



## A prática de interposição fraudulenta e a denúncia penal por descaminho

No conceito de interposição fraudulenta, o significado de “interpor”, verbo transitivo, é “pôr entre”. Já a fraude representa todo artifício empregado com o fim de enganar uma pessoa e causar-lhe prejuízo.

Destarte, tomando como base o simples significado das palavras, é possível concluir que interposição fraudulenta é situação fática em que determinado ente fica numa posição de “intermediário” (importador ostensivo[1]), com o objetivo de esconder outro agente (importador de fato ou encomendante predeterminado[2]), causando prejuízo ao erário ou dificultando os controles administrativos das Aduanas.

A interposição fraudulenta pode ser presumida ou real. A hipótese de interposição fraudulenta presumida é observada nos casos em que o importador ostensivo não prova a origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Nesta situação, é lícito[3] ao agente fiscal presumir a existência de um sujeito oculto que supostamente financiaria a importação e que ao final seria o destinatário dos bens importados.

A segunda hipótese é aquela em que o agente fiscal detecta o real beneficiário da importação, seja por vinculação de créditos em conta corrente para arcar com a operação internacional, seja pelo fato da mercadoria ter sido adquirida para atender a encomendante predeterminado. Também é usual detectar o real beneficiário (ou importador de fato) quando constatado que o importador ostensivo não possui conhecimento acerca da negociação internacional, demonstrando que os contatos foram feitos por terceiro (o sujeito oculto), inclusive no que diz respeito a preço, prazo e forma de pagamento, mas os recursos eram próprios.

Nesta hipótese, tem-se que o importador ostensivo atuou como mero prestador de serviços, cedendo seu nome. Cabe destacar que a importação para encomendante predeterminado não é ato ilícito, desde que realizada dentro dos parâmetros legais estabelecidos pela Receita Federal, nos termos da IN/SRF nº 634/2006. Na importação por encomenda, o encomendante, que deve ser declarado previamente ao fisco, assume a condição de responsável solidário em relação ao imposto, consoante previsão legal insculpida pelo artigo 32, p. único, “d” do DL nº 37/66[4].

Impende salientar, por relevante, que o artigo 13 da Lei nº 11.281/2006[5] equiparou o encomendante à situação de estabelecimento industrial.

Destarte, nos termos do RIPI, em razão da equiparação à industrial, fica o encomendante obrigado ao pagamento do IPI na saída dos produtos importados.



Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

III – o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”](#)); e

Este, em síntese, o grande e teórico prejuízo advindo da prática de interposição fraudulenta: quebra da cadeia de IPI.

E assim, considerando o artifício fraudulento para iludir o recolhimento de tributos, nasce, segundo tese fiscal recorrente, a possibilidade do fato ser caracterizado como descaminho, nos termos do art. 334 CP.

## II – O não recolhimento do IPI

Tem-se que entre as obrigações principais iludidas através do cometimento da interposição fraudulenta, encontra-se o recolhimento do imposto sobre produto industrializado – IPI.

O IPI, por ordenamento constitucional, é um tributo de incidência não-cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF/88, art. 153, p. 3º, inc. II).

De acordo com a norma vigente, o importador equipara-se a estabelecimento industrial, sujeitando-se ao recolhimento do IPI por ocasião do desembaraço aduaneiro da mercadoria.

O importador indireto, que se traduz nas figuras do encomendante e do adquirente por conta e ordem, também se equiparam a estabelecimento industrial, sujeitando-se ao recolhimento do IPI por ocasião da revenda das mercadorias (importada por outro, porém por sua conta ou sob sua encomenda).

Em suma, essa equiparação do adquirente por conta e ordem e do encomendante a estabelecimento industrial, resulta no enquadramento destes como contribuinte do IPI. Em consequência, a saída da mercadoria de seu estabelecimento (revenda da mercadoria importada), sujeita-se ao recolhimento desse imposto.

Portanto, nas hipóteses de interposição fraudulenta, em que o encomendante ou o adquirente fica oco, não se apresentando à fiscalização, estará, simuladamente, afastada a condição de contribuinte do IPI.

Assim, repita-se, segundo tese fiscal, surge o tipo penal previsto no artigo 334, aquele que reprime as atuações ilícitas cujo objetivo seja iludir o pagamento de tributos.

Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:

Com base nesse raciocínio é que os agentes fiscais lavram autos de perdimento em razão da prática de interposição fraudulenta e, em paralelo, representação para fins penais pelo suposto descaminho.

## III – O descaminho proveniente do cometimento de interposição fraudulenta.

Diante do que até agora se falou, evidencia-se que o tributo iludido em razão do cometimento de



---

interposição fraudulenta, sem que esteja agregado o subfaturamento, é apenas o IPI.

Assim, preliminarmente, cabe buscar o conceito de descaminho, haja vista ser fundamental para confirmar se o não recolhimento de IPI, em casos de interposição fraudulenta, amolda-se a esse tipo penal.

Tomemos como base o conceito adotado por Pedro Decomain, que se coaduna com os de Damásio de Jesus e Fernando Capez, no qual descaminho é a conduta que “*consiste no ingresso de mercadoria no território nacional ou na saída de mercadorias dele, iludindo-se, no dizer do artigo, total ou parcialmente, o pagamento dos tributos que sobre este fato possam incidir*”[6].

Destarte, vê-se, segundo doutrina, que o descaminho é ilícito cometido na entrada ou saída de mercadorias em comércio exterior.

Pois bem, é cediço que o Registro da Declaração de Importação é o momento em que, por determinação legal, o importador recolhe os tributos incidentes na operação internacional. Esta é uma determinação prevista na IN/SRF nº 680/2006[7].

Ora, se o suposto importador ostensivo recolhe os tributos inerentes à importação no ato de registro da mercadoria (DI) e se inexistente alegação de subfaturamento, restaria, então, apenas o recolhimento (ou ausência) de tributos internos, não caracterizador de descaminho.

Assim, em flagrante distorção da norma legal, o fisco entende que o fato gerador do IPI, para os casos de interposição fraudulenta sem subfaturamento, é o da saída da mercadoria no estabelecimento do sujeito oculto (revenda no mercado interno).

Destarte, aceitando a tese fiscal apenas para o debate, entendo cabível três situações distintas para a caracterização ou não do descaminho em razão da interposição fraudulenta.

A primeira hipótese é aquela onde a Receita Federal retém a carga em despacho aduaneiro, aplicando-lhe, antes do desembaraço, a pena de perdimento.

Ora, a quebra da cadeia de IPI provocada pela interposição fraudulenta somente ocorre na saída das mercadorias no estabelecimento do sujeito oculto (revenda no mercado interno).

Considerando que o perdimento ocorreu depois de registrada a DI, mas antes da revenda no mercado interno (ainda em recinto alfandegado), inexistente o fato gerador do IPI para o estabelecimento equiparado a industrial, sendo, pois, inexistente a materialidade do crime de descaminho. Haveria, se muito, a tentativa do crime.

A segunda hipótese é aquela em que o perdimento é decretado antes mesmo do registro da DI. Nessa situação inexistente fato gerador de qualquer espécie de tributo, não sendo crível a imputação de ilícito, senão aqueles inerentes a vícios intrínsecos da carga (como mercadoria proibida, nociva ao consumidor, etc).

Destaque-se que para a primeira e segunda hipótese inexistente “ilusão” do tributo, no todo ou em parte, o



fisco NÃO tem sequer como realizar o lançamento do suposto crédito de IPI, haja vista ser inexistente o fato gerador.

Ora, o Poder Judiciário tem proferido inúmeras decisões atacando esta conduta e indicando que inexistente descaminho antes do lançamento definitivo do crédito.

HC 200901215074

STJ DJE DATA:14/02/2011

HABEAS CORPUS. DESCAMINHO (ARTIGO 334 DO CÓDIGO PENAL). INVESTIGAÇÃO CRIMINAL INICIADA ANTES DA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. CONCESSÃO DA ORDEM. 1. Tal como nos crimes contra a ordem tributária, o início da persecução penal no delito de descaminho pressupõe o esgotamento da via administrativa, com a constituição definitiva do crédito tributário. Doutrina. Precedentes. 2. Embora o delito de descaminho esteja descrito na parte destinada aos crimes contra a Administração Pública no Código Penal, motivo pelo qual alguns doutrinadores afirmam que o bem jurídico primário por ele tutelado seria, como em todos os demais ilícitos previstos no Título IX do Estatuto Repressivo, a Administração Pública, predomina o entendimento de que com a sua tipificação busca-se tutelar, em primeiro plano, o erário, diretamente atingido pela ilusão do pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. 3. O delito previsto na segunda parte do caput do artigo 334 do Código Penal configura crime material, que se consuma com a liberação da mercadoria pela alfândega, logrando o agente ludibriar as autoridades e ingressar no território nacional em posse das mercadorias sem o pagamento dos tributos devidos, não havendo, por conseguinte, qualquer razão jurídica para não se lhe aplicar **o mesmo entendimento já pacificado no que se refere aos crimes materiais contra a ordem tributária, cuja caracterização só ocorre após o lançamento definitivo do crédito fiscal**. 4. A confirmar a compreensão de que a persecução penal no crime de descaminho pressupõe a constituição definitiva do crédito tributário, tem-se, ainda, que a própria legislação sobre o tema reclama a existência de decisão final na esfera administrativa para que se possa investigar criminalmente a ilusão total ou parcial do pagamento de direito ou imposto devidos (artigo 83 da Lei 9.430/1996, artigo 1º, inciso II, do Decreto 2.730/1998 e artigos 1º e 3º, § 7º, da Portaria SRF 326/2005). 5. Na hipótese vertente, ainda não houve a conclusão do processo administrativo por meio do qual se apura a suposta ilusão do pagamento de tributos incidentes sobre operações de importação por parte dos pacientes, pelo que não se pode falar, ainda, em investigação criminal para examinar a ocorrência do crime de descaminho. 6. Ordem concedida para trancar o inquérito policial instaurado contra os pacientes

Ora, a fiscalização decreta perdimento por suposta prática de interposição fraudulenta, aponta “quebra da cadeia de IPI”, mas **NÃO** lança qualquer tributo, como pode existir o descaminho? A terceira hipótese ocorre para os casos em que o bem foi desembaraçado e efetivamente chegou ao seu destino final: o sujeito oculto. Nesta situação entendo que duas são as possibilidades:

a) Quando a mercadoria está exposta à venda ou em estoque, mas não foi vendida – não teve saída.

Nesta circunstância, ainda sem a ocorrência do fato gerador, entendo impossível a caracterização do ilícito, pois não houve qualquer dano ao erário, quando muito, repita-se, a tentativa.



b) Quando a mercadoria efetivamente foi vendida, caracterizando a revenda ou saída.

Nesta circunstância entendo que o descaminho está consumado, **segundo ótica fiscal**.

IV – Descaminho tentado e consumado.

Viu-se, pelas hipóteses elencadas, a possibilidade do delito de descaminho proveniente da interposição fraudulenta, inclusive na forma tentada. Agora, vejamos se é possível a tentativa no crime de descaminho e se, depois de consumado, existe a possibilidade de sua extinção. Para uma abordagem mais didática optarei pela análise do crime consumado, para, em seguida, questionar a tentativa. De pronto, devemos destacar, por relevante, que o crime de descaminho, antes do recebimento da denúncia, conforme entende o Supremo Tribunal Federal, pode ser extinto com o pagamento dos tributos não recolhidos.

HC 85942 / SP – SÃO PAULO

HABEAS CORPUS Relator(a): Min. LUIZ FUX

Julgamento: 24/05/2011 Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação DJe-146 DIVULG 29-07-2011 PUBLIC 01-08-2011

EMENT VOL-02556-01 PP-00078

Ementa

Ementa: PENAL. HABEAS CORPUS. DESCAMINHO (ART. 334, § 1º, ALÍNEAS “C” E “D”, DO CÓDIGO PENAL). PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE. ABRANGÊNCIA PELA LEI Nº 9.249/95. NORMA PENAL FAVORÁVEL AO RÉU. APLICAÇÃO RETROATIVA. CRIME DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. 1. Os tipos de descaminho previstos no art. 334, § 1º, alíneas “c” e “d”, do Código Penal têm redação definida pela Lei nº 4.729/65. 2. A revogação do art. 2º da Lei nº 4.729/65 pela Lei nº 8.383/91 é irrelevante para o deslinde da controvérsia, porquanto, na parte em que definidas as figuras delitivas do art. 334, § 1º, do Código Penal, a Lei nº 4.729/65 continua em pleno vigor. 3. **Deveras, a Lei nº 9.249/95, ao dispor que o pagamento dos tributos antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade dos crimes previstos na Lei nº 4.729/65, acabou por abranger os tipos penais descritos no art. 334, § 1º, do Código Penal**, dentre eles aquelas figuras imputadas ao paciente – alíneas “c” e “d” do § 1º. 4. A Lei nº 9.249/95 se aplica aos crimes descritos na Lei nº 4.729/65 e, a fortiori, ao descaminho previsto no art. 334, § 1º, alíneas “c” e “d”, do Código Penal, figura típica cuja redação é definida, justamente, pela Lei nº 4.729/65. 5. Com efeito, in casu, quando do pagamento efetuado a causa de extinção da punibilidade prevista no art. 2º da Lei nº 4.729/65 não estava em vigor, por ter sido revogada pela Lei nº 6.910/80, sendo certo que, com o advento da Lei nº 9.249/95, a hipótese extintiva da punibilidade foi novamente positivada. 6. A norma penal mais favorável aplica-se retroativamente, na forma do art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal. 7. **O crime de descaminho, mercê de tutelar o erário público e a atividade arrecadatária do Estado, tem nítida natureza tributária.** (...)

Veja que o STF entende, por lógica elementar, que o crime de descaminho, em razão da sua natureza tributária, pelo menos até o recebimento da denúncia, deve ter sua punibilidade extinta mediante o recolhimento dos tributos lançados.



Destarte, para a caracterização do crime de descaminho, faz-se necessário que o agente fiscal aponte, por intermédio de regular lançamento, o montante de tributo que o Contribuinte, mediante artifício fraudulento, tenha deixado de recolher, senão seria impossível a extinção da punibilidade pelo pagamento.

Ora, vê-se, portanto, a indispensabilidade do lançamento, haja vista ser esse o ato que quantifica o prejuízo imposto ao erário e oportuniza ao contribuinte, antes do recebimento da denúncia, afastar a punibilidade do crime.

Questiono: é possível o crime de descaminho tentado? Entendo ser absolutamente impossível, me referindo às hipóteses em que a carga ingressa em território nacional por zona primária alfandegada.

Com efeito, é regra que o crime consumado possua punição mais severa do que a mera tentativa, embora tenhamos teoria de que devam possuir penas idênticas. Assim, considerando que o pagamento dos tributos extingue a punibilidade do descaminho consumado, razão pela qual é fundamental o lançamento, tem-se que a tentativa, por não ocorrer o lançamento do tributo, evidencia a impossibilidade do pagamento e, portanto, estaríamos diante de aberração, pois como não há tributos para pagar, não haveria, em tese, a extinção da punibilidade.

Destarte, pensar em tentativa de descaminho seria desvirtuar a lógica penal, punindo a tentativa com mais rigor do que a consumação e mais, inconstitucional, pois confere tratamento desigual.

Se o pagamento no crime consumado extingue a punibilidade do descaminho, com muito mais ênfase tem-se que inexistente descaminho tentado, haja vista a inexistência de tributos a recolher.

V – Conclusão.

Diante dos argumentos elencados ao longo deste artigo, longe de ser perfeito sobre a ótica criminal, mas com espeque em abordagem tributária e aduaneira, entendo ser impossível a alegação de descaminho proveniente da prática de Interposição Fraudulenta, bem como inadmissível a tentativa de descaminho.

A interposição fraudulenta, infelizmente, tem-se mostrado questão praticamente dogmática, baseada em suposições, teorias desgarradas de provas, mas que vem causando estrago significativo na vida empresarial de muitos importadores. Não pode, com todas as vênias, servir de mote para denúncias por descaminho

[1] O sujeito passivo que consta na Declaração de Importação.

[2] O real comprador ou destinatário final da mercadoria, quando comprada exclusivamente a seu mando.

[3] DL. 1.455/76 – Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.[\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

[4] **Art . 32.** É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)



---

Parágrafo único. **É responsável solidário: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)**. d) **o encomendante predeterminado que adquiere mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)**

[5] Art. 13. **Equiparam-se a estabelecimento industrial** os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, **que adquirirem produtos de procedência estrangeira**, importados **por encomenda** ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importador

[6] Decomain, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5 ed. Editoria Fórum, p. 443.

[7] **Art. 11.** O pagamento dos tributos e contribuições federais **devidos na importação de mercadorias**, bem assim dos demais valores exigidos em decorrência da aplicação de direitos antidumping, compensatórios ou de salvaguarda, **será efetuado no ato do registro da respectiva DI ... mediante débito automático em conta-corrente bancária...**

**Date Created**

28/01/2012