

## Sanções políticas impeditivas ao comércio internacional

**Autora: Liana Maria Taborda Lima**

Advogada, especialista em Direito Aduaneiro e Internacional  
Publicado na Edição 17 - 25.04.2007

A nova ordem econômica internacional é marcada pela interdependência entre os países, os quais, por meio de regulamentação específica, tendem a implementar as relações internacionais em detrimento das políticas nacionais restritivas ao comércio internacional. O desenvolvimento do país não pode ignorar a economia globalizada vigente e, para tanto, deve estar em consonância com a facilitação dos atos negociais internacionais, evitando medidas políticas infundadas e que engessem o comércio exterior.

As sanções políticas, hodiernamente, têm configurado séria restrição ao comércio exterior, correspondendo estas, nos dizeres de Hugo de Brito Machado, a "restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo",<sup>(1)</sup> tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, a negativa para a impressão de bloco de notas fiscais, o regime especial de fiscalização, a proibição de inscrição ou cassação do cadastro de contribuintes, declaração de inaptidão ou suspensão do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, inscrição do contribuinte devedor no CADIN, a exigência de pagamentos de certos tributos para a expedição de licenças, alvarás ou para participações de licitações, entre outras.

As sanções legítimas do Direito Tributário são ressarcitórias, sendo por excelência a multa, ressalvado o princípio do não-confisco na sua aplicação, definida com propriedade por Sacha Calmon Navarro Coêlho, como sendo "a prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de um dever legal ou contratual)".<sup>(2)</sup> Qualquer outra forma de expressão do objetivo punitivo da legislação tributária é tida como abusiva por macular os direitos e as garantias constitucionais vigentes.

Ainda que o discurso do Fisco em defesa das sanções políticas diga tratar-se de meio necessário para impedir fraudes lesivas ao erário público, tais argumentos minguam em face da inconstitucionalidade de que estão tingidos. O Fisco dispõe de meios hábeis e legítimos para ver satisfeitos os créditos tributários e, no que diz respeito às mencionadas fraudes caracterizadoras dos crimes fiscais, caberá à autoridade fiscal, em havendo provas ou fortes indícios, expedir ofício ao Ministério Público

Federal para as providências necessárias à apuração do delito pelo órgão competente.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, há quase quarenta anos, repele veementemente as restrições estatais que culminam por inviabilizar o exercício da atividade econômica ou profissional do particular, conforme se lê nas Súmulas 70, 323 e 547, as quais se transcrevem a seguir:

“Súmula 70 – É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”. Julgados: RMS 9698, de 11.07.62 (DJ de 29.11.62); e RE 39.933, de 09.01.61.

“Súmula 323- É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Julgado: RE 39.933, de 09.01.61.

“Súmula 547- Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”. Julgados: RE 60.664, de 14.02.68 (RTJ, 45/629); RE 65.047, de 14.02.68 (DJ de 28.06.68); RE 63.045, de 11.12.67 (RTJ, 44/422); e RE 64.054, de 05.03.68 (RTJ, 44/776).

Não obstante isso, o Fisco vem sistematicamente impondo sanções políticas com previsão em meras Instruções Normativas ou em leis de constitucionalidade duvidosa.

Em nenhum outro campo do direito pululam sanções políticas como no direito aduaneiro, não só pelo Fisco tangenciar os limites constitucionais do poder de polícia inerente à atividade administrativa, mas pela difícil terminologia e pelas particularidades da atuação alfandegária, o que dificulta um maior controle jurisdicional de possíveis abusos do poder.

A Aduana, órgão do Ministério da Fazenda, personificada pela Secretaria da Receita Federal, assenta sua competência no artigo 237 da Constituição Federal, in verbis: "Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda".

Assim, não há qualquer empecilho para que o Fisco produza atos infralegais, fundados no poder de polícia, visando regular o comércio internacional e tendo como fio condutor o interesse público. Bem como, não se pode negar que as relações de comércio exterior devem sofrer controle e limitação pelo Estado, por meio dos órgãos gestores do Sistema de Comércio Exterior - SISCOMEX, quais sejam o Departamento de Comércio Exterior (DECEX), vinculado ao Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; Secretaria da Receita Federal (SRF) vincula-se ao Ministério da Fazenda; Banco Central do Brasil (BACEN), que é uma autarquia federal; e ainda os Órgãos Anuentes, que são órgãos credenciados para auxiliar no controle comercial, quando, pela natureza do

produto ou pela finalidade da operação, for necessária a análise especializada da operação.

Mas este controle deve estar pautado nos princípios constitucionais, tais como legalidade, moralidade, impessoalidade, deve ser motivado guardando adequação à finalidade e não ser desarrazoado ou desproporcional, como dito alhures, em face da grandeza dos valores sociais envolvidos.

Na órbita do direito aduaneiro o Fisco tem dois pontos cardeais, quais sejam: a arrecadação tributária e a implementação das diretrizes político-governamentais, que, com ares de interesse coletivo, vêm impregnadas de propósitos eleitoreiros. Dentre estas diretrizes podemos mencionar a tentativa de controlar a balança comercial e o protecionismo da indústria nacional, visando ao aumento do Produto Interno Bruto – PIB. Para conseguir esse intento, o governo ditará a dinâmica fiscal para o fim de restringir a atuação das importadoras. Nesse contexto, o legítimo poder de polícia do Fisco sofre uma inquietação ética, uma vez que, embora pautado nas metas e diretrizes políticas impostas pelo governo, não age de acordo com os ditames constitucionais, ferindo os princípios da livre iniciativa, da igualdade, da impessoalidade, acabando por tornar ilegítima a fiscalização e, portanto, nula.

As medidas não tarifárias impostas pelo governo, entendendo-se estas como medidas governamentais aplicadas sem apelo às tarifas, possuem o objetivo de restringir as importações, como, por exemplo, barreiras às quotas de importação, os controles de preço, os controles cambiais, as exigências sanitárias, as normas de qualidade, as normas de especificações técnicas, as regras de segurança industrial, aplicando ao caso concreto tantas medidas restritivas à importação quanto possível. Esse proceder arbitrário tenta produzir o denominado “superávit comercial”, tolhendo a livre iniciativa e contrariando os tratados internacionais.

Tanto que a cobrança de caução pelo valor aduaneiro, como condição para liberação da mercadoria que tenha sido selecionada para “exame de valor aduaneiro”, foi amplamente criticada no âmbito da Organização Mundial de Comércio - OMC, ensejando até mesmo a realização de um painel (relatório do comitê de arbitragem), no âmbito daquela organização.

Outra vertente para a restrição às importações refere-se ao protecionismo da indústria nacional, sendo essa a forma mais antiga e a menos eficaz para o crescimento dos países subdesenvolvidos. O protecionismo é paliativo, pois pode até proteger o mercado interno em um curto espaço de tempo, mas, a longo prazo, seus efeitos danosos são muito mais devastadores. Ademais, o protecionismo implica ganhos para alguns e perdas para outros, como, por exemplo, “ganham” as empresas nacionais que ficam com um mercado nacional reservado para sua exploração e

perdem os consumidores que não terão acesso a produtos similares estrangeiros mais baratos e de qualidade superior em muitos casos.(3)

A ausência de um efetivo programa nacional de desenvolvimento das indústrias brasileiras, preparando-as para a globalização, para serem competitivas junto ao mercado internacional, adequando políticas de comércio exterior e de desenvolvimento setorial, faz com que sejam adotadas medidas não tarifárias, impedindo a importação, o livre comércio internacional e o crescimento do Brasil.

Nesse compasso, pela ordem político-administrativa, o agente fiscal, ao analisar o procedimento de desembaraço aduaneiro, se vê premido a agir com mão-de-ferro, restringindo o quanto possível a atuação das importadoras, o que refoge aos princípios constitucionais norteadores da administração pública e causa ao agente fiscal um dilema ético, já descrito por Maquiavel, na sua obra O Príncipe, da seguinte forma: “pois grande é a diferença entre a maneira em que se vive daquela em que se deveria viver: assim, quem deixar de fazer o que é de costume para fazer o que seria dever encaminha-se mais para a ruína do que para sua salvação. Porque quem quiser se comportar em todas as circunstâncias como um homem bom vai ter que perecer entre tantos que não são bons”.(4)

A aplicação das sanções políticas no âmbito aduaneiro consiste, basicamente, na retenção de mercadorias que poderá culminar na pena de perdimento, na exigência de caução pelo valor aduaneiro para liberação e na cassação do CPNJ, fulminando a continuidade da empresa.

Da ciranda de Instruções Normativas, as de número 225, 228 e 229 da SRF merecem destaque, não só por atingirem a esfera de direitos e garantias constitucionais da pessoa jurídica, mas também pela repercussão que estão tendo junto aos Tribunais. Tais instruções, todas editadas em outubro de 2002, são inconstitucionais, porque criam autênticas sanções contra os contribuintes ou para compeli-los ao pagamento do débito tributário ou para atingir o intento político de restringir as importações.

Pois bem, a Instrução Normativa 286 da SRF, editada aos 15.01.03, em substituição à IN SFR 229, determina que, para a concessão da habilitação da pessoa jurídica no SISCOMEX, como importadora ou exportadora, esta será submetida à análise fiscal sumária, à vista das informações cadastrais e fiscais disponibilizadas no Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros – RADAR e demais sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal .

A habilitação do responsável pelas empresas atuantes no comércio exterior junto ao Siscomex está sujeita ao cruzamento das declarações de imposto de renda da pessoa jurídica com a dos sócios desta empresa, considerando-se a participação societária de cada sócio, para se verificar a

compatibilidade entre as informações de renda e capacidade de aporte de recursos. Ademais, a empresa está obrigada a prestar detalhes de suas informações comerciais (para quem vende, de quem compra, qual mercadoria pretende exportar, em que período com suas quantidades, unidade de medida e valor em dólares norte-americanos).

E se, na interpretação da Receita Federal, existirem inconsistências entre as informações prestadas pela pessoa jurídica e as disponíveis nos sistemas da Secretaria da Receita Federal, a empresa será instada a apresentar a documentação solicitada pelo Fisco e estará sujeita, ainda, a procedimento especial de fiscalização para declaração de inaptidão de sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Neste contexto, inúmeras empresas importadoras, ao recadastrar-se no RADAR ou requisitar sua inscrição no mesmo, estão a responder Procedimento Especial de Fiscalização baseado na Instrução Normativa 228/2002 da Secretaria da Receita Federal.

Iniciado o referido procedimento especial de fiscalização todas as mercadorias da empresa são parametrizadas para o "canal cinza", o que significa dizer que, além de haver conferência física da mercadoria pelo agente fiscal, só será a mesma liberada mediante caução pelo valor aduaneiro, correspondendo esse ao valor da mercadoria, acrescida de impostos, taxas, encargos portuários e frete marítimo, com a ressalva de que, em havendo discordância pelo Fisco do valor constante na fatura in voice e do conhecimento de embarque (Bill of Lading), por suspeita de subfaturamento, o procedimento administrativo de desembaraço aduaneiro será submetido para o setor de "valoração aduaneira" e a base de cálculo do caução e consectários será ao arbítrio desta unidade fiscal.

As exigências do Fisco, cujo lema é suspeitar sempre, têm atravancado o comércio internacional de maneira absurda, o que cria um ciclo vicioso negativo que só faz aumentar o descrédito a que faz jus o Brasil na comunidade internacional, pois, se o importador não liberou a mercadoria, acaba por não pagar o fornecedor estrangeiro, onerando-se com demurrage, encargos com armazenagem portuária e com as dívidas que se acumulam enquanto a mercadoria que gira a empresa não sai da Alfândega. Vale frisar que, a maioria das importadoras e exportadoras no Brasil é de pequeno e médio porte, e qualquer descompasso acaba por gerar prejuízos financeiros irremediáveis, mas a administração pública assiste inerte ao desespero do empresário, sem qualquer nuance de misericórdia, qual algoz encapuzado frente à sua vítima prestes a desfalecer.

Neste jaez, não há como deixar de lembrar de Rawls e seu ideal de justiça equitativa e ter a gélida constatação de que no Brasil essa realidade ainda é muito distante, de que o contribuinte sobrevive à maior carga tributária, trabalha arduamente, paga encargos sociais e trabalhistas e ainda corre o

risco de não ver sua mercadoria liberada, por questiúnculas que fogem à razoabilidade.

Convém, porém, defenestrar a irresignação jusfilosófica e retomar a tez jurídica, salientando que a Instrução Normativa SRF nº 228/02, ao estabelecer uma série de exigências e estabelecer sanções que, até então, não existiam na ordem jurídica, contrariam os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, dentre eles o princípio da reserva legal.

A jurisprudência, em esmagadora maioria, tem corrigido esses abusos, conforme as decisões que se pode apreciar a seguir:

“AUTORIDADE ADUANEIRA. RETENÇÃO DE MERCADORIA. IN Nº 228/02 - SRF. OFERECIMENTO DE GARANTIA. EMPRESA REGULAR. DESNECESSIDADE. 1. As leis (Lei nº 9.430/96) e medidas provisórias (MP nº 2.158-35/2001 e MP nº 66/2002) referidas na IN nº 228/2002 da SRF regulam providências voltadas para o cancelamento de inscrição da pessoa jurídica no CNPJ; não aludem a nenhum prejuízo de natureza fiscal; sua expressa finalidade é identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor, bem como apurar eventuais irregularidades na existência da pessoa jurídica importadora. 2. Verifica-se, na verdade, que o procedimento instituído se prende a todo um contexto investigativo com repercussão restrita a sanções administrativas, eventualmente municiando uma representação criminal, nunca de cunho fiscal, pelo que não parece justificável a adoção de uma medida com sérios reflexos no desempenho de atividades de uma empresa regular no CNPJ. Ademais, é de estatura constitucional o direito ao regular processo administrativo, assegurados o contraditório e a ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV). 3. Antes disso, é fora de dúvida que o contribuinte (in casu, isento) não deverá sofrer qualquer conseqüência na sua esfera jurídico-patrimonial até que haja conclusão segura acerca da irregularidade da empresa, sendo de repudiar-se qualquer restrição a esta condição. De outra finta, na eventualidade de procedência da imputação de irregularidade jurídica da empresa, a decisão da autoridade fazendária não ostenta efeitos retrooperantes, em homenagem ao direito adquirido e à segurança das relações jurídicas, como, mais uma vez, preceituou o legislador constitucional (art. 5º, XXVI). A TURMA, POR UNANIMIDADE, DEU PROVIMENTO AO AGRAVO DE INSTRUMENTO, JULGANDO PREJUDICADO O AGRAVO REGIMENTAL.” (Rel. Des. Federal LUIZ CARLOS DE CASTRO LUGON – TRF4 – AGRAVO DE INSTRUMENTO: 137472, Processo: 200304010121676, UF: PR Órgão Julgador: 1ª T., Data da decisão: 11/06/2003, Documento: TRF400089800, Fonte DJU 17/09/2003, p. 664, DJU 17/09/2003)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS. PRESTAÇÃO DE GARANTIA PARA O DESEMBARAÇO

ADUANEIRO. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. IN 228/2002. 1. Não se mostra razoável a aplicação da IN n° 228/02, haja vista a necessidade da presença de indícios robustos e concretos, não bastando a simples suspeita da autoridade fiscal para se admitir a restrição da atividade econômica da empresa, pela retenção de mercadoria necessária ao seu funcionamento. 2. A capacidade econômica da importadora não se fulcra apenas no valor declarado do seu capital social, e o procedimento administrativo existe exatamente para que fique comprovada a sua situação financeira, o que demanda, obviamente, maiores esforços probatórios do que os aqui coligidos. 3. Uma vez submetida parte da controvérsia ao crivo do Poder Judiciário, coarctada à possibilidade de liberação dos bens apreendidos, não há reconhecer-se, nesse momento, a suposta irregularidade como fundamento do julgado no sentido da retenção, pois se estaria, nesse proceder, decidindo em seara jurisdicional o que ainda não restou decidido na órbita administrativa, configurando-se invasão despropositada em esfera de competência alheia. Outrossim, não há reconhecer-se a provável existência de fraude, dando vazão à aplicação do suscitado dispositivo, olvidando a circunstância fática de que, quando do término do processo administrativo, muito provavelmente já estará demasiadamente lesada a agravada. 4. Agravo de instrumento improvido. A TURMA, POR MAIORIA, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO DE INSTRUMENTO.” (Rel. Des. Federal WELLINGTON M. DE ALMEIDA – TRF4 – AGRAVO DE INSTRUMENTO Processo: 200304010260706; UF: PR; Órgão Julgador: 1ª T., Data da decisão: 17/12/2003, Documento: TRF400093568, Fonte DJU 04/02/2004, p. 355, DJU 04/02/2004.

Repassemos agora os preceitos legais que fundamentaram a referida IN SFR 228/02, para uma correta exegese visando atingir a finalidade da norma. Esse dispositivo infralegal, como bem colocado pelo eminente Des. Federal Luiz Carlos de Castro Lugon no julgado acima referido, tem por finalidade identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor, bem como apurar eventuais irregularidades na existência da pessoa jurídica importadora.

Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n° 1.455/76, com a redação dada pela Lei n° 10.637/2002.

E, conforme explica a Procuradora da Fazenda Nacional Neydja Maria Dias de Moraes: (5)

“Em 04 de março de 1998, foi publicada no Diário Oficial da União a Lei n° 9.613, pela qual se pretende implementar um mecanismo eficaz de repressão e prevenção do crime de ‘lavagem de dinheiro’, a demonstrar a preocupação brasileira com os compromissos internacionais assumidos

pelo Brasil desde a assinatura da Convenção de Viena, de 20 de dezembro de 1988, contra o tráfico ilícito de entorpecentes e de substâncias psicotrópicas. A Lei nº 9.613/98 surge como a primeira tentativa concreta do governo brasileiro para combater a reciclagem de dinheiro proveniente do narcotráfico, tráfico de armas, contrabando, seqüestro, crimes financeiros e afins. A origem da expressão 'lavagem de dinheiro' remonta às organizações mafiosas norte-americanas, que, na década de 1920, aplicavam em lavanderias o capital obtido com atividades criminosas. Segundo Marco Antônio de Barros, é uma forma genérica de referir-se à operação financeira ou à transação comercial que oculta ou dissimula incorporação transitória ou permanente, na economia ou no sistema financeiro do país, de bens, direitos ou valores que direta ou indiretamente são resultado ou produto de crimes. O binômio 'lavagem de dinheiro' é, portanto, a denominação utilizada para o procedimento de transformar 'dinheiro sujo', ou melhor, dinheiro nascido de atividades ilegais tais como corrupção, tráfico de drogas e armas, em dinheiro 'limpo ou legítimo'. O problema básico para os criminosos que 'lavam' dinheiro é ocultar e movimentar grandes somas de dinheiro (...)

No âmbito fiscal, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 228, de 21 de outubro de 2002, que dispõe sobre o procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, e, ainda, a Instrução Normativa nº 341, de 15 de julho de 2003, criando a Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred), na evidente tentativa de rastrear a utilização de dinheiro de origem ilícita."

Portanto, a IN 228/02 da Secretaria da Receita Federal visa implementar a política governamental de combate a lavagem de dinheiro, conforme explicação da própria procuradora da Fazenda Nacional acima transcrita, coibindo a "interposição fraudulenta" como *modus operandi* de organizações mafiosas que visam limpar dinheiro de origem criminosa.

No entanto, a aplicação da referida Instrução Normativa 228 da Secretaria da Receita Federal se desviou deste curso, uma vez que, hoje, qualquer inexatidão contábil ou erro documental cai na vala comum da chamada "interposição fraudulenta", com a apreensão das mercadorias da empresa, e, após o procedimento especial de fiscalização, se dá a inaptidão do CNPJ da empresa como execução sumária da mesma, antes mesmo de haver uma sentença penal comprovando a acusação, o que como já dito no início da exposição é inconstitucional, pois não há pena de morte nem pena perpétua no Brasil.

Ademais, a "interposição fraudulenta", como disposto na Lei nº 9.613/98, refere-se a um crime conexo, ou seja, necessita de um crime antecedente para se perfazer. Assim, sem haver a existência de um dos crimes capitulados no artigo 1º da referida Lei (tráfico de drogas; terrorismo; contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua

produção; de extorsão mediante seqüestro, contra a administração pública, contra o sistema financeiro nacional), cujo benefício financeiro se queira ocultar, não há crime. Em outras palavras, para que se configure a "interposição fraudulenta" deve haver o dolo – vontade livre e consciente – de ocultar a fonte dos recursos financeiros empregados nas operações, cuja origem remonte a um dos crimes tipificados na Lei em análise.

Sem a comprovação efetiva da origem criminosa dos recursos empregados para operações de comércio exterior restar comprovada por sentença judicial criminal, não há que se falar na aplicação de qualquer sanção política que venha a macular o desenvolvimento normal da atividade da pessoa jurídica.

A referida Instrução Normativa funciona como um cheque em branco na mão do Fisco, basta não estar contabilizado o ativo ou o passivo corretamente para que o Fisco entenda que a origem do recurso utilizado pelo empresário para o exercício de sua atividade não restou comprovada e, via de conseqüência, ter declarada a inaptidão do CNPJ, com a determinação da pena de perdimento das mercadorias, além da expedição de ofício ao Ministério Público Federal, para que este determine à polícia federal o início da apuração do possível crime. E aí, enquanto se apura se o empresário é ou não um criminoso, ele não pode trabalhar e tanto ele quanto sua família ficam relegados à própria sorte, bem como seus funcionários e a família destes. Trata-se de uma reação em cadeia, como produto do desvio de poder do Fisco. E, nesses casos, é evidente que o desvio de poder é merecedor de sanção, inclusive penal.

Ocorre que essas novas sanções tributárias são manifestamente inconstitucionais, pois: (i) não atendem ao fim a que se propõem, atingindo mais cidadãos honestos e menos criminosos, causando pânico e terror aos empresários que dependem do comércio internacional, configurando patente exacerbação do poder; (ii) são incompatíveis com a nova ordem jurídica que reconhece a empresa como ente social; (iii) ferem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade; (iv) estão aplicando sanções contrárias ao limite quantitativo das sanções, salientando a garantia da individualização das penas (artigo 5º, XLVI, caput), na qual está implicitamente garantida a proporcionalidade ao delito cometido.

O reconhecimento, em concreto, do desvio de poder não é novidade no Brasil. Clémerson Merlin Clève<sup>(6)</sup> lembra que o desvio de poder é, na verdade, um caso de inconstitucionalidade material:

"Havendo contradição entre o conteúdo da norma e o conteúdo da Constituição, manifestar-se-á a inconstitucionalidade material. Pode ocorrer também a inconstitucionalidade material quando a norma, embora disciplinando matéria deixada pelo Constituinte à 'liberdade de conformação do legislador', tenha sido editada 'não para realizar os concretos fins constitucionais, mas sim para prosseguir outros, diferentes

ou mesmo de sinal contrário àqueles'; ou, tendo sido editada para realizar finalidades apontadas na Constituição, ofende a normativa constitucional por fazê-lo de modo inapropriado, desnecessário, desproporcional ou, em síntese, de modo não razoável. Trata-se, no primeiro caso, da hipótese tratada como desvio ou excesso de poder legislativo; no segundo manifesta-se ofensa ao princípio da razoabilidade dos atos do Poder Público, e aqui, do Poder Legislativo."

Em igual sentido, Gilmar Ferreira Mendes(7) registrou que:

"A doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade.

Essa nova orientação, que permitiu converter o princípio da reserva legal (Gesetzesvorbehalt) no princípio da reserva legal proporcional (Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes), pressupõe não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação desses meios para consecução dos objetivos pretendidos (Geeignetheit) e a necessidade de sua utilização (Notwendigkeit oder Erforderlichkeit). Um juízo definitivo sobre a proporcionalidade ou razoabilidade da medida há de resultar da rigorosa ponderação entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador (proporcionalidade ou razoabilidade em sentido estrito)."

Em síntese, pelo princípio da tipificação cerrada, a que se subsume o direito penal, inclusive penal-tributário e penal-aduaneiro, a "interposição fraudulenta" é figura penal que requer crime conexo, e à autoridade aduaneira caberia no caso de provas ou fortes indícios oficiar a autoridade competente para apurar o crime, atendo-se aos aspectos fiscais e aduaneiros de sua competência, qualquer outra atitude se qualifica como abuso de autoridade e desvio de finalidade de norma.

Desta feita, as referidas Instruções Normativas SRF nº 225, 228 e 286 aprisionam os empresários do comércio internacional numa sistemática asfixiante e inquisitória à simples suspeição de ter sido cometido "interposição fraudulenta", uma vez que mens fiscal, embora subliminarmente, o princípio de que toda infração é objetiva, o que explica porque primeiro se conclui pela conduta fraudulenta para depois apurar-se seu eventual cometimento.

O Fisco vem, propositadamente, distorcendo o conceito de importação fraudulenta para aniquilar inúmeras importadoras, tendo em vista que quaisquer irregularidades fiscais suscetíveis de serem equacionadas pela legislação ordinária acabam por resultar em processo crime e na inaptidão do CNPJ da empresa.

Ao tratarmos das restrições impostas pelo Fisco ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, já impingimos nosso entendimento sobre o limite da competência do Fisco, mas não é demais especificar que a competência do Fisco deve estar adstrita à qualificação documental da pessoa jurídica do importador ou exportador e ao pagamento dos tributos devidos, em havendo suspeita de crime, devem os autos ser remetidos a quem de direito. Não havendo qualquer previsão, entre as possíveis ações cabíveis ao Fisco, não há previsão legal que avalize o encerramento das atividades da pessoa jurídica, configurando abuso de poder.

Certo é que a Lei nº 10.637/2002 modificou o art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976, elastecendo a configuração de dano ao erário para as hipóteses de interposição fraudulenta, bem como alterou o art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incluindo a declaração de inaptidão para a mesma hipótese, confira-se:

“Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 23. [...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.”

“Art. 60. O art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

'Art. 81. [...] § 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior...'"

Não obstante isso, a inconstitucionalidade da Lei é flagrante, pois atenta aos princípios exaustivamente explanados ao longo deste trabalho, principalmente o da livre iniciativa, sendo oportuna a lição de Alfredo Buzaid(8) quando expõe que: "(...) a lei inconstitucional não tem nenhuma eficácia desde o seu berço e não a adquire jamais com o decurso do tempo. Se toda a doutrina da inconstitucionalidade se funda na antinomia entre a lei e a Constituição, e se a solução adotada se baseia no princípio da supremacia da Constituição sobre a lei ordinária, atribuir a esta uma eficácia transitória, enquanto não fulminada pela sentença judicial, equivale a negar durante esse tempo a autoridade da Constituição".

Tem-se que a interposição fraudulenta, como figura delituosa, só se define e tipifica relativamente a uma intermediação comercial que vise ocultar, em artifício doloso, o real comprador ou real vendedor, ou ainda o responsável pela operação, sempre que os recursos empregados tenham origem ilícita oriunda de um crime antecedente. Descabe, pois, nos termos de direito, aplicar o perdimento ou reter mercadorias a pretexto de que quaisquer outras hipotéticas infrações à legislação aduaneira pudessem configurar a referida interposição fraudulenta. Assim, uma suspeita de subfaturamento, por exemplo, não se sujeitaria a esse rito procedimental extremo, devendo solucionar-se pelo Acordo de Valoração Aduaneira. Em mesmo teor, pode-se dizer que outras infrações, se ocorridas, hão de solucionar-se pela via dos procedimentos já estatuídos em lei, falemos de infrações formais ou substanciais. Enfim, a interposição fraudulenta só exsurge no mundo jurídico quando seja praticada ao fito de ocultar dinheiro sujo. Sua invocação, nos demais casos, só se justifica pelo arbítrio.(9)

### O controle jurisdicional como garantia da supremacia constitucional

Não são poucas as ocasiões em que se constata o flagrante abuso de poder do Fisco, seja editando atos infralegais, prevendo sanções inconstitucionais, seja como aplicador da Lei, interpretando-a de forma a fugir da finalidade precípua, sendo apocalíptica a conclusão sobre a deficiência do procedimento administrativo, no qual é inexistente o pressuposto basilar da imparcialidade, pois o órgão administrativo julgador imbuído de poderes decisórios não é senão o próprio instrumento parte do litígio, assim os recursos administrativos tributários são decididos pelo próprio organismo de arrecadação. Pelo que se faz imperioso o controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário, sempre que a ordem constitucional for violada.

Nos dizeres de Hely Lopes Meirelles, Controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro. A palavra controle é de origem francesa *contrôle* e, por isso, sempre encontrou resistências entre os cultores do vernáculo. Mas, por seu intraduzível e insubstituível no seu significado vulgar ou técnico, incorporou-se definitivamente em nosso idioma, já constando nos modernos dicionários da Língua Portuguesa nas suas várias acepções. E, no Direito pátrio, o vocábulo controle foi introduzido e consagrado, em 1941, por Seabra Fagundes desde a publicação de sua insuperável monografia "O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário."

Compete privativamente ao Poder Judiciário o controle (judicial) sobre os atos administrativos do Executivo, do Legislativo e do próprio Judiciário, quando realizam atividades administrativas fora dos limites constitucionais, ponderando que a decisão administrativa não faz coisa julgada.

O julgado abaixo bem demonstra o papel firme e decidido que deve ter o julgador para aplicar o controle jurisdicional aos atos administrativos realizados em inobservância aos preceitos constitucionais, ferindo, assim, o Estado Democrático de Direito, nos dizeres do eminente juiz do Trabalho do TRT da 8ª Região, Carlos Rodrigues Zahlouth Júnior: (10)

"O que ocorre é que, durante anos a fio, a sociedade brasileira acostumou-se com Juízes subservientes ao Poder Executivo, entretanto, com a brisa democrática, os mesmos assumiram definitiva e verdadeiramente a nobre e fundamental missão de curadores do direito. Infelizmente para alguns, tal posicionamento jurisdicional incomoda, pois estavam assentados na premissa de que bastava baixar Decretos, Portarias, Resoluções, em clara infringência ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, que nada lhes acontecia, em face da inércia imposta absurdamente à função judicante."

A respeito do assunto, o Prof. Maurício Godinho Delgado<sup>(11)</sup> afirma: "É que o Magistrado consubstancia, no panorama institucional de uma sociedade democrática, o intérprete conclusivo do Direito, o último leitor e concretizador da norma jurídica à situação fática efetivada. Em decorrência, emerge como último instante institucional de retificação e resguardo de direitos lesados na órbita da sociedade e do Estado respectivos. Esgotado esse instante, esgota-se a ordem jurídica, com o início, se for o caso, do duvidoso espaço das intervenções não-institucionais e não-democráticas. Esse caráter de derradeiro templo à audiência, reflexão e decisão sobre direitos tidos por lesados, inclusive, eventualmente, pelo próprio Estado, confere à função judicante a necessária garantia institucional da independência. Principalmente independência perante o Estado, os poderosos de todas as vertentes e os modernos grupos de pressão econômica, política e corporativa. A independência emerge, pois, como condição objetiva imprescindível ao

exercício da função judicante, plasmando-se, na pessoa do Magistrado, também como atributo subjetivo à efetivação da judicatura."

O controle jurisdicional dos abusos do Fisco tem ressonância no magistério doutrinário, como se depreende das lições de Hugo de Brito Machado: (12) "Muitos estudiosos do Direito Tributário ainda não se deram conta de que o poder de tributar não pode ser limitado apenas pela lei, posto que muitas vezes o arbítrio estatal se manifesta pela voz do próprio legislador. Essa pressão gigantesca do poder de tributar não poucas vezes verga o legislador e o faz produzir normas de tributação contrárias aos princípios fundamentais do Direito Tributário. Temos sustentado que a supremacia constitucional é o único instrumento que o Direito pode oferecer contra o arbítrio, quando este se manifesta na atividade legislativa, e temos visto com satisfação que essa nossa idéia está na mente de eminentes constitucionalistas e tributaristas, que se preocupam com os mecanismos jurídicos de contenção do arbítrio estatal, e mesmo diante de constituições nas quais, diferentemente da nossa, estão ainda ausentes normas específicas de regramento da atividade tributária."

Outra não pode ser a conclusão, senão a de que cabe ao Poder Judiciário prestar a tutela jurisdicional do Estado, dentro de uma concepção maior de Justiça, respeitando a harmonia entre os poderes, mas, acima e antes de tudo, primar pela supremacia constitucional, garantidora dos direitos fundamentais do cidadão. O Poder Judiciário com os atributos inerentes à jurisdição, tais como imparcialidade, legalidade, moralidade, tem condição de distribuir a Justiça, corrigindo o ato administrativo eivado de vício, responsabilizando o agente público faltoso e, por fim, moralizando o Poder Público.

## Conclusão

Ao Fisco é conferido um plexo de poderes para a persecução dos objetivos arrecadatórios, visando ao aumento das riquezas do Estado e à manutenção da máquina pública, em benefício do interesse comum. Por sua vez, esses poderes, embora discricionários, encontram sua linha limítrofe na Constituição Federal, já que os atos administrativos fiscais que não atendam aos princípios basilares do Estado Democrático de Direito, por ilegais, desarrazoados, desproporcionais ou sem motivação adequada, configuram abuso de poder, sendo passíveis de correção pelo Poder Judiciário, o qual poderá declará-los nulos.

A Constituição Federal como garantidora do Estado Democrático de Direito não pode ser aviltada sob qualquer pretexto. O intervencionismo do Estado na atividade econômica pelo Fisco tem confrontado os mais mezinhos princípios constitucionais, editando sanções políticas desproporcionais e contrárias ao interesse da coletividade, visando coibir o contribuinte a pagar o débito tributário ou visando efetivar metas políticas,

em detrimento da livre iniciativa em desconsideração ao fim social da empresa.

Outro caminho não há senão o da conscientização dos contribuintes a exercerem a cidadania e o da conscientização dos operadores do direito a lutarem pela manutenção do Estado Democrático de Direito, não se deixando seduzir pelo discurso repressor a fraudes perpetrado pelo Fisco como escudo para a inobservância da ordem constitucional.

E a ministra Eliana Calmon, pelo REsp 493.811/SP, julgado pela 2ª Turma do STJ, em 11.11.2003, deixou assente a nova visão do Poder Judiciário sobre o poder discricionário: "1. Na atualidade, o império da Lei e o seu controle, a cargo do Judiciário, autorizam que se examinem, inclusive, as razões de conveniência e oportunidade do administrado."

Portanto, esse acertado julgado vinculou-se às novas franquias constitucionais para estabelecer um freio às decisões políticas, que, mesmo discricionárias, devem preconizar os princípios e as normas constitucionais elencados na Magna Carta, que são objetivos. Caso contrário haverá abuso de poder político do Fisco.

Como a necessidade do efetivo controle do ato administrativo discricionário, não se invade o raio de competência do Poder Executivo, visto que caberá ao Judiciário manter eficaz a unidade da Constituição.

Dessa feita, nos preocupamos em demonstrar a fronteira de atuação do Fisco para que haja a devida e necessária coibição dos abusos perpetrados em nome de um interesse político, contrário à Constituição e ao desenvolvimento sadio do país.

#### Notas

1. MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 30, p. 46/47.

2. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática da multas tributárias. p. 41.

3. ALMEIDA, Juliana Salles, matéria publicada com o título O "neo-protecionismo" e seus instrumentos atuais. Disponível em: [www.jusnavigandi.com.br](http://www.jusnavigandi.com.br).

4. MAQUIAVEL, Nicolau. O Príncipe. Traduzido por Nélia Maria von Tempski-Silka. Ed. Juruá, 2001.

5. Apud A Pena Administrativa de Perdimento nos Crimes de "Lavagem de Dinheiro". Disponível em: [www.jfpb.gov.br/esmafe/pdf\\_esmafe/artigo](http://www.jfpb.gov.br/esmafe/pdf_esmafe/artigo).

6. A fiscalização abstrata de constitucionalidade do direito brasileiro. São Paulo: RT, 1995. p. 36/37.
7. MENDES, Gilmar Ferreira. A Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Repertório IOB de Jurisprudência 23/94, p. 475.
8. BUZAID, Alfredo. Da ação direta de declaração de inconstitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1958.
9. SOSA, Roosevelt. Comentários à Lei Aduaneira, São Paulo: Aduaneiras.
10. TRT da 8ª Região, Rel. Juiz do Trabalho Carlos Rodrigues Zahlouth Júnior, (HABEAS CORPUS 94.01.31259-1/PA)
11. Democracia e Justiça. Ed. LTr, 1993, p.43/44.
12. MACHADO, Hugo de Brito. Importância do Direito Constitucional Tributário. Disponível em: [www.jusnavigandi.com.br](http://www.jusnavigandi.com.br).