

**TRIBUTAÇÃO E  
COMÉRCIO  
INTERNACIONAL:  
A IMPORTAÇÃO NO  
CASO DASLU**  
*TAXATION AND INTER-  
NATIONAL TRADE:  
IMPORTS IN CASE  
DASLU*

*Bruna Estima Borba*<sup>1</sup>

Resumo

O comércio internacional e as importações realizadas por empresas brasileiras são capazes de produzir diversos efeitos econômicos e, em especial, as consequências tributárias que as caracterizam. Entre tais consequências está a forma como deve incidir a tributação do imposto sobre as importações de mercadorias efetuadas pelas referidas empresas. Nesse estudo, espera-se demonstrar a atualidade da teoria da interpretação econômica do fato gerador que, em sua vertente mais moderna expressa no Código Tributário Alemão, prevê a especificação em lei dos efeitos tributários a serem atribuídos aos fatos praticados pelo sujeito passivo. É nesse contexto que se expõe e examina a tributação sobre as importações praticadas por uma empresa por ordem e conta de

terceiros, ainda que o contrato firmado entre as partes mencione, formalmente, a modalidade de importação por encomenda. Procura-se demonstrar que, independentemente da ocorrência da simulação, uma vez caracterizada a utilização de recursos do terceiro, ocorrerá a importação por ordem e conta de terceiro, devendo este ser chamado para responder pelos tributos devidos na operação.

Palavras-chave: Importação. Simulação. Interpretação Econômica do Fato Gerador.

*Abstract*

*International trade and imports by Brazilian companies are able to produce various economic effects and, in particular, the tax consequences that characterize them. Among those consequences is the way it is intended to tax the tax on import of goods made by these companies. In this study, we hope to demonstrate the relevance of the theory of the economic interpretation of the triggering event that, in its modern aspect expressed in the German Tax Code provides for the specification of the tax law in effect be attributed to the facts charged by the taxpayer. It is in this context that exposes and examines the taxation on imports by an enterprise in order and third parties, even if the contract between the parties stating formally the import mode on demand. It seeks to demonstrate that, regardless of the occurrence of the simulation, once characterized the use of resources of the third, the import will happen in order and*

---

<sup>1</sup> Professora da Faculdade Damas da Instrução Cristã e da Faculdade de Direito do Recife- UFPE. Auditora

Fiscal da Receita Federal do Brasil aposentada. Doutora em Direito pela UFPE.

*third account, which must be called to account for taxes due on the transaction.*

*Keywords: Import. Simulation. Economic Interpretation of the Triggering Event.*

## **1. S IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS E O CASO DASLU**

Em 06/11/2006 foi constituído crédito tributário contra a Vitoriana Empreendimentos Imobiliários Ltda, sucessora da Multimport Importação e Exportação Comércio e Indústria Ltda, constando também do polo passivo, por solidariedade, a NSCA Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda (Daslu)<sup>2</sup>.

O lançamento teve por fundamento a constatação de subfaturamento fraudulento do valor declarado das mercadorias importadas.

Em 10/10/2009 foi prolatada a decisão administrativa de última instância com a seguinte ementa, parcialmente transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005 (...)BASE DE CÁLCULO DECLARADA A MENOR. SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO O subfaturamento sujeita os agentes ao lançamento dos tributos que deixaram de ser declarados e pagos na data do fato gerador, com juros de mora e aplicação das multas pertinentes. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA Caracteriza-se a solidariedade pelo comprovado interesse comum dos envolvidos na situação que constituiu o fato gerador, consoante dispõe o art. 124, inciso I, do CTN. Apesar de haver também dispositivo legal (MP 2158) caracterizando a solidariedade (art. 124, inciso II, do CTN), na condição de responsável, em operações por conta e ordem, o conluio orquestrado denota o interesse comum no fato gerador, restando expressa a solidariedade de ambos na condição de contribuinte. (...).<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF. *Acórdão 3201.00315*. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public>

[/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf](#)>. Acesso em 25/05/2013.

<sup>3</sup> O julgamento abrangeu outros aspectos, sendo transcrita apenas a parte da

Durante os anos de 2001 a 2005 a Multimport realizou operações de importação em razão de contrato de compra e venda de produtos importados, modalidade a prazo, firmado com a Daslu. Segundo o contrato, tais operações teriam a natureza de importação por encomenda.

A modalidade de importação por encomenda é prevista no art. 11 da Lei nº 11.281/2006, nos seguintes termos:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1 º-A Secretaria da Receita Federal: I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

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

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007).<sup>4</sup>

Por meio da Instrução Normativa nº 634/2006 foram estabelecidos pela Receita Federal do Brasil os procedimentos para realização da importação por encomenda, caso em que a responsabilidade pelo pagamento dos tributos relativos à operação recairiam sobre a importadora, *in casu*, a Multimport.

Transcreve-se a seguir o parágrafo único do art. 1º da citada Instrução Normativa:

---

ementa que interessa ao presente estudo.

<sup>4</sup> BRASIL. Legislação. Lei nº 11.281/2006. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ Ato2004-2006/2006/Lei/L11281.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2004-2006/2006/Lei/L11281.htm). Acesso em: 25/05/2014.

“Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.”

Ocorre que, no processo administrativo fiscal restou demonstrado ter havido sistemático subfaturamento dos preços<sup>5</sup> das mercadorias importadas:

“por solicitação do Ministério Público Federal o Departamento de Justiça dos EUA encaminhou faturas comerciais (fls. 43143 a 43162) que corroboraram com o que vislumbrara desde o início a fiscalização: o subfaturamento no valor declarado das mercadorias na importação, com ocultação dos reais exportadores e do real comprador e responsável pela operação comercial

(DASLU).”<sup>6</sup>

Também ficou provado que as aquisições foram contratadas diretamente pela Daslu junto aos fornecedores no exterior e, aditivamente, que os pagamentos e os recursos financeiros para a aquisição pertenciam à Daslu, conforme constava inclusive do contrato firmado entre as duas empresas:

(...)3.6 Tratando-se de mercadoria importada especialmente para a COMPRADORA e a seu pedido e considerando-se que a COMPRADORA fará a aquisição a prazo com pagamento em moeda estrangeira, o saldo do preço final total de venda será pago pela COMPRADORA à VENDEDORA, 48 horas antes de

---

<sup>5</sup> “No ato de conferência física das mercadorias foi encontrada outra invoice junto a elas, emitida pela empresa MARC JACOBS, com as mesmas mercadorias declaradas na DI, sendo, entretanto, o valor de US\$ 44.943,00, constatando-se que o comprador era a DASLU. BRASIL.” Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF. *Acórdão 3201.00315*. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>.

[zenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf](https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf)>. Acesso em: 25/05/2014, p.4.

<sup>6</sup> Brasil. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF. *Acórdão 3201.00315*. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em: 25/05/2014, p. 4.

seu vencimento do saque que for estipulado entre VENDEDORA e o EXPORTADOR, do qual a VENDEDORA dará prévio conhecimento à COMPRADORA, inclusive para fins de verificação do preço final total de venda.<sup>7</sup>

A utilização dos recursos da Daslu na realização dos pagamentos pelas operações de importação consta de documentos acostados aos autos, conforme abaixo:

Dentre outros, há nos autos uma série de documentos que comprovam que foi a DASLU quem comprou as mercadorias: 42919, 42941, 42951, 42952 etc. Fornecedores estrangeiros encaminhavam fatura à DASLU (fls. 1688 1689).<sup>8</sup>

A lei tributária, mais precisamente o art. 27 da Lei nº 10.637/2002, caracteriza como importação por conta e ordem de terceiro as opera-

ções praticadas por uma empresa (no caso, a Multimport) quando os recursos utilizados pertencem ao terceiro (a Daslu):

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.<sup>9</sup>

Com base em referido dispositivo foi atribuída responsabilidade solidária à Daslu em relação ao crédito tributário decorrente do subfaturamento dos valores das mercadorias importadas pela Multimport, pois diz o art. 77 da MP nº 2.158-35/2001, em seu parágrafo único, inciso III:

---

<sup>7</sup> Brasil. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF. *Acórdão 3201.00315*. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em: 25/05/2014, p. 17.

<sup>8</sup> Brasil. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF. *Acórdão 3201.00315*.

Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em: 25/05/2014, p. 18.

<sup>9</sup> BRASIL. Legislação. *Lei nº 10.637/2002*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em: 25/05/2014.

Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32. ....

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)

Enfim, provada a utilização de recursos da empresa tida formalmente como encomendante (Daslu), não é possível prosperar a alegação da importadora (Multimport), no sentido de não ter havido a importação por conta e ordem de terceiro.

## 2. O CASO DASLU E A SIMULAÇÃO NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O caso foi tratado, no âmbito administrativo fiscal, como simulação tributária:

(...) a simulação que objetivava a sonegação por meio do subfaturamento na importação, utilizando-se inclusive de interposta empresa "exportadora", conforme restou cabalmente demonstrado.<sup>10</sup>

A simulação é conceituada como a "declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado"<sup>11</sup>, tendo como elementos<sup>12</sup>: (i) a deformação consciente e desejada da declaração de vontade; (ii) levada a efeito com

---

<sup>10</sup> Brasil. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF. *Acórdão 3201.00315*. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em: 25/05/2014, p. 18.

<sup>11</sup> BEVILÁQUA, Clovis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Rio

de Janeiro: Ministério da Justiça, 1965, p. 239; PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 445; e XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 56 a 58.

<sup>12</sup> DORIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky/IBET, 1977, p. 64.

o concurso da parte a que se dirige; (iii) tendo por objetivo induzir terceiro a engano.

A desconsideração dos atos ou fatos simulados é prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 116, § único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador dos tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.<sup>13</sup>

Referida norma ainda não foi editada, tornando inaplicável o dispositivo acima transcrito. Vale ressaltar que a

Medida Provisória nº 66/2002 não foi feliz em sua tentativa de disciplinar o parágrafo único do art. 116 do CTN associando os negócios jurídicos simulados à falta de propósito negocial, isto é, à opção pela forma mais complexa ou mais onerosa para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato, e ao abuso de forma, conceituado como a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado. Os dispositivos que continham esses regramentos não constaram da lei de conversão<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> BRASIL. Legislação. Lei nº 5.172/1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 25/05/2014.

<sup>14</sup> BRASIL. Legislação. *Lei nº 10.637/2002*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm)>. Acesso em: 25/05/2014. A lei de conversão, Lei nº 10.637/2002, não incluiu os artigos que tratavam deste assunto:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se

No âmbito tributário, a simulação mencionada na autuação fiscal deve ser associada a uma das condutas que caracterizam a fraude fiscal que, em seu sentido amplo abrange a sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), a fraude *stricto sensu* (art. 72 da Lei nº 4.502/1964) e o conluio (art. 73 da Lei nº 4.502/1964).

O art. 71 da Lei nº 4.502/1964 dispõe que é sonegação toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador

---

verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14 . São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito comercial; ou

da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Esclareça-se que a Lei nº 4.502/1964 era denominada, à época de sua edição, de 'lei do imposto sobre o consumo', antigo imposto sobre produtos industrializados, IPI. As condutas previstas nos arts. 71 a 73 não possuem, portanto, natureza penal, mas administrativo-tributária:

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito comercial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”



Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.<sup>15</sup>

A sonegação definida no art. 71 da lei tributária é conduta comissiva, caracterizada pela negação de uma informação referente ao fato gerador. Por essa razão, Ruy Barbosa Nogueira conceitua a

sonegação como a conduta de “impedir ou retardar o conhecimento, por que se trata de negar o fato gerador já realizado”<sup>16</sup>.

Também nesse sentido ensina Paulo de Barros Carvalho que a “sonegação pressupõe a ocorrência factual [do fato gerador], ao passo que a fraude se opera em momentos que antecedem a efetivação do evento tributário”<sup>17</sup>.

O art. 72 da Lei nº 4.502/1964 diz que 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.

A fraude é, portanto, uma conduta omissiva, no sentido de que não há ato de negação, mas de ocultação,

---

<sup>15</sup> BRASIL. Legislação. *Lei nº 4.502/1964*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm). Acesso em: 25/05/2014.

<sup>16</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*.

São Paulo: Saraiva, 1986, p. 217.

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 556.

omissão. Silencia-se e esconde-se o fato gerador.

O conceito de fraude tributária remete ao conceito oriundo do direito privado que menciona a fraude à lei ou ato de violação indireta da lei<sup>18</sup>, como o meio enganoso de praticar a conduta ilícita. Logo, na fraude à lei evita-se o aparecimento do fato, quando “já em curso o processo formativo do fato gerador, vale dizer, tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador”<sup>19</sup>.

Há fraude à lei no ‘abuso do direito’, significando o exercício anormal de um direito, a ponto de ser considerado ilícito, levando

seu autor a ter de reparar os danos advindos<sup>20</sup>.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 118, determina que na verificação da ocorrência do fato gerador devem-se examinar os fatos e os atos como efetivamente ocorridos e não como descritos formalmente, para só então analisar sua correspondência com a descrição legal do fato gerador. Esse dispositivo contém regra de ‘interpretação econômica do fato gerador’<sup>21</sup>.

Também há fraude no ‘abuso de formas’<sup>22</sup>, ou negócio jurídico indireto, pela inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato efetivamente

---

<sup>18</sup> MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 41.

<sup>19</sup> GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. In.: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 76. São Paulo: Dialética, 2001, p. 155.

<sup>20</sup> RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil. Princípios Gerais*. Volume 1. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 312.

<sup>21</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 624.

<sup>22</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 353 a 355. O autor destina um capítulo às chamadas operações preocupantes, nele inserindo o uso de sociedades efêmeras como um potencial tipo de simulação.

realizado. As formas utilizadas com o intuito de esconder a ocorrência do fato gerador podem ser desconsideradas, por força do disposto no art. 109 do mesmo Código: os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

O abuso de formas abrange, portanto, a simulação, a “declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”<sup>23</sup>.

A Lei nº 4.502/1964 traz ainda a figura do conluio, ou o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude referidos nos arts. 71 e 72 da mesma lei.

Por fim, convém distinguir tais práticas da elisão

fiscal, assim entendida a escolha, entre duas alternativas possíveis e lícitas, da menos gravosa do ponto de vista tributário. Como ensina Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>24</sup>, são pressupostos da elisão, ou *tax planning*: (i) a existência de um negócio típico tributado que o contribuinte quer evitar; (ii) a possibilidade de um outro negócio lícito, chamado de negócio ‘determinativo’; (iii) a prática efetiva do negócio ‘determinativo’, em alternativa ao negócio típico.

Em síntese, a fraude tributária, *lato sensu*, pode decorrer da sonegação, em que há negação da ocorrência do fato gerador ou da fraude *stricto sensu*, em que há omissão ou ocultação da ocorrência do fato gerador, abrangendo o abuso de formas e a simulação. Mais evidente se torna a fraude tributária quando presentes as falsidades, material

---

<sup>23</sup> BEVILÁQUA, Clovis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Rio de Janeiro: Ministério da Justiça, 1965, p. 239 e PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 445.

<sup>24</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 624 e 625.

ou ideológica, como conceituadas nos arts. 297 a 299 do Código Penal. Assim ensina Simón Acosta, referindo-se aos artigos do Código Penal espanhol que tratam *‘De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social’*<sup>25</sup>: “quando se alteram ou simulam documentos que servem de suporte ou instrumento para cometer fraudes tributárias a falsificação entra na órbita dos arts. 392, 393, 395 ou 396 do CP”.

Manzini explica que a falsidade material é aquela de que resulta um documento não genuíno, enquanto a falsidade ideológica produz um documento genuíno, mas não verdadeiro.

Pratica falsidade ideológica quem “cria documentos verdadeiros na forma, porém total ou parcialmente falsos

em conteúdo”<sup>26</sup>. Logo, a falsidade material é tanto a contrafação do documento, a criação de um documento totalmente falso onde aparece como autor uma pessoa distinta daquela que realmente o confeccionou, como a criação de documento parcialmente falso – relativamente ao autor ou a circunstâncias de tempo e lugar.

Já a falsidade ideológica do documento expõe fato ou contém declaração de vontade que não correspondem à realidade, em um documento que é genuíno<sup>27</sup>. Nesse sentido Bacigalupo explica que a falsidade material se refere à alteração de um documento autêntico ou à criação de um documento inautêntico, enquanto na falsidade

---

<sup>25</sup> “cuando se alteran o simulan documentos que sirven de soporte o instrumento para cometer defraudaciones tributarias, la falsificación entra dentro de la órbita de los arts. 392, 393, 395 ó 396 del CP”. ACOSTA, Eugenio Simón. *El Delito de Defraudación Tributaria*. Navarra: Aranzadi, 1998, p. 15.

<sup>26</sup> “cria documentos verdadeiros en la forma, pero en todo o en parte falsos en la substancia”. MANZINI, Vincenzo. *Trattato di Diritto Penale Italiano*. Volume I Torino: Torinese, 1933, p. 829.

<sup>27</sup> FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal*. Parte Especial (Arts. 213 a 359 CP). Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 340.

ideológica há infração ao dever jurídico de veracidade<sup>28</sup>. Enfim, a distinção entre falsidade material e ideológica diz respeito ao continente e ao conteúdo, respectivamente<sup>29</sup>.

Contudo, como se verá a seguir, para compreensão do “caso Daslu” e identificação da correta tributação das operações praticadas, seria suficiente a aplicação da teoria da interpretação econômica do fato gerador.

### 3. A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO FATO GERADOR

Conforme Rubens Gomes de Sousa – idealizador do Código Tributário Nacional - da interpretação teleológica do Direito Tributário, isto

é, que vise à “realização das finalidades ou objetivos da lei”<sup>30</sup>.

De acordo com o autor, a interpretação do fato gerador deve seguir os seguintes princípios<sup>31</sup>:

(i) podem ser adotados todos os métodos ou processo de raciocínio que conduzam à realização integral das finalidades da lei;

(ii) os atos, fatos, contratos ou negócio previstos como base de tributação devem ser interpretados de acordo com seus efeitos econômicos e não de acordo com suas formas jurídicas;

(iii) os efeitos tributários dos atos, contratos ou negócios são os que decorrem da lei tributária e não podem ser alterados pela vontade das partes;

(iv) os atos, contratos ou negócios cujos efeitos econômicos sejam idênticos devem produzir efeitos tributários também idênticos embora as partes lhes tenham dado formas jurídicas distintas; e

---

<sup>28</sup> VALLEJO, Manuel Jaén. Falsedades documentales. In.: BACIGALUPO, Enrique (Dir.). *Curso de Derecho Penal Económico*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 626.

<sup>29</sup> QUIROGA, Jacobo López Barja de. La falsedad ideológica. In.: BACIGALUPO,

Enrique (Dir.). *Curso de Derecho Penal Económico*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 651.

<sup>30</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Financieiras, 1964, p. 56.

<sup>31</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Financieiras, 1964, pp. 56 e 57.

(v) a circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente nulo ou mesmo ilícito não impede seja tributado, desde que tenha produzido efeitos econômicos.

Ainda que atualmente a teoria da interpretação econômica do direito tributário não represente uma unanimidade, seja na doutrina, seja na jurisprudência, tendo cedido espaço para a chamada interpretação valorativa do direito

tributário<sup>32</sup>, não pode ser esquecida a eterna lição de Rubens Gomes de Sousa:

Os atos, contratos ou negócios jurídicos cujos efeitos econômicos sejam idênticos devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes.<sup>33</sup>

Por fim, o tratamento dado às empresas Multimport e Daslu nada mais representa que a aplicação, no Brasil, do

---

<sup>32</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas gerais antielisivas*. Disponível em: <<http://www.rlobotorres.adv.br/htm/antielisivas.htm>> Acesso em: 27.11.2012. O novo modo de interpretar o direito tributário com base nas seguintes premissas: “a) a preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo; b) a ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à ideia de justiça e obtido por argumentação democrática, e o princípio da legalidade,

vinculado à segurança jurídica em sua configuração de “segurança da regra”; c) o equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador; d) a harmonização entre direito e economia, tendo em vista que, além de a economia viver sub specie juris, ambos exibem o coeficiente ético comum; e) a simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade”.

<sup>33</sup> Sousa, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo, Edições Financieiras, 1964, p. 57.

regramento previsto no Código Tributário Alemão, conforme sua nova redação de 2008:

§42(1) 1º A lei tributária não pode ser contornada através do abuso de forma jurídica. 2º Se o fato gerador de uma regra de uma lei tributária específica servir para evitar a elisão, então deverá determinar as consequências jurídicas daquela prescrição. 3º Se não, surgirá a pretensão tributária pelo abuso no sentido do §2º, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

(2) 1º Há abuso de quando for escolhida uma forma jurídica inadequada que resulte para o contribuinte ou um terceiro, em vantagem não prevista em lei, em comparação com a forma adequada. 2º Isso não se aplica se o contribuinte comprovar o fundamento não tributário da escolha de forma significativa, de acordo com o quadro geral das circunstâncias.<sup>34</sup>

Esclarece Klaus Tipke que, como os “negócios e atos simulados não desencadeiam nenhum efeito econômico”<sup>35</sup>

eles são tributariamente irrelevantes, razão pela qual devem ser desconsiderados. Deve-se levar à tributação o ato ou negócio efetivamente ocorrido.

Para Klaus Tipke os conceitos de sonegação e de fraude, como compreendidos no âmbito tributário, são corolários da interpretação teleológica da lei tributária. Segundo o autor, deve-se examinar:

“se e em que proporção um conteúdo de regramento civilístico também co-determina a consequência jurídica da lei tributária. Assim, deve-se uma situação de fato, civilisticamente configurada, em primeiro lugar qualificar civilisticamente, e só então examinar se ela deve adscriver-se econômico-teleologicamente ao tipo legal da lei tributária. Coincidindo a qualificação do direito civil com a finalidade da lei tributária, então o direito civil é preponderante. Conduzindo, entretanto, a interpretação teleológica da lei a um conceito jurídico-tributário derogante

---

<sup>34</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal*. São Paulo: Elsevier, 2013, pp.30 e 31.

<sup>35</sup> TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Volume I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 327.

do direito civil, assim deve esse interpretar-se econômico-teleologicamente<sup>36</sup>.

A interpretação econômica aplica-se não apenas aos fatos, mas também às formas do direito civil que somente prevalecem frente ao direito tributário se refletirem “a situação econômica verdadeira”<sup>37</sup>. Afirmo o autor que os conceitos de renda [*Einkommen*] e de rendimentos [*Einkünfte*] devem ser interpretados econômico-teleologicamente.

Ou seja, quando a lei tributária não puder admitir o abuso de forma, deve especificar, por lei, os efeitos tributários para os fatos para tomaram a forma considerada inadequada.

Foi exatamente o que ocorreu quando a Lei nº 10.637/2002, em seu art. 27, esclareceu que a importações realizadas por uma pessoa (Multimport/importadora de direito) mediante utilização de

recursos de outra (Daslu) presumem-se por conta e ordem desta (Daslu/importadora de fato), atribuindo à importadora de fato (Daslu) a responsabilidade solidária pelos tributos devidos na importação.

Evidenciada a vinculação entre o fato gerador (a importação) e o sujeito passivo, a Daslu (a importadora de fato, cujos recursos foram diretamente utilizados na operação), indubitosa é a sua responsabilidade tributária solidária, visto que foi essa empresa quem, economicamente, praticou o fato gerador.

Concluindo, ocorreu, no caso, exatamente o que prevê o Código Tributário Alemão, em sua redação de 2008, pois a lei expressamente atribuiu o efeito tributário (importação por conta e ordem de terceiro) ao efeito econômico (utilização de recursos do terceiro) que quis diferenciar (da importação por encomenda).

---

<sup>36</sup> TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Volume I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, pp. 323 e 324.

<sup>37</sup> TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Volume I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 324.



## REFERÊNCIAS

ACOSTA, Eugenio Simón. *El Delito de Defraudación Tributaria*. Navarra: Aranzadi, 1998.

BEVILÁQUA, Clovis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Rio de Janeiro: Ministério da Justiça, 1965.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF. *Acórdão 3201.00315*. Disponível em: < <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em 25/05/2013.

BRASIL. Legislação. *Lei nº 11.281/2006*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Atos2004-2006/2006/Lei/L11281.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos2004-2006/2006/Lei/L11281.htm). Acesso em: 25/05/2014.

BRASIL. Legislação. *Lei nº 10.637/2002*. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm). Acesso em: 25/05/2014.

BRASIL. Legislação. *Lei nº 5.172/1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 25/05/2014.

BRASIL. Legislação. *Lei nº 4.502/1964*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm). Acesso em: 25/05/2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky/IBET, 1977.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal*. Parte Especial (Arts. 213 a 359 CP). Rio de Janeiro: Forense, 1981.

GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. In.: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 76. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

MANZINI, Vincenzo. *Trattato di Diritto Penale Italiano*. Volume I Torino: Torinese, 1933

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1986.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2009.

QUIROGA, Jacobo López Barja de. La falsedad ideológica. In.: BACIGALUPO, Enrique (Dir.). *Curso de Derecho Penal Económico*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil. Princípios Gerais*. Volume 1. São Paulo: Saraiva, 1991.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas gerais antielisivas*. Disponível em: <<http://www.rlobotorres.adv.br/htm/antielisivas.htm>> Acesso em: 27.11.2012.

\_\_\_\_\_. *Planejamento Tributário*. Elisão abusiva e evasão fiscal. São Paulo: Elsevier, 2013.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Volume I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

VALLEJO, Manuel Jaén. Falsedades documentales. In.: BACIGALUPO, Enrique (Dir.). *Curso de Derecho Penal Económico*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.