

OCULTAÇÃO DO REAL SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO E A QUEBRA DA CADEIA DE RECOLHIMENTO DO IPI

Remy Deiab Junior

1. Introdução

O objetivo do estudo em tela consiste na demonstração da quebra da cadeia de recolhimento do IPI ocasionada pela ocultação do real sujeito passivo na importação, por meio de fraude, simulação e de interposição fraudulenta de terceiros, com o fito de manter o real adquirente recôndito das relações obrigacionais tributárias formadas na importação e posterior comercialização no mercado interno.

Estabelece-se como hipótese básica à premissa de que a ocultação do real sujeito passivo ocasiona dano ao Erário e à Economia Nacional e adota-se como metodologia a pesquisa da bibliografia pertinente, assim como se alicerça na experiência do autor na condução de fiscalizações aduaneiras no âmbito da RFB.

Inicialmente, apresenta-se a legislação e as características que revestem de regularidade fiscal as três modalidades de importação atualmente admitidas pelo ordenamento pátrio.

Na sequência, analisa-se o conceito de ocultação do real sujeito passivo por meio de fraude, simulação e interposição fraudulenta de terceiros, apresentando-se a matriz legal e infralegal de tais dispositivos à luz da doutrina e da jurisprudência.

A seguir estuda-se a legislação do IPI, apresenta-se a sua regra-matriz de incidência e demonstra-se o impacto da ocultação do real sujeito passivo no que atine ao afastamento da condição de contribuinte equiparado a industrial e o conseqüente não recolhimento do IPI devido nas vendas para o mercado interno.

Por derradeiro, alicerçando-se na análise de um caso concreto, demonstra-se quantitativamente que a utilização de esquemas fraudulentos concebidos com essa finalidade ocasiona dano ao Erário e à Economia

Nacional, sendo puníveis com pesadas sanções nas esferas tributária, aduaneira e penal.

2. Modalidades de Importação

A legislação tributária vigente admite a atuação dos importadores em três diferentes modalidades de operações, sendo uma realizada diretamente, denominada importação por conta própria e as outras duas realizadas indiretamente, por meio da contratação de terceiras empresas, denominadas: importação por conta e ordem e importação por encomenda.

A análise das características de tais modalidades de importação torna-se relevante, haja vista a possibilidade de importadoras poderem ser utilizadas em esquemas fraudulentos e simulatórios, com o emprego de interpostas pessoas, com o intuito de ocultar os reais compradores dos produtos importados, a fim de tentar esquivá-los do recolhimento do IPI quando das saídas para o mercado interno, e de outras responsabilidades tributárias, aduaneiras e penais.

2.1 Importações por conta própria

Consiste na modalidade usual de importações diretas, segue o regramento genérico estampado na IN SRF n. 680 de 02/10/2006. Nessa modalidade, a própria importadora celebra a compra diretamente com o exportador estrangeiro, definindo o objeto da importação, o preço e as condições de adimplemento, inclusive no que toca ao valor do frete e do seguro internacional.

Usualmente, a importadora providencia junto ao exportador os documentos necessários, deixando patente que a importação será realizada com seus próprios recursos (por sua conta) e por seu próprio risco (por sua ordem).

A importadora, cujo responsável legal deve estar habilitado no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) nos termos do artigo 1º da IN SRF n. 650 de 12/05/2006, providencia a formalização da importação, registrando a declaração de importação (DI), recolhendo os tributos e demais despesas necessárias ao deslinde do despacho aduanei-

ro, que se dá pelo desembaraço aduaneiro, com recursos próprios, não raro utilizando despachante aduaneiro de sua confiança.

Desembaraçado o produto, emitida a nota fiscal de entrada e escriturada a entrada no seu estoque, a importadora, agregando margem de lucro, providencia a sua posterior venda no mercado interno, para clientes não definidos previamente.

Nessa modalidade, a importadora, além de figurar como contribuinte dos tributos incidentes na importação, tais como o imposto de importação (II), a contribuição para o programa de integração social (PIS_{IMP}), a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS_{IMP}), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o IPI vinculado (IPI_{VINC}), também figura como contribuinte do IPI quando da venda dos produtos importados no mercado interno, na figura de estabelecimento equiparado a industrial.

2.2. Importações por conta e ordem de terceiros

O inciso I do artigo 80 da MP n. 2.158-35, de 24/08/2001, positivou a importação por conta e ordem, atribuindo à RFB o estabelecimento dos requisitos e condições necessárias para caracterizar a sua regularidade fiscal.

Outrossim, a mesma MP modificou o DL n. 37, de 18/11/1966¹, alçando o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, como responsável solidário pelo II, como responsável por infrações aduaneiras, além de tê-lo equiparado a estabelecimento industrial, arrolando-o como contribuinte do IPI, quando da saída para o mercado interno dos produtos importados.

Desse modo, o legislador estendeu a obrigatoriedade de destaque do IPI em toda a cadeia de negociação dos produtos industrializados de procedência estrangeira, ou seja, tanto a importadora como a adquirente devem destacar o IPI nas notas fiscais de saída e recolher o montante devido.

1. Adotar-se-á neste estudo a nomenclatura “Lei Aduaneira” para referências ao DL n. 37/66, seguindo TREVISAN (2008, p. 6).

Destarte, a RFB editou a IN SRF n. 225 em 18/10/2002, disciplinou o controle aduaneiro dessa modalidade de importação, conceituou-a e estabeleceu uma série de obrigações acessórias. Nessa toada, através dos artigos 12, 86, 87 e 88 da IN SRF n. 247, de 21/11/2002, a RFB repisou o conceito de importação por conta e ordem da IN SRF n. 225, esmiuçou algumas definições e estipulou novas formalidades necessárias para caracterizar a regularidade fiscal dessas operações.

Fulcrando-se na legislação retro pode-se afirmar que a natureza jurídica da importação por conta e ordem é de prestação de serviços e pode-se definir o *modus operandi* necessário para caracterizar sua regularidade fiscal.

De plano, destaca-se que tanto a importadora como a adquirente devem estar devidamente habilitadas no SISCOMEX nos termos do artigo 1º e do *caput* do artigo 26 da IN SRF n. 650, de 12/05/2006.

A adquirente contrata os serviços da importadora para que esta efetue a importação de produtos por ela demandados, por sua conta (recursos) e ordem. Formalizado o contrato de importação por conta e ordem, a adquirente o apresenta à unidade da RFB que jurisdiciona o seu estabelecimento matriz, com o intento de promover as vinculações necessárias no SISCOMEX, caracterizando a transparência da importação indireta para o Fisco.

Nessa modalidade, a adquirente encabeça a negociação diretamente com o exportador estrangeiro, definindo o objeto da importação, o preço, as condições de adimplemento, o valor do frete e do seguro internacional.

Avençada a compra e todos os detalhes da transação comercial, a adquirente contata o exportador informando os dados necessários para que os documentos instrutórios da operação espelhem quem é a importadora e quem é a adquirente, principalmente, com a fatura comercial identificando à adquirente, e o conhecimento de carga estando endossado/consignado ao importador, permitindo-o executar os procedimentos operacionais de despacho aduaneiro.

A adquirente remete à importadora todos os recursos necessários para a realização da operação, responsabilizando-se pelo adimplemento dos valores devidos ao exportador, ao transportador e ao segurador internacional.

A importadora providencia a formalização da importação, registrando a DI no SISCOMEX, com identificação dos dados do adquirente dos produtos de procedência estrangeira, recolhendo os tributos e demais

despesas aduaneiras necessárias ao desembaraço aduaneiro, com recursos remetidos pelo adquirente.

Desembaraçados os produtos, emitida a nota fiscal de entrada, a importadora contabiliza a entrada em estoque dos produtos em conta que reflita tratar-se de produtos de propriedade de terceiro e emite nota fiscal de saída, sem agregar margem de lucro, providenciando sua transferência para a adquirente.

Na data da saída dos produtos de seu estabelecimento, além de emitir nota fiscal de saída para o adquirente, a importadora deverá emitir nota fiscal de prestação de serviços, especificando o valor recebido pelos serviços prestados.

Uma vez recebida a mercadoria, contabilizada a entrada em estoque, desta feita utilizando conta contábil que reflita tratar-se de ativo próprio, a adquirente agrega margem de lucro e vende tais produtos ou lhe dá outra destinação desejada.

2.3. Importações por encomenda

A Lei n. 11.281, de 20/02/2006, positivou essa modalidade de importação indireta, criando a figura do encomendante predeterminado e atribuindo à RFB o estabelecimento dos requisitos e das condições necessárias para caracterizar a regularidade fiscal de atuação das empresas que optem por esta modalidade.

Escorando-se no disposto no artigo 11 do diploma em tela, tem-se que a natureza jurídica da importação por encomenda é de compra e venda mercantil e não de prestação de serviços, como no caso da importação por conta e ordem.

Destaca-se que, tal como na importação por conta e ordem, o legislador ordinário estendeu as condições de responsável solidário pelo II, responsável por infrações aduaneiras e estabelecimento equiparado a industrial, no que tange à incidência do IPI nas operações internas aos encomendantes predeterminados.

Por meio da edição da IN SRF n. 634, de 24/03/2006, a RFB disciplinou o controle aduaneiro das importações para revenda a encomendante predeterminado e estipulou uma série de obrigações acessórias,

cujos cumprimento torna-se necessário para caracterizar a regularidade fiscal da operação.

Com base na legislação supra, pode-se definir o *modus operandi* necessário para caracterizar a regularidade fiscal da importação por encomenda.

Urge salientar, que também nesse caso, tanto a importadora como a encomendante devem estar devidamente habilitadas no SISCOMEX, deste bordo, nos termos do artigo 1º e do parágrafo único do artigo 26 da IN SRF n. 650, de 12/05/2006 e no § 3º, do artigo 2º, da IN SRF n. 634, de 24/03/2006.

A importadora, instada por um pedido do encomendante predeterminado, negocia a importação com o exportador estrangeiro, pactuando o seu objeto, o preço e as condições de adimplemento, inclusive do frete e seguro internacionais.

A encomendante deve requerer previamente à unidade da RFB que jurisdiciona o seu estabelecimento matriz o registro das vinculações necessárias no SISCOMEX, refletindo a transparência da importação indireta para o Fisco.

Nessa modalidade, a importadora providencia com o exportador todo o leque de documentos necessários à operacionalização da importação, enfatizando que a transação se dará por sua conta (recursos) e por seu próprio risco.

Insta observar que, na importação por encomenda, é vedado qualquer tipo de adiantamento de recursos por parte da encomendante à importadora, mesmo que parcial, devendo ser utilizados somente recursos próprios desta última, sob pena de restar descaracterizada a importação por encomenda.

Dessa sorte, a importadora providencia a formalização da importação, registrando a DI no SISCOMEX, com identificação do encomendante predeterminado e dos produtos importados e recolhe tanto os tributos como as demais despesas aduaneiras necessárias ao desembaraço, com recursos próprios.

Finalmente, desembaraçados os produtos, emitida a nota fiscal de entrada, contabilizada a entrada em estoque, a importadora agrega margem de lucro e providencia a sua venda no mercado interno, emitindo nota fiscal de saída exclusivamente tendo como destinatário o encomendante predeterminado.

3. Ocultação do Sujeito Passivo

Repisando entendimento anterior², registra-se que, com o intento de aperfeiçoar a legislação no combate às operações de comércio exterior fraudulentas, foi editada a MP n. 66, de 29/08/2002, convertida na Lei n. 10.637, de 27/12/2002.

A Lei 10.637, incluindo o inciso V, ao artigo 23 do DL n. 1.455 de 07/04/1976, que define infrações que causam dano ao Erário, tipificou a ocultação do sujeito passivo como infração passível da aplicação da pena de perdimento das mercadorias transacionadas ou, caso as mesmas já tenham sido consumidas ou não tenham sido localizadas, a sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro.

De acordo com o artigo 68 da MP n. 2.158-35, de 24/08/2001, caso sejam detectados indícios que reflitam a ocorrência da ocultação do real sujeito passivo na importação, os produtos deverão ser retidos de forma cautelar pela RFB, até a conclusão do procedimento especial de fiscalização. O parágrafo único do artigo 68 da indigitada MP autorizou a RFB a disciplinar a matéria.

A RFB editou a IN SRF n. 228 de 21/10/2002, estabelecendo o rito a ser empregado pelas autoridades tributárias quando da abertura, em zona secundária, de procedimento especial de fiscalização para combate à interposição fraudulenta de pessoas, além de ter disciplinado nos artigos 65 e 66 da IN SRF n. 206 de 25/09/2002, o rito a ser aplicado, em zona primária, para o combate desse mesmo agir fraudulento, desta feita, focalizando determinadas importações.

Calha registrar que as atividades de fiscalização e controle do comércio exterior, essenciais aos interesses fazendários nacionais, deitam raízes no artigo 237, da CF, estão sob a incumbência do MF e são exercidas pela RFB.

Com efeito, caso a autoridade aduaneira, que possui o poder-dever de controlar e fiscalizar as importações, atribuição que também decorre do

2. DEIAB JUNIOR, Remy; NEPOMUCENO, Bruno Carvalho. Interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior perpetradas por pessoas físicas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n.1794, 30 maio 2008. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11329>. Acesso em: 30 de maio de 2008.

poder de polícia insculpido no artigo 78, da Lei n. 5.172, de 25/10/1966 (CTN), venha a se deparar com situações fáticas que aduzam fundadas suspeitas de ocultação do sujeito passivo, de forma vinculada à legislação, tem a obrigação de reter as mercadorias e instaurar o respectivo procedimento especial de fiscalização.

Escorando-se em uma metodologia semelhante à de Castro (2004, p. 7-14), focalizando-se operações de importação, inicialmente buscou-se identificar o sujeito passivo do II, para depois verificar o significado de ocultação do sujeito passivo; para tanto, estribou-se na regra-matriz de incidência desse tributo.

O artigo 1º da Lei Aduaneira dispõe que o II incide sobre mercadoria estrangeira e que o seu fato gerador consiste na sua entrada no território nacional.

Com fulcro no inciso I do artigo 31 da Lei Aduaneira, verifica-se que qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria de origem estrangeira no território nacional é considerada pela lei como importador, sendo alçada à condição de contribuinte do II e a sujeito passivo desse imposto. Logo, tem-se no polo ativo a União e no polo passivo a pessoa jurídica que promover a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional.

Dada a relevância do vocábulo **promover** na definição de sujeito passivo do II e com o fito de verificar o seu significado escorou-se em De Plácido e Silva (2008, p. 1115) para quem promovente seria “a pessoa que toma qualquer iniciativa para promoção ou execução de alguma ação, feito ou processo”.

Assim, nem sempre quem aparenta ser o importador, de fato configura-se como tal, pois, em determinadas situações quem efetivamente promove a importação é o real detentor dos recursos empregados, o real adquirente recôndito.

Identificado o sujeito passivo, pode-se buscar o significado da ocultação do sujeito passivo; nessa finta, baseando-se em De Plácido e Silva (2008, p. 977-978), verifica-se o significado do termo **ocultação**, que é derivado do latim *occultatio*, de *occultare* (encobrir, esconder), e compreende a ação de esconder algo aos olhos de outrem, para que não seja vista, com o intuito de ocultar a verdade sobre os fatos ou a realidade das coisas.

Cotejando-se o significado de ocultação e a literalidade do inciso V, do artigo 23 do DL n. 1.455, de 07/04/1976, percebe-se que o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, esconder ou encobrir

a pessoa jurídica (real adquirente) que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se de fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros.

Segundo o artigo 136 do CTN, no âmbito do Direito Tributário, em regra, a responsabilidade por infrações é objetiva e independente da vontade do sujeito. No âmbito do Direito Aduaneiro, os artigos 94 e 95 da Lei Aduaneira, e o parágrafo único, do artigo 673 do Decreto n. 6.759, de 05/02/2009, também consagram a responsabilização objetiva como regra. Porém, caso exista disposição legal em contrário, como a expressa no inciso V do artigo 23 do DL n. 1.455 de 07/04/1976, a responsabilidade passa a ser subjetiva, dependendo da intenção do agente.

Compactua-se com Carvalho (2007, p. 233-234), para quem a ocultação do real adquirente consiste numa atividade-meio, geralmente utilizada para tentar encobrir outras infrações e objetivos, como: a) em caso de lançamento de crédito tributário o patrimônio do real adquirente é protegido da execução fiscal; b) crimes como o contrabando e o descaminho são imputados ao importador ostensivo; c) após o desembaraço as mercadorias podem ser introduzidas no mercado interno à margem da legalidade, sem a emissão de notas fiscais e o recolhimento dos tributos internos (PIS/PASEP, COFINS, IRPJ, CSLL, etc.); e, d) o real adquirente perde a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial.

3.1. Fraude

Venosa (2005, volume I, p. 477-478) salienta que consiste em interesse de toda a sociedade coibir a obtenção de vantagens pessoais mediante fraude, enfatizando que a fraude seria uma forma de abuso e, como tal, poderia ser considerada como “o mais grave ato ilícito, destruidor das relações sociais, responsável por danos de vulto e, na maioria das vezes, de difícil reparação”.

Afirma que a fraude é um vício de variadas facetas, na qual pode estar presente num plexo de situações, compreendendo-se em todo ardil malicioso que determinada pessoa maneja com o objetivo de transgredir o Direito ou prejudicar terceiros, sendo que o negócio jurídico encetado é verdadeiro, porém, realizado visando impor prejuízos a terceiros ou para se esquivar do cumprimento da lei.

Xavier (2002, p. 78-79) pondera que a fraude possui três requisitos: a) um subjetivo, relacionado ao fim da conduta comissiva ou omissiva, reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir seu pagamento; b) outro subjetivo, concernente à intencionalidade fraudulenta refletida no caráter doloso da ação ou omissão; e c) um objetivo, referente aos meios utilizados para ocasionar prejuízo ao Fisco.

No âmbito do Direito Tributário, o conceito de fraude está insculpido no artigo 72 da Lei n. 4.502, de 30/11/1964³: “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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”.

No atinente à ocultação do real sujeito passivo na importação, a fraude pode traduzir-se em toda ação ou omissão que exclua ou modifique uma das características essenciais da obrigação tributária, *in casu*, a sujeição passiva, com o objetivo de reduzir, evitar ou diferir o pagamento dos tributos devidos.

3.2. Simulação

O termo simulação é oriundo do latim, *simulatio onis*, e significa fingimento, aparência, pretexto, disfarce ou dissimulação (MELLO, 2000, p. 91).

Em robusto estudo, Tôrres (2003, p. 282-312) revisa as principais teorias concernentes ao trato do conceito de simulação, destacando-se: a teoria voluntarista, a teoria declarativista, a teoria causalista e o acordo simulatório.

Para os voluntaristas, a simulação à vontade declarada pelas partes seria divergente da sua verdadeira intenção, tendo o negócio simulado três requisitos: a) uma declaração deliberadamente não conforme com a intenção; b) concertada de acordo entre as partes; e c) para enganar terceiros.

Segundo os declarativistas, a simulação também partiria de uma divergência entre a vontade real e a declarada, contudo, noutra ótica,

3. Adotar-se-á neste estudo a nomenclatura “Lei do IPI” para referências à Lei 4.502, seguindo TREVISAN (2008, p. 132).

assumiria mais relevância à declaração efetivamente formalizada em relação à intenção das partes.

Para os causalistas, a simulação poderia ser vislumbrada como uma divergência entre intenção prática e a causa típica do negócio jurídico externado.

A doutrina tradicional classifica a simulação em: absoluta, quando as partes concebem a aparência de um negócio jurídico em total discrepância com a realidade, de modo que o negócio refletido, o simulado, não teria o condão de modificar a sua esfera jurídica, contudo, para os olhos de terceiros pareceria um negócio jurídico válido; e, em simulação relativa, na qual existem dois negócios distintos, um real, encoberto e dissimulado, concebido com validade entre as partes, e outro, ostensivo, simulado e concebido para ludibriar terceiros.

Para a teoria do acordo simulatório, classifica-se a simulação em absoluta e relativa com foco em novos parâmetros, pois o propalado acordo simulatório comportaria a criação do contrato simulado e da relação dissimulada, que comporiam o contrato simulado, de modo que não existiriam dois negócios jurídicos, o simulado e o dissimulado, mas somente um, o negócio simulado.

Saavedra (2005, volume I, p. 31) entende que, nas importações, a simulação geralmente se processa agasalhada por um negócio jurídico formalizado por meio de um contrato, e que a divergência entre a vontade real e a declarada tem sido a causa dominante das apreensões de mercadorias encetadas pela RFB, quando identificados casos eivados de interposição fraudulenta de pessoas.

Nessa direção, pugna que essa declaração enganosa da vontade se concretiza no negócio jurídico subjacente às operações de importação, quando os dados informados pelo importador ostensivo no ato do registro da DI no SISCOMEX e em seus documentos instrutórios, em especial, a fatura que lastreia a transação comercial internacional, estão eivadas de simulação, não correspondendo ao objeto efetivo e real contratado entre as partes, no caso, o real exportador no exterior e o real adquirente no Brasil, importador de fato.

3.3. Interposição fraudulenta de terceiros

Para Ferrara (1999, p. 306) num negócio jurídico pode ocorrer a interposição de uma pessoa alheia com o intuito de ocultar o verdadeiro interessado, porém, essa intromissão de terceiro pode se revestir de forma jurídica diversa.

Dessa definição depreende-se que a interposição pode ocorrer de forma legal ou fraudulenta. Tôrres (2003, p. 423-424) leciona que a interposição de pessoas pode se revelar sob uma forma efetiva ou sob uma forma fictícia.

Na interposição efetiva, a pessoa interposta opera em nome próprio ou em nome de terceiro com base em negócios jurídicos legítimos, como no caso de mandato, representação, comissão e preposição, que caracterizariam a interposição efetiva por substituição, ou no caso da mediação, nunciação, agência e corretagem, que caracterizariam a interposição efetiva por intermediação.

Na interposição fictícia, que é contaminada por fraude ou simulação, a dissimulação das partes pode ocorrer tanto contra a pessoa de um dos contratantes, a exemplo das sociedades simuladas existentes apenas formalmente, mas despidas de capacidade econômico-financeira e empresarial, como somente contra a sua identidade, quando se utilizam declarações contratuais em nome diferente.

Logo, devem-se distinguir os atos válidos daqueles inválidos, ou seja, nos casos de interposição efetiva de pessoas, como na importação por conta e ordem e na importação por encomenda, tais atos devem ser protegidos pelo ordenamento, desde que as partes cumpram as formalidades legais e infralegais já ventiladas.

Noutro giro, nos casos de interposição fictícia de pessoas, justifica-se a superação de seus esquemas formais, engendrados para proteger a posição jurídica dos reais beneficiários, haja vista a criação de mera aparência de realidade, com o intuito de prejudicar interesse alheio, nesse caso, do próprio Estado.

A respeito da atuação de interpostas pessoas no âmbito de operações de comércio exterior, Carvalho (p. 230 e 234) destaca que esse agir objetiva ocultar das autoridades aduaneiras os verdadeiros responsáveis pelas

operações comerciais, visando livrá-los da imputação de eventuais ilícitos aduaneiros e penais perpetrados.

Salienta que na ocultação do real adquirente, o meio utilizado é a prestação de informações falsas no registro da DI, ou seja, inobstante o real adquirente seja o responsável pelas tratativas comerciais com o fornecedor e a ele se destinem os produtos importados, o mesmo não figura na DI, seja na figura de importador, seja na figura de adquirente ou encomendante predeterminado.

Guimarães (2005, p. 111) destaca que a atuação de interpostas pessoas no comércio exterior caracteriza-se pela utilização de empresas sem tradição, regularidade e capacidade financeira, com o intuito de ocultar negócios ou recursos mantidos à margem da tributação.

4. Imposto sobre Produtos Industrializados

Para análise dos principais traços do IPI relacionados a operações de importação e de saída para o mercado interno estribou-se no conceito de regra-matriz de incidência construído por Carvalho (2005, p. 255-366). Com efeito, pode-se obter a hipótese tributária (critério material, espacial e temporal) e a relação jurídica tributária (critério pessoal e quantitativo).

De acordo com o inciso IV do artigo 153 da CF, o IPI é de competência da União e, com esteio nos incisos I e II do artigo 46, do CTN, que versam sobre seus fatos geradores, verifica-se a existência de duas regras-matrizes, sendo uma para operações de importação e outra para operações de saída para o mercado interno.

Para a primeira regra-matriz, tem-se como critério material a importação de produtos industrializados e como critério temporal o desembaraço aduaneiro. Para a segunda regra-matriz, tem-se como critério material a comercialização de produtos industrializados por estabelecimento equiparado à industrial e como critério temporal a data da saída do estabelecimento.

Para efeitos do critério espacial, tem-se a incidência em qualquer ponto do território brasileiro no qual os critérios materiais ocorram.

A União figura no polo ativo da relação tributária, pois além de possuir a competência, também possui a capacidade tributária. No que

concerne ao polo passivo, os incisos I e II do artigo 51 do CTN estabelecem os sujeitos passivos.

No que tange a operações de importação, o importador é alçado à condição de contribuinte do IPI e para as operações de saída, são contribuintes o estabelecimento industrial e os equiparados a industrial.

De acordo com o inciso I do artigo 9º do RIPI, as empresas que importarem diretamente e que derem saída no mercado interno são consideradas estabelecimentos equiparados a industrial para efeitos da incidência do IPI. As pessoas jurídicas que importarem indiretamente, por meio da contratação de pessoas jurídicas para operar por sua conta e ordem ou por sua encomenda, também são consideradas, pelo inciso IX do artigo 9º do RIPI, que reproduz o artigo 79 da MP n. 2.158-35, de 24/08/2001, e, respectivamente, pelo artigo 13, da Lei n. 11.281, de 20/02/2006, estabelecimentos equiparados a industrial.

Apresentados os contornos do critério pessoal, focaliza-se o critério quantitativo do conseqüente do IPI, buscando suas bases de cálculo e alíquotas.

Para as importações, a base de cálculo é o valor aduaneiro acrescido do II e dos encargos cambiais recolhidos pelo importador, conforme alínea “b”, do inciso I do artigo 14 da Lei do IPI e no inciso I do artigo 47 do CTN. Para as operações de saídas internas, a base de cálculo é, em regra, o valor total da operação.

As alíquotas são seletivas em função da essencialidade do produto, idênticas para operações de importação e internas, em regra, *ad valorem*, e estão na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto n. 6.006, de 28/12/2006.

A não cumulatividade do IPI está prevista no inciso II do § 3º do artigo 153 da CF, no artigo 49 do CTN, e no art. 225 do RIPI. De acordo com a legislação, o critério de aplicação do princípio da não cumulatividade é o sistema de “imposto sobre imposto”, pelo qual, o valor a recolher é obtido pela diferença entre o imposto a pagar e o imposto pago quando da aquisição de produtos tributados no mesmo interregno. A não cumulatividade se opera por meio da compensação, mecanismo que possibilita o abatimento dos valores cobrados de IPI nas operações anteriores.

Logo, considerando as importações por conta própria, o valor do IPI recolhido na importação vai compor, juntamente com os demais créditos, o total de créditos que poderá ser deduzido do valor total de débitos

do IPI incidentes sobre as saídas internas, devendo ser recolhida somente a diferença que resultar a maior.

Nas importações indiretas, tanto as importadoras como as adquirentes e as encomendantes, são obrigadas a destacar o IPI nas saídas internas, compondo, juntamente com o valor do IPI das demais saídas, o montante total de débitos, do qual poderão deduzir o valor do IPI pago quando das entradas de produtos tributados em seus estabelecimentos, recolhendo somente a diferença.

Nas situações fáticas em que ocorra a ocultação do real adquirente, estará configurado o afastamento doloso de sua condição de contribuinte na figura de estabelecimento equiparado a industrial, acarretando o não recolhimento do IPI.

5. Dano ao Erário e à Economia Nacional

O dano ao Erário ocasionado pela ocultação do sujeito passivo é presumido pelo próprio legislador, conforme disposto no artigo 23, *c/c* o seu inciso V do DL n. 1.455 de 07/04/1976.

Malgrado a existência da presunção legal em tela, passa-se a demonstrar quantitativamente o dano ao Erário. Para isso, será apresentado um exemplo hipotético, considerando a importação de uma carga de produtos industrializados de origem estrangeira por uma importadora com a subsequente revenda para uma terceira empresa, a real adquirente. O impacto tributário será focalizado considerando duas situações:

- a) a primeira, consistirá numa operação regular, na qual tanto a importadora como a adquirente cumpriram todas as formalidades necessárias para caracterizar a regularidade fiscal da importação indireta, de modo que a real adquirente foi alçada à condição de contribuinte do IPI como estabelecimento equiparado a industrial;
- b) a segunda, considerará uma operação irregular, na qual a real adquirente utiliza-se de um esquema simulatório, baseado na interposição fraudulenta de uma importadora de fachada, com o intuito de não figurar como contribuinte do IPI na figura de estabelecimento equiparado a industrial.

Nessa trilha, torna-se necessária a estipulação de alguns pressupostos:

- a) as empresas são optantes pelo regime de lucro real no âmbito do IRPJ;
- b) ambas sofrem a incidência não cumulativa do PIS e da COFINS; e
- c) as alíquotas do II e do IPI são *ad valorem*.

Considerando que o valor aduaneiro dos produtos importados é de R\$ 100.000,00 e apoiando-se na regra-matriz de incidência, obtiveram-se os valores dos tributos incidentes na importação – II, IPI_{VINC}, ICMS, PIS_{IMP} e COFINS_{IMP}.

TABELA 01 – TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

Dados da Importação	Importadora Regular	Importadora de Fachada
	Sem Interposição Fraudulenta	Com Interposição Fraudulenta
Valor Aduaneiro	100.000,00	100.000,00
II = 10%	10.000,00	10.000,00
IPI _{VINC} = 20%	22.000,00	22.000,00
ICMS = 18%	31.861,00	31.861,00
PIS _{IMP} = 1,65%	2.345,00	2.345,00
COFINS _{IMP} = 3,00%	10.801,00	10.801,00
Total dos Tributos Aduaneiros	77.007,00	77.007,00
Despesas Aduaneiras (DA)	10.000,00	10.000,00
Custo Total de Importação (CT)	187.007,00	187.007,00

Fonte: O autor (2010).

Verifica-se que o valor dos tributos incidentes na importação foi o mesmo tanto na operação regular, como na irregular, R\$ 77.007,00, o qual, quando acrescido do valor despendido com as demais despesas adu-

aneiras necessárias para a internação, implicou um custo total de importação de R\$ 187.007,00.

Considerando que a importadora vendeu os produtos industrializados de procedência estrangeira para a adquirente por R\$ 400.000,00, que representa o custo total de importação de R\$ 187.007,00 adicionado da margem de lucro, e apoiando-se na regra-matriz de incidência respectiva, obtiveram-se os valores dos demais tributos incidentes na subsequente venda interna – ICMS, PIS sobre o faturamento (PIS_{FAT}), COFINS sobre o faturamento (COFINS_{FAT}), e IPI – conforme ilustrado na Tabela 02 a seguir apresentada.

Com fulcro nos valores em mesa, constata-se que para a situação regular, o valor total dos tributos internos foi de R\$ 170.671,00, ao passo que na situação irregular, evitada de vício pela interposição fraudulenta da importadora de fachada, esse valor foi reduzido para R\$ 124.805,00, em virtude do almejado não destaque do IPI incidente na operação de saída no valor de R\$ 66.667,00.

TABELA 02 – TRIBUTOS INCIDENTES NO MERCADO INTERNO

Dados da Venda para o Mercado Interno	Adquirente Regular		Adquirente Oculto	
	Equiparado a Industrial		Não Equiparado a Industrial	
	Tributação NF _{SAÍDA}	Saldos	Tributação NF _{SAÍDA}	Saldos
Preço de Venda (RBV)	400.000,00	212.993,00	400.000,00	212.993,00
ICMS = 18%	73.171,00	41.310,00	87.805,00	55.944,00
PIS _{FAT} = 1,65%	5.500,00	3.155,00	6.600,00	4.255,00
COFINS _{FAT} = 3,00%	25.333,00	14.532,00	30.400,00	19.599,00
IPI _{VINC} = 20%	66.667,00	44.667,00	0,00	0,00
Total dos Tributos Internos	170.671,00	103.664,00	124.805,00	79.798,00

Fonte: O autor (2010).

A Tabela 03 apresenta a receita tributária total da União na situação regular (R\$ 107.500,00) e na irregular (R\$ 69.000,00), montantes que, cotejados, refletem o valor total do dano ao Erário (R\$ 38.500,00) ocasionado pelo esquema em foco.

TABELA 03 – RECEITA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO

Receita Tributária	Situação Regular	Situação Irregular
	Sem quebra da cadeia de recolhimento do IPI	Com quebra da cadeia de recolhimento do IPI
União	107.500,00 ¹	69.000,00 ²
%	27%	17%

Fonte: O autor (2010).

Notas:

- 1 R\$ 10.000,00 de II, R\$ 5.500,00 de PIS, R\$ 25.333,00 de COFINS e R\$ 66.667,00 de IPI;
- 2 R\$ 10.000,00 de II, R\$ 22.000,00 de IPIVINC, R\$ 6.600,00 de PIS e R\$ 30.400,00 de COFINS.

Comprovado e quantificado o dano ao Erário, destaca-se que o emprego da fraude em tela também acarreta dano à Economia Nacional; nesse sentido, compactua-se com Saavedra (2005, volume I, p. 30), para quem a interposição fraudulenta na importação lesa o patrimônio público de forma direta e indireta. Impacta diretamente em virtude do não recolhimento ou recolhimento a menor dos tributos devidos e indiretamente ao ensejar uma concorrência desleal com as empresas estabelecidas, ocasionando, inclusive, o desemprego.

6. Sanções

Nas esferas tributária e aduaneira, a ocultação do real sujeito passivo é punível com as seguintes sanções:

a) **Aplicação da pena de perdimento dos produtos importados:** caso os produtos objeto da infração sejam encontrados ou estejam sob

controle aduaneiro, aplica-se o disposto no artigo 23, inciso V e § 1º, do DL n. 1.455, de 07/04/1976, pelo dano ao Erário descrito no inciso V do mesmo artigo, na redação do artigo 59 da Lei 10.637, de 30/12/2002.

b) **Aplicação de multa equivalente a 100% do valor aduaneiro dos produtos importados**⁴: caso os produtos objeto da infração não sejam localizados ou já tenham sido consumidos, aplica-se o disposto no § 3º, do artigo 23 do DL n. 1.455, de 07/04/1976, na redação do artigo 59 da Lei 10.637, de 30/12/2002.

c) **Aplicação de multa equivalente a 10% do valor aduaneiro dos produtos**⁵: aplica-se na importadora interposta a chamada **multa por cessão de nome** insculpida no artigo 33 da Lei n. 11.488, de 15/06/2007, para fatos geradores ocorridos após 15 de junho de 2007, data do início de vigência da lei.

d) **Declaração de Inaptidão do CNPJ da importadora interposta**: essa pesada sanção deve ser aplicada nas seguintes situações:

d.1) **Pessoa jurídica com irregularidades no comércio exterior**: caso a importadora não apresente documentação hábil e idônea capaz de comprovar a origem lícita dos recursos empregados nas importações, deve-se formalizar processo específico para declaração de inaptidão do seu CNPJ com esteio no §1º, do artigo 81, da Lei 9.430, de 27/12/1996, na redação dada pela Lei 10.637, de 30/12/2002, na forma disciplinada pela RFB através do artigo 39, inciso III, combinado com os artigos 42 e 43 da IN RFB nº 1.005, de 08/02/2010, e artigo 11, parágrafo único, da IN SRF nº 228, de 21/10/2002.

d.2) **Pessoa jurídica não localizada**: caso a importadora não seja localizada no seu domicílio tributário informado nas bases de dados oficiais da RFB, deve-se formalizar processo específico para declaração de inaptidão do seu CNPJ com fulcro no §5º, do artigo 81, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009, na

4 Caso tenham sido identificados os reais adquirentes das mercadorias importadas fraudulentamente, entende-se que se deve efetuar o lançamento da multa tendo como contribuinte a importadora interposta, e como responsáveis solidários os reais adquirentes.

5 Sustenta-se que a aplicação da multa por cessão de nome não afasta a aplicação da pena de perdimento, casos as mercadorias sejam localizadas ou estejam sob controle aduaneiro, ou da multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mesmas já tenham sido consumidas ou não sejam localizadas, ou seja, propugna-se que as sanções são aplicáveis cumulativamente, pois, punem condutas distintas.

forma disciplinada pela RFB através do artigo 39, inciso III, combinado com o artigo 41, incisos I e II, da IN RFB nº 1.005, de 08/02/2010.

e)- **Baixa de Ofício do CNPJ da importadora interposta:** sanção impositiva caso a situação fática revele:

e.1)- **Pessoa jurídica inexistente de fato:** caso a importadora não seja localizada no seu domicílio tributário consignado nas bases de dados oficiais da RFB; não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto social, inclusive não comprove a efetiva integralização de seu capital social; ou se encontre com suas atividades paralisadas, deve-se formalizar processo para fins de declaração de baixa de ofício de seu CNPJ na forma disciplinada pela RFB através do inciso II, do artigo 28, da IN RFB nº 1.005, de 08/02/2010.

Na esfera penal, cabe salientar que a ocultação do real sujeito passivo, considerada isoladamente, não constitui crime, pois não existe nenhum tipo penal que o defina; não obstante, tal agir fraudulento é um meio pelo qual pode desembocar no cometimento de diversos crimes, destacando-se:

a) **Falsidade ideológica:** na medida em que a interposta simula estar importando por conta própria, quando de fato está importando a mando de terceiros ocultos, a mesma utiliza documentos com informações inverídicas que não refletem a real transação e presta informações inidôneas no registro da DI no SISCOMEX, inserindo declaração falsa ou diversa da que deveria ser registrada com o fito de prejudicar o Fisco e alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante, situação que pode se amoldar ao tipo previsto no artigo 299 do CP.

b) **Descaminho:** Em virtude dessa conduta ardilosa, além de ocorrer o não recolhimento do IPI, resta caracterizada uma importação fraudulenta, de modo que a venda, a exposição à venda ou a manutenção em depósito de produtos assim introduzidos no território nacional, pode implicar o crime tipificado no artigo 334 do CP, na modalidade tentada ou consumada (c/c no artigo 14, inciso II, do CP).

c) **Sonegação Fiscal:** não raro, em decorrência da ocultação do real sujeito passivo, tanto as importadoras interpostas, como os reais compradores, mantêm recursos à margem da tributação, condutas que, em tese, podem se amoldar ao crime de sonegação fiscal vazado no artigo 1º, da Lei n. 4.729, de 14/07/1965.

d) **Formação de Quadrilha:** geralmente, a implementação da ocultação do real sujeito passivo ocorre mediante a associação de várias pessoas físicas e jurídicas encabeçadas por um mentor intelectual, com o fito de lesar o Erário e à Economia Nacional, situação que, em tese, se subsume ao tipo do artigo 288 do CP.

Por fim, destaque-se que, caso o esquema de ocultação do sujeito passivo tenha sido realizado em conjunto com subfaturamento, pode ocorrer o crime de **operação de câmbio não autorizada** e **evasão de divisas**, tipificado no art. 22 da Lei n. 7.492, de 16/06/1986, ou, caso o valor dos produtos importados tenha sido superfaturado, pode ocorrer o crime de **lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores**, tipificado no artigo 1º da Lei n. 9.613, de 03/03/1998.

Conclusão

Demonstrou-se que a legislação admite a atuação dos importadores em três diferentes modalidades, sendo uma realizada diretamente – a importação por conta própria –, e as outras duas realizadas indiretamente, por meio da contratação de terceiras empresas – a importação por conta e ordem e a importação por encomenda.

Verificou-se que as três modalidades de importações são opções perfeitamente legítimas, protegidas pelo ordenamento, desde que respeitadas as diversas formalidades e obrigatoriedades vazadas na legislação pertinente.

Demonstrou-se a possibilidade de importadoras serem utilizadas como interpostas pessoas, com o intuito de ocultar os reais compradores, a fim de tentar protegê-los de suas responsabilidades tributárias, aduaneiras e penais.

Dentre as responsabilidades tributárias e aduaneiras, focalizou-se o impacto dessa infração no atinente à tentativa de esquivar os verdadeiros responsáveis pelas importações fraudulentas da obrigatoriedade do destaque e recolhimento do IPI devido quando das saídas para o mercado interno.

Concluiu-se que, caso determinadas importações sejam realizadas com base em fraude, simulação ou interposição fraudulenta de pessoas, tentando fazer parecer aos olhos do Fisco tratar-se de importações por conta própria, quando de fato, consistem em importações por conta e ordem ou por encomenda dissimuladas, com o fito de ocultar seus verda-

deiros beneficiários, esquivando-os das diversas responsabilidades existentes, tais esquemas devem ser superados pelas autoridades tributárias, mediante a aplicação das sanções cabíveis.

Demonstrou-se teoricamente e comprovou-se quantitativamente que o emprego da ocultação do real sujeito passivo na importação ocasiona dano ao Erário e à Economia Nacional, confirmando a hipótese básica do presente estudo.

Por fim, apresentaram-se as sanções a que estão sujeitos os responsáveis pela implementação e execução desses esquemas fraudulentos.

Referências

CARVALHO, Marcelo Pimentel de. *Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude*. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Wagner Wilson. *As alterações na legislação aduaneira introduzidas pelos artigos 59 e 60 da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002*. 60 f. Monografia (especialização em direito tributário). Escola de Administração Fazendária/Universidade Federal de Pernambuco, Brasília, 2004.

COELHO, Flávio José Passos. *Facilitação comercial: desafio para uma aduana moderna*. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

DEIAB JUNIOR, Remy; NEPOMUCENO, Bruno Carvalho. Interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior perpetradas por pessoas físicas. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 12, n.1794, 30 maio 2008. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11329>. Acesso em: 30 maio 2008.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Tributos sobre o comércio exterior. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999.

FERREIRA, Jean Marcos. *Confisco e perda de bens no direito brasileiro*. Campo Grande: Editora Campo Grande, 2000.

FERREIRA, Rony. Perdimento de bens. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Defesa em juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GUIMARÃES, Grigorio Herton Alves. *A interposta pessoa e a responsabilidade tributária de terceiros*. Dissertação (mestrado em direito). Belém: Universidade da Amazônia, 2005.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

NADER, Patrícia Audibert; VALENTE, Patrícia Martins. O princípio da não-cumulatividade no IPI: a adoção do sistema constitucional do crédito tributário. *Revista de Direito Público da UEL*, Ano 2, Edição n 3, Set/Dez de 2007. Disponível em: http://www2.uel.br/revistas/direitopub/pdfs/VOLUME_2/num_3/patricias.pdf. Acesso em: Julho de 2008.

PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa?. In: TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de direito aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008.

SAAVEDRA, Luiz Alberto. Interposição fraudulenta de terceiros nas importações. *Repertório de Jurisprudência IOB*, 1ª Quinzena de Janeiro de 2005, n. 1/2005, Volume 1.

TREVISAN, Rosaldo. *Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação (mestrado em direito). Curitiba: Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Autonomia privada nas importações e sanções tributárias. In: TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de direito aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008.

_____. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada. Simulação. Elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos. Planejamento tributário: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex Editora. 2005.