



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG
INSTITUTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS,
ADMINISTRATIVAS CONTÁBEIS - ICEAC
CURSO DE COMÉRCIO EXTERIOR

STEPHANIE DA SILVA DOS SANTOS

FRAUDE NO COMÉRCIO EXTERIOR: INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

Santa Vitória do Palmar
2023

STEPHANIE DA SILVA DOS SANTOS

FRAUDE NO COMÉRCIO EXTERIOR : INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

Trabalho de conclusão de curso
apresentado como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharel, pelo Curso
de Comércio Exterior da Universidade
Federal do Rio Grande - FURG.

Orientador: Profº Dr.Wagner Feloniuk

**Santa Vitória do Palmar
2023**

STEPHANIE DA SILVA DOS SANTOS

FRAUDE NO COMÉRCIO EXTERIOR: INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel, pelo Curso de Comércio Exterior da Universidade Federal do Rio Grande-FURG.

Aprovado em janeiro de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Profº. Dr. Wagner Feloniuk - Orientador

Profº. Bruno Cardoni Ruffier – Membro

Profº. Dr. Marcos Roberto de Lima Aguirre - Membro

À minha família, meu céu.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradecer a Deus, pela força e fé alimentada dia a dia, para que eu pudesse superar minhas limitações e alcançar o êxito de chegar até aqui.

A minha família, em especial minha mãe que nunca mediu esforços a respeito da minha educação.

Ao meu professor e orientador Wagner Feloniuk, por toda a sua disposição, educação e humildade ao partilhar conhecimento.

E, por fim, aos meus colegas de serviço Nilvaro e Fabian, por todas as contribuições não apenas para esse projeto, mas para a minha vida pessoal e profissional, me orientando sempre para o melhor caminho ao qual eu devo seguir.

**“Conhecimento não é aquilo que você sabe, mas o que
você faz com aquilo que você sabe.” - Aldous Huxley**

RESUMO

O comércio exterior é responsável por uma vasta circulação de capital nas trocas comerciais entre países. É por meio das importações e exportações de bens e serviços que ocorrem o desenvolvimento econômico, com impacto direto no desenvolvimento de uma nação. Por outro lado, os ilícitos transnacionais aumentam sucessivamente, dentre eles a interposição fraudulenta, que tem causado dano ao erário, tendo como consequência direta a cultura de corrupção, evasão de divisas e ingresso de mercadorias sem tributação, o que provoca uma concorrência desleal no mercado internacional e doméstico. O órgão responsável por coibir essa prática é a Receita Federal do Brasil, que utiliza como ferramenta principal o controle aduaneiro, que envolve o monitoramento das operações comerciais, dentre elas, a identificação do real interessado da mercadoria. A fim de coibir aquele que se oculta, a legislação brasileira tipifica como infração aduaneira, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. O objetivo do trabalho é apresentar os desdobramentos da interposição fraudulenta, identificar e analisar os sistemas informacionais utilizados pelo Fisco com foco no combate do ilícito. Além disso, o trabalho visa demonstrar as decisões sobre litígios proferidas pelo Conselho de Administração de Recursos Fiscais e Tribunais do Judiciário. Por fim, apresentar sugestões de melhoria no controle aduaneiro para elevar o grau gerenciamento de risco no decurso do despacho de importação e exportação.

Palavras-chave: Interposição. Fraude. Comércio Exterior.

ABSTRACT

Foreign trade is responsible for a vast circulation of capital in commercial exchanges between countries, and it is through imports and exports of goods and services that economic development occurs, with a direct impact on the development of a nation. On the other hand, transnational offenses increase successively, among them the fraudulent filing that has caused losses to the treasury, having as a direct consequence the culture of corruption, evasion of foreign exchange and entry of goods without taxation, which causes unfair competition in the international and domestic market. The agency responsible for curbing this practice is the Federal Revenue of Brazil, which uses customs control as the main tool, which involves monitoring commercial operations, among them, the identification of the real person interested in the goods. To curb what is hidden, Brazilian legislation typifies as a customs infraction, the concealment of the taxable person, the real seller, buyer, or person responsible for the operation, through fraud or simulation, including the fraudulent interposition of third parties. The objective of this work is to present the consequences of fraudulent filing and how it can be identified and analyze the information systems used by the Tax Authorities with a focus on combating the offense. In addition, the work aims to demonstrate the decisions on litigation issued by the Administrative Board of Tax Appeals (CARF), and Courts of the Judiciary. Finally, present suggestions for improving customs control to raise the level of risk management during the import and export clearance.

Keywords: Interposition. Fraud. Foreign .Trade.

Sumário

RESUMO	7
ABSTRACT	8
1 INTRODUÇÃO.....	10
2 ILÍCITOS ADUANEIROS E INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA	12
2.1 Importações indiretas lícitas.....	13
2.2 Interposição fraudulenta e sanções	15
2.3 Interposição fraudulenta presumida e sanções.....	18
2.4 Diferenciação em relação ao contrabando e descaminho	20
2.5 Representação fiscal para fins penais	24
3 CONTROLE ADUANEIRO	28
3.1 Jurisdição aduaneira	28
3.2 Sistemas informatizados	30
3.3 Fiscalização Aduaneira	32
3.4 Uso da jurisprudência no combate à interposição fraudulenta.....	36
3.5 Interposição fraudulenta segundo o Poder Judiciário	36
3.6 Interposição Fraudulenta segundo os órgãos e tribunais administrativos.....	41
CONSIDERAÇÕES FINAIS	
REFERÊNCIAS	

1 INTRODUÇÃO

O fluxo no comércio exterior se deu a partir do século XX, após a segunda guerra mundial, quando as vinculações de trocas de mercadorias e de capitais resultaram em medidas voltadas à globalização da economia. A globalização foi um movimento importante para o comércio exterior, pois, além de ampliar o comércio internacional, flexibilizou a entrada e saída de mercadorias, resultando em saldos positivos para a balança comercial, especialmente nas exportações. Com isso, verificou-se a utilização do comércio internacional com práticas ilícitas, tais como a estruturação de operações simuladas, evasão de divisas e inserção de mercadorias inautênticas.

O ilícito que compete a esse trabalho é a interposição fraudulenta, quando o verdadeiro beneficiário da operação comercial não está identificado. Nesse sentido, surgiram as importações terceirizadas, importação por conta e ordem e importação por encomenda, ambas são interposições lícitas possuem previsão legal permitindo assim que uma terceira pessoa possa atuar no comércio exterior em nome do adquirente do bem. Isso foi regulamentado tendo em vista o intenso interesse do Estado em proteger o mercado interno, uma vez que a questão não é meramente tributária, mas o controle aduaneiro que se faz necessário.

A interposição fraudulenta é um ilícito recorrente dentre as autuações da Receita Federal do Brasil. Este trabalho procura demonstrar que essa prática produz impactos econômicos, pois causa um desequilíbrio entre os agentes e contribui para a ineficiência econômica de mercado. É um tema do interesse fazendário porque alerta sobre os riscos de fraudes inerentes às trocas comerciais do comércio exterior. Segundo a Receita Federal o combate à interposição fraudulenta revela-se forma eficaz para o combate às fraudes em geral¹. Assim, não resta dúvida sobre a importância do tema tanto para o Fisco, como para a manutenção da competitividade regular entre os agentes econômicos que atuam com o comércio exterior ou que com ele se relaciona.

O objetivo deste trabalho é apresentar a tipificação da interposição fraudulenta e suas características, bem como o dano que a prática traz para o

¹RECEITA FEDERAL DO BRASIL, Combate integrado às fraudes no comércio exterior 2018.21 f. (17º PRÊMIO DE CRIATIVIDADE E INOVAÇÃO DA RFB) Brasília DF, 2018. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/> Acesso em: 05 de jan. 2022.

comércio exterior, especialmente quando provoca a concorrência desleal, além de abordar casos concretos que foram debatidos na esfera administrativa e judicial que permitem ao Fisco autuar, no momento do despacho aduaneiro, fraudadores que buscam outros *modus operandi* que visam burlar a fiscalização. Para inibir essa prática, o trabalho sugere mecanismos de gerenciamento de riscos que o Fisco pode implementar para combater esse ilícito.

O presente trabalho é dividido em dois capítulos, o primeiro é sobre os ilícitos aduaneiros e a interposição fraudulenta, no qual se versa sobre as formas tipificadas de interposição. É apresentado os dois crimes mais comuns na área do Comércio Exterior - contrabando e descaminho - como maneira de explicá-los e diferencia-los, daqueles relacionados a interposição fraudulenta.

O segundo capítulo será apresentado: o controle aduaneiro exercido pela Receita Federal do Brasil em sua área de atuação sobre a entrada e saída de mercadorias do Brasil; os sistemas informatizados, que têm como objetivo deixar o comércio exterior seguro e com maior celeridade no decurso do despacho aduaneiro; e, por fim, o uso de jurisprudência nos tribunais judiciais e colegiados administrativos, em sua interpretação no combate a interposição fraudulenta.

Este trabalho tem como fonte pesquisas doutrinárias em dados qualitativos primários sobre o tema, ou seja, a Constituição, a legislação civil e tributária aplicável, portarias e outras normas da Receita Federal. É também uma pesquisa jurídica, com foco específico na jurisprudência dos tribunais judiciais e na interpretação e aplicação da legislação de colegiados administrativos que, por meio das suas decisões, atuam para coibir a interposição fraudulenta no comércio exterior. O objetivo do método foi demonstrar, mediante pesquisas, nas normas aplicáveis, na doutrina e na jurisprudência, a atual compreensão da prática do ilícito, as discussões no campo doutrinário e acadêmico, além de elencar os principais problemas, questões fáticas e teóricas dos órgãos responsável por coibir tal infração.

2 ILÍCITOS ADUANEIROS E INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

O comércio exterior é responsável por uma vasta circulação de capital nas trocas comerciais entre países, e é por meio das importações e exportações de bens e serviços que ocorre o desenvolvimento econômico, com impacto direto no desenvolvimento das regiões. Por outro lado, os ilícitos transnacionais provocam problemas sociais, visto que os recursos obtidos ilegalmente acabam sendo atrativos para os criminosos. As trocas comerciais entre os países se efetivam através de suas fronteiras (terrestre, marítima e aérea) pontos vulneráveis para o cometimento dos crimes de contrabando, descaminho, lavagem de dinheiro, além da própria interposição fraudulenta.

Os ilícitos aduaneiros têm reflexo negativo nas relações comerciais. O crime organizado que age no comércio exterior, por exemplo, se utiliza dessas ações para obter lucro indevidamente. As organizações criminosas fomentam uma cultura de corrupção e ineficiência do Estado, onde a violência prevalece e acaba afetando indiretamente a segurança e a economia de um país².

Na disputa de lucros indevidos os criminosos agem de maneira a burlar fiscalização e acabam tirando vantagens indevidas, segundo Batista:

A livre-iniciativa e a livre concorrência, juntamente com a isonomia, isto é, a igualdade nas relações comerciais, tendo ainda por limitação a função social, e a busca pela justiça social, consistem em questões constitucionais observadas na prática dos atos de concorrência, e cuja inobservância configurará as condutas [...] que colidem com preceitos da concorrência lícita³.

Os efeitos da sonegação fiscal deles decorrente são vastos, visto que penaliza os contribuintes que não são sonegadores⁴. Esse é um dos maiores problemas, pois prejudica o serviço aduaneiro e também o próprio comércio exterior, tendo em vista que os acordos comerciais têm por finalidade tratar o Comércio

²ELLIS, R Evan. Transnational Organized Crime and Violence in the Americas. In: KASSAB, Hanna Samir; ROSEN, Jonathan D. Violence in the Americas. Lanham: Lexington Books, 2018. p. 139

³BATISTA, Janine Souza. POLONINI, Thamara dos Santos. Concorrência Ilícita: Práticas que Afrontam a Livre Iniciativa nas Relações Empresariais. Disponível em: <https://multivix.edu.br/wp-content/uploads/2018/08/concorrenca-ilicita-praticas-que-afrontam-a-livre-iniciativa-nas-relacoes-empresariais.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2022.

⁴MENEZES, Djacir Holanda de. Tributação e sonegação fiscal: um estudo da sonegação do ICMS. 2014. 43 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014. p. 25

Exterior de um modo equilibrado, mantendo assim a competitividade do mercado.

Após apresentar as formas tipificadas de interposição, são apresentados os dois crimes mais comuns na área do Comércio Exterior, como maneira de explicá-los e de, por contraste, diferenciá-los dos tipos anteriores.

2.1 Importações indiretas lícitas

Como introdução ao assunto, é necessário conceituar interposição dentro do escopo do comércio exterior. O interposto age em nome próprio efetuando a transação a pedido de outrem com ou sem remuneração. Por exemplo, caso o contribuinte não queira se expor, ele faz uso de outrem para que em seu nome possa alcançar seus interesses. O próprio ordenamento jurídico brasileiro não impossibilita que a prática seja efetuada⁵.

Nesse contexto, visando incrementar o controle das operações de comércio exterior, a Receita Federal do Brasil dispôs duas modalidades de importação indireta, sendo elas: importação por conta e ordem e importação por encomenda. Elas estão previstas na lei nº 11.281/06, que é regulamentada pela instrução normativa da Receita Federal do Brasil de nº 1.861/18 que juntas, foram chamadas de interposição.

Isso foi importante devido a busca de eficiência do arranjo dos setores produtivos cujas as importações passaram a ser realizadas por empresas especializadas, também conhecidas por *trading companies*, conforme definido pela IN RFB Nº 1984, de 27 de outubro de 2020, art.2º⁶.

A Receita Federal do Brasil faz a seguinte definição:

Considera-se a 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 jurídica⁷.

⁵BRASIL. Lei nº 3.167, de 3 de junho de 1957.Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l3167.htm. Acesso em: 27 abr. 2022.

⁶BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1984,de 27 de outubro de 2020.Disponível em:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113361&visao=anotado>. Acesso em: 24 mai. 2022.

⁷BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1861,de 27 de dezembro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97727&visao=anotado>. Acesso em: 09 jun. 2022

Na importação por conta e ordem, verificam-se dois personagens: o importador (*Trading Companies*) e o real adquirente. O interessado na mercadoria contrata uma importadora para que realize a importação por sua conta e ordem, ou seja, apenas a importação é terceirizada.

Caso a compra ou a venda de mercadorias no mercado internacional, fosse realizada por conta própria, o real adquirente seria o responsável pelas obrigações tributárias, assim como por dispor dos recursos financeiros necessários para a operação. Contudo se a operação é efetivada à sua ordem, é ele (real adquirente) quem negocia com o exportador, adquire a mercadoria estrangeira e assume todo o risco comercial da operação, destarte, é sua a propriedade da mercadoria⁸.

Existe ainda outra modalidade de importação: aquela realizada por encomenda. A Receita Federal do Brasil através da IN RFB Nº 1984, de 27 de outubro de 2020, art. 3º define esta modalidade de importação da seguinte forma:

Considere-se a importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com seus recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para a revenda a encomendante pré determinado⁹.

Nesta modalidade, a comercial importadora (*Trading Company*) importa a mercadoria e a destina ao encomendante, o qual já a havia encomendado previamente, ou seja, a importadora utiliza seus recursos financeiros e assume o risco da transação. Assim, deve haver sua vinculação ao RADAR, bem como a vinculação do contrato ao sistema eletrônico da Receita Federal do Brasil – RFB¹⁰. Assim, como se pode perceber, nas modalidades de importação nem toda interposição é fraudulenta.

Diante do exposto, essas modalidades são lícitas para o comércio exterior, pois todos os agentes envolvidos na operação são identificados. Mas existem

⁸BARBIERI, Luis Eduardo. Interposição Fraudulenta de pessoas: Tipicidade da Infração e a Necessidade da comprovação do dolo. Disponível em: silos.tips/interposicao-fraudulenta-de-pessoas-tipicidade-da-infracao-e-a-necessidade-da-comprovação-do-dolo.pdf. Acesso em: 09 jun. 2022.

⁹BRASIL. Instrução Normativa nº 1861, de 27 de dezembro 2018. Art. 3º. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idato=9772&visao=anotado>. Acesso em: 09 jun. 2022

¹⁰BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1861, de 27 de dezembro de 2018. Artº 4, inciso II. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97727&visao=anotado>. Acesso em: 09 jun. de 2022

comportamentos assemelhados, por exemplo, a não identificação dos envolvidos na operação, o que configura um ilícito, ainda que guardem estruturas parecidas com essas modalidades. Isso porque são utilizadas de forma abusiva, com a finalidade de obter vantagens financeiras ilegais, descumprir procedimentos administrativos ou introduzir mercadorias estrangeiras proibidas no território nacional.

2.2 Interposição fraudulenta e sanções

Atualmente, a interposição fraudulenta está prevista no art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76 que dispõe do seguinte:

§ 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 consumida¹¹.

§ 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 nacional¹².

Existem duas modalidades de interposição fraudulenta: a comprovada e presumida. Na comprovada, a autoridade aduaneira identifica que há um terceiro agente oculto na operação, que não se confunde com o sujeito passivo, vendedor, comprador ou responsável informado para fins aduaneiros, mediante fraude ou simulação.

Quanto à definição de fraude, a Lei nº 4.502 de 1964, prevê em seu 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 pagamento¹³.

¹¹BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 20 jun. 2022

¹²BRASIL. Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976. Art. 23. Dispõe sobre bagagem do passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455. Acesso em: 20 jun. 2022

¹³BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Art. 72. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm. Acesso em: 20 out. 2022

No entanto, nos casos de interposição fraudulenta, elemento adicional se soma a fraude tributaria, dado o interesse do agente em iludir a administração aduaneira na identificação do sujeito passivo, comprador ou responsável pela operação.

No caso de importação simulada, o Código Civil em seu art.167 traz a seguinte definição:

Art. 167. (...)

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados¹⁴.

O inciso I, por exemplo, refere-se a interposição fictícia, à titulação de bem sob nome alheio, e à contratação sob nome falso e os incisos II e III, referem-se a documentos e declarações errôneas propositalmente do declarante. Em vista dessas constatações, pode-se atestar que o negócio simulado constitui um tipo jurídico-estrutural.

Portanto, para que se configure a interposição fraudulenta é imprescindível a existência de prova inequívoca da ocultação do real adquirente da mercadoria e a ocorrência de fraude ou simulação.

Nesse contexto, o que leva o agente a ser incidido pelo tipo penal. O objetivo da fraude é fugir das responsabilidades frente as obrigações no comércio internacional. Fica evidente que o infrator pretende cometer algum crime, pois ele se esconde dos “olhos” da fiscalização. Um crime muito comum é a evasão de divisas, que tem como premissa inserir dinheiro em paraísos fiscais onde existe uma política mais flexível, pois facilita a entrada de ativos estrangeiros com isenções de impostos e sigilo de informações ou a ausência de habilitação para realizar operações no comércio exterior. Mas também há casos em que o infrator possui relação com empresas de fachada no exterior, quebra da cadeia do Imposto de Produtos Industrializados (IPI), ou introduzir mercadorias inautênticas.

¹⁴BRASIL. Lei nº 10. 406, de 10 de janeiro de 2022. Art. 167. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 20 out. 2022

Na prática, o oculto é quem realiza todas as tentativas comerciais com o exportador, no entanto, não figura na declaração de importação (DI), nem como importador e nem como adquirente ou encomendante pretendido. Essa prática ilícita tem o propósito de ocultar o real comprador da mercadoria, pois para uma importação ser considerada direta o importador não pode receber recursos de terceiros ou ter encomendante pré-determinado conhecido¹⁵. Sendo dessa forma a caracterização da interposição fraudulenta.

Portanto, pode-se dizer que a falsidade da declaração gera a ocorrência do tipo infracional, uma vez que a infração é cometida por aquele que se oculta, e não pelo interposto que preenche a DI. Por exemplo, se a empresa X quer anonimato na compra de uma mercadoria, ela contrata uma terceira empresa para que possa fazer essa transação comercial com a empresa Y, sendo de responsabilidade dessa a formalização da Declaração de Importação (DI). Pode ser possível que a empresa contratada não saiba da relação do cliente X com a empresa Y. De modo que ele acreditou na empresa que estava lhe contratando e fez a declaração de importação normalmente, sem a indicação do interposto. Nesse caso, a empresa X agiu de má fé induzindo o importador ao erro e omitindo informações ao controle aduaneiro.

Nessa modalidade o fraudador sofrerá uma punição de pena de perdimento de bens imposta à operação oculta, além da multa equivalente ao valor da mercadoria para aquele que cedeu o seu nome ao terceiro, conforme disposto na Lei nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, bem como pode ser convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando esta não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida¹⁶.

¹⁵RUSO, Douglas Mangini. Descaracterização da importação direta para importação por encomenda. 2020. Tese de Doutorado. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/29354>. Acesso em: 16 jun. 2022.

¹⁶BRASIL. Lei nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm Acesso em: 16 jun. 2022

2.3 Interposição fraudulenta presumida e sanções

A interposição fraudulenta presumida está prevista no § 2º art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76. Essa modalidade presumida ocorre quando não há comprovação da origem, disponibilidade e transferências dos recursos empregados.

Ao menos neste caso, as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta¹⁷. Assim, elas apenas dispensam elementos que seriam necessários na outra modalidade. Para obter-se mais informações há necessidade de documentos, análises bancárias, dentre outros, ou seja a interposição fraudulenta presumida caracteriza-se pela não comprovação da origem dos recursos empregados nas transações, mas pela presunção jurídica de que ocorreram, com a criação dos efeitos penais correspondente.

A explicação para tal presunção é dada por Luz:

Para caracterizar a ocultação, era imprescindível apontar a pessoa que fora oculta. Em muitas situações, a fraude era “quase perfeita” e, por isso, o Fisco não conseguia identificar o adquirente oculto, apesar de sua existência ser óbvia, haja vista, por exemplo, que o importador não possuía recursos próprios para suportar as remessas realizadas ao exterior ou não conseguia comprovar que ele mesmo fizera o pagamento recebido pelo exportador estrangeiro. Para tais situações foi criada a figura da interposição fraudulenta por presunção: apesar de o adquirente não ter sido identificado, o importador passaria a ser caracterizado como interposto fraudulento pelo fato de não ter conseguido comprovar a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados no comércio exterior¹⁸.

Assim sendo, se o agente não conseguir comprovar através de documentos concretos a transferência e a origem dos recursos empregados na operação de comércio exterior, a Receita Federal presume que há um terceiro agente que está custeando a importação e dela se beneficiando.

Admite-se que o agente possa se defender da prática de interposição que lhe é imputada, visto que não existe presunção absoluta sob pena de haver ofensa aos princípios constitucionais, preservando o contraditório e ampla defesa. O legislador reconhece modalidades em que pode se dar a prova. Desse modo a Instrução Normativa da RFB nº 228/2002 dispõe:

¹⁷FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 114.

¹⁸LUZ, Rodrigo. Comércio Internacional e legislação aduaneira. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 175.

Art. 4º, além dos registros e demonstrações contábeis, poderão ser apresentados, dentre outros, elementos de prova de:

I - integralização do capital social;

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

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

a) identificação dos participantes da operação: devedor, fornecedor, financiador, garantidor e assemelhados¹⁹.

Ainda que o contribuinte apresente essa base documental, caso não comprove a origem e disponibilidade dos recursos empregados na operação, irá ser caracterizada a presunção de interposição fraudulenta. Nesse sentido, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF proferiu uma decisão desfavorável ao importador.

No caso concreto, o importador encaminhou aos autos os seguintes documentos:

- a) Contrato de empréstimos firmados com instituições financeiras;
- b) Extratos de contas correntes;
- c) Balanço patrimonial;
- d) Contrato de fechamento do Câmbio.

Ainda que apresentadas todas essas informações, a autoridade julgadora entendeu não ter sido o suficiente para demonstrar a origem dos recursos empregado na operação. Foi apontado que alguns desses elementos possuíam data posterior às importações questionadas e outros não indicavam a origem dos recursos empregados em si, mas somente a sua movimentação através de extratos²⁰.

Assim, a autoridade julgadora entendeu que a presunção de interposição fraudulenta só poderia deixar de ocorrer mediante a prova da origem lícita dos recursos empregados na transação comercial. Desta forma, a necessidade da prova

¹⁹BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 228, de 21 de outubro de 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15103&visao=anotado>. Acesso em: 30 nov. 2022.

²⁰Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-006.690. Rel. Tatiana Mindori Migiyana. 3ª Turma da Câmara Superior, j. 12.04.2018. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10880728069201158_5863818.pdf. Acesso em: 29 nov. 2022.

da origem do dinheiro empregado possui finalidade saber se não foi feito com recursos de terceiros ou se não foi feito através de dinheiro ilícito.

Nessa modalidade o fraudador sofrerá pena de perdimento de bens da operação²¹ ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria em casos em que a mercadoria já tenha sido consumida, revendida ou não encontrada. Admite-se também processo que busca inaptdão do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ²² da empresa autuada.

A inaptdão do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas proposta em função da interposição fraudulenta, é uma das maneiras da administração punir o infrator, impossibilitando a sua atuação em atividades empresariais, tendo em vista que ele não comprovou a origem dos recursos empregados na transação comercial. Também serve como um mecanismo de controle para coibir a prática, pelo sujeito ocultado, do crime relacionado à lavagem de dinheiro, podendo estar relacionado com outras irregularidades tributárias, como por exemplo, fraude no valor declarado, subfaturamento ou superfaturamento.

2.4 Diferenciação em relação ao contrabando e descaminho

O Código Penal Brasileiro – Decreto-Lei nº 13.008 de 26 de junho de 2014, prevê também os crimes de contrabando e descaminho. O descaminho encontra-se no art. 334, e o contrabando no art. 334-A²³. Apesar de estarem em um único artigo, são crimes distintos. Caracteriza-se como crime de contrabando, a prática de importação ou exportação clandestina de mercadorias e bens de consumo que necessitam de registro específico, análise ou autorização do órgão público anuente. Por exemplo, para que ocorra uma importação de armas de fogo, o Exército Brasileiro deverá autorizá-las mediante uma licença de importação.

Já o descaminho, é a entrada ou saída de mercadorias permitidas, mas há

²¹BRASIL. Decreto Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm. Acesso em: 28 nov. 2022

²²BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=9430&ano=1996&ato=4c4cXRE5UMJpWT4af>. Acesso em: 28 nov. 2022

²³BRASIL. Lei nº 13.008, de 26 de junho de 2014. Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13008.htm. Acesso em: 17 out. 2022

ausência dos trâmites aduaneiros do ponto de vista tributário (não pagamento de direitos da importação), e mesmo o descumprimento de normas administrativas. Seu dano direto está relacionado aos prejuízos para a indústria e o comércio, além de possibilitar a redução de empregos, visto que essa prática desestimula as empresas nacionais, por meio da concorrência desleal no mercado doméstico. A consequência incontínente é a perda de arrecadação do Estado, tendo como reação natural o decréscimo de investimento nas áreas de saúde, infraestrutura e ações sociais pelos governos em prol da sociedade.

O crime de contrabando é o ato de importar ou exportar produtos e mercadorias proibidas ou parcialmente proibidas, conforme prevê no Art. 344, do Código penal Brasileiro, como descrito abaixo:

Importar ou exportar mercadoria proibida:
 Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos.
 § 1º Incorre na mesma pena quem:
 I - pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando;
 II - importa ou exporta clandestinamente mercadoria que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente;
 III - reinsere no território nacional mercadoria brasileira destinada à exportação;
 IV - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira;
 V - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira.
 § 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.
 § 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de contrabando é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial²⁴.

Nesse contexto, o contrabando é um ilícito administrativo aduaneiro que foi tipificado também como crime, pela sua gravidade. Ocorre quando há a importação ou exportação de mercadoria proibida ou para qual é exigida a autorização exigida específica. No Brasil é comum ocorrer tal prática entre os bens que necessitam de Licença de Importação (LI), deferida por um órgão anuente, como por exemplo, nas licenças de importações de armas, munições e cigarros.

Um exemplo que configura contrabando é a importação de mercadorias sem a autorização do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), que realiza a fiscalização de produtos agropecuários em fronteiras, portos e aeroportos. Na Aduana localizada no município do Chuí, por exemplo, é comum ocorrer casos

²⁴BRASIL. Lei nº 13.008, de 26 de junho de 2014. Art. 344, Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13008.htm. Acesso em: 17 out. 2022.

em que o agente tenta enganar a fiscalização tentando introduzir herbicidas, pesticidas, praguicidas, produtos fitofarmacêuticos e produtos fitossanitários. São produtos químicos e habitualmente usados na agricultura. A organização Mundial da Saúde (OMS) faz a seguinte definição:

Pesticida ou praguicida como toda substância capaz de controlar uma praga que possa oferecer risco ou incômodo às populações e ao meio ambiente. Podem, ainda, ser definidos como substâncias ou misturas de substâncias destinadas a impedir a ação ou matar diretamente insetos²⁵.

Quando esse tipo de mercadoria é importada sem passar por esses procedimentos, pode acarretar em danos à sociedade. Há casos em que o agente já tinha a intenção de praticar o crime, ainda que indiretamente, isso porque ele sabia que, tanto na importação ou exportação de mercadorias que dependem de registro e de análise dos órgãos competentes, há necessidade de anuência, mas desrespeita a legislação propositalmente. Essa prática configura o crime de contrabando, ou seja, importar ou exportar mercadoria proibida, pois sem o registro de Declaração de Importação (DI), da análise ou autorização do órgão competente, sua importação ou exportação é ilícita.

Outra maneira de ser caracterizada o contrabando, é quando os fraudadores utilizam da técnica *ripon/ripoff*²⁶. Nessa fraude, a mercadoria passa por todos os procedimentos de uma importação e exportação, porém no interior do meio que transporta a carga lícita, do ponto de vista aduaneiro, os contrabandistas engenhosamente introduzem fuzis, drogas dentre outras mercadorias ilícitas, de modo que ela fique oculta e não possa ser facilmente detectada com a verificação física da mercadoria no decurso do despacho aduaneiro. Nessa modalidade, a fraude não é de conhecimento do importador e nem do exportador.

O segundo tipo penal é o descaminho, um crime de natureza tributária. Para que haja a caracterização do crime de descaminho, o fraudador deve iludir todo ou em parte o pagamento dos tributos devido na importação. É a entrada e saída de mercadorias legalmente permitidas no país, mas que não foram submetidas aos trâmites necessários para uma importação ou exportação regular, correspondendo a um crime de sonegação fiscal²⁷. Daí á distinção entre os crimes, enquanto o

²⁵Organização Mundial da Saúde – OMS, 2018.

²⁶Significado: Enganar ou também fraudar

²⁷BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras

contrabando defende a saúde e a segurança pública, o descaminho defende o interesse econômico do Estado, visto que o Estado deixa de arrecadar.

Como bem descreve Moreira:

Descaminho é o ato pelo qual procura alguém fugir ao pagamento de impostos alfandegários, introduzindo no país ou remetendo para o exterior clandestinamente mercadoria sujeita a este imposto. Embora, sujeito à sanção penal, é nesse sentido mais uma infração fiscal, mostrando-se uma sonegação de imposto²⁸.

O crime possui previsão legal no artigo 1º da lei nº 8.137 de 1990:

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 multa²⁹.

Outro *modus operandi* dos criminosos é exportar uma carga legalmente manifestada com isenção de tributos ou parcialmente isenta. Em seguida, a mesma carga é reintroduzida no país sem a regular importação e pagamento de tributos. Assim, a carga é comercializada no país pelos criminosos com preço abaixo do mercado nacional. Essa prática ilícita acarreta uma concorrência desleal no mercado doméstico e também conhecida como exportação fictícia.

Uma das maneiras do Estado elevar suas receitas é por meio da arrecadação oriunda de pagamentos de tributos. É essa fonte de recursos que ele utiliza para manter em funcionamento a máquina pública. No comércio exterior, não poderia ser

providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 17 out. 2022.

²⁸MOREIRA, Charles Fruguli. Contrabando e Descaminho. 2018 Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Direito)- Universidade da Grande Dourados, Dourados, 2018.p.11.

²⁹BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Art. 1. Dispõe sobre crime contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e de outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 17 out. 2022.

diferente, tributa-se tanto a importação quanto a exportação. Como exemplo de tributos incidentes no comércio exterior tem-se: o Imposto de Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). Conforme diz Nicolas:

Nesse caso, busca-se proteger o produto nacional e a economia do país, como nos casos de elevação do imposto de exportação, para fomentar o abastecimento interno, ou de diminuição do imposto de importação para preencher um vazio de mercado³⁰.

Cabe destacar que alguns tributos, além do aspecto arrecadatário, funcionam como uma maneira de controlar a entrada e saída de mercadorias no território nacional é a busca dos efeitos extrafiscais da tributação³¹. É o caso do imposto de importação, por exemplo, com o aumento da alíquota do Imposto de Importação, pretende-se reduzir a compra de mercadorias estrangeiras, tendo como consequência direta o aumento da demanda pelo produto nacional.

Por fim, os crimes de contrabando e descaminho não podem se confundir com a interposição fraudulenta, embora existam características similares, como a quebra da cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que ocorre na Interposição Fraudulenta e pode ser caracterizado como crime de descaminho a depender do meio utilizado pelo criminoso ainda que trata-se de crimes distintos.

Tem-se por interposição fraudulenta a omissão dolosa. Para que se caracteriza-se dolo há necessidade de que o agente tenha a intenção de burlar a fiscalização, ainda que indiretamente. Outra maneira que pode caracterizar o ilícito é quando o agente prevê o risco de sua conduta e mesmo assim ele assume o risco de praticá-la.

2.5 Representação fiscal para fins penais

A representação fiscal para fins penais é um ato praticado pela autoridade fiscal com a finalidade de levar ao conhecimento do Ministério Público um fato que enseje, em tese, crime contra a ordem tributária, após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário. Ela é citada nesse

³⁰WILLY, Nicolas Benkler. A análise do Delito de Descaminho sob o Prisma do Princípio da Intervenção Mínima. 2015. 65f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 2015. p.13.

³¹Gerar comportamento social com tributos que são desligados do interesse de arrecadar.

trabalho porque, ocorrendo os ilícitos pesquisados, a Receita Federal poderá usar esse instrumento para comunica-los ao Ministério Público e permitir a averiguação de diversos outros crimes e infrações em âmbito tributário e financeiro com repercussões penais. Esse é um instrumento que faz a ponte da investigação conduzida em âmbito administrativo fiscal em relação a esfera judicial, tanto civil como criminal e que permite a aplicação das sanções a elas relacionadas.

Sendo um dos objetivos dos fraudadores a ocultação do sujeito passivo da obrigação tributária, com o fito de lesar o sujeito ativo (A Fazenda Pública), buscam obter obter vantagens indevidas, tendo como consequência imediata o dano ao erário, visto que o Fisco deixa de arrecadar os tributos incidentes nas trocas comerciais realizadas. Nesse sentido, conforme a lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 o fraudador será penalizado por infringir a ordem tributária infração essa que o Ministério Público tomara conhecimento por meio da representação fiscal para fins penais³².

A portaria da RFB nº 1.750/2018 dispõe:

Sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa³³.

O Fisco encaminhará a representação fiscal ao Ministério Público Federal - MPF, quando houver constatação de fraude³⁴. Tipificando a violação do Código Penal, que trata da falsidade documental:

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

³²BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: Legislação Citada-PL-7350-2002.pdf. Acesso em: 25 jun. 2022.

³³BRASIL. Portaria da Secretaria da Receita Federal nº 1.750, de 12 de novembro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96434>. Acesso em: 25 jun. 2022.

³⁴BRASIL. Portaria da Secretaria da Receita Federal nº 199, de 13 de julho de 2022. Art. 15. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=124979>. Acesso em: 25 jun. 2022.

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, de quinhentos mil reais a cinco contos de réis, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte³⁵.

Recebida a denúncia, o procurador poderá propor ação ao juiz logo após averiguar os fatos e fazer juízo de admissibilidade quanto aos valores de multas aferidas, incluindo o princípio de insignificância.

Essa defesa é amparada pela lei nº 9.099 em seu art. 89 faz a seguinte definição:

Nos crimes em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizam a suspensão condicional da pena (art. 77 do Código Penal).

§ 1º Aceita a proposta pelo acusado e seu defensor, na presença do Juiz, este, recebendo a denúncia, poderá suspender o processo, submetendo o acusado a período de prova, sob as seguintes condições:

- I - reparação do dano, salvo impossibilidade de fazê-lo;
- II - proibição de frequentar determinados lugares;
- III - proibição de ausentar-se da comarca onde reside, sem autorização do Juiz;
- IV - comparecimento pessoal e obrigatório a juízo, mensalmente, para informar e justificar suas atividades.

§ 2º O Juiz poderá especificar outras condições a que fica subordinada a suspensão, desde que adequadas ao fato e à situação pessoal do acusado.

§ 3º A suspensão será revogada se, no curso do prazo, o beneficiário vier a ser processado por outro crime ou não efetuar, sem motivo justificado, a reparação do dano.

§ 4º A suspensão poderá ser revogada se o acusado vier a ser processado, no curso do prazo, por contravenção, ou descumprir qualquer outra condição imposta.

§ 5º Expirado o prazo sem revogação, o Juiz declarará extinta a punibilidade.

§ 6º Não correrá a prescrição durante o prazo de suspensão do processo.

§ 7º Se o acusado não aceitar a proposta prevista neste artigo, o processo prosseguirá em seus ulteriores termos³⁶.

A divulgação de informações relativas às representações fiscais para fins penais encaminhadas ao Ministério Público Federal é disciplinada pela Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018, que estabelece:

- I - número do processo referente à representação;

³⁵BRASIL. Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 29 nov. 2022.

³⁶BRASIL. Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm. Acesso em: 30 nov. 2022.

II - nome e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) dos responsáveis pelos fatos que configuram o ilícito objeto da representação fiscal para fins penais;

III - nome e número de inscrição no CNPJ das pessoas jurídicas relacionadas ao ato ou fato que ensejou a representação fiscal para fins penais;

IV - tipificação legal do ilícito penal objeto da representação fiscal para fins penais; e

V - data de envio ao MPF.

§ 1º As informações a que se refere o caput serão apuradas mensalmente e incluídas em lista a ser divulgada até o dia 10 (dez) do mês posterior ao de sua extração.

§ 2º As informações relativas às representações fiscais para fins penais serão, no todo ou em parte, excluídas da lista a que se refere o § 1º nas seguintes hipóteses:

I - quando o crédito tributário a que se refere o processo de representação for extinto, inclusive mediante quitação de parcelamento;

II - quando, por decisão administrativa ou judicial, a pessoa deixar de ser considerada responsável ou corresponsável pelo fato que, em tese, configura o ilícito penal objeto da representação; ou

III - por determinação judicial.

§ 3º Quando ocorrer extinção integral do crédito tributário a que se refere o inciso I do § 2º ou extinção da punibilidade relativa ao ilícito penal objeto da representação, cabe à pessoa contra a qual a representação fiscal para fins penais foi formalizada solicitar a exclusão das informações³⁷.

A representação fiscal para fins penais representa um mecanismo eficaz utilizado pelo Fisco para combater a sonegação fiscal tendo em vista que a arrecadação de tributos é a principal fonte de financiamento do Estado, sendo essa uma maneira de promover a justiça fiscal e social dos tributos.

³⁷BRASIL. Portaria da Secretaria da Receita Federal nº 1.750, de 12 de novembro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96434>. Acesso em: 30 nov. 2022.

3 CONTROLE ADUANEIRO

A Constituição Federal, no seu artigo 237, traz como norma que o exercício da administração aduaneira compreende a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, em todo o território aduaneiro³⁸. O foco desse controle promovido pela Receita Federal do Brasil não tem caráter meramente arrecadatário, isto é, o bem tutelado pelo Estado não é o tributo, mas a segurança da sociedade.

A fiscalização aduaneira durante o despacho aduaneiro verifica, por exemplo, se uma determinada mercadoria obteve as devidas anuências, visando a sanidade e segurança para o mercado consumidor. Além disso, são verificados a observância das normas pelos importadores e exportadores e os recolhimentos devidos nessas transações comerciais, de modo a reduzir a concorrência desleal no mercado doméstico. Para que se possa adentrar no controle da fiscalização aduaneira é necessário explicar a área de atuação dos intervenientes, além dos sistemas informatizados, que têm como objetivo principal, proteger o comércio exterior.

3.1 Jurisdição aduaneira

Compreende-se por Jurisdição Aduaneira a atribuição concedida à autoridade aduaneira, conferindo a ela a responsabilidade de administrar e fiscalizar as operações de comércio exterior de um Estado, na esfera administrativa, dentro de um determinado território. A jurisdição aduaneira no Brasil é de competência da Receita Federal do Brasil³⁹.

Território aduaneiro é toda área sob jurisdição da alfândega, sendo todo e qualquer local onde se é possível exercer o Direito Aduaneiro pela autoridade administrativa nos limites de sua competência. Ou seja, o território aduaneiro compreende todo o território nacional. A diferença é que o primeiro se refere a uma natureza administrativa e o segundo é de natureza política.

O regulamento aduaneiro, explica da seguinte forma:

³⁸BRASIL. Constituição Federal de 1988: art. 237. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 out. 2022.

³⁹BRASIL. Lei nº6.759 de 5 de fevereiro de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 23 out. 2022.

Art. 2º O território aduaneiro compreende todo o território nacional.

Art. 3º A jurisdição dos serviços aduaneiros estende-se por todo o território aduaneiro abrangendo

I - a zona primária, constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local:

a) a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados;

b) a área terrestre, nos aeroportos alfandegados; e

c) a área terrestre, que compreende os pontos de fronteira alfandegados; e

II - a zona secundária, que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo.⁴⁰

Sendo assim, a Zona Primária é o local onde ocorrem as operações de desembarço aduaneiro, possuindo maior concentração de atividades aduaneiras consideradas próprias do comércio exterior, ocupadas por portos alfandegados, aeroportos alfandegados e terminais alfandegados. Zona Primária é onde são exercidas atividades de fiscalização dos estabelecimentos que realizam as operações de importação e exportação, incluindo as águas territoriais, espaço aéreo e áreas terrestres adjacentes.

Por sua vez constituem-se Recintos Alfandegados, sejam eles localizados em Zona Primária ou em Zona Secundária, os locais onde são manipuladas mercadorias sob controle aduaneiro. Além dos pontos de fronteira e unidades de despachos dos portos secos operados pela Receita Federal do Brasil ou concedidos a recintos alfandegados que se relacionam a regimes aduaneiros especiais como o Entrepósito Aduaneiro. Nele há a possibilidade da empresa importar a mercadoria, e mantê-la próxima de seu estabelecimento, cabendo o pagamento do imposto somente na nacionalização da mercadoria⁴¹.

A definição dessas delimitações de áreas, faz-se necessário para o controle aduaneiro do Brasil, pois como bem descreve FRAGUAS:

Somente por estes locais deverão chegar do exterior ou a ele serem enviadas as mercadorias, bagagens e remessas postais ou expressas. Quaisquer ingressos de veículos em fluxo internacional que não seja por estes pontos serão irregulares e acarretarão na ilegalidade das mercadorias, bagagens ou remessas porventura transportadas⁴².

⁴⁰BRASIL. Lei nº6.759 de 5 de fevereiro de 2009. Art. 2. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 23 out. 2022.

⁴¹BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº241 de 06 de novembro de 2002. Dispõe sobre o regime especial de entreposto aduaneiro na importação e na exportação. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15117&visao=anotado>. Acesso em: 24 out. 2022.

⁴²FRAGUAS, Fernando Fernandes. CONTROLE ADUANEIRO BRASILEIRO e o combate ao tráfico

Por esse motivo, a importância de fazer as delimitações de áreas, para que a Receita Federal do Brasil possa exercer o controle efetivo sobre as operações comerciais no comércio internacional.

3.2 Sistemas informatizados

Devido ao aumento dos fluxos de mercadorias, foi necessário criar medidas para a facilitação dos mesmos e melhorar o controle dos processos transnacionais, consequentemente diminuir os custos para as empresas e aumentar a competitividade da indústria nacional no mercado internacional.

Nesse contexto, o governo lançou o Programa Portal Único de Comércio Exterior, uma iniciativa com o objetivo de facilitar e obter maior eficiência sobre as operações de comércio exterior, com foco específico na integração entre setor público e os agentes privados (Importadores, exportadores, transportadores, depositários e seus representantes). Após a sua implementação, a apresentação documental tornou-se eletrônica, possibilitando assim a transmissão de documentos eletrônicos, dispensando a necessidade de documentos físicos. Até o ano de 1992, o controle aduaneiro era exercido de forma manual, o que tornava o processo de importação e exportação mais burocrático e lento.

O Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), foi constituído pelo decreto nº 660, em 25 de Setembro de 1992. O SISCOMEX é o instrumento administrativo que integra as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado, de informações⁴³. E atualmente compete ao Ministério da Economia, sendo de sua competência coordenar administrativamente e manter a ordem do programa⁴⁴.

Para que os procedimentos de transações comerciais ocorram é necessário estar vinculado ao RADAR (Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos

de drogas e armas. Rio de Janeiro, 2018.

⁴³BRASIL. Lei nº 660 de 25 de setembro de 1992. Art. 2º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0660.htm#:~:text=DECRETO%20n%20660%2C%20DE,que%20lhe%20confere%20o%20art. Acesso em: 24 out. 2022.

⁴⁴BRASIL. Lei nº 10.010, de 05 de setembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D10010.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2010.010%2C%20DE%205,que%20lhe%20confere%20o%20art. Acesso em: 25 out. 2022.

Intervenientes Aduaneiros). Nele é gerida a licença que concede acesso ao Sistema Integrado de Comércio Exterior, que possibilita a Receita Federal o conhecimento das informações cadastrais dos diversos agentes, uma vez que ali se encontra disponível suas informações aduaneiras, contábeis e financeiras, de modo a interligar todas as informações em diversas etapas do controle aduaneiro⁴⁵.

Além do Radar, é necessário obter a habilitação no Registro de Importadores e Exportadores (IE), regulamentado pela Secretaria de Comércio Exterior (SECEX). Essa inscrição no registro é automática, sendo consumada no ato da primeira operação, importação ou exportação, através de qualquer ponto conectado ao Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

Após o credenciamento junto a Receita Federal do Brasil (RFB), o solicitante será encaminhado ao Serviço de Processamento de Dados (SERPRO), para solicitar o acesso ao SISCOMEX. Dentro de sua modalidade de habilitação, conforme previsto na Instrução Normativa RFB nº 1984, de 27 de Outubro de 2020:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a habilitação de declarantes de mercadorias para atuarem no comércio exterior e de pessoas físicas responsáveis pela prática de atos nos sistemas de comércio exterior em seu nome, bem como o credenciamento de seus representantes para a prática de atividades relacionadas ao despacho aduaneiro de mercadorias perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e dos demais usuários dos sistemas de comércio exterior que atuam em seu nome, definidos na Seção III do Capítulo II.

Art. 2º As habilitações de que trata esta Instrução Normativa têm por objetivo aperfeiçoar os controles aduaneiros e coibir a atuação fraudulenta de interpostas pessoas no comércio exterior, que buscam dificultar a identificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e, por sua vez, a identificação dos responsáveis por infração contra a legislação aduaneira e tributária.

Art. 3º As habilitações e os credenciamentos de que trata esta Instrução Normativa deverão ser obtidos previamente à prática de atos nos sistemas de comércio exterior e de atividades relacionadas com o despacho aduaneiro de mercadorias⁴⁶.

Para ampliar a efetividade do gerenciamento de risco no despacho aduaneiro, foi implementado o analisador inteligente e integrado de transações aduaneiras (ANIITA), um *software* que visa fortalecer o gerenciamento de risco da Receita

⁴⁵BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1.603, de 15 de dezembro de 2015. Art. 24º. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70836&visao=anotado>.

Acesso em: 07 mai. 2022.

⁴⁶BRASIL. Instrução Normativa Da Secretaria da Receita Federal nº 1.984, de 27 de outubro de 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113361>. Acesso em: 20 out. 2022.

Federal do Brasil. Os objetivos dessa ferramenta são: otimizar o tempo da análise de risco aduaneiro; possuir uma interface amigável; descomplicar o acesso à informação, independentemente da aptidão de cada indivíduo com a tecnologia de informação (TI); e permitir a parametrização local de Declarações de Importação (DI)⁴⁷.

3.3 Fiscalização Aduaneira

Os principais objetivos da Receita Federal do Brasil estão diretamente ligados com os princípios da Organização Mundial das Aduanas (OMA), sendo eles:

- a) Promover a segurança e facilitação da cooperação no comércio internacional incluindo a simplificação e harmonização dos procedimentos das Alfândegas;
- b) Proteger a sociedade, a saúde pública, a segurança e contribuir para o combate aos crimes e terrorismo;
- c) Promover as Alfândegas Digitais para apoio, em particular, à Gestão Coordenada de Fronteiras e troca de informações entre todas as partes interessadas⁴⁸.

Portanto, pode-se dizer que uma aduana moderna deve criar facilitação no decurso do despacho aduaneiro, na importação e na exportação, mas não se pode abdicar da segurança no comércio internacional, daí se dá a importância do gerenciamento de risco. Para se obter esse equilíbrio se faz necessário os sistemas informatizados de ponta, que permite que esse gerenciamento seja exercido de forma eficaz.

O despacho aduaneiro é a fase principal do controle aduaneiro, pois ele se inicia antes do Registro da Declaração de Importação (DI) ou da Declaração Única de Exportação (DU-e), e se encerra após o desembaraço aduaneiro. Cada unidade

⁴⁷COUTINHO, Gustavo Lacerda. Anitta – uma abordagem pragmática para o gerenciamento de risco aduaneiro baseada em software. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4607/1/Mencao%20honrosa%20do%2011%C2%BA%20Prmio%20RFB.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2022.

⁴⁸FRAGUAS, Fernando Fernandes. Controle Aduaneiro Brasileiro e o combate ao tráfico de Drogas e Armas. 2018. p.43 Trabalho de Conclusão de Curso. Disponível em: <https://repositorio.esg.br/bitstream/123456789/879/1/Fernando%20Fernandes%20Fraguas%20-%20VF.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2022.

da Receita Federal, fixa um horário ao qual a mercadoria vai passar pela parametrização no SISCOMEX, onde através do sistema a parametrização vai determinar o risco na transação comercial. Conforme a IN no 1759, de 13 de novembro de 2017:

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida à análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrou o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica⁴⁹.

Para um perfeito entendimento em relação ao exame documental e verificação física. A IN da RFB, traz a seguinte redação em seus referidos artigos:

Art. 25. O exame documental das declarações selecionadas para conferência nos termos do art. 21 consiste no procedimento fiscal destinado a verificar:

I - a integridade dos documentos apresentados;

II - a exatidão e correspondência das informações prestadas na declaração em relação àquelas constantes dos documentos que a instruem, inclusive no que se refere à origem e ao valor aduaneiro da mercadoria;

III - o cumprimento dos requisitos de ordem legal ou regulamentar correspondentes aos regimes aduaneiros e de tributação solicitados;

IV - o mérito de benefício fiscal pleiteado; e

V - a descrição da mercadoria na declaração, com vistas a verificar se estão presentes os elementos necessários à confirmação de sua correta classificação fiscal (...)

Art. 29. A verificação física é o procedimento fiscal destinado a identificar e quantificar a mercadoria submetida a despacho aduaneiro, a obter elementos para confirmar sua classificação fiscal, origem e seu estado de novo ou usado, bem assim para verificar sua adequação às normas técnicas aplicáveis⁵⁰.

⁴⁹BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.759 de 13 de novembro de 2017. Art. 21 Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=87844>. Acesso em: 15 nov. 2022.

⁵⁰BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680 de 02 de outubro de 2016. Art. 25 e Art. 20 Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15618>. Acesso em: 11 nov. 2022.

Nesse contexto, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela execução do procedimento de fiscalização de combate às fraudes aduaneiras, tanto mediante a simulação ou fraude, poderá adotar o poder discricionário sobre a parametrização dos canais de conferência⁵¹.

A prevenção da interposição fraudulenta em operações de comércio exterior foi implementado no Brasil, e visa reduzir seus efeitos sobre o conjunto das operações realizadas. Para dar uma resposta, foram aperfeiçoados os programas de sistemas informatizados, além da necessidade de informação do beneficiário no próprio Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ)⁵². O interesse da fiscalização é justamente conhecer a origem dos recursos empregados no comércio exterior, para que se possa combater os recursos de capitais, dentre outras ilegalidades.

No âmbito internacional o assunto também se faz presente no G-20 e na Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), desde os anos 2000, vêm estimulando medidas que, diretamente ou indiretamente, combatem o anonimato, especialmente com vistas à exigência de tributos. Destaca-se a Organização Internacional (OCDE), cujo o Brasil não é um país membro. Atuando em vários assuntos ligados à economia global, buscando instituir uma concorrência fiscal com maior equidade. Como bem descreve WALCHER:

Cujo propósito, em matéria tributária, é estabelecer uma concorrência leal entre os Estados da comunidade internacional e fazer com que pessoas de igual capacidade contributiva estejam sujeitas a graus semelhantes de incidência fiscal, para tanto “aumentando a transparência” e “estabelecendo troca efetiva de informações entre os países”, evitando, pois, que os contribuintes se aproveitem de brechas ou lacunas legais e de assimetria informacional entre os fiscos nacionais, tirando proveito de “abusos do sistema financeiro global”⁵³.

Neste ambiente internacional, uma das medidas para elevar nível do gerenciamento de risco nas operações comerciais, com foco na redução das fraudes

⁵¹BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1.986 de 29 de outubro de 2020. Art. 41. Disponível em : <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113416#2201039>. Acesso em: 11 nov. 2022.

⁵²BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1.636 de 16 de maio de 2016. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Disponível: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73658>. Acesso em: 16 nov. 2022.

⁵³WALCHER, Guilherme Gehlen. PARAÍSOS FISCAIS: a utilização de empresas offshore em Finanças Internacionais e os limites da licitude. 2008. p. 59. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/18152/000686620.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2022.

aduanейras, foi a implementação do programa Operador Econômico Autorizado (OEA). Ele é um programa do governo brasileiro que consiste na certificação de todos os intervenientes do comércio exterior, que apresentam confiabilidade nas suas operações logísticas, garantindo a segurança física da carga e a conformidade tributária e aduaneira. O principal objetivo é agilizar o comércio internacional e ao mesmo tempo possuir segurança. É um programa reconhecido pela Organização Mundial das Aduanas (OMA), do qual possui iniciativa de *trade-off* entre agilidade versus segurança nos fluxos internacionais de mercadorias.

Com ênfase para coibir a interposição fraudulenta adotou-se medidas com base legal Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1986, de 29 de outubro de 2020, do qual dispõe do seguinte:

Art. 2º O Procedimento de Fiscalização de Combate às Fraudes Aduaneiras poderá ser instaurado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mediante ciência ao interveniente fiscalizador do termo que caracteriza o seu início, quando forem identificados indícios de ocorrência de fraude aduaneira.

§ 1º O procedimento previsto no caput poderá ser instaurado:

I - antes de as mercadorias serem submetidas a despacho aduaneiro;

II - depois do início do despacho aduaneiro e antes de as mercadorias serem desembaraçadas; ou

III - depois de as mercadorias serem desembaraçadas, observado o prazo decadencial.

§ 2º Para a instauração e a execução do procedimento a que se refere o caput, deverá ser observado, além das regras estabelecidas nesta Instrução Normativa, o disposto na Portaria RFB nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017.

§ 3º A instauração e a execução a que se referem os §§1º e 2º poderão ocorrer em unidade diversa daquela que jurisdiciona o local em que se encontram as mercadorias ou daquela de jurisdição do interveniente fiscalizador, mesmo que de outra região fiscal.

§ 4º O procedimento instaurado fora do escopo desta Instrução Normativa receberá o tratamento aqui previsto a partir da identificação de indícios de ocorrência de fraude aduaneira⁵⁴.

Nesse caso, nota-se que para a fiscalização ser instaurada não há necessidade de comprovação de fraude, apenas o indício de que há uma fraude e o Fisco já pode começar a fiscalizar a empresa, pois após isso ele pode constatar evidências que podem ser características de fraude.

⁵⁴BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1.986 de 29 de outubro de 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113416>. Acesso em: 12 nov. 2022.

3.4 Uso da jurisprudência no combate à interposição fraudulenta

Jurisprudência é um termo jurídico, que significa o conjunto de decisões, aplicações e interpretações das leis. A jurisprudência pode ser entendida de três formas, como a decisão isolada de um tribunal que não tem mais recursos, pode ser um conjunto de decisões reiteradas dos tribunais, ou as súmulas de jurisprudência, que são as orientações resultantes de um conjunto de decisões proferidas com mesmo entendimento sobre determinada matéria⁵⁵.

A jurisprudência é importante para o Fisco tendo em vista que a autoridade aduaneira, quando identifica um caso de interposição fraudulenta que não está claramente tipificada na legislação, utiliza-se da jurisprudência para fundamentar o auto de infração. Essas decisões auxiliam para um melhor entendimento da fiscalização, pois, trazem luz a interpretação da legislação vigente. Constatada alguma prática similar relacionada à interposição fraudulenta poderá o Fisco embasar o auto de infração com uma fundamentação jurídica mais consistente.

Nessa esteira, segue o ensinamento do site do CARF em relação à jurisprudência administrativa:

O CARF aprecia e julga a inconformidade dos contribuintes contra exigências tributárias e aduaneiras lançadas pela Administração Tributária. Neste mister, os Conselheiros devem atuar com neutralidade e imparcialidade no julgamento dos recursos, de maneira a contribuir para a segurança jurídica. A jurisprudência do órgão, fruto de decisões reiteradas sobre a mesma matéria, tem peso relevante na redução dos litígios⁵⁶.

3.5 Interposição fraudulenta segundo o Poder Judiciário

Para o embasamento deste estudo foram utilizadas quinze pesquisas de jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, Tribunal de Justiça do Estado e Superior Tribunal de Justiça.

A interposição fraudulenta em sua grande maioria é utilizada como meio para prática de outros ilícitos, assim a inserção de informações falsas nos documentos é

⁵⁵BRASIL. TJDF. ACS. Jurisprudência x precedente. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/direito-facil/edicao-semanal/jurisprudencia-x-precedente#:~:text=Jurisprud%C3%Aancia%20%C3%A9%20um%20termo%20jur%C3%ADdico,ou%20as%20s%C3%BAmulas%20de%20jurisprud%C3%Aancia%2C>. Acesso em: 12 nov. 2022.

⁵⁶BRASIL. Ministério da Economia. Que serviços que o CARF presta para a sociedade? 04 jun. 2013. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/perguntas-frequentes>. Acesso em: 12 nov. 2022.

justificada pelo agente que não possui a autorização para atuar no comércio exterior, por ter tido a sua habilitação cassada ou para esquivar-se de responsabilidades correlatas. A ocorrência desse ilícito só depende intrinsecamente da comprovação de que há um terceiro oculto na operação de comércio exterior mediante a fraude ou simulação, o que necessariamente envolve intuito doloso.

A autoridade aduaneira utiliza a jurisprudência para amparar os autos de infração quando não encontra a descrição da interposição na legislação em um caso concreto.

Nesse sentido, o Fisco pode recorrer aos registros de declarações de importação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SICOMEX). Assim, segue entendimento do Tribunal Regional Federal da Quarta Região-TRF4 sobre o tema:

Trata-se de denúncia proferida pelo Ministério Público Federal em desfavor dos Réus pela prática do crime inscrito no artigo 304, c/c artigo 71, *caput*, ambos do Código Penal”. Segue o entendimento do Tribunal: “em verificações no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), o fisco constatou que **havia quatro registros de Declaração de Importação (DI), com datas diferentes** e que se tratava de importação por conta e ordem de terceiros. Dentre essas declarações de importações, foi constatado que o mesmo importador era o adquirente da mercadoria, a fim de burlar e dificultar a fiscalização, com o principal objetivo das importações era a ocultação do sujeito passivo do pagamento dos tributos”. Sob a perspectiva da legislação vigente, cabe apresentar os casos de acordo com a jurisprudência do TRF4: “Conforme **jurisprudência** desta Corte, declarações de importação são consideradas **documentos públicos** para fins penais, uma vez que emitidas pelo sistema SISCOMEX, mantido pela União” bem como também, “a jurisprudência pátria, possui aptidão a denúncia que contém a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, nos termos do art. 41 do Código de Processo Penal, trazendo os elementos de convicção acerca da materialidade e indícios da autoria do delito, a **denominada justa causa penal**, inexistindo, por conseguinte, qualquer nulidade no seu recebimento e no processamento da **ação criminal**”⁵⁷.

Nesse caso, por exemplo, pode a Receita Federal do Brasil, no decurso do despacho aduaneiro, caso identifique uma DI com indícios de uma situação igual ou similar, adotar esse entendimento na aplicação de eventual penalidade. A jurisprudência quando existe no mundo jurídico e aplicada diante do caso concreto, eleva a celeridade do processo administrativo, com consequência direta na resolução do litígio já na esfera administrativa, pois o acusado dificilmente irá

⁵⁷BRASIL. Tribunal Regional Federal (7ª Turma) Apelação Criminal nº 5007049-45.2012.4.04.7208/SC. Relatora Cláudia Cristina Cristofani, juntado aos autos em 24/02/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40002198461&versao_gproc=8&crc_gproc=1bcc1db5&termospesquisados=aw50zxjwb3np2f2vigzyxvkdwxlbnrhigp1cmlzchj1zgvuy2lhia> Acesso em: 25 jan. 2022. Grifo da autora.

provocar o Poder Judiciário, tendo em vista que sua despesa com advogado será maior.

Um dos objetivos dos fraudadores ao utilizar essa prática ilícita é obter vantagem na quebra da cadeia do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Nesse sentido, segue mais uma jurisprudência do Tribunal Regional Federal - TRF4 que pode amparar decisões futuras do Fisco:

Trata-se de *habeas corpus*, com pedido liminar, impetrado pelo Advogado em favor dos Reú contra ato do Juízo Federal da 2ª VF de Santa Maria/RS que, nos autos da Ação Penal nº 5004264-25.2021.4. 04.7102/RS ratificou o recebimento da denúncia, determinando o prosseguimento do feito: “sob a administração da empresa X, teria criado a pessoa jurídica Y Importadora e Exportadora LTDA, constituída no Estado de Santa Catarina, para o fim de intermediar operações de importação de preformas do Uruguai em favor da empresa X permitindo a utilização de benefícios fiscais”, e que **“para tanto o paciente supostamente inseria declarações falsas ou diversas das que deveriam ser escritas, assim como omitia declarações que dela deveriam constar em Declaração de Importação (DI’s) com o escopo de burlar o fisco e, por consequência, suprimir tributos”**; que a partir da RFFP foi instaurado inquérito policial para apuração dos fatos, que restou “concluído sem apontamentos de indiciados”, e no qual foi afirmado que **“não houve elisão de tributos federais e sim ao ICMS”**; que sequer é possível falar em **elisão de ICMS**, **“eis que a Lei Complementar nº 170, que deu fim à chamada Guerra Fiscal entre os Estados, em seu art. 1º, determina a remissão dos créditos tributários de ICMS constituídos contra contribuintes em razão da glosa de créditos por conta dos incentivos fiscais concedidos por outra Unidade da Federação”**; e que, apesar disso, o Ministério Público Federal “ofereceu denúncia contra o paciente, como incurso nas sanções dos arts. 304 e 299, na modalidade do art. 29, na forma de continuidade delitiva do art. 71, todos do Código Penal”. Segue entendimento do tribunal: “No que se refere à alegada incompetência da Justiça Federal trazida na defesa do Reú ressaltou que a pretensão punitiva não está vinculada ou dependente da efetiva prática de “crime tributário”, pois a denúncia tão somente imputa responsabilidade pelo delito tipificado no artigo 304 combinado com o art. 299, ambos do Código Penal, delimitando claramente a acusação aos **“crimes de falso”** e ressaltando o que denominou como “conduta de interposição fraudulenta de terceiros” verificada nas “Declarações de Importações” submetidas à autoridade aduaneira no exercício de atividade tipicamente federal. Nessas situações, tenho que a competência para processar e julgar o fato criminoso é firmada em razão da entidade ou órgão ao qual foi apresentado o documento, consoante entendimento constante da Súmula 546 do STJ. E, no caso, de acordo com a descrição contida na exordial, teria ocorrido perante a Receita Federal do Brasil no exercício, como já referido, da atividade nitidamente aduaneira.” Sob a perspectiva da legislação vigente, cabe apresentar os casos de acordo com a jurisprudência do TRF4: “O delito de uso de documento falso é crime formal e instantâneo, consumando-se com o ato de utilização do documento espúrio para o fim a que se destina. Prescinde, portanto, da ocorrência de resultado concreto ou prejuízo efetivo, ou da demonstração de quaisquer benefícios ou vantagens obtidas. O uso dos documentos ideologicamente falsos tinha por fim, além de eximir o **real adquirente de efetuar o pagamento de tributos no momento da entrada das mercadorias importadas no país, também burlar os controles e**

registros aduaneiros, o que autoriza a elevação da pena-base pelos motivos do crime⁵⁸.

Nessa toada de burlar a fiscalização sobre a quebra dos impostos devidos, segue entendimento do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

Trata-se de recurso especial contra o acórdão da Segunda Câmara Cível deste Tribunal de Justiça que julgou a Apelação Cível 70078528916, forte no artigo 105, inciso III, a, da Constituição da República, assim ementado. Na forma do art. 155, § 2º, inc. IX alínea a, da Constituição Federal o **ICMS** caberá 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. Comprovado nos autos que a NIQUELFER é destinatária dos bens (vide Contrato de Importação de Mercadorias Por Conta e Ordem de Terceiros, em que a é denominada adquirente, e cópias das Declarações de Importação) e que se trata de importação por conta e ordem de terceiro (importação indireta). Também caracterizado nos autos que o destino das mercadorias importadas **(a destinação física) é o estabelecimento da autora localizado no Estado do Rio Grande do Sul**, figurando a empresa TROP como mera intermediária da operação, inviável sustentar que o sujeito passivo da exação é a empresa TROP, a quem, frise-se, a própria demandante afirma ter contratado para proceder à importação por sua conta e ordem. Incidência da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF 225/2002) que disciplina essa prestação de serviços de importação de onde se extrai, claramente, que é considerada importadora a empresa mandante da operação, que é aquela que efetivamente está comprando a mercadoria, ainda que o faça por intermédio de outra empresa.

Consoante **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**, nos casos de importação indireta, **deve ser recolhida no Estado onde se localiza o destinatário do bem importado**, sendo irrelevante o fato de a internalização ter ocorrido em estabelecimento intermediário situado em outra Unidade de Federação⁵⁹.

Nesse caso, no momento da importação indireta, o importador pode alegar que a alíquota do ICMS deve ser a do Estado onde a carga foi internalizada, que em alguns casos é menor, com clara intenção de pagar menos imposto. Assim, pode o Fisco Estadual seguir o entendimento do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e aplicar uma penalidade, além de efetuar o lançamento do ICMS na importação cuja alíquota seja a praticada no Estado onde se localiza o destinatário da carga.

⁵⁸BRASIL. Tribunal Regional Federal (7ª Turma) Habeas Corpus nº 5040857-82.2022.04.0000 Relator Danilo Pereira Junior. Juntado aos autos em 22/11/2022 Disponível em: [⁵⁹BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70078528916 Rel. Ricardo Torres Hermann. Porto Alegre 2º Câmara Civil. J.04.10. 2018 DJ. 29.08.2018 Disponível em:](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003602007&ver_sao_gproc=19&crc_gproc=59b843a4&termosPesquisados=J2ludGVycG9zaWNhbyBmcmF1ZHVszW50YSc= Acesso em: 06 dez. 2022. Grifo da autora.</p>
</div>
<div data-bbox=)

Uma das discussões a cerca se houve ou não interposição fraudulenta, é quem de fato é o real responsável pela infração, uma vez que quem preenche a Declaração de Importação (DI), pode estar em conluio com o real beneficiário da operação ou ser apenas um intermediário que preenche a DI com as informações prestadas pelo importador. Neste sentido, segue entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. JUÍZOS FEDERAIS VINCULADOS A TRIBUNAIS DIVERSOS. INQUÉRITO POLICIAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE OUTRA PESSOA EM DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. FALSIDADE IDEOLÓGICA. COMPETÊNCIA DO LOCAL EM QUE TEM SEDE A EMPRESA RESPONSÁVEL PELA OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. 1. O presente **conflito de competência** deve ser conhecido, por se tratar de incidente instaurado entre juízos vinculados a Tribunais distintos, nos termos do art. 105, inciso I, alínea "d", da Constituição Federal – CF. 2. O núcleo da controvérsia consiste em saber qual o Juízo Federal competente para apuração da prática de interposição fraudulenta de terceira pessoa jurídica em importações, se é o **Juízo do local da autoridade alfandegária** perante a qual foi apresentada a declaração é realizado o desembaraço aduaneiro ou o **Juízo do local onde se situa a sede da empresa ostensiva**, responsável pela declaração falsa e ocultação do verdadeiro importador da mercadoria. 3. A empresa ostensiva, ou seja, a importadora aparente, que não indica o verdadeiro importador das mercadorias pratica o delito tipificado no art. 299 do Código Penal – CP (**falsidade ideológica**). 4. "Há que se considerar como local da infração a sede fiscal da pessoa jurídica responsável pela inserção, na Declaração de Importação, de seu nome como importadora ostensiva, sabedora de que o real importador é outro" (CC 159.497/CE, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, TERCEIRA SEÇÃO, DJe 2/10/2018). 4. Conflito conhecido a fim de se declarar competente o Juízo Federal da 9ª Vara de Campinas SJ/SP, o suscitado. Segue entendimento do tribunal: Em situação análoga ao caso concreto, o STJ entendeu que a competência deve ser fixada na sede da empresa ostensiva, responsável pela ocultação do real importador, por identificá-la como pessoa jurídica que verdadeiramente obteve o proveito econômico do crime. Assim, **a jurisprudência** desta Corte Superior, no caso de interposição fraudulenta de terceira pessoa em importações, considera como **local da infração a sede fiscal da pessoa jurídica responsável pela declaração de importação** na qual inseriu seu nome como importadora ostensiva, a despeito de saber que outro era o real importador⁶⁰.

Nesse caso, houve um conflito negativo de competência entre os juízes, onde os mesmos declaram não haver competência para julgar o caso. O agente proferiu declarações documentais falsas, pois há comprovações em banco de dados consumadas o crime de falsificação ideológica ocorrido quando o agente deixou de identificar o verdadeiro destinatário da mercadoria na Declaração de Importação a

⁶⁰BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Conflito de Competência nº 161929 Espírito Santo. Rel. Min. Joel ilan Paciornik. DJ 25.10.2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201802870450&dt_publicacao=30/10/2019 Acesso em: 19 dez. 2022. Grifo da autora.

corte considerou ajuizado, pela fraude documental, o responsável pelo preenchimento da DI, pois foi ele quem emitiu todos os documentos, sendo ele o responsável pelas informações prestadas.

Cabe destacar, que a maioria dos julgamentos proferidos pelo Poder Judiciário tem sido favorável ao erário, especialmente no que tange aos litígios que envolvem recolhimento de tributos. Todavia, há um desequilíbrio quando se trata de recursos de multas aduaneiras, tendo em vista que o Poder Judiciário tem dado uma importância maior em julgados relacionados ao recolhimento de tributos.

Por fim, a jurisprudência cria uma atmosfera de risco para os fraudadores no comércio exterior visto que, a cada jurisprudência firmada, há menos um elemento de dúvida a ser sanado. Os fraudadores sempre buscam lacunas na legislação, que em casos específicos não tipifica a interposição fraudulenta, e por isso mudam seu *modus operandi*.

3.6 Interposição Fraudulenta segundo órgãos e tribunais administrativos

Para a fundamentação desse capítulo foram feitas pesquisas em vinte casos de tribunais administrativos e na Receita Federal do Brasil.

A jurisprudência dos tribunais administrativos fortalece o Estado no enfrentamento dos desafios no âmbito tributário por meio da busca de segurança jurídica, imparcialidade, celeridade na solução de litígios tributários e redução dos litígios judiciais e administrativos.

Para ser caracterizada uma interposição fraudulenta comprovada ou presumida, o Fisco necessita de provas concretas, que podem ocorrer de várias maneiras, por *e-mail*, mensagens de texto ou por transações de conta bancária ou através de logo-tipos inseridos na mercadoria.

Nesse sentido, segue julgamento proferido pelo CARF, acórdão nº 3402-007.151:

- a) A empresa **X é especializada no ramo de flores**, possui equipe especializada em compras internacionais, e realizava importações diretas desde 2010, inclusive importando dos mesmos exportadores;
 - b) Por outro lado, **a empresa Y nunca havia importado destes exportadores** e tampouco importado flores. Somente a partir de 2012 é que começou a **importar flores, omitindo os nomes dos reais adquirentes** a empresa X e outros contribuintes;
- (...)

- g) **Cópias de e-mails** trocados entre a empresa Y e a X comprovam que foi necessário ocultar a Natura Flores porque ela “**não tinha Radar**” suficiente para efetuar as importações e precisava de uma **trading**. Esses e-mails demonstram que as flores já tinham destino predeterminado para a empresa X antes mesmo da empresa Y efetuar as importações e que a taxa pelo serviço prestado pela Meta seria de U\$ 350,00 por embarque;
- h) Não foi a empresa Y quem negociou com o exportador e assumiu o ônus financeiro das operações, conforme **comprova a cópia do e-mail** entre a empresa e seu contador, por meio do qual a empresa X informa à Y as quantidades de flores para emissão de Nota Fiscal;
- i) Houve **antecipação de recursos** por parte da para que fossem fechados contratos de câmbio e tributos, conforme comprova a troca de *e-mails* entre;
- k) Nas faturas emitidas em nome da empresa X constava entre parênteses o nome de funcionário da empresa Y⁶¹.

Perante esses entendimentos, verifica-se que todos os elementos fundamentados pela fiscalização são de um caráter no qual o agente produziu provas contra ele mesmo por meio de *e-mail*, fatura, câmbio. A empresa apresentou todos os aspectos de uma interposição fraudulenta comprovada, pois os elementos apresentados pela empresa eram incompatíveis entre a diversidade de importação e a sua real capacidade financeira e operacional, além de já ter sido envolvida em fraude documental anteriormente.

Uma vez solicitados pela fiscalização, a empresa será obrigada a apresentar os documentos, senão o Fisco poderá aplicar a multa por embaraço à fiscalização. Segue abaixo trechos da impugnação proferida pelo Fisco apresentada no auto de infração no decorrer da apuração fiscal descrito no relatório do Tribunal Regional Federal da 4ª Região Fiscal:

(...)

13. No presente caso, conforme relatado pela autoridade aduaneira, no curso do procedimento fiscal, a importadora POWER TRADE **não apresentou nenhum dos documentos exigidos**. A LGA FASHION, adquirente indicada nas DI, por sua vez, **apresentou apenas em parte dos documentos exigidos pela autoridade aduaneira**.

14. Dentre os documentos que não foram apresentados pela LGA FASHION durante o procedimento fiscal, destaca-se aqueles **aptos a comprovar a forma em que se deram as negociações das mercadorias importadas**. Isso, porque, de acordo com o que relatou a autoridade aduaneira, com vistas a comprovar a forma em que se deram as negociações das mercadorias importadas, a LGA FASHION alegou que a maioria das negociações com os exportadores teriam sido realizadas pessoalmente, algumas por videoconferência e outras por meio do aplicativo de mensagens "WeChat", mas com raros contatos por e-mail, tendo apresentado apenas algumas imagens de mensagens trocadas em

⁶¹BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3402-007.151.Rel. Thais de Laurentiis Galkowicz. 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento, j.16.12.2019, DJ 16.12.2020.Disponívelem:https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/11829720022201729_6121384.pdf.Acesso em: 06 dez.2022. Grifos da autora.

aplicativo, com conversas em inglês, que não se prestam a comprovar as negociações das mercadorias em questão.

(...)

16. No que diz respeito à origem dos recursos que foram empregados nas operações de importação analisadas, autoridade aduaneira verificou, por meio dos extratos bancários apresentados pela LGA FASHION, que os **recebimentos referentes às vendas**, pela LGA FASHION, das mercadorias importadas no mercado interno **se davam via depósitos em dinheiro, pagamento de boletos bancários ou cheques**⁶².

Nesse caso há duas questões a serem debatidas: a primeira, que a empresa não obtinha elementos suficientes para provar através de *e-mail* ou mensagem como ocorreu a sua negociação das mercadorias importadas sendo esse um indício de que a negociação realizada não foi conduzida por ela. A segunda, é o fato da origem dos recursos empregados na transação comercial a empresa não provou elementos suficientes para o Fisco através de extratos bancários ou cópia dos cheques. O Fisco pode recorrer inclusive ao Banco Central para obter informações cambiais dos agentes envolvidos na operação. Além disso, cabe destacar que essa é uma situação ao qual o agente recorreu ao Superior Tribunal de Justiça e logo ele perdeu, pois o Fisco havia fundamentado o auto de infração.

Há casos em que a fiscalização além de avaliar os documentos, recorre a verificação física da mercadoria. Nesta fase, os agentes aduaneiros verificam se as mercadorias possuem alguma logomarca ou etiqueta que identifique que a carga não é destinada a um terceiro. Caso constatado, é uma evidência de fraude, visto que a mercadoria deveria ser declarada como importação por encomenda e não direta.

Assim sendo, segue entendimento do Fisco proferido pelo CARF acórdão nº 3802-004.098:

Segundo o Relatório Fiscal (...) Indica, também, que o logotipo que consta na fatura comercial e no packing list difere do logotipo utilizado pelo exportador em sites pesquisados na Internet⁶³.

⁶²BRASIL. Tribunal Regional Federal (2ª Turma) Apelação Civil nº 5000746-08.2022.4.04.7000. Relatº Rômulo Pizzolatti. Juntado aos autos em 23.11.2022 Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003583730&ver_sao_gproc=4&crc_gproc=4c31c34b&termosPesquisados=J2EgaW1wb3J0YWRvcmlEgcG93ZXIgdHJhZGUgbmFvIGFwcmVzZW50b3UgbmVuaHVtIGRvcyBkb2N1bWVudG9zIGV4aWdpZG9zLiBhIGxnYSBmYXNoaW9uJyA=. Acesso em: 06 dez. 2022. Grifos da autora.

⁶³BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3802-004.098. Rel. Solon Sehn. 3ª Câmara da 2ª Turma de superior rec. Fiscais, J. 25.02.2015, DJ 31.03.2015. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10909720986201471_5449217.pdf Acesso em: 06 dez. 2022.

Em uma lide julgada pelo CARF, acórdão nº 3302-000.563, que versa sobre o uso de logotipos e a não habilitação do agente para atuar no comércio exterior. Segue entendimento do colegiado:

Para a fiscalização claro está que a intenção da SUN-SIMON não pode ser outra além de esquivar-se de eventual responsabilidade solidária tributária. Um dos possíveis motivos para a ocultação da SUN-SIMON é o fato de a mesma não estar habilitada perante a RFB para atuar em operações de comércio exterior, nem como importadora, nem como adquirente ou encomendante. Alerta ainda a fiscalização para a **coincidência** existente entre o **logotipo da fornecedora**, no exterior, das peças importadas e o logotipo da SUN-SIMON: "A declaração do sócio CARLOS DANIEL, os extratos bancários da CARGONEWS e a semelhança de **nome fantasia** e do logotipo do **exportador estrangeiro** e do "cliente" da NEVADA não deixam dúvida de que o real adquirente das mercadorias importadas pela fiscalizada é a SUN-SIMON⁶⁴.

Analisando outro procedimento que decorre do auto lavrado pela Receita Federal do Brasil (RFB), acórdão nº 9303-006.509, a fim de qualificar como interposição fraudulenta de terceiros à importação realizada por conta própria, que no entender das autoridades deveria ter sido feita sob a modalidade de conta e ordem. O caso refere-se à importação de lentilhas provenientes do Canadá, registrada em nome de Afil. Importação e Exportação e Comércio Ltda, que possuía como real adquirente a empresa SMR. Comercio de Gêneros Alimentícios.

Segundo as autoridades fiscais, a SMR seria o real adquirente da mercadoria, de modo que a operação realizada pela Afil foi realizada por conta e ordem da SMR. Segue abaixo os indícios da fiscalização utilizados para o referido entendimento:

(...)

2 elementos essenciais: O fluxo de recursos e o poder de decisão sobre o negócio. A importação por conta e ordem não recebe esse nome por acaso. A expressão "conta" está relacionada com a origem dos recursos da importação. Assim, **o real adquirente é a pessoa jurídica** que arca com os custos da importação. A expressão "ordem" determina quem realiza a compra de fato, quem escolhe o bem, negocia o preço e as condições de entrega. Essa é a empresa que **deve figurar na fatura comercial**, que nada mais é que o instrumento que documenta a compra realizada. Exemplificando: uma importadora que contrata um empréstimo no banco para realização de uma importação por ela negociada, importação em nome próprio, com recursos de terceiros. Seria tal hipótese caso de interposição? Não, pois o banco não determinou o negócio, o banco não fez a compra, o banco não teve qualquer poder de

⁶⁴BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 3302000.563. Rel. Walker Araújo 3ª Câmara da 2ª Turma Fiscais, J. 28.03.2017, DJ 12.04.2017. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/12457724462201289_5710461.pdf Acesso em: 06 dez. 2022. Grifo da autora.

determinar as condições do negócio, ele apenas forneceu os recursos. Logo, não basta o fornecimento dos recursos, tem que haver prova de que o terceiro é o real adquirente dos bens. O valor total da DI era de R\$ 145.193,62 (US\$ 80.712,45). Observando os autos, percebe-se pelos documentos que houve uma **antecipação de pagamento** dia 10/06/2008 no valor de R\$ 12.030,00 e outra antecipação de pagamento dia 19/06/2008 no valor de R\$ 56.955,00. A DI foi registrada em 24/09/2008, fl. 27. O mesmo documento de fls. 18 e 19 indica que no dia 24/10/2008 foi emitida nota fiscal de saída no valor de R\$ 69.473,38⁶⁵.

Portanto, concluiu-se que houve a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada, tendo em vista que foi lavrado o auto de infração para exigir das empresas o correto pagamento, na condição de responsável solidária. No entanto, o contribuinte teve direito a defesa, ainda assim, a decisão final deste acórdão foi favorável ao Fisco. No entender da relatora, não ocorreu importação por conta e ordem de terceiros, uma vez que a modalidade pressupõe dois elementos: que a importação seja feita por conta e por ordem do adquirente, isto é, com os seus recursos e por ele negociado com o exportador.

Nesse caso, o entendimento poderá sustentar o auto de infração da autoridade tributária caso tal prática se repita noutra importação. Estes acórdãos são importantes para a Receita Federal do Brasil, pois reduz significativamente os casos de interposição fraudulenta no comércio exterior, visto que os fraudadores normalmente procuram inovar as práticas ilícitas, além de dar mais celeridade processual a favor do Fisco.

⁶⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-006.509. Rel. Tatiana Midori Migiyama. 3ª Turma da Câmara Superior. J 14.03.2018, DJ 23.05.2018. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/11128721629201138_5863866.pdf Acesso em: 06 dez. 2022

CONSIDERAÇÕES FINAIS

É notório que o fluxo de mercadorias no comércio internacional aumenta na proporção do avanço da globalização dos mercados, através do incremento das operações comerciais entre países e do estímulo dos acordos bilateral e multilaterais na área.

Paralelamente, o presente trabalho demonstra como a interposição fraudulenta ocorre. No caso Brasileiro, os fraudadores perceberam a relativa limitação de capacidade operacional e de controle exercidos pelo órgão responsável pelo controle aduaneiro (Receita Federal do Brasil), diante do volume expressivo de importações e exportações.

Assim, o rigor do controle aduaneiro do Estado se faz necessário, tendo em vista que a entrada e saída de mercadorias do país pode ensejar em práticas ilícitas com consequência danosas à sociedade e ao comércio exterior. Apesar de todos os mecanismos de controle utilizados pela Receita Federal do Brasil, especialmente por meio de sistemas informatizados identificarem alguns casos de interposição fraudulenta, percebe-se que é preciso evoluir em inteligência artificial de modo a suprir as carências verificadas no despacho aduaneiro, tendo em vista a evolução dessa prática ilícita. Os fraudadores sempre mudam o *modus operandi* para burlar a fiscalização.

Neste sentido, como objetivo central deste trabalho é oferecer sugestões de aperfeiçoamento do controle aduaneiro brasileiro no combate à prática da interposição fraudulenta, seja ela no decurso do despacho aduaneiro ou antes do ingresso da carga no território nacional, assim, será apresentada uma proposta para elevar a efetividade do controle aduaneiro.

No que tange o decurso do despacho aduaneiro, o Fisco deve melhorar seus sistemas informatizados de controle aduaneiro no gerenciamento de riscos. As sugestões seriam investir em inteligência artificial para elevar a efetividade no controle aduaneiro, com a criação de parâmetros que selecionem cargas para verificação física ou documental antes do desembaraço. Além disso, elevar o intercâmbio de informações entre as aduanas mundiais por meio de *softwares* que sejam acionados diante da constatação de indícios da prática desses ilícitos, nos moldes do Sistema de Intercâmbio de Informações dos Registros Aduaneiros (INDIRA), do Mercosul. Uma ferramenta dessa natureza agilizaria a requisição de

informação entre os órgãos de controle das partes envolvidas nas transações comerciais. Com isso, tais *softwares* permitiriam, com seus mecanismos de controle e seleção de cargas, que se eleva-se a identificação das tentativas de interposição fraudulenta praticadas por importadores e exportadores, antes do embarque das mercadorias.

Dessa forma, o presente trabalho procurou demonstrar uma das complexidades do comércio exterior e os riscos envolvidos nas trocas comerciais que facilitam a prática da interposição fraudulenta, além de chamar a atenção para danos causados ao erário com a redução de arrecadação tributária causada pela necessidade de elevar o controle aduaneiro da Receita Federal do Brasil.

REFERÊNCIAS

BARBIERI, Luis Eduardo. **Interposição Fraudulenta de pessoas: Tipicidade da Infração e a Necessidade da comprovação do dolo**. Disponível em: silosistemas.unifesp.br/bitstream/handle/11362-54221/1/interposicao-fraudulenta-de-pessoas-tipicidade-da-infracao-e-a-necessidade-da-comprovacao-do-dolo.pdf. Acesso em: 09 jun. 2022.

BATISTA, Janine Souza. POLONINI, Tamara dos Santos. **CONCORRÊNCIA ILÍCITA: PRÁTICAS QUE AFRONTAM A LIVRE INICIATIVA NAS RELAÇÕES EMPRESARIAIS.** Disponível em: <https://multivix.edu.br/wp-content/uploads/2018/08/concorrenca-ilcita-praticas-que-afrontam-a-livre-iniciativa-nas-relacoes-empresariais.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2022.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848**, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm. Acesso em: 29 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 3.167**, de 3 de junho de 1957. Código Civil. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1950-1959/lei-3167-3-junho-1957-355088-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 27 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm. Acesso em: 20 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.** Crime de sonegação fiscal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 17 out. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 70.235**, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 1.455**, de 07 de abril de 1976. Dispõe sobre bagagem do passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 20out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Dispõe sobre crime contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e de outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 25 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 660** de 25 de setembro de 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0660.htm. Acesso em: 24out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.099**, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm. Acesso em: 30 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 28 nov. 2022.

BRASIL, **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 29 nov. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 228**, de 21 de outubro de 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15103>. Acesso em 30 nov. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº241** de 06 de novembro de 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15117&visao=a notado#:~:text=IN%20SRF%20n%C2%BA%20241%2F2002&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20regime%20especial,na%20importa%C3%A7%C3%A3o%20e%20na%20exporta%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 24out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 6.759**, de 5 de fevereiro de 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm. Acesso em: 23out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.008**, de 26 de junho de 2014. Código Penal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13008.htm. Acesso em: 17nov. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1.603**, de 15 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70354>. Acesso em 07 mai. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3802-004.098**. Rel. Solon Sehn. 3ª Câmara da 2ª Turma de superior rec. Fiscais, J. 25.02.2015, DJ 31.03.2015. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10909720986201471_5449217.pdf Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680** de 02 de outubro de 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15618>. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1.636** de 16 de maio de 2016. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73658>. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3302000.563**. Rel. Walker Araújo 3ª Câmara da 2ª Turma Fiscais, J. 28.03.2017, DJ 12.04.2017. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/12457724462201289_5710461.pdf Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.759** de 13 de novembro de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=87844>. Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. **Portaria da Secretaria da Receita Federal nº 1.750**, de 12 de novembro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96434>. Acesso em 30 nov. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1861**, de 27 de dezembro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97727&visao=a> notado. Acesso em 09jun. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9303-006.690**. Rel. Tatiana Mindori Migiyana. 3ª Turma da Câmara Superior, j. 12.04.2018. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10880728069201158_5863818.pdf Acesso em 29 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.010**, de 05 de setembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D10010.htm. Acesso em: 25out. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3402-007.151**. Rel. Thais de Laurentiis Galkowicz. 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento, j. 16.12.2019, DJ 16.12.2020. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/11829720022201729_6121384.pdf. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1.984**, de 27 de outubro de 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113361>. Acesso em: 24 out. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1.986** de 29 de outubro de 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113416>. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (7ª Turma) **Apelação Criminal nº 5007049-45.2012.4.04.7208/SC**. Relatora Cláudia Cristina Cristofani, juntado aos autos em 24/02/2021. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40002198461&versao_gproc=8&crc_gproc=1bcc1db5&termospesquisados=aw50zxjwb3npy2fvigzyxvkdwxlbnrhigp1cmlzchj1zgvuy2lhia Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406compilada.htm. Acesso em: 20 out. 2022.

BRASIL. **Portaria da Secretaria da Receita Federal nº 199**, de 13 de julho de 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=124979>. Acesso em 25 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Que serviços que o CARF presta para a sociedade?** 04 jun. 2013. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/perguntas-frequentes>. Acesso em 12 nov. 2022

BRASIL. Tribunal Regional Federal (7ª Turma) **Habeas Corpus nº 5040857-82.2022.04.0000** Relator Danilo Pereira Junior. Juntado aos autos em 22/11/2022 Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003602007&versao_gproc=19&crc_gproc=59b843a4&termosPesquisados=J2ludGVycG9zaWNhbyBmcmF1ZHVsZW50YSYSc= Acesso em 06 dez. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (2ª Turma) **Apelação Civil nº 5000746-08.2022.4.04.7000**. Relator Rômulo Pizzolatti. Juntado aos autos em 23.11.2022 Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003583730&versao_gproc=4&crc_gproc=4c31c34b&termosPesquisados=J2EgaW1wb3J0YWVvcmlldGVzZXIgdHJhZGUgbmFvIGFwcmVzZW50b3UgbmVuaHVtIGRvcyBkb2N1bWVudG9zIGV4aWdpZG9zLiBhIGxvYXN0aW9uJyA= Acesso em 06 dez. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência nº 161929** Espírito Santo. Rel. Min. Joel Ilan Paciornik. DJ 25.10.2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201802870450&dt_publicacao=30/10/2019 Acesso em: 19 dez. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3402-007.151**. Rel. Thais de Laurentiis Galkowicz. 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento, j.16.12.2019, DJ 16.12.2020. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/11829720022201729_6121384.pdf. Acesso em: 06 dez.2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (2ª Turma) **Apelação Civil nº 5000746-08.2022.4.04.7000**. Relatór Rômulo Pizzolatti . Juntado aos autos em 23.11.2022 Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003583730&versao_gproc=4&crc_gproc=4c31c34b&termosPesquisados=J2EgaW1wb3J0YWRvcmEgcG93ZXIgdHJhZGUgbmFvIGFwcmVzZW50b3UgbmVuaHVtIGRvcyBkb2N1bWVudG9zIGV4aWdpZG9zLiBhIGxnYSBmYXNoaW9uJyA=. Acesso em: 06 dez. 2022

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9303-006.509**. Rel. Tatiana Midori Migiyama. 3ª Turma da Câmara Superior. J 14.03.2018, DJ 23.05.2018. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/11128721629201138_5863866.pdf Acesso em: 06 dez. 2022

BRASIL. TJDF. ACS. **Jurisprudência x precedente**. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/direito-facil/edicao-semanal/jurisprudencia-x-precedente#:~:text=Jurisprud%C3%Aancia%20%C3%A9%20um%20termo%20jur%C3%ADdico,ou%20as%20s%C3%BAmulas%20de%20jurisprud%C3%Aancia%2C>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70078528916** Rel. Ricardo Torres Hermann. Porto Alegre 2º Câmara Civil. J.04.10. 2018 DJ. 29.08.2018 Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php Acesso em: 19 dez. 2022.

COUTINHO, Gustavo Lacerda. **Aniita – uma abordagem pragmática para o gerenciamento de risco aduaneiro baseada em software**. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4607/1/Mencao%20honrosa%20do%2011%C2%BA%20Premio%20RFB.pdf>. Acesso em 15 nov. 2022.

ELLIS, R Evan. **Transnational Organized Crime and Violence in the Americas**. In: KASSAB, Hanna Samir; ROSEN, Jonathan D. Violence in the Americas. Lanham: Lexington Books, 2018. p. 139.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 114.

FRAGUAS, Fernando Fernandes. **Controle Aduaneiro Brasileiro e o combate ao tráfico de Drogas e Armas**. 2018. p.43 Trabalho de Conclusão de Curso . Disponível em:

<https://repositorio.esg.br/bitstream/123456789/879/1/Fernando%20Fernandes%20Fr%20-%20VF.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2002

LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e legislação aduaneira**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 175.

MENEZES, Djacir Holanda de. **Tributação e sonegação fiscal: um estudo da sonegação do ICMS**. 2014. 43 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014. p. 25.

MOREIRA, Charles Fruguli. **Contrabando e Descaminho**. 2018 Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Direito)- Universidade da Grande Dourados, Dourados, 2018.p.11.

Organização Mundial da Saúde – OMS, 2018. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Agrot%C3%B3xico> Acesso em: 17 nov. 2022

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Combate integrado às fraudes no comércio exterior** 2018.21 f. (17º PRÊMIO DE CRIATIVIDADE E INOVAÇÃO DA RFB) Brasília DF, 2018. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/> Acesso em: 05 de jan. 2022.

RUSSO, Douglas Mangini. **Descaracterização da importação direta para importação porencomenda**. 2020. Tese de Doutorado. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/29354>. Acesso em: 16 jun. 2022.

WALCHER,Guilherme Gehlen. **PARAÍSOS FISCAIS: a utilização de empresas offshore em Finanças Internacionais e os limites da licitude**. 2008. p. 59. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/18152/000686620.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2022.

WILLY, Nicolas Benkler. **A análise do Delito de Descaminho sob o Prismo do Princípio da Intervenção Mínima**. 2015. 65f Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Direito),Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS),Porto Alegre, 2015. p.13.