benefícios resultantes, que decorram da ocultação.

Além disso, já discutimos no tópico 3.2.2.1.1 que o bem protegido pela Aduana vai além da questão tributária, que se insere em uma categoria maior denominada de controle aduaneiro. Dessa forma, lá concluímos que o dano ao Erário não precisa ser provado para que seja aplicada a pena de perdimento das mercadorias, bastando que se prove a ocorrência de uma das hipóteses listadas no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976.

Outro aspecto que chama a atenção no texto proposto pelo Deputado é no trecho em que ele afasta a aplicação da pena de perdimento das mercadorias quando tiver sido prestada “apenas informação errônea na Declaração de Importação”, sem dano econômico-financeiro ao Erário, como se a hipótese se tratasse de um “mero erro formal”. Ora, não há qualquer possibilidade de se aplicar, hoje, o perdimento de mercadoria por um “mero erro formal”, isso porque o tipo exige que se prove a fraude ou a simulação que levaram à ocultação do sujeito passivo, sonogando o controle aduaneiro aplicável à operação de importação. Ou seja, a intenção dolosa tem que estar presente para a aplicação da pena de perdimento.

Assim, condicionar a aplicação da pena de perdimento das mercadorias a um dano ao Erário econômico-financeiro, além de um retrocesso ao controle aduaneiro, é pôr em risco um instituto já de longa data sedimentado na legislação aduaneira.

Mais uma vez nos vemos obrigados a esclarecer que não estamos defendendo a hipótese de perdimento por ocultação do sujeito passivo, mas sim a coerência do sistema aduaneiro.

Particularmente, entendemos como questionável a opção do legislador em punir a ocultação do sujeito passivo com a pena de perdimento, uma vez que quem pratica essa conduta o faz por ser a forma encontrada para fugir da responsabilidade pela fraude que pretende praticar, podendo essa fraude, inclusive, ter uma pena mais branda que o perdimento das mercadorias.

4.2.4 (§ 7º) Boa-fé Afasta a Penalidade

§ 7º O disposto no inciso V do caput somente será aplicável às pessoas que comprovadamente agirem em conluio para a prática da infração e dela se beneficiarem, não sendo aplicável àquele que agiu de boa-fé, ainda que seja importador, adquirente, encomendante ou terceiro;
(BRASIL, Projeto de Lei n. 4.726 de 2016, Parecer do relator deputado federal Fausto Pinato)

Em relação à proposta de inclusão desse § 7º, não temos maiores críticas a fazer, uma vez que concordamos com seus fundamentos. De fato, não é razoável que se aplique uma penalidade relativa a uma infração, que traz o dolo como elemento de seu tipo, a quem não a pratica.

Inclusive isso está expresso no art. 137, inciso II, do CTN:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

.....
II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
(BRASIL, CTN, 1966)

Se a fiscalização não está cumprindo com essa previsão legal, por não constar no Decreto-Lei n. 37, de 1966, e por não ter sido levada para o texto do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759, de 2009), e também por se entender, de forma equivocada, que vige em matéria aduaneira a máxima de que a responsabilidade é objetiva, talvez seja mesmo adequado deixar isso expresso em lei.¹²¹

¹²¹ “Art.94 – (...) § 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.” (BRASIL, Decreto-Lei n. 37, de 1966).

O exemplo mais claro que podemos pensar de aplicação da penalidade na forma que esse § 7º busca impedir é o caso em que o adquirente da mercadoria no exterior utiliza de uma empresa laranja para contratar um importador para registrar a declaração por conta e ordem. O importador, agindo dentro dos limites legais, registra a declaração como sendo por conta e ordem da empresa laranja, ignorando a existência do real adquirente da mercadoria no exterior. Identificada pela fiscalização a ocultação do sujeito passivo, de forma presumida ou de forma comprovada, será aplicada a pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 23, inciso V e § 1º, do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, que atingirá o seu proprietário (o real adquirente das mercadorias no exterior, oculto na operação de importação registrada). Não obstante, não sendo possível alcançar as mercadorias para a aplicação da pena de perdimento, a fiscalização lavrará o auto de infração para o lançamento dos tributos devidos e para a aplicação da multa substitutiva ao perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, contra o importador e a empresa laranja, e ainda contra o real adquirente das mercadorias, se identificado.¹²² Observe-se que o importador tem sido chamado a responder, de forma solidária, por todo o crédito tributário constituído por meio de auto de infração, mesmo que desconhecesse que a empresa laranja estivesse ocultando o real adquirente das mercadorias no exterior.

4.2.5 (§ 8º) Marca, Licença, Etiquetagem ou Rotulagem não Permitem a Presunção

§ 8º No caso de mercadoria sujeita a registro de marca, licença em órgão anuente ou regras específicas de etiquetagem ou rotulagem, caso haja cessão do uso da marca, autorização do órgão anuente, etiquetagem ou rotulagem indicando apenas os dados do adquirente ou encomendante, o importador pode realizar a importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda prévia, sem que se presuma haver ocultação ou interposição fraudulenta.

(BRASIL, Projeto de Lei n. 4.726 de 2016, Parecer do relator deputado federal Fausto Pinato)

Não obstante a redação confusa apresentada nesse § 8º, a motivação do legislador parece ter sido no sentido de impedir que a fiscalização presuma a ocultação do sujeito passivo baseada unicamente no fato de uma pessoa jurídica registrar uma declaração de importação de mercadorias que tenham a marca registrada no Brasil por terceira pessoa, que tenham licença deferida em nome de terceira pessoa ou que apresentem etiquetas ou rótulos com o nome de terceira pessoa.

¹²² Não obstante entendermos que, nesse caso, a multa não poderia ser aplicada contra o importador, pelo fato de ele não ter praticado a infração que tem o dolo específico em seu tipo, ele é solidariamente obrigado ao pagamento dos tributos, nos termos do art. 124 do CTN.

Mas, observe-se que não há qualquer lei que estabeleça uma presunção nesse sentido, embora seja inegável que, logicamente, podemos inferir que mercadorias nessas situações listadas no parágrafo anterior pertencem a um terceiro, o que, por via de consequência, nos faz presumir (presunção do homem) que se trata de uma importação por conta e ordem de terceiro, com ocultação do sujeito passivo.

Então, não se trata de uma presunção legal, mas apenas de um forte indício que deve ser levado em consideração em um aprofundamento da fiscalização, necessária para comprovar ou não a ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação.

Por essa razão, sem discordarmos da intenção do legislador, consideramos, em tese, despiciendo o § 8º, uma vez que as hipóteses ali listadas não permitem a presunção legal de ocultação do sujeito passivo, e nem podem, isoladamente, serem utilizadas como único meio de prova para sustentar a penalidade do perdimento por ocultação, mediante fraude ou simulação.

Porém, se, na prática, a fiscalização tem aplicado a pena de perdimento baseada apenas nesses indícios, estamos novamente diante de uma má aplicação das normas, cuja solução, já referimos, não deveria passar pela alteração legislativa. Melhor seria esclarecer sobre a aplicação da lei em norma infralegal.

Não obstante, caso o legislador insista em dar uma solução para esse problema a partir da introdução de um comando na lei, o texto proposto no § 8º precisaria ser revisto, uma vez que ele não o resolve por completo.

Observe-se que sua parte final dispõe que “o importador pode realizar a importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda prévia, sem que se presuma haver ocultação ou interposição fraudulenta”, o que significa dizer que, na hipótese, o importador já estaria declarando que a importação se refere a mercadorias adquiridas no exterior por terceiro ou adquiridas no exterior por ele mesmo, por encomenda de terceiro.

Então, a partir do disposto nesse § 8º temos duas situações possíveis. A primeira delas diz respeito a um terceiro declarado na importação por conta e ordem ou na importação por encomenda que seja a pessoa detentora da marca, a pessoa autorizada pelo órgão anuente ou a pessoa que consta nas etiquetas ou nos rótulos das mercadorias. Nesse caso, por óbvio que não há razões para que se suspeite haver ocultação do sujeito passivo, uma vez que ele já está identificado, o que torna o dispositivo não aplicável.

A segunda situação possível diz respeito a um terceiro declarado na importação por conta e ordem ou na importação por encomenda que não seja a pessoa detentora da marca, a pessoa autorizada pelo órgão anuente ou a pessoa que consta nas etiquetas ou nos rótulos das

mercadorias. Nesse caso estaremos diante de um forte indício de ocultação, que deve ser investigado. Parece-nos que a redação do § 8º não afasta uma possível ação fiscal nesse sentido, mas sim impede que se presuma, de plano, haver ocultação do sujeito passivo para fins de aplicação da pena de perdimento.

Mas o que essa redação do § 8º não afasta, e que nos parece ter sido também intenção do legislador, é que se presuma a ocultação do sujeito passivo nas situações em que o importador registra uma declaração por conta própria relativa a mercadorias que tenham a marca registrada no Brasil por terceira pessoa, que tenham licença deferida em nome de terceira pessoa ou que apresentem etiquetas ou rótulos com o nome de terceira pessoa.

Diante disso, talvez a redação a seguir atenda melhor à intenção do legislador:

§ 8º No caso de mercadorias sujeitas a registro de marca, licença em órgão anuente ou regras específicas de etiquetagem ou rotulagem, a não indicação na declaração de importação do titular da marca, do detentor da licença concedida por órgão anuente ou da pessoa jurídica que conste nas etiquetas ou nos rótulos das mercadorias não configura, por si só, a ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação.

4.2.6 (§ 9º) Fluxos Financeiros que não Configuram Interposição Fraudulenta

§ 9º Não se considera falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, nem mesmo utilização de recursos de terceiros, para fins do disposto no § 2º, a prestação de garantia real, bancária ou por meio de título de crédito, ou arras parciais, não sendo considerado adiantamento de recursos aqueles recebidos após a emissão da nota fiscal de saída do importador para o adquirente ou encomendante, mesmo que antes do fechamento ou liquidação do contrato de câmbio.

(BRASIL, Projeto de Lei n. 4.726 de 2016, Parecer do relator deputado federal Fausto Pinato)

Esse é mais um daqueles parágrafos propostos pelo legislador que tem a clara intenção de afastar a má aplicação das normas, mas que acaba perdendo seu foco e criando uma confusão conceitual, reflexo de um provável desconhecimento dessas normas.

O principal equívoco que identificamos nesse parágrafo diz respeito ao fato de que ele procura afastar a presunção de interposição fraudulenta prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, que é aquela que decorre da não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior. Porém, as hipóteses listadas nesse § 9º demonstram a origem dos recursos, o que, por si só desautoriza a presunção referida no § 2º. O que o legislador deveria ter dito para se aproximar de seus objetivos é que as hipóteses ali listadas não deveriam ser levadas em consideração para efeitos da presunção de importação por conta e ordem de terceiro prevista no art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002.

Outro aspecto importante relacionado com a redação proposta pelo legislador, e que merece ser criticado, é que não se deveria dar o mesmo tratamento ao adiantamento de recursos relativos à importação por conta e ordem, com a figura do adquirente, e à importação por encomenda, com a figura do encomendante. Já vimos que essas são duas modalidades de importação muito distintas e que envolvem riscos diferentes para seus atores. Há uma tendência equivocada, na doutrina e na jurisprudência, em se tratar o adquirente e o encomendante de forma equivalente, ignorando-se o fato de que a importação por encomenda se assemelha muito mais com uma importação por conta própria do que com uma importação por conta e ordem de terceiros.

Dizemos isso porque as garantias e as arras prestadas em uma importação por encomenda, ou mesmo o pagamento antecipado das mercadorias, fazem parte do tipo de negócio engendrado. Ninguém adquire mercadorias no exterior por encomenda de outro sem ter a certeza de efetivação do negócio. Isso significa que a existência de garantias ou de arras ou o pagamento antecipado das mercadorias, total ou parcial, não desfiguram a importação por encomenda e não autorizam a conclusão de que esteja ocorrendo uma importação por conta e ordem de terceiro. Porém, em não se tratando de uma importação por encomenda, adiantamentos de recursos mais do que autorizam a presunção de importação por conta e ordem de terceiro, que pode ser afastada se demonstrado pelo importador que se trata efetivamente de uma importação por conta própria.

Outra preocupação demonstrada no texto desse § 9º pelo legislador diz respeito aos recursos recebidos pelo importador após a emissão da nota fiscal de saída para o adquirente ou para o encomendante, antes do fechamento ou da liquidação do câmbio. Quanto a essa hipótese, entendemos não haver qualquer problema em relação ao encomendante, uma vez que não há nada que o impeça de fazer pagamentos antecipados ao importador por encomenda, relativamente às mercadorias encomendadas. Porém, há que se ter cautela em relação a uma importação que pode ser caracterizada como por conta e ordem, com uma possível ocultação do sujeito passivo. O repasse de recursos, mesmo após a emissão da nota fiscal de saída, pode sim revelar indícios de uma importação por conta e ordem de terceiro, principalmente se o importador não possuir recursos próprios para a aquisição das mercadorias no exterior. Lembrando sempre que estamos tratando de presunções, que podem ser afastadas caso o importador traga elementos que comprovem que tenha sido ele o adquirente das mercadorias no exterior.

Particularmente, não gostamos do peso dado pela legislação, pela doutrina e pela jurisprudência à questão que envolve os recursos financeiros empregados nas operações de

comércio exterior. Por mais que isso ajude a identificar a modalidade de importação realizada não são os recursos financeiros que a define, mas sim a identificação de quem, assumindo os riscos, adquiriu as mercadorias no exterior.

Além disso, entendemos que teríamos um avanço nessa discussão que envolve as presunções em razão da origem dos recursos a partir do momento em que houvesse um esclarecimento do que significa recursos próprios e recursos de terceiro, que, conforme já expusemos no tópico 3.2.1, têm seus conceitos relacionados com o fato de quem sofre os prejuízos caso os recursos venham a perecer.

4.3 Resposta ao Projeto de Lei n. 4.726/2016 – IN RFB n. 1.861/2018

Preocupada com os reflexos que poderiam advir da conversão em lei do Projeto de Lei n. 4.726, de 2016, e procurando evitar que isso acontecesse, a RFB se antecipou e publicou, em 27 de dezembro de 2018, a Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018, que busca mitigar a má aplicação das normas por parte da fiscalização.

Essa Instrução Normativa procurou conceituar de forma mais clara as modalidades de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda, desassociando os conceitos da origem dos recursos e vinculando-os à forma de aquisição das mercadorias, ou, mais especificamente, à identificação de quem adquiriu as mercadorias no exterior, de quem assumiu os riscos da operação.

Observe-se que o art. 2º deixou claro que a importação por conta e ordem de terceiro é aquela em que o importador é um mero prestador de serviço para o registro de uma declaração de importação relativa a mercadorias adquiridas no exterior por um terceiro. Não há na conceituação, como podemos ver, um peso maior à identificação do fluxo financeiro. Não porque não seja importante, mas sim porque não é o que define uma modalidade de importação. E o objetivo do art. 2º é tratar do conceito de importação por conta e ordem de terceiro. Vejamos o texto da referida Instrução Normativa:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

(BRASIL, Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018)

O art. 3º, por sua vez, conceitua a importação por encomenda, deixando clara a existência, nessa modalidade de importação, de duas operações de compra e venda de mercadorias, uma entre o encomendante e o importador por encomenda e outra entre o importador por encomenda e o vendedor estrangeiro:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa jurídica que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

(BRASIL, Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018)

Mas onde veremos de forma mais evidente a motivação dessa Instrução Normativa é nos §§ 3º e 4º do art. 3º, que contempla em grande parte aquilo que está previsto no § 9º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, proposto pelo Projeto de Lei n. 4.726, de 2016, ao deixar expresso que faz parte das características de uma importação por encomenda o recebimento de adiantamentos, seja a título de pagamento das mercadorias, seja a título de garantia do negócio. Ou seja, nesses casos, não há que se falar em presunção de importação por conta e ordem de terceiros:

§ 3º Considera-se recurso próprio do importador por encomenda o pagamento da obrigação, ainda que anterior à realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda.

§ 4º O importador por encomenda poderá solicitar prestação de garantia, inclusive mediante arras, sem descaracterizar a operação referida no caput.

(BRASIL, Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018)

Não obstante os esforços da RFB em publicar a Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018, para tentar melhorar a aplicação das normas relativas ao combate à interposição

fraudulenta, nos parece que ainda há muito a ser feito. A fixação dos conceitos propostos na norma é fundamental para que possamos trilhar de forma mais segura o caminho que trata das importações por conta e ordem de terceiro e por encomenda, mas é preciso ainda uma maior razoabilidade no uso das presunções do art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002, e do art. 23, § 2º, do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, o que ainda não logramos alcançar.

5 CONCLUSÃO

Foi possível perceber ao longo da sistematização e da análise que fizemos da construção normativa promovida pelo Poder Executivo para disciplinar a possibilidade de atuação de interpostas pessoas no comércio exterior, bem como para permitir um efetivo controle aduaneiro sobre essas operações, que as normas publicadas não são de fácil compreensão e, constantemente, geram interpretações divergentes sobre a matéria. É comum que os contribuintes e a fiscalização tenham entendimentos opostos em relação a questões conceituais básicas. A doutrina e a jurisprudência, por sua vez, parecem se perder na complexidade do tema, ficando, muitas vezes, adstritas a questões superficiais. Isso tem sido assim desde que as primeiras normas sobre o assunto foram publicadas.

Um exemplo dessa confusão conceitual é a classificação utilizada pela doutrina, analisada no tópico 3.4.1, que separa as operações entre importações diretas e indiretas. Tal classificação, que no nosso entendimento está equivocada, parece ter origem no fato de a legislação ter estabelecido requisitos e condições muito semelhantes a serem cumpridos e observados nas importações por conta e ordem e por encomenda.

Mas essa aproximação em relação ao tratamento não autoriza que o aplicador das normas as trate da mesma forma, ou mesmo que as confunda, como se tem observado na prática. A diferença que as separa é gigantesca, e diz respeito, principalmente, à posição ocupada na declaração de importação registrada junto à RFB por aquele que adquire as mercadorias no exterior. Enquanto que na importação por conta e ordem esse adquirente das mercadorias no exterior não é quem registra a declaração de importação, devendo seu nome ser indicado em campo próprio, na importação por encomenda ele é aquele que assume o papel de importador e que registra a declaração em seu nome, devendo ser indicado em campo próprio o nome do encomendante.

Observe-se que, declarar uma importação por conta e ordem como sendo por encomenda, ou vice-versa, pode ter consequências relevantes, especialmente para os Estados. E não prospera o argumento falacioso de que é tudo a mesma coisa, de que os sujeitos passivos estão indicados na declaração de importação e que, portanto, não há prejuízo para o Erário. A identificação da pessoa que adquire a mercadoria no exterior é de fundamental importância para a determinação do controle aduaneiro aplicável, e, principalmente, para a determinação do sujeito ativo do ICMS. A troca de sua posição na declaração de importação tem sido um expediente bastante utilizado para a obtenção indevida de benefícios financeiros e fiscais concedidos pelos Estados, conforme explicado no tópico 3.4.2.3.

O que vimos até aqui são equívocos cometidos pela (má) interpretação das normas, e não problemas das normas em si. A solução para superá-los é bastante simples, e passa por um necessário processo de esclarecimento, que deveria ser capitaneado pela própria RFB. Talvez os conceitos de importação por conta e ordem de terceiro e de importação por encomenda, trazidos pela Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 2018, tenham sido um primeiro passo nesse sentido.

Mas nessa trajetória de quase 18 anos de combate à interposição fraudulenta há acertos e desacertos das normas em si que merecem ser destacados.

Em primeiro lugar, é preciso dizer que, sem entrarmos ainda no mérito do conteúdo das normas publicadas, reconhecemos a importância do movimento iniciado pelo Poder Executivo para o disciplinamento da matéria e para a construção de ferramentas que possibilitassem o exercício de um efetivo controle aduaneiro em prol da defesa dos bens tutelados pelo Estado e protegidos pela Aduana, afinal de contas havia uma necessidade de se estancar as fraudes praticadas no comércio exterior, de se afastar as empresas fantasmas e laranjas desse ambiente e de se construir meios de responsabilizar os fraudadores que atuavam nessas operações.

Então, vemos como plenamente justificadas as publicações da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, e da Lei n. 10.637, de 2002.

No mérito, entendemos que a responsabilidade pelos tributos e pelas infrações do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, estabelecida pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, abstraindo a discussão do papel ocupado por esse adquirente em relação à sujeição passiva – se contribuinte ou responsável, foi medida acertada. Chega a beirar a obviedade o fato de que essas pessoas devem responder frente aos créditos tributários constituídos, por serem elas as pessoas que promovem a entrada das mercadorias em território nacional, por serem elas as proprietárias das mercadorias e, principalmente, por serem elas as pessoas que mais possibilidades têm de praticarem fraudes no comércio exterior.

Mas da mesma forma que foi um acerto sem contestações a responsabilidade estabelecida para o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, foi um equívoco de proporções equivalentes estabelecer essa mesma responsabilidade para o encomendante de mercadoria importada, como fez a Lei n. 11.281, de 2006. Isso porque o encomendante não adquire as mercadorias no exterior, não é proprietário delas até receber a mercadoria do importador e sequer registra a declaração de importação. Por não ter interferência no processo de importação, não é ele quem tem a possibilidade de fraudar a declaração feita para a RFB.

A única razão que poderia justificar trazer o encomendante para a relação jurídico-tributária, na posição de responsável solidário, seria o estabelecimento de uma maior garantia para o crédito tributário.¹²³ Mas não nos parece razoável que façamos isso às custas de uma pessoa que não tenha qualquer contato com a operação de importação em si, especialmente no que diz respeito à responsabilidade pelas infrações. Se o encomendante não tem possibilidade de praticar qualquer infração relacionada com a importação das mercadorias, por que responsabilizá-lo, de forma objetiva, caso alguma seja identificada?

Além de ser duvidosa essa responsabilidade atribuída ao encomendante, o disciplinamento da importação por encomenda não traz qualquer benefício ao controle aduaneiro exercido pela Aduana. Ele não ajuda na proteção dos bens tutelados pelo Estado. Isso porque, em uma importação por encomenda, não é sobre o encomendante que deve recair o controle aduaneiro mais estreito, mas sim sobre o importador por encomenda, sobre aquele que negocia e adquire a mercadoria no exterior. Afinal de contas, essa modalidade de importação possui todas as características de uma importação por conta própria, com a diferença de que já existe um comprador predeterminado para as mercadorias no País.

Por isso, somos de opinião de que essa modalidade de importação poderia simplesmente ser retirada de nosso ordenamento jurídico, sem qualquer prejuízo para o controle aduaneiro ou para crédito tributário associado às operações de importação.

Caso se cogitasse a revogação da Lei n. 11.281, de 2006, mais especificamente na parte que trata das importações por encomenda, provavelmente haveria protestos das comerciais importadoras que costumam utilizar essa modalidade de importação para o registro de operações em que se pretende usufruir dos benefícios financeiros e fiscais concedidos pelos Estados.

Mas não haveria razões para isso. Em se tratando efetivamente de uma importação em que alguém encomenda junto à comercial importadora a aquisição de mercadorias no exterior, a revogação da modalidade de importação por encomenda implicaria em a comercial importadora passar a registrar esse tipo de importação como sendo por conta própria, não havendo qualquer prejuízo em relação aos benefícios concedidos pelos Estados. Afinal de contas, tanto na importação por conta própria quanto na importação por encomenda, o sujeito ativo do ICMS é o Estado em que está localizada a pessoa que registra a declaração de importação, ou seja, o Estado em que está localizada a comercial importadora.

¹²³ Outro equívoco cometido pelo legislador, esse fruto do esquecimento, foi a omissão da Lei n. 11.281, de 2006, em relação a qualquer responsabilidade do encomendante pela contribuição para o PIS/PASEP-Importação e pela COFINS-Importação.

O problema ocorreria naquelas hipóteses em que, atualmente, as comerciais importadoras registram como encomenda as importações realizadas, na prática, por conta e ordem. Mas aqui estamos no campo das fraudes, que não encontra guarida na legislação. Tanto hoje como em um cenário de eventuais mudanças, essas importações devem ser declaradas por conta e ordem do adquirente.

Outro aspecto que julgamos um acerto do legislador diz respeito à previsão contida, inicialmente, no art. 68 da Medida Provisória n. 2.113-30, de 2001, para a retenção das mercadorias nos casos de fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento, procedimento atualmente disciplinado pela Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011.

Se a importação de uma mercadoria apresenta fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento, é bastante razoável que não se permita a sua entrada na economia nacional, a fim de evitar um dano que pode não ser passível de reparação. Isso dá mais efetividade à pena de perdimento e oferece mais proteção aos bens tutelados pelo Estado.

O problema dessa construção é que nem todas as hipóteses de aplicação da pena de perdimento previstas em nossa legislação se referem a infrações com potencial lesivo de causar um dano irreparável caso as mercadorias passem a circular na economia nacional.

Aliás, a própria hipótese de perdimento por ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, introduzida no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, pela Lei n. 10.637, de 2002, é um exemplo disso. Particularmente não gostamos dessa construção, mas aqui o legislador claramente optou por punir a forma utilizada pelo importador para fugir de sua responsabilidade pelos tributos e pelas infrações, deixando de lado qualquer menção que possa se fazer em relação à motivação dessa ocultação.

Só para ficar com um exemplo, se a intenção do importador em se ocultar for para fugir do pagamento do IPI quando da venda das mercadorias no mercado interno, estaremos diante de um caso em que a forma utilizada para a prática da fraude – ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação – tem uma penalidade mais grave do que a penalidade aplicável à fraude que se quer praticar – quebra da cadeia do IPI.¹²⁴

Ainda no que diz respeito à aplicação da pena de perdimento, a alteração feita pela Lei n. 10.637, de 2002, no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, prevendo a possibilidade de sua conversão em multa (hoje substituição por multa) nos casos em que a mercadoria não fosse localizada ou tivesse sido consumida (hoje também revendida), por mais que possamos

¹²⁴ A ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, leva à pena de perdimento das mercadorias, enquanto que a quebra da cadeia do IPI enseja a cobrança dos tributos, acrescidos da multa de 150% sobre esses tributos, prevista no art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996.

entender as motivações do legislador, qual seja, para possibilitar o estabelecimento de uma garantia para liberação das mercadorias que apresentassem incompatibilidade entre o valor das importações e a capacidade econômica e financeira do importador, foge completamente da lógica que deveria estar por trás dessa sanção.

Ora, se é possível substituir a pena de perdimento por uma multa, permitindo que as mercadorias importadas circulem livremente pela economia nacional, isso já é um indicativo de que a pena de perdimento não era necessária para a hipótese infracional identificada.

Além disso, outro aspecto negativo que envolve a aplicação da multa substitutiva ao perdimento diz respeito à punibilidade criminal.

A Lei n. 9.430, de 1996, quando trata da matéria, diz em seu art. 83, § 4º, que o pagamento extingue a punibilidade relativa aos crimes contra a ordem tributária e contra a Previdência Social:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

.....
 § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.
 (BRASIL, Lei n. 9.430, de 1996)

Apesar de a Lei n. 9.430, de 1996, não tratar da possibilidade de extinção de punibilidade em relação aos crimes de contrabando e de descaminho, definidos nos arts. 334 e 334-A do Código Penal, têm-se entendido que a punibilidade resta afastada quando envolver o lançamento de crédito tributário, e houver o seu pagamento. Observe-se o disposto na Portaria RFB n. 1.750, de 12 de novembro de 2018, que trata da representação fiscal para fins penais a ser elaborada pela fiscalização, quando da ocorrência, em tese, dos crimes de que trata:

Art. 15. As representações fiscais para fins penais serão encaminhadas ao órgão do MPF competente para promover a ação penal, mediante ofício do titular da unidade responsável pela formalização da representação, no prazo de 10 (dez) dias, contado da data:

I - do encerramento do prazo legal para cobrança amigável, depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, sem que tenha havido o correspondente pagamento;

.....

III - da decisão definitiva do chefe da unidade que aplicou a pena de perdimento, na hipótese prevista no art. 12;
(MINISTÉRIO DA ECONOMIA, Portaria RFB n. 1.750, de 2018)

Assim, caso seja aplicada a pena de perdimento das mercadorias, a representação fiscal para fins penais será encaminhada ao órgão do Ministério Público Federal após decisão final da autoridade aduaneira (art. 15, inciso III). Por outro lado, caso seja aplicada a multa substitutiva ao perdimento, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público Federal caso não haja o correspondente pagamento (art. 15, inciso I).

Outra crítica que podemos fazer à aplicação da pena de perdimento diz respeito à forma como a fiscalização tem atuado, e não em relação às normas em si. A previsão para o perdimento por ocultação do sujeito passivo traz em seu tipo a necessidade de que essa ocultação se dê mediante fraude ou simulação. No entanto, nem sempre a fiscalização leva isso em consideração, e aplica a pena de perdimento apenas em função da ocultação verificada, sem se preocupar em demonstrar a fraude ou a simulação que levaram a essa ocultação.

Por óbvio que essa má aplicação das normas deve ser corrigida, seja de forma preventiva, pelo próprio Poder Executivo, seja de forma corretiva, pelo Poder Judiciário. O fato é que não há necessidade de alteração legislativa nesse sentido, como proposto pelo Projeto de Lei n. 4.726, de 2016.

Em relação às presunções estabelecidas em lei, tanto aquela prevista no art. 27 da Lei n. 10.637, de 2002, que presume a importação por conta e ordem de terceiro a importação realizada com recursos desse terceiro, quanto aquela prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, que presume a interposição fraudulenta pela não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, estão adequadas para o que se propõem.

É razoável imaginarmos que, nas duas hipóteses elencadas pelo legislador, estejamos diante de importações realizadas por meio de interpostas pessoas. Mas claro, desde que se compreenda que essas são presunções relativas, que podem ser afastadas caso o importador demonstre que foi ele quem adquiriu as mercadorias no exterior.

O aspecto negativo dessas presunções fica por conta do fato de a fiscalização ter aplicado essas normas quase que de forma absoluta, associando a origem dos recursos ao próprio conceito de importação por conta e ordem de terceiro. Esse é mais um ponto que precisa ser corrigido, não por meio de uma alteração legislativa, mas sim por meio de esclarecimentos, e, se for o caso, por meio de intervenção do Poder Judiciário.

Em relação à declaração de inaptidão do CNPJ pela não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, por mais compreensíveis que sejam as razões do legislador em querer manter um cadastro livre de empresas fantasmas e laranjas, a forma encontrada parece não ter sido adequada.

A inaptidão do CNPJ não deveria ser utilizada como uma penalidade a ser aplicada sobre os intervenientes do comércio exterior, mas sim como uma técnica de correção de cadastro, como era em sua origem. E para fazer a correção do cadastro, retirando dele as empresas fantasmas e laranjas, não era necessário que se criasse uma nova hipótese. Aquelas existentes já contemplavam essa possibilidade. O problema é que, ao criar uma nova hipótese de inaptidão para as pessoas jurídicas que operam no comércio exterior, dessa vez com características de penalidades, o legislador acabou desvirtuando o instituto e discriminando as pessoas jurídicas destinatárias da norma, uma vez que não existe penalidade semelhante a essa para as pessoas jurídicas que operam apenas no mercado interno.

Quanto ao Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, disciplinado pela Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 2011, e ao Procedimento Especial de Fiscalização, disciplinado pela Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, a maior crítica que poderíamos fazer a ele diz respeito ao seu uso em demasia. Esses são procedimentos especiais que devem ser aplicados em casos especiais, e não como regra, como frequentemente se vê. Os requisitos para sua aplicação são muito claros: o primeiro só deve ser aplicado quando houver fundados indícios de infração punível com a pena de perdimento, e não quando houver uma mera desconfiança do cometimento de fraudes no comércio exterior; o segundo, por sua vez, só deve ser aplicado quando houver incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da sociedade empresária, não sendo autorizada sua instauração em razão de outros indícios de ocultação do sujeito passivo.

Além disso, já mencionamos as ilegalidades presentes na Instrução Normativa SRF n. 228, de 2002, no que diz respeito ao uso do arbitramento, previsto no art. 88 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, para o estabelecimento de garantia, e à exigência de comprovação da origem lícita para os recursos utilizados nas operações de comércio exterior.

Diante do exposto, fazendo um balanço de todos os aspectos, positivos e negativos, que envolvem as normas relacionadas com o combate à interposição fraudulenta, e a forma como elas têm sido aplicadas, ainda assim consideramos que elas apresentam um saldo positivo, principalmente pela possibilidade que elas trouxeram de responsabilização daqueles que cometem fraudes no comércio exterior. Mas não podemos deixar de apontar que os abusos e equívocos, das normas e de aplicação delas, devem ser corrigidos o mais rápido

possível, a fim de trazer uma maior segurança jurídica para os operadores de comércio exterior.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Alexandre Fernando de. **Benefícios fiscais nas importações executadas pelas Trading Company e as comerciais exportadoras pelos Estados do Espírito Santo e Santa Catarina versus o fomento à exportação brasileira**. 2013. 76 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul, 01 ago. 2013. Disponível em: <<http://repositorio.uscs.edu.br/bitstream/123456789/456/2/Benef%C3%ADcios%20fiscais%20na%20importa%C3%A7%C3%A3o%20versus%20o%20fomento%20da%20exporta%C3%A7%C3%A3o%20brasileira.pdf>>. Acesso em: 07 jun. 2019.

APOSTOLOPOULOS, Andre; CONCEIÇÃO, Luciano Pereira da Silva; SABAINI, Sabrina Garcia. Aspectos pragmáticos das importações indiretas. In: **Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**, São Paulo, v. 4, n. 22, p. 96-107, set-out 2014. Disponível em: <http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RDM%2022_miolo.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2019.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico financeiro**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. Interposição fraudulenta de pessoas: tipicidade da infração e necessidade da comprovação do dolo. In: BRITTO, Demes (coord.). **Questões controvertidas do direito aduaneiro**. São Paulo: IOB Folhamatic EBS – SAGE, 2014, p. 413-432.

BASALDUA, Ricardo Xavier. **Introduccion al derecho aduaneiro: concepto y contenido**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária**. 2. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013. (Coleção Curso de Tributos Indiretos; V. 1)

BEZERRA, Eduardo Navarro; ULIANA JUNIOR, Laércio Cruz. Importação por conta e ordem de terceiros: teoria e prática. In: BRITTO, Demes (coord.). **Questões controvertidas do direito aduaneiro**. São Paulo: IOB Folhamatic EBS – SAGE, 2014, p. 123-133.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 24 mai. 2019.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 24 mai. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 16 mai. 2019.

BRASIL. Código Penal. Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 17 mai. 2019.

BRASIL. Lei n. 4.502, de 39 de novembro de 1964. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm>. Acesso em: 16 mai. 2019.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 18 mai. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso em: 14 mai. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei n. 399, de 30 de dezembro de 1968. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0399.htm>. Acesso em: 27 mai. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei n. 1.455, de 7 de abril de 1976. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm>. Acesso em: 14 mai. 2019.

BRASIL. Decreto n. 91.030, de 5 de março de 1985. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D91030.htm>. Acesso em: 14 mai. 2019.

BRASIL. Lei n. 7.492, de 16 de junho de 1986. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17492.htm>. Acesso em: 17 mai. 2019.

BRASIL. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em: 17 mai. 2019.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 06 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 27 mai. 2019.

BRASIL. Lei n. 9.613, de 3 de março de 1998. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19613.htm>. Acesso em: 17 mai. 2019.

BRASIL. Medida Provisória n. 2.113-30, de 26 de abril de 2001. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2113-30.htm>. Acesso em: 20 mai. 2019.

BRASIL. Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 13 mai. 2019.

BRASIL. Código Civil. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 27 mai. 2019.

BRASIL. Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 27 mai. 2019.

BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 21 mai. 2011.

BRASIL. Decreto n. 4.543, de 26 de dezembro de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4543.htm>. Acesso em: 18 mai. 2019.

BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro e 2003. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 27 mai. 2019.

BRASIL. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm>. Acesso em: 22 mai. 2019.

BRASIL. Lei n. 11.281, de 20 de fevereiro de 2006. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11281.htm>. Acesso em: 02 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111488.htm>. Acesso em: 30 mai. 2019.

BRASIL. Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm?utm_source=blog&utm_campaign=rc_blogpost>. Acesso em: 13 mai. 2019.

BRASIL. Projeto de Lei n. 4.726 de 2016. **Planalto**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1443463&filena me=PL+4726/2016>. Acesso em: 09 jun. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 4.726 de 2016**. Parecer do relator deputado federal Fausto Pinato (PP-SP). Brasília, DF, 01 dez. 2017. 8f. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1628283&filena me=PRL+1+CFT+%3D%3E+PL+4726/2016>. Acesso em: 09 jun. 2019.

BRASIL. Ato Declaratório Executivo n. 49, da Delegacia da Receita Federal em Vitória. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. 14 de julho de 2006. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=14/07/2006&jornal=1&pagina=46&totalArquivos=108>>. Acesso em: 30 mai. 2019.

BRASIL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Acórdão n. 07-2144. Florianópolis, 10 jan. 2003. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=@DTPE+%3E+=+19990101+%3C+=+20050101&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=4&f=G&l=20&s1=&s2=&s3=&s4=Imposto+sobre+a+Importacao+-+II&s5=respons%Elvel+e+solid%Elrio&s6=&s8=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=@DTPE+%3E+=+19990101+%3C+=+20050101&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=4&f=G&l=20&s1=&s2=&s3=&s4=Imposto+sobre+a+Importacao+-+II&s5=respons%Elvel+e+solid%Elrio&s6=&s8=>)>. Acesso em: 19 mai. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3401-004.381. Relator: Rosaldo Trevisan. Brasília, 26 de fevereiro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3402-006.289. Relatora: Thais De Laurentiis Galkowicz. Brasília, 26 de fevereiro de 2019.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Tributos incidentes nas operações realizadas pelas empresas comerciais de importação e exportação (*Trading Company*). FUNDAP. Sujeição passiva do Imposto de Importação. Parecer PGFN/CAT/Nº 1.316/2001, de 4 de julho de 2001. Relatora: Cláudia Regina Gusmão. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/13162001>>. Acesso em: 19 mai. 2019.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Tributário. Falsidade ideológica na importação de bens mediante subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação. Aplicação da multa: art. 108, § único, do Decreto-Lei nº 37, de 1966. Inaplicabilidade da pena de perdimento: art. 105, VI, do Decreto-Lei nº 37, de 1966. Nota PGFN/CRJ/Nº 937/2016. Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.690/2016, de 9 de novembro de 2016. Relatora: Juliana Buarque Gusmão de Santana. Disponível em: <<https://www.pgfn.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/atos-declaratorios-arquivos/2018/parecer-crj-1690-2016.pdf>>. Acesso em: 21 mai. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Apelação Cível n. 0003909-27.2015.4.03.6104/SP. Apelante: Lwart Lubrificantes Ltda. Apelado: União Federal. Relator: Sidmar Martins. São Paulo, 15 de fevereiro de 2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5842745>>. Acesso em: 23 mai. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação em Mandado de Segurança n. 2001.72.03.000991-0/SC. Apelante: Roler Comercial Importadora e Exportadora Ltda. Apelado: União Federal. Relatora: Vivian Josete Pantaleão Caminha. Porto Alegre, 13 de dezembro de 2006. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1482256&hash=21b54b7411465b990efed5310614d2ab>. Acesso em: 23 mai. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação Cível n. 0009455-74.2009.4.04.7000/PR. Apelante: Dalva Maria Utzig. Apelado: União Federal. Relatora: Vânia Hack de Almeida. Porto Alegre, 23 de março de 2010. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=3343881&hash=7eba6dec86ad744a6690b05b6331d688>. Acesso em: 23 mai. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação Cível n. 5008845-75.2013.4.04.7002/PR. Apelante: Importadora e Exportadora São Bento Ltda. Apelado: União Federal. Relator: Ivori Luís da Silva Scheffer. Porto Alegre, 01 de julho de 2015. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41435838461047031110000000335&evento=490&key=04c8c4806a4909485f6ec2a9407b5002560ec191c697c5bb823b109d64701a8b&hash=edef4408bd6b219a417c38a6151b0d9f>. Acesso em: 30 mai. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 611576 RS. Embargante: Auri João Adams e Comau do Brasil Indústria e Comércio Ltda. Embargado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 05 de fevereiro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3472261>>. Acesso em: 06 jun. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 639252. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Trio Modas Indústria e Comércio de Modas Ltda. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Brasília, 21 de novembro de 2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2842048&num_registro=200400050800&data=20070206&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 23 mai. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1218016. Recorrente: Multimex Trading Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, 08 de fevereiro de 2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisooes/?num_registro=201001835470&dt_publicacao=17/04/2017>. Acesso em: 24 mai. 2019.

BREDA, Felipe Alexandre Ramos. A infração aduaneira conhecida como interposição fraudulenta de terceiros. In: BRITTO, Demes (coord.). **Questões controvertidas do direito aduaneiro**. São Paulo: IOB Folhamatic EBS – SAGE, 2014, p. 357-379.

BURGOS, Rodrigo de Macedo e. Análise interposição fraudulenta: caracterização. In: RISCADO JUNIOR, Paulo Roberto; et al. **Coletânea de jurisprudência do CARF em processos relevantes julgados em 2013**: com comentários dos Procuradores da COCAT/PGFN. Brasília: Advocacia-Geral da União, 2014, p. 222-225. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/coletanea-jurisprudencia-carf-julgados-2013-pgfn.pdf>>. Acesso em: 23 mai. 2019.

CANTANHEDE, Augusto Armstrong Silva. Penalidade de inaptidão do CNPJ: controvérsia relacionada à sua aplicação. In: ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). **Coletânea de direito aduaneiro**. São Paulo: IOB SAGE, 2016, p. 373-382.

CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao direito aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CEZAROTI, Guilherme. O combate à interposição fraudulenta de pessoas nas operações de comércio exterior. A Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002. O dever de fiscalização dos agentes públicos e os direitos dos contribuintes. Interesse público e interesse da Fazenda. In: FLEISCHMANN, Antonio Carlos; BORGES, Eduardo; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Controvérsias tributárias no comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2010, p. 141-170.

DOMINGO, Luiz Roberto. Infração aduaneira sem prática de ilícito. In: BRITTO, Demes (coord.). **Questões controversas do direito aduaneiro**. São Paulo: IOB Folhamatic EBS – SAGE, 2014, p. 497-509.

DORNELLES, Arnaldo Diefenthaler. Arrependimento e reparação de dano: uma abordagem da denúncia espontânea no direito aduaneiro. In: **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 9, n. 1, p. 19-49, jan-jun 2014. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5296/3544>>. Acesso em: 13 mai. 2019.

ESPÍRITO SANTO. Lei n. 2.508, de 22 de maio de 1970. SEFAZ. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/legislacao/fundap.asp>>. Acesso em 19 mai. 2019.

FERNANDES, Fátima; ROLLI, Claudia. Receita Federal suspende Cotia Trading. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 28 jun. 2006. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi2806200602.htm>>. Acesso em: 30 mai. 2019.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Revisão aduaneira e segurança jurídica**. São Paulo: Intelecto Editora, 2016.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA, Jean Marcos. **Confisco e perda de bens no direito brasileiro**. Campo Grande: Gibim, 2000.

FERREIRA, Rony. Perdimento de bens. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 148-202.

FOLLONI, André Parmo. Pena de perdimento no comércio exterior e dano ao Erário: intervenção Estatal inconstitucional no funcionamento da economia. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de direito aduaneiro II**. São Paulo: Lex Editora, 2015, p. 399-417.

HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **ICMS sobre importação: regra-matriz**. Curitiba: Juruá, 2013.

LIMA, Sebastião de Oliveira. **O fato gerador do imposto de importação na legislação aduaneira**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Prova**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. 6. ed. at. aum. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Parecer: importação de mercadorias por “Trading Company” no Espírito Santo e venda do bem importado para empresa de Minas Gerais – disciplina jurídica do ICMS aplicável a tais operações, inclusive com importação por estabelecimento situado no Estado

de São Paulo. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 158. São Paulo: Dialética, Novembro 2008, p. 87-107.

MÁXIMO JÚNIOR, Attílio. **Imposto de importação: fato gerador e peculiaridades**. São Paulo: Iglu, 2000.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDONÇA, José Ricardo Costa de; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. Fundamentos para análise do downsizing como estratégia de mudança organizacional. In: **Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, ed. 9, v. 5, n. 3, mai-jun 1999. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/19414>>. Acesso em: 16 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa SRF n. 69, de 10 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14175&visao=anotado>>. Acesso em: 14 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa SRF n. 2, de 2 de janeiro de 2001. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=12739&visao=anotado>>. Acesso em: 19 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa SRF n. 52, de 8 de maio de 2001. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13909>>. Acesso em: 20 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa SRF n. 200, de 13 de setembro de 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15069&visao=anotado>>. Acesso em: 30 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa SRF n. 206, de 25 de setembro de 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15075>>. Acesso em: 20 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Portaria MF n. 350, de 16 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=26942>>. Acesso em: 27 jun. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa SRF n. 225, de 18 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15100>>. Acesso em: 22 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa SRF n. 228, de 21 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15103>>. Acesso em: 22 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa SRF n. 229, de 21 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15104&visao=anotado>>. Acesso em: 22 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa RFB n. 634, de 24 de março de 2006. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=38048>>. Acesso em: 04 jun. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Protocolo ICMS 23, de 03 de junho de 2009. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt023_09>. Acesso em: 19 jun. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa RFB n. 1.169, de 29 de junho de 2011. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16141>>. Acesso em: 20 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Portaria RFB n. 6.478, de 29 de dezembro de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=89205>>. Acesso em: 21 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Despacho de 3 de maio de 2018. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/atos-declaratorios-arquivos/2018/parecer-1690-2016-despacho-dou.pdf>>. Acesso em: 21 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Portaria RFB n. 1.750, de 12 de novembro de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96434>>. Acesso em: 24 jun. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 27 de dezembro de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97727&visao=anotado>>. Acesso em: 04 jun. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Instrução Normativa RFB n. 1.863, de 27 de dezembro de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97729#1954228>>. Acesso em: 28 mai. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Solução de Consulta Cosit n. 24, de 18 de janeiro de 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99642>>. Acesso em: 08 jun. 2019.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; MIGLIOLI, Maristela Ferreira. Interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In: BRITTO, Demes (coord.). **Questões controvertidas do direito aduaneiro**. São Paulo: IOB Folhamatic EBS – SAGE, 2014, p. 381-411.

MOURA, Caio Roberto Souto de. **Poder de polícia aduaneira e os procedimentos especiais de controle aduaneiro**. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2012.

MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis. **A prova por indícios no processo penal**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

REIS, Ruy de Melo Raul. **Manual do imposto de importação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970.

SANCHES, Flávia. Receita intima importadoras irregulares. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 25 out. 2002. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi2510200220.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2019.

SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto. Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude – a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (coord.). **Tributação aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 53-68.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **A aduana e o comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

_____. **Temas Aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos**. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1980.

TÔRRES, Heleno Taveira. Autonomia privada nas importações e sanções tributárias. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de direito aduaneiro**. São Paulo: Lex Editora, 2008, p. 197-244.

TUBINO, Rogério de Miranda. O procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas – a Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002. In: FLEISCHMANN, Antonio Carlos; BORGES, Eduardo; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Controvérsias tributárias no comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2010, p. 291-318.

TREVISAN, Rosaldo. Direito aduaneiro e direito tributário – distinções básicas. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de direito aduaneiro**. São Paulo: Lex Editora, 2008, p. 11-55.

_____. **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2017.

ZANELLATO FILHO, Paulo José. **A (in)constitucionalidade da pena de perdimento aduaneira**. São Paulo: Aduaneiras, 2016.

ZOTELLI, Valeria. ICMS nas importações: local de recolhimento. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). **ICMS: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 67-98.