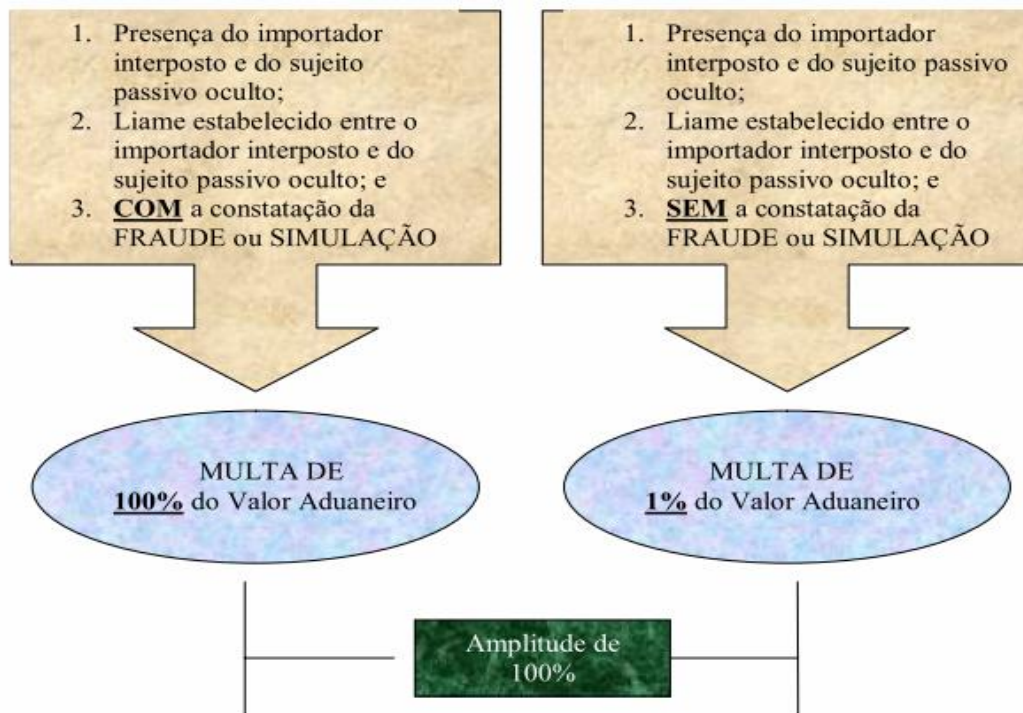
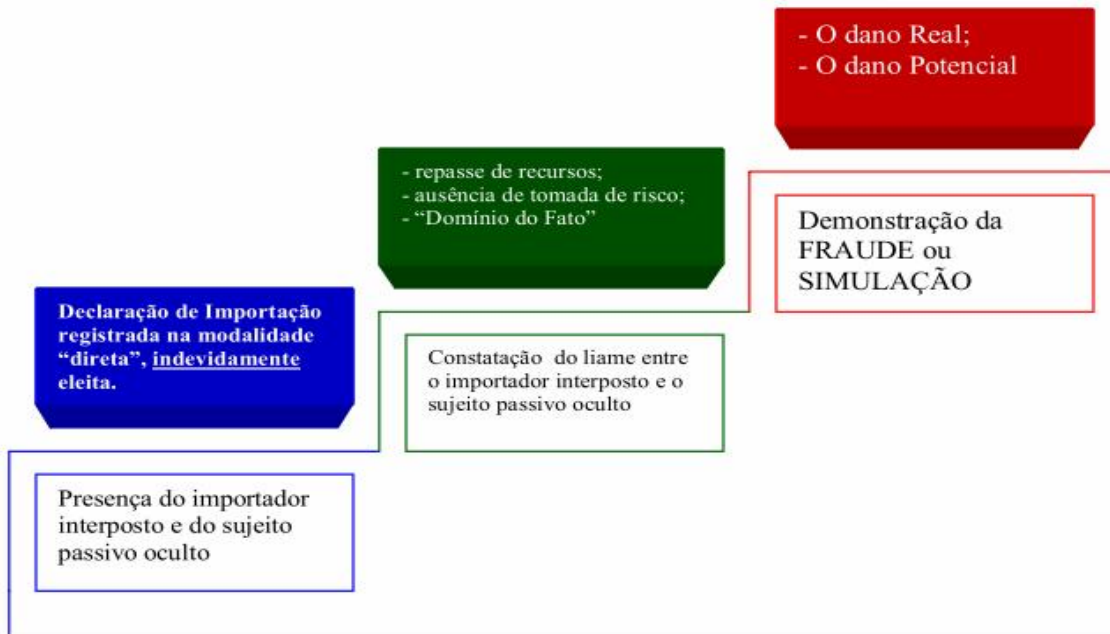


10 QUESTÕES CONTROVERTIDAS DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS EM COMÉRCIO EXTERIOR



Dedicado à

*Shohachi, Setuko e Lilian Watanabe.
Mais que uma família, pessoas a quem estimo, pessoas a
quem eu amo...*

AGRADECIMENTOS

Levo o meu cumprimento especial a todos os meus colegas de Turma, presentes e passados: Inês de Macedo Funchal, Maria Regina Godinho de Carvalho, Tânia Regina Coutinho Lourenço, Luiza Aparecida Nunes da Silva, Iolan Geraldo Andrade de Sá, Renato Yoshikawa, Amilton Rodrigues Fonseca e Luis Eduardo Garrossino Barbieri. As discussões travadas no âmbito de nossas sessões da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo serviram de farto manancial para muitos dos tópicos aqui tratados.

A todos vocês, o meu muito obrigado.

Jorge Lima Abud.
Agosto de 2015.

APRESENTAÇÃO

Se vão exatos dois anos da minha obra “Interposição fraudulenta de terceiros em comércio exterior” e nesse interlúdio surgiram novas questões que não foram contempladas à época.

Soma-se a isso a inevitável alternância de posicionamento em situações pontuais e as sempre bem vindas críticas e sugestões.

Diante do dilema de se fazer uma 2ª edição e portanto reescrever pontos que considero importante manter em seu formato original, optei por apresentar 10 questões polêmicas nesse novo trabalho.

Para aqueles que querem uma introdução sólida e também um estudo completo sobre o instituto, recomendo fortemente a minha obra anterior.

Àqueles que já se consideram familiarizados com o tema e/ou me honraram com a aquisição do meu primeiro e-book, a presente obra tem por finalidade não só atualizá-los, como também convidá-los a novas reflexões.

Jorge Lima Abud.
Agosto de 2015.

AGRADECIMENTOS 2

APRESENTAÇÃO 2

CAPÍTULO I – O CONCEITO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS 5

1.1 O conceito de interposição em operação de importação.....	5
1.2 A normatização do conceito de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação.....	7
1.3 Formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto	8
1.4 A caracterização da infração.....	10
1.5 A sanção prevista.....	11

CAPÍTULO II – OS MEIOS DE COMPROVAR A PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS 11

2.1 Os três elementos necessários para a comprovação da prática efetiva.	11
2.1.1 A identificação do importador interposto e do sujeito passivo oculto.....	12
2.1.2 A identificação do liame entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto	13
2.1.2.1 identificação da modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"	14
2.1.2.2 Identificação da modalidade de importação "por encomenda".....	17
2.1.2.2.1 - A "causa primeira" de quem partiu a vontade de importar.....	20
2.1.2.2.2 - A partir da emissão da fatura comercial do exportador.....	21
2.1.2.2.3 - A partir da emissão do embarque da mercadoria no exterior.....	21
2.1.2.2.4 - Ao longo do percurso da mercadoria.	21
2.1.2.2.5 - No registro da Declaração de Importação.....	23
2.1.2.3 Identificação do responsável pela importação.	25
2.1.3 Demonstração da FRAUDE ou SIMULAÇÃO.....	26
2.1.3.1 1ª Corrente – O dano REAL em prática efetiva	27
2.1.3.2 2ª Corrente – O dano POTENCIAL em prática efetiva	28

CAPÍTULO III: OS TRÊS ESTÁGIOS DE COMBATE À PRÁTICAS DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS 32

3.1 O prazo estabelecido na Instrução Normativa nº 228/02 e a aplicação da pena de perdimento / incidência da multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.).....	35
3.2 A CONTROVÉRSIA: O prazo de 90 dias	37

CAPÍTULO IV: É POSSÍVEL FALAR EM UMA TERCEIRA FORMA DE CONSTATAÇÃO DA PRÁTICA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS? 38

4.1 A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS MISTA 40

CAPÍTULO V – A VARIAÇÃO DA MULTA A SER APLICADA: DE 1% A 100% DO VALOR ADUANEIRO 43

CAPÍTULO VI: A INFRAÇÃO DE CESSÃO DE NOME EM PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. 47

6.1 Das origens da infração por "cessão de nome" 48
6.2 A infração por "cessão de nome" cumulativa com a infração decorrente da prática de interposição fraudulenta de terceiros para o importador interposto: duas condutas, duas infrações 51

CAPÍTULO VII: A INIBIÇÃO DA INFRAÇÃO DA CESSÃO DE NOME EM PRÁTICA PRESUMIDA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS E A SUTILEZA DE UMA DELAÇÃO PREMIADA. 55

7.1 A inibição da infração da cessão de nome em prática presumida de interposição fraudulenta de terceiros 55
7.2 A sutileza de uma delação premiada 58

CAPÍTULO VIII: UM INUSITADO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE A APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO E A INFRAÇÃO POR "CESSÃO DE NOME". 59

8.1 A CONTROVÉRSIA 62

CAPÍTULO IX: A MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO (100% DO V.A.) POSSUI NATUREZA JURÍDICA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO? 64

9.1 A natureza jurídica da pena de perdimento 64
9.2 Multa equivalente ao valor aduaneiro não é tributo..... 66
9.3 A normatização da multa equivalente ao valor aduaneiro 68

CAPÍTULO X: PRÁTICA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS E USO DE DOCUMENTO FALSO 72

10.1 CONTROVÉRSIA: O fato do importador adquirir produtos no exterior com recurso e/ou a mando de terceiro desnatura sua condição jurídica de importador?..... 74

CAPÍTULO I – O CONCEITO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS

A intenção do presente capítulo é depurar o conceito de interposição fraudulenta de terceiros.

Nunca é demais lembrar que o combate à prática de interposição fraudulenta de terceiros **diz respeito tanto a operações de exportação quanto a operações de importação.**

Contudo, por questões didática e pragmática, o foco dessa análise se **cingirá às operações de importação.**

1.1 O conceito de interposição em operações de importação

O dicionário eletrônico Houaiss, fornece uma definição precisa da locução *interposição*, que se adéqua ao contexto aqui a ser evidenciado:

ato ou efeito de interpor(-se)

Locuções

i. de pessoa *jur*

substituição intencional por terceiro, num processo simulatório, do verdadeiro interessado num ato jurídico.

Fonte:

(<http://houaiss.uol.com.br/busca?palavra=interposi%25C3%25A7%25C3%25A3o>, em 01/08/15)

O ato jurídico, objeto da presente análise, é justamente a operação de importação **maculada** pela prática de interposição fraudulenta de terceiros. Portanto, **um ilícito aduaneiro.**

O ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente **a existência de dois partícipes¹:**

1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.

Importador é aquele que promove a entrada do bem no território nacional.

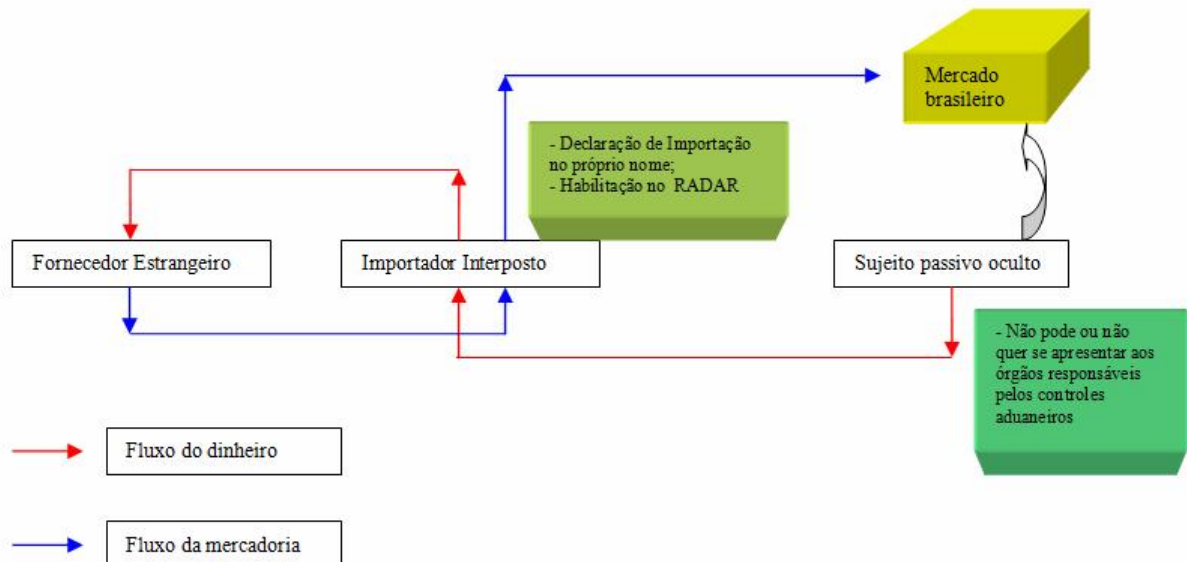
Há dois pressupostos básicos para se caracterizar o **importador**:

- a) deve estar devidamente **HABILITADO no Sistema Siscomex-RADAR**;
 - b) é aquele que efetua **o registro da Declaração de Importação em seu nome.**
2. O **sujeito passivo oculto (ou responsável pela operação de importação)** → aquele que se vale do **importador** para

¹ Conceito a ser desenvolvido no capítulo VI.

obter a nacionalização da mercadoria à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

O **sujeito passivo oculto** é aquele que não pode ou não quer promover a operação de importação **em seu próprio nome**. Por isso se vale *outro* (o **importador**) para obter produto importado no mercado interno.



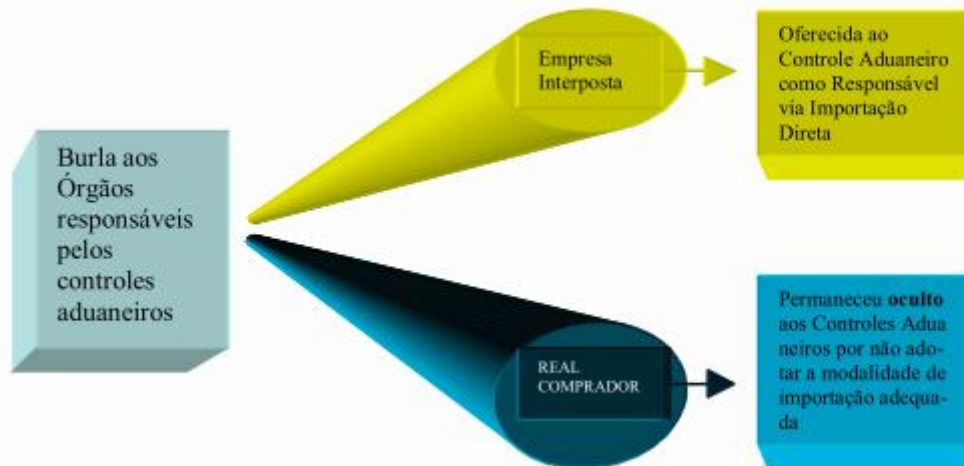
É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

A legislação prevê duas formas de **identificar** o terceiro (REAL COMPRADOR no mercado interno) **responsável pela importação**:

- I. modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; e
- II. modalidade de "importação por encomenda".

Não se valendo dessas duas modalidades de importação, fica caracterizada a seguinte situação:

- o REAL COMPRADOR no mercado interno (sujeito passivo oculto) obtém a nacionalização do bem importado, **por intermédio do importador interposto**, sem a adoção formas previstas na legislação aplicável, permanecendo à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.



1.2 A normatização do conceito de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação.

Coube ao artigo 59 da Lei nº 10.637/02, normatizar o conceito de interposição fictícia de pessoas para a área aduaneira, denominando-o de interposição fraudulenta de terceiros.

O referido artigo alterou a redação do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de Abril de 1976, que define as infrações que causam dano ao Erário, acrescentando-lhe o inciso V, além de quatro novos parágrafos.

❖ Decreto Lei nº 1.455/76:

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

§ 2º **Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.** [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

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

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

Deve ser feita uma observação. No inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, o legislador trata como **sinônimos** as seguintes expressões:

- I. *sujeito passivo oculto*;
- II. *real comprador*; e

III. responsável pela operação (importação).

Essas expressões ao serem usadas pelo legislador como sinônimas, retratam a mesma pessoa: o **terceiro** no mercado interno (dentro do território nacional) que se vale de um **importador interposto para obter a nacionalização de um bem**, à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

Há que se frise que existem razões porque o legislador entendeu por bem **não tolerar essa conduta** em operações de comércio exterior. Esse é um ponto nevrálgico e polêmico, creio que também decisivo, na **consumação da prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros.

Por uma questão didática essa análise será postergada.

Por ora, a presente análise prosseguirá na **decomposição da prática de interposição fraudulenta de terceiros**.

1.3 Formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto

Como visto, a prática de interposição fraudulenta de terceiros, tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, pressupõe **a existência de um sujeito passivo oculto**.

Destarte, para **a consumação da prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros é **necessário** a constatação por parte da fiscalização da **existência do sujeito passivo oculto**.

Antecipando parte do clímax, a grande polêmica no que tange a **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros reside em saber se basta a **constatação da existência do sujeito passivo oculto** ou será também necessário a **verificação do “Dano ao Erário”**.

Importante assinalar que **não existem duas espécies de infrações aduaneiras, mas sim duas formas de caracterizar a mesma infração aduaneira** - a ocultação do sujeito passivo da operação de comércio exterior:

- **Por AÇÃO DIRETA** – A fiscalização **evidencia a existência e identifica** o sujeito passivo oculto a partir de duas situações:
 1. Verificação de que a fonte dos recursos aplicados na operação de comércio exterior advém de **terceiro**; e
 2. Verificação que **terceiro** foi de fato o responsável pela operação em comércio exterior (possuiu/exerceu o “domínio do fato” sobre a transação), sendo o importador um instrumento para obter o bem importado.

Em ambos os casos, o **terceiro** deveria se identificar aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros e assim não procedeu.

- **Por AÇÃO INDIRETA**² – O fisco **não identifica** o sujeito passivo oculto. Contudo, o ato omissivo do **importador**, em não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos

² **Observação:** A constatação da existência do sujeito passivo oculto por AÇÃO INDIRETA ou **prática presumida** de interposição fraudulenta de terceiros, **não será** objeto de análise na presente obra, por se entender que é um conceito consolidado. Aqueles que quiserem uma análise completa, sugerimos nossa obra “Interposição fraudulenta de terceiros em operação em comércio exterior”.

empregados, **autoriza a fiscalização a presumir** que terceiro (não identificado) financia a operação em comércio exterior.

Essa é a mesma conclusão da lição de Deiab Junior e Nepomuceno (2008), ao se referirem às inovações trazidas à baila pela alteração do artigo:

a) apenou com perdimento a mercadoria de origem estrangeira, na importação ou na exportação, quando constatada a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, e;

b) criou a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, quando não comprovada a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em tais transações.

DEIAB JUNIOR, Remy; NEPOMUCENO, Bruno Carvalho. *Interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior perpetradas por pessoas físicas*. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1794, 30 maio 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11329>>. Acesso em: 16 dez. 2012.

Portanto, há duas formas de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **Prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros (Ocultação)** – É a constatação da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável através de fraude ou simulação. Sua inspiração vem da **norma geral antielisiva do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN**, que pode estar relacionada ou não com a legislação que cuida do crime relacionado à ordem tributário e a “lavagem de dinheiro”, responsável por municiar a fiscalização para o combate da interposição fictícia de pessoas em operações de comércio exterior, o que implica na necessidade de comprovação, mediante **a demonstração por parte da fiscalização, de quem é de fato o real sujeito passivo beneficiado**. Aplicação do processo conhecido como “*follow the money*”.
2. **Prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros** - Advém de uma presunção legal, o que acarreta ao importador/exportador a necessidade comprovar a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Sua inspiração vem não só da norma geral antielisiva já citada, como também do artigo 1º da Lei nº 9.613/98 e municia a fiscalização com um mecanismo de controle para coibir a prática, pelo sujeito ocultado, do crime relacionado à “lavagem de dinheiro” por sucessivas operações internacionais, podendo estar relacionado com outras irregularidades tributárias, como por exemplo, fraude no preço/valor declarado (sub ou superfaturamento).

1.4 A caracterização da infração

O núcleo da infração da prática de interposição fraudulenta de terceiros é o USO DE INTERPOSTA PESSOA em operação de comércio exterior com o propósito de ACOBERTAR o sujeito passivo oculto.

A partir disso são detectadas **duas espécies** de infração:

- **Infração 1:** O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema tributário nacional (FRAUDES FISCAIS/SIMULAÇÃO)**.
- **Infração 2:** O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema financeiro nacional (LAVAGEM DE DINHEIRO/SIMULAÇÃO)**.

Nesse diapasão, há três formas de se caracterizar a prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **A PARTIR DA NÃO IDENTIFICAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS** - A administração aduaneira deve estar atenta à movimentação de recursos financeiros de origem desconhecida ou não comprovada associada ao uso de interposta pessoa em operação de comércio exterior.
2. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL DE INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL** - A Lei nº 8.137, de 1990, define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Nesse contexto, a legislação objetivou não só evitar as fraudes fiscais, como também dar maior efetividade na cobrança de tributos buscando identificar o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.
3. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL** - A Lei nº 9.613, de 1998, dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, bem como sobre a prevenção da utilização do sistema financeiro. Portanto, tem se também como finalidade não cuidar da questão puramente tributária, mas coibir crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

Na prática as três causas se mesclam, e assim existe a hipótese de haver infrações entrelaçadas, mas sempre com o USO DE INTERPOSTA PESSOA COMO INSTRUMENTO (MEIO) PARA DIFICULTAR A IDENTIFICAÇÃO dos responsáveis.