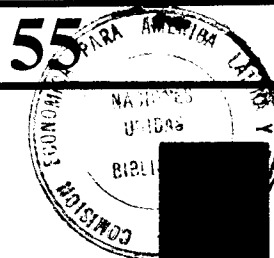


T UN  
40  
2

ION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE

**Serie Política Fiscal**



**A EVASÃO FISCAL NA  
ÁREA ADUANEIRA  
O CASO BRASILEIRO**

**Renato Carreri Palomba**



NACIONES UNIDAS

**Proyecto Regional de Política Fiscal  
CEPAL / PNUD**



**A EVASÃO FISCAL NA  
ÁREA ADUANEIRA  
O CASO BRASILEIRO**

**Renato Carreri Palomba**

**PROYECTO REGIONAL DE POLITICA FISCAL  
CEPAL - PNUD**



\*203400110\*

Serie Política Fiscal, N° 55 1994 C.2



**NACIONES UNIDAS**

**COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE**

**Santiago de Chile, 1994**

**1 2 DIC 1994**

LC/L.827  
Mayo de 1994

O trabalho aqui apresentado foi elaborado pelo senhor Renato Carreri Palomba, Coordenador Geral do Sistema de Controle Aduaneiro do Secretaria da Receita Federal do Brasil, no marco do Projeto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD.

Este trabalho não foi submetido a revisão editorial e as opiniões nele vertidas são da exclusiva responsabilidade do autor, podendo não coincidir com as da Organização.

## ÍNDICE

	<i>Pág.</i>
PREFÁCIO .....	5
APRESENTAÇÃO .....	7
I. CONCEITO DE EVASÃO E ELISÃO .....	11
1. Considerações preliminares .....	11
2. Evasão e elisão na doutrina .....	13
II. FRAUDE ADUANEIRA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA .....	15
III. CONCEITO DE FRAUDE ADUANEIRA NO PLANO INTERNACIONAL .....	19
IV. ABORDAGEM TEÓRICA DA DETECTAÇÃO E AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS ILEGAIS DE COMÉRCIO INTERNACIONAL .....	23
V. A QUANTIFICAÇÃO DA FRAUDE ADUANEIRA NO BRASIL ....	27
1. Uma questão preliminar: O imposto de importação como fonte de receita tributária .....	27
2. Casos ilustrativos .....	28
3. A questão dos preços de transferência .....	33
4. Resultados de ações fiscais .....	34
VI. AS PROVÁVEIS CAUSAS E AS CONSEQÜÊNCIAS DETECTÁVEIS NA EVASÃO FISCAL .....	37
1. Causas da evasão fiscal na área aduaneira .....	38
2. Conseqüências da evasão fiscal na área aduaneira .....	39
VII. MEDIDAS PARA O ARREFECIMENTO DOS NÍVEIS DE EVASÃO NA ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA DO BRASIL .....	41
1. Informatização do controle do comércio exterior .....	41
2. Valor aduaneiro .....	42

VIII. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	45
BIBLIOGRAFIA .....	47

## PREFÁCIO

A Série Política Fiscal tem o propósito de divulgar os resultados de trabalhos realizados no âmbito do Projeto Regional de Política Fiscal CEPAL-PNUD e do Projeto Regional sobre Descentralização Fiscal CEPAL-GTZ. Ambos Projetos operam de maneira coordenada, com objetivos e atividades que cobrem uma vasta gama de temas relativos às finanças públicas e à política fiscal dos países da América Latina e do Caribe.

O trabalho aqui apresentado se inscreve no campo das atividades desenvolvidas pelo Projeto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD. Trata-se de uma contribuição ao V Seminário Regional de Política Fiscal, efetuado na sede da CEPAL, em Santiago do Chile, entre os dias 25 e 28 de Janeiro de 1993. Esta série de Seminários faz parte do plano de trabalho do referido Projeto e sua realização está programada para a última semana de Janeiro de cada ano. O tema central do V Seminário Regional foi a evasão fiscal, vista desde a perspectiva das economias da região e com um enfoque que procurou integrar seus principais componentes, isto é, a evasão tributária, a evasão alfandegária e a evasão nas contribuições à previdência social.

O estudo, elaborado e apresentado pelo Sr. Renato Carreri Palomba, focaliza o problema da evasão fiscal na área aduaneira no Brasil. Inicialmente oferece-se uma conceitualização das noções de evasão e elisão, seguida de uma caracterização do que constitui fraude aduaneira na legislação brasileira. Logo apresenta-se o marco conceitual da Convenção de Nairobi no referente a prevenção, investigação e repressão a infrações aduaneiras, como também uma breve listagem de estudos disponíveis na literatura referentes a detecção e avaliação de práticas ilegais no comércio exterior. A seguinte seção está dedicada à quantificação da fraude aduaneira no Brasil, complementada por uma análise das causas e consequências da evasão fiscal na área aduaneira. Posteriormente passa-se em revista as principais medidas implementadas pela administração aduaneira do Brasil com o propósito de lograr o arrefecimento dos atuais níveis de evasão. O trabalho conclui com a apresentação de algumas reflexões acerca do problema da evasão aduaneira e das condições necessárias para sua solução.

É de se esperar que a presente publicação contribua para uma ampla divulgação destes temas, tanto entre as autoridades responsáveis pela formulação, desenho e implementação da política fiscal, como também entre pesquisadores, docentes e especialistas em finanças públicas dos setores público e privado.





## APRESENTAÇÃO

O presente trabalho nasceu do convite da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe - CEPAL à Secretaria da Receita Federal, na pessoa do Senhor Secretário, para participar do V Seminário Regional de Política Fiscal, Estabilização e Ajuste.

O tema central proposto foi a evasão fiscal e, para o caso de nossa participação, a evasão aduaneira, em especial sobre "os procedimentos em uso para estimar os níveis de evasão em cada país e seus correspondentes resultados". Solicitou-se, ainda, que o "foco de cada contribuição estivesse dirigido à exposição de metodologias/técnicas utilizadas para estimar o nível, composição e/ou tendência de algum aspecto da evasão no país, como também à apresentação de resultados obtidos".

Procurou-se, em primeiro lugar conceituar o tema da evasão fiscal, na doutrina jurídica nacional e internacional, para, em seguida, examinar a questão da fraude aduaneira enquanto forma de evasão, a nível do Brasil e da comunidade aduaneira internacional.

Após essa delimitação do conceito de evasão na área aduaneira, identificam-se alguns trabalhos teóricos sobre as operações ilegais de comércio no âmbito da teoria do comércio internacional, com o objetivo de determinar alguma metodologia/técnica aplicada à detecção e mensuração do ilícito aduaneiro.

Cumpramos ressaltar a tendência da área aduaneira internacional em conferir um conceito mais abrangente à evasão aduaneira, de modo a alcançar além dos aspectos fiscais, os aspectos cambiais, comerciais, tecnológicos e ambientais.

Em continuação, examina-se o caso brasileiro, onde se mostra a pobreza, ou melhor, quase ausência de trabalhos, na área aduaneira, sobre o tema proposto pela CEPAL, de alguma forma consistente e abrangente.

Para suprir tal lacuna, buscou-se identificar, com base nos casos concretos vivenciados pela Receita Federal, nas áreas aduaneira e de fiscalização externa, técnicas de detecção e mensuração, a priori e a posteriori, do fenômeno da evasão. Mostra-se, também, alguns resultados quantitativos alcançados no combate aos ilícitos aduaneiros.

É interessante salientar os relacionamentos derivados da ação de controle aduaneiro, com os demais controles comerciais e cambiais, bem assim com os reflexos na área de tributação interna.

Após, apresenta-se as principais razões e conseqüências da fraude aduaneira no Brasil, com propostas de recomendações para que o combate à mesma se torne, a cada dia, mais eficaz, eficiente e, portanto, efetivo.

Cumprе ressaltar que deixou-se de tratar de dois temas importantes, quais sejam o combate ao tráfico de drogas e à lavagem do dinheiro decorrente desse tráfico e de outras delinqüências econômicas a nível internacional.

Como primeira incursão neste relevante, atual e apaixonado tema, porém muito difícil, espero contar com a compreensão de todos que o lerem, tendo em vista as condições em que o mesmo foi elaborado.

De pronto, deparou-se com a falta de tradição do exame do tema na área; em seguida, com a ausência de informações sistemáticas e organizadas, além da dificuldade de acesso a uma bibliografia mais ampla, quer a nível teórico, quer a nível de aplicação empírica da teoria. As nossas bibliotecas não escaparam ilesas do desastroso e equivocado debate sobre o papel e o tamanho do Estado, bem assim dos diversos ajustes fiscais tentados para equilibrar as contas públicas, deixando diversas coleções de revistas econômicas internacionais paradas na década passada. Outras publicações identificadas não ficaram disponíveis a tempo.

Enfim, o que foi possível pesquisar e analisar aqui está apresentado para críticas e sugestões.

Em primeiro lugar, quero apresentar meus agradecimentos ao convite pessoal formulado pelo Professor Juan Carlos Lerda, do Curso de Mestrado em Economia, com Concentração em Política Fiscal, realizado na Escola de Administração Fazendária - ESAF, nos anos de 1978 e 79, que foi o professor que mais contribuiu para a minha formação e por inúmeras "expedições econômicas" para descobrir os avanços teóricos das Ciências Econômicas e sua aplicação empírica, com suas infindáveis listas de exercícios e magníficas aulas. Se não utilizei mais dos seus conhecimentos a mim transferidos, a única culpa é minha.

Quero agradecer aos meus companheiros da Coordenação que participaram, de uma ou outra forma, na elaboração deste trabalho, a saber: José Raimundo Ferreira, Cecília Isabel Petri, Emely França de Paula, Alvaro Nunes de Oliveira, Tereza Cristina Guimarães Ferreira, Carlos Henrique Martins da Costa, Manoel Rodrigues Pereira Neto, bem assim aos demais companheiros da Receita Federal José Rui Gonçalves Rosa, Marco Fábio F. Mourão e Carlos Barcanias Chiesa.

De muita valia foram os contatos efetuados por Moacyr Eloy de Medeiros, meu Coordenador-Adjunto, com membros de sua vasta família, que trabalham nas bibliotecas da Câmara e do Senado do Brasil.

Agradeço, ainda, à Coordenadora-Geral do Sistema de Fiscalização, Cely Depine Mariz Delduque e ao Paulo Torres de Melo, seu Chefe da Divisão de Impostos sobre

o Comércio Exterior e Especiais, pelo pronto atendimento às informações sobre fiscalização externa na área de comércio exterior.

Muito importante foi a tão elogiada dedicação e pertinácia do Ubiratan Martins de Oliveira, para digitação do presente trabalho ao qual agradeço, ainda, sua, atualmente pertinente e rara, disposição em suportar lucros cessantes de um fim de semana para a conclusão do mesmo.

Finalmente, quero apresentar meus agradecimentos ao Secretário da Receita Federal-Adjunto Tarcízio Dinoá Medeiros e ao Coordenador-Geral de Estudos Tributários Mauro Sérgio Boga Soares, pela leitura preliminar do trabalho e suas educadas e acertadas críticas e sugestões para o seu aperfeiçoamento.



## I. CONCEITO DE EVASÃO E ELISÃO

### 1. Considerações preliminares

Em sua monografia Evasão Tributária, Carlos Vaz (1) diz que "desde quando foi 'inventado' o imposto - palavra que já traz, implicitamente o particípio passado do verbo impor, significando 'admitido à força', 'mandado' e 'obrigado', restringindo, dessa forma, o movimento de liberdade do cidadão - deve ter surgido, possivelmente, a conduta de resistência ao pagamento do tributo, por ser ele considerado, pela grande maioria, fruto de desigualdade, privilégio e injustiça".

O cumprimento das obrigações tributárias sempre representou sinal de submissão e servidão do indivíduo ao poder coercitivo e absoluto do Estado.

Segundo o eminente professor Antonio Roberto Sampaio Dória (2) "A evasão coexiste, desde todos os tempos e em todos os quadrantes, com os sistemas tributários. É (muitos advertem) irmã gêmea, ou bastarda, do tributo, dele sempre coeva e cuja erradicação total, não importa o grau de refinamento cultural e jurídico de um povo, seu fervor patriótico e esclarecimento cívico, repousa no desaparecimento de sua causa determinante - o tributo. Ideal esse utópico, visualizado por regimes políticos anárquicos, pelo milênio do marxismo e pelo cruel sucedâneo que lhe puseram alguns financistas - a inflação dirigida. Registra a história, a seu turno, que a intensificação da repressão estatal e o aperfeiçoamento de sua aparelhagem fiscalizadora nem sempre produzem os resultados aguardados, explodindo não raro os protestos das populações submetidas".

Da monografia de Carlos Vaz (1), premiada no CIAT, depreende-se que a desobediência civil, fenômeno tão discutido na atualidade, foi tratado pelos eminentes pensadores Adam Smith e Giulani Fonrouge.

O clima de "tolerância" que podemos sentir nos tratadistas clássicos como Adam Smith que chegava a ser indulgente com a evasão dizendo que esta servia para "evitar ao contribuinte a injustiça de impostos prejudiciais à sua atividade econômica", passa a desaparecer transformando-se em repúdio aos infratores fiscais., que enganam a sociedade e aumentam os encargos fiscais dos outros, ao diminuírem ilegalmente os próprios.

Giulani Fonrouge diz que em épocas de crises ou de insegurança econômico-social apodera-se das pessoas uma ânsia de lucros, que faz caírem muitas barreiras morais, sem estabelecer distinções sobre a natureza dos crimes; pelo contrário, a

consciência coletiva é hoje mais sensível às fraudes tributárias, reagindo contra a desigualdade social que isto cria, principalmente, porque o contribuinte não se conforma em dar uma parte de seu patrimônio financeiro para o Estado, quando desconhece onde e como será o recurso aplicado.

Merecem destaque as considerações a seguir tecidas por Dan Bawly (3) na obra *O subterrâneo da Economia*:

"Mais surpreendentes são as palavras de Adam Smith, que foi não só o primeiro economista moderno, como também comissário da alfândega, que escreveu que um 'contrabandista (era) uma pessoa que, apesar de ser sem dúvida culpado de violar as leis de seu país, é frequentemente incapaz de violar aquelas da justiça natural, e teria sido em todos os aspectos um cidadão excelente, se as leis do país não tivessem feito daquilo um crime que a natureza nunca pretendeu que fosse'."

"O povo está gradativamente voltando-se para uma resistência pacífica, declarando cada vez menos suas receitas nos demonstrativos de imposto de renda. Avoison - um termo híbrido para a combinação de avoidance e evasion (sonegação) - está se tornando um fenômeno comum".

Pela Lei Nº 50/1977, de 14 de novembro, a Espanha introduziu em seu Código Penal a figura do delito fiscal, abordado com muita profundidade por Carlos Martinez Perez (4), professor de Direito Penal da Universidade de Santiago de Compostela.

Traz o eminente professor os males da evasão fiscal quando diz: "En nuestro país el tema del delito fiscal ha despertado un interés creciente en los últimos años. Los innumerables efectos perjudiciales que la defraudación tributaria ocasiona a la economía nacional han propiciado el planteamiento de la posibilidad de recurrir al Derecho penal, con el objeto de proteger los intereses del Erario público. En este sentido, buena parte de la doctrina científica se ha declarada partidaria de elevar al rango de delito determinadas infracciones tributarias, de forma similar a lo que acaece en la mayoría de los países pertenecientes a nuestra órbita cultural".

Entende, ainda, o professor que o delito fiscal é um dos delitos mais característicos da chamada "delinqüência econômica" e, portanto, tem merecido uma atenção maior por parte dos doutrinadores, pena que tardiamente, pois são escassos os trabalhos teóricos que abordam este tema tão atual.

Observa com muita lucidez, à página 28 de sua obra, que existe uma estreita conexão entre a sociedade e a delinqüência quando afirma: "Siantiguamente predominaba la forma violenta como manifestación delictiva típica, ésta deja paso en las modernas sociedades a la delincuencia astuta y fraudulenta, corolario del impersonalismo económico y del afan desmedido de poder. Y la delincuencia económica probablemente, está vinculada más estrechamente que cualquier otro grupo delictivo a las condiciones y estructura de nuestro sistema social (5). De ahí que haya afirmado MERGEN - recordando la frase de LACASSAGNE: "la sociedad tiene los delincuentes que merece" - que "la

sociedad económica tiene los delincuentes económicos que merece"(6). Ahora bien, cada sistema económico presenta manifestaciones delictivas económicas propias y peculiares. La delincuencia económica no es um fenómeno predicable exclusivamente del sistema capitalista. Se trata de um fenómeno universal que se produce indistintamente en países pertenecientes a uno u otro bloque ideológico (7)".

Mais adiante, adverte, ainda, que: "Frente al delito y al delincuente tradicional o convencional se perciben nuevos comportamientos criminales que causan unos danos que - al menos en ciertos aspectos - superan los originados por los tradicionales, llegando, en especial, a generar situaciones extremadamente graves en la economía".

Os chamados "crimes do colarinho branco"- expressão utilizada pela primeira vez por Ed. H. SUTHERLAND numa palestra perante a Sociedade Americana de Sociologia em 27 de dezembro de 1939 - corroboram a tese de que a delinqüência econômica é uma prática precípua das classes superiores da sociedade e que, por serem cometidos com astúcia e sofisticação, é difícil a sua caracterização e quase impossível a sua punição. Não obstante, por causar danos imensuráveis a sociedade e ao Estado como um todo, devem ser combatidos com a adoção de medidas que visem identificar, desestimular e reprimir o fenômeno da evasão. Simultaneamente a essas medidas, faz-se necessário o aprimoramento da legislação tributária, tornando-se o imposto, elemento essencial para que o Estado realize seus fins, não mais simplesmente um meio para obtenção de recursos, como também um instrumento de modificação da distribuição da renda nacional e de promoção da justiça social.

A legislação tributária brasileira carece de uma peça básica que trate da evasão fiscal. Na construção do direito fiscal, o conceito de evasão é o mesmo do léxico português, não existindo "interpretação autêntica de lei" que limite ou amplie o seu conteúdo. Quer o mesmo significar a fuga, in totum, ou subtração de parte do pagamento do imposto devido pelo contribuinte ou responsável face à eclosão do fato gerador da obrigação tributária principal a que deu causa ou na qual tenha interesse, evidenciando-se, com isso, a materialidade do evento, como também o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins, contrários às disposições da ordem jurídica vigente e aos interesses nacionais.

## **2. Evasão e elisão na doutrina**

Para Aliomar Baleeiro (5), evasão "é o nome genérico dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrificio fiscal".

Já o professor Sampaio Dória (2) conceitua "evasão fiscal lato-sensu toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária" e esclarece que: "A ação ou omissão dos que estão adstritos à satisfação do dever fiscal resulta, por consequência, na supressão, diminuição ou adiamento de uma entrada financeira a uma pessoa jurídica de direito público (obrigação de pagar) e, excepcionalmente, no inadimplemento de obrigação tributária acessória (de

fazer, não fazer, ou suportar), que pode permitir ou ocultar a existência de evasão econômica primária destarte, direta ou indiretamente, o alvo primacial da evasão é sempre uma receita de natureza tributária".

Segundo alguns doutrinadores a elisão tributária é aquela que utiliza meios lícitos para evitar o aparecimento da obrigação tributária. Também conhecida como economia fiscal, feita em razão de planejamento tributário.

A elisão fiscal, portanto nada mais é que a utilização hábil, oportuna e correta, das "lacunas legis", com a qual o contribuinte, em seu próprio benefício, elide o nascimento do fato gerador *ab initio* ou contorna os seus efeitos dentro da legalidade.

Em seu livro Teoria Geral do Direito Tributário, Alfredo Augusto Becker (6) alerta: "Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado".

Por outro lado, evasão tributária é aquela que se utiliza de meios ilícitos para evitar o cumprimento da obrigação fiscal.

Carlos Vaz (1) prefere a expressão evasão tributária em lugar de evasão fiscal por entender que evasão "já traz, implicitamente, um conteúdo de ilicitude para a conduta do contribuinte" e por relacionar-se com tributos.

Para Armando Giorgetti (7) "Cualquier hecho, comisivo o omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria".

Assim, na evasão fiscal ou tributária, o elemento principal passa a ser o dolo, ou seja, a vontade do contribuinte de obter o resultado evasivo, por meio da ação ou omissão delituosa, visando eximir-se do cumprimento da obrigação de pagar, ou de fazer alguma coisa.



## II. FRAUDE ADUANEIRA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

No âmbito da legislação aduaneira, as formas de ocorrência da evasão não foram conceituadas de forma direta. Essas lacunas são supridas com o auxílio de outras fontes da legislação tributária interna e externa, que, elencadas no sistema tributário brasileiro, foram reproduzidas, com o mesmo sentido, na nossa legislação de regência. Assim, na abordagem das formas em que se materializa a evasão fiscal aduaneira recorre-se à legislação de tributos internos, mais especificamente do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e na do Conselho de Cooperação Aduaneira, notadamente a Convenção de Nairóbi.

Dessa forma, o Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, no Título X, dispõe sobre infrações e penalidades no IPI e traz os seguintes conceitos de sonegação e fraude, nos arts. 354 e 355, respectivamente:

"Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (Lei nº 4.502/64, art. 71):

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

"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" (Lei nº 4.502/64, art. 72).

Observe-se que a figura da fraude inclui a ação ou omissão com o objetivo de reduzir, retardar ou evitar o pagamento do imposto devido, ou seja, depois de ocorrido o fato gerador, enquanto que, na sonegação, oblitera-se a apuração da obrigação principal.

O mesmo regulamento, no art. 356, assim conceitua o conluio:

"Conluio é o ajuste doloso, entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando os efeitos da sonegação ou da fraude" (Lei nº 4.502/64, art. 73).

Na área do comércio exterior, a sonegação, a fraude e o conluio constituem uma das preocupações básicas das autoridades administrativas, uma vez que seu desiderato e conseqüência, a evasão fiscal, se origina não só da natural resistência ao aumento da carga tributária via alíquotas ou criação de novos impostos, mas também de fatores sociais, econômicos e culturais, que provocam a redução da arrecadação fiscal, com perversos efeitos estabilizadores, alocativos e distributivos, os quais comprometem, em parte, a capacidade do Estado de assistir à população nas áreas de saúde, educação, habitação, trabalho e outras, bem como de prover o sistema econômico com a infraestrutura necessária ao seu desenvolvimento.

Também fazem parte destas preocupações o contrabando e o descaminho de mercadorias pelos males que trazem não só aos cofres públicos, como muitas vezes à própria sociedade. Tanto assim que o Código Penal Brasileiro, baixado pelo Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, define contrabando, em seu artigo 334, como sendo: "Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, saída ou pelo consumo de mercadoria".

Diversos estudiosos entendem que a definição do Código Penal reúne num mesmo delito fatos que se distinguem pela sua natureza, subordinados, no entanto, à mesma penalidade.

Assim, define Vicente Pinto de Albuquerque Nascimento (8) contrabando e descaminho como sendo:

- a) contrabando: "é a passagem fraudulenta de toda a mercadoria de procedência estrangeira que foge ao pagamento dos direitos aduaneiros do país a que se destina".
- b) descaminho: "é a ação ilícita que tem por objetivo o desvio do pagamento de direitos aduaneiros, no todo ou em parte."

Dessa forma, considera-se infração qualquer ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que redunde em descumprimento de normas estabelecidas no Regulamento Aduaneiro ou em atos administrativos complementares.

A caracterização do dolo, se houver, sujeita o infrator a processo penal paralelo e algumas vezes a aumento do valor da multa.

Pela doutrina moderna, o contrabando refere-se, exclusivamente, à mercadoria de importação ou exportação proibida, sobre a qual, evidentemente, não incide qualquer espécie de tributo aduaneiro.

Já o descaminho, por exclusão do conceito de contrabando, é a importação ou exportação de mercadoria, com ilusão no todo ou em parte do pagamento de direito ou imposto devido decorrente da entrada, da saída ou do consumo de mercadoria.

A lei penal emprega a terminologia do Direito Tributário para tipificar o crime de contrabando o que significa que sem a caracterização do ilícito fiscal, que no caso é importar ou exportar sem pagar os tributos devidos, não há crime.

Observe-se que a inclusão do crime de contrabando e de descaminho na esfera penal só ocorre no Brasil e em Portugal.

O Professor Martinez (4) defende a necessidade dessa inclusão na legislação penal espanhola: "En cualquier caso, las infracciones de contrabando, en tanto en cuanto constituyen infracciones a los tributos comprendidos dentro de la llamada Renta de Aduanas tenderían que quedar incluidas en el marco del delito fiscal sin embargo, el legislador de 1977 ha excluido expresamente tal posibilidad al establecer en la disposición derogatoria segunda de la LMURF que: "no obstante, la represión del contrabando seguirá regulándose por sus normas específicas". Así pues, las infracciones relativas al contrabando no tienen categoría de delito, sino que permanecen en la órbita de la ilicitud administrativa, aunque, eso sí, sometidas al peculiar tratamiento que les otorga la Ley de contrabando".

Mais adiante, às páginas 247/248, o professor diz: "Si bien no cabe duda alguna de que la actual represión del contrabando es eficaz, la permanencia de esta materia en el marco del ilícito administrativo plantea auténticos problemas de justicia al haberse conferido rango delictivo a la defraudación tributaria, puesto que son precisamente las de contrabando las infracciones fiscales que mayores afinidades presentan con las de Derecho penal. Por tanto, estimamos que es tarea de una política criminal fiscal adecuada volver a conferir naturaleza delictiva a las infracciones de contrabando".

A presença da figura do contrabando e do descaminho em ambas as legislações, ou seja, na penal e na tributária, não pressupõe competências concorrentes entre as autoridades fiscal e policial, mas, pelo contrário, assevera o caráter complementar das duas intervenções.

A atuação da Aduana, limitada à esfera tributária, tem como objeto a mercadoria e a conclusão do processo administrativo resulta no seu perdimento. A atuação policial, limitada à esfera penal, tem como objeto o agente do ilícito, do que resulta o encaminhamento do processo ao Ministério Público com vistas ao julgamento e aplicação da pena pertinente, no caso brasileiro, a de reclusão.

Os processos, administrativo e penal, têm cursos independentes e autônomos.

Nas suas esferas de competência, a Receita Federal deve comunicar à Polícia Federal as apreensões de mercadorias que possam caracterizar contrabando ou descaminho para a instauração de processo crime, e a polícia deve remeter as mercadorias apreendidas, em razão de processo penal de crime de contrabando ou descaminho, à Receita Federal, onde ficarão em nome e à ordem do Ministro da Fazenda.



### III. CONCEITO DE FRAUDE ADUANEIRA NO PLANO INTERNACIONAL

Na Convenção Internacional sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria de Prevenção, de Investigação e de Repressão às Infrações Aduaneiras, mais conhecida como Convenção de Nairóbi, de 9 de junho de 1977, em seu Capítulo Primeiro, que trata das definições para a aplicação da Convenção, entende-se:

- "(a) por 'legislação aduaneira': o conjunto de prescrições legais e regulamentares aplicadas pelas administrações aduaneiras concernentes à importação, à exportação e ao trânsito de mercadorias;
- (b) por 'infração aduaneira': qualquer violação ou tentativa de violação da legislação aduaneira;
- (c) por 'fraude aduaneira': uma infração aduaneira pela qual uma pessoa engana a Aduana e, por conseqüência, ilude no todo ou em parte, o pagamento dos direitos e taxas que incidem sobre a importação e exportação, a aplicação de medidas de proibição ou de restrição previstas na legislação aduaneira, ou, então, obtém alguma vantagem ao infringir a mesma;
- (d) por 'contrabando': a fraude aduaneira que consiste em atravessar clandestinamente, por qualquer meio, mercadorias através das fronteiras aduaneiras."

No texto dos Comentários à Convenção, letra B, é colocado com clareza que "as infrações à legislação aduaneira causam prejuízos não somente aos interesses econômicos e fiscais dos Estados, mas, particularmente, quando se trata do contrabando de estupefacientes ou de substâncias psicotrópicas ou ainda de bens culturais que fazem parte do patrimônio de um país, elas causam prejuízos igualmente aos interesses sociais da comunidade internacional".

Por outro lado, explicando o conceito de contrabando, apresentado acima, a Convenção estabelece que a definição apresentada "cobre não somente o caso de mercadorias que tenham sido ocultadas para escaparem ao controle da Aduana, mas igualmente aquelas que, ainda que, apresentadas, não tenham sido devidamente declaradas. Ela visa, ainda, compreender todas as modalidades de transporte, inclusive a via postal".

No âmbito do Comitê da Luta Contra a Fraude, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas, a preocupação de ampliar a ação das administrações

aduaneiras contra a delinqüência econômica, tem sido constante e, ao longo do tempo, ampliada de forma a conferir efetividade e eficácia às ações do Conselho, cujo objetivo principal é o de favorecer o desenvolvimento do comércio internacional. Assim, é preciso defender os interesses legítimos do comércio, de forma a não prejudicar o funcionamento adequado dos mercados, bem assim as medidas de política econômica postas em prática pelos Governos.

Nesse sentido, na 9ª Sessão do Comitê, foi decidido que o Conselho deveria reforçar sua ação sobre a questão das fraudes comerciais. Em decorrência, a Secretaria-Geral elaborou o documento nº 36.341 f, de 23 de novembro de 1.990, no qual consta uma proposta de definição de fraude comercial e suas práticas mais correntes, no contexto aduaneiro, apresentadas a seguir:

"Fraude Comercial: qualquer infração às disposições legais ou regulamentares aplicadas ou geradas pelas administrações aduaneiras, com vistas a:

- 1) iludir ou tentar iludir o pagamento de direitos, royalties ou taxas aplicadas ao movimento de mercadorias comerciais;
- 2) iludir ou tentar iludir as proibições ou as restrições aplicáveis às mercadorias ou tentar obter vantagens comerciais ilícitas, prejudicando os princípios e as práticas de concorrência comercial lícita".

As práticas mais comuns indicadas pelo documento são as seguintes:

- "1) contrabando de mercadorias comerciais (aqui compreendidas mercadorias comerciais objeto de proibições na importação e na exportação), em tráfego fronteiro ou em saída de entreposto, em particular a título da Convenção de Washington (CITES - Convenção Sobre o Comércio Internacional das Espécies da Fauna e da Flora Selvagens Ameaçadas de Extinção) e a título das regulamentações nacionais de proteção ao meio-ambiente,
- 2) falsa designação;
- 3) sub ou superavaliação;
- 4) utilização abusiva das regras de origem ou de regimes preferenciais, (aqui compreendidos os contingenciamentos tarifários);
- 5) utilização abusiva dos regimes de exoneração ou de reembolso nos regimes de aperfeiçoamento ativo ou passivo;
- 6) utilização abusiva dos regimes de admissão temporária (aqui compreendido o uso do Carnet ATA);

- 7) utilização abusiva das prescrições em matéria de licenças à importação/exportação, a saber AMF - Acordo Multifibras, e material militar;
- 8) dumping;
- 9) utilização abusiva dos regimes de trânsito (desvio para o consumo);
- 10) falsas declarações de qualidade/quantidade;
- 11) utilização abusiva dos regimes de destinação final, aí compreendido o comércio ilícito de mercadorias exoneradas de direitos e taxas fornecidas a usuários específicos;
- 12) infrações às leis relativas às designações comerciais;
- 13) mercadorias falsificadas/pirata;
- 14) transações não registradas;
- 15) falsos pedidos/pedidos abusivos de drawback/reembolso de direitos/taxas (aí compreendidos falsos elementos de prova das mercadorias exportadas);
- 16) transações 'fantasmas'/registro fraudulento de transações, a fim de obter deduções fiscais indevidas;
- 17) liquidações organizadas (sociedades que funcionam durante certos períodos, acumulando dívidas em matéria fiscal, e que em seguida, são liquidadas para iludir os pagamentos. Seus diretores criam, logo após, muitas vezes, novas sociedades com o mesmo fim; chama-se, freqüentemente, esse fenómeno de 'Síndrome de Fênix')

Verifica-se, portanto, que essas práticas fraudulentas em matéria aduaneira acabam gerando, como conseqüências, diversas formas de evasão fiscal, tanto dos tributos sobre o comércio exterior, quanto dos tributos internos. Além disso, causam diversas perturbações na execução das políticas industrial, tecnológica, de comércio externo, cambial, fiscal, cultural e ambiental dos países.

Assim se manifesta o Diretor Geral do Departamento de Aduanas e Impostos Especiais, da Espanha, Humberto Rios Rodrigues (9), no seu documento "ACTIVIDADES DE LAS ADUANAS EM LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE E ILÍCITOS ADUANEROS", apresentado na XIII Reunião de Diretores Nacionais de Aduanas da América Latina, Espanha e Portugal:

"Todas estas conductas que integran el denominado 'fraude comercial' constituyen el núcleo principal al que deben ir dirigidos los controles aduaneros, sin olvidar, dado que cada día es mayor su relevancia, aquellos otros tráficos

ilícitos de mercancías altamente sensibles en que el interés protegido se justifica en razones de la seguridad - como las armas, material de defensa y productos y tecnologías de doble uso -, de salud pública - tal como los estupefacientes y sustancias psicotrópicas -, o de cultura - como las obras del patrimonio histórico, artístico o cultural -.

En este campo, entendemos, hemos asumido una gran responsabilidad y un papel que va más allá de la salvaguardia de los intereses económicos, sean estos o no tributarios, dependiendo del correcto funcionamiento de nuestros Servicios la defensa de valores tan importantes como el patrimonio cultural, la protección de las especies amenazadas de extinción, de flora y fauna y la seguridad de nuestros pueblos. A la vez, estimamos que el buen hacer en la prevención y represión de este tipo de irregularidades nos da la oportunidad de justificar ante la opinión pública nuestro carácter de colaboradores en la protección de los intereses nacionales de toda índole, evitando con ello se considere a nuestras Administraciones, exclusivamente, como un simple instrumento de recaudación puesto por nuestro Gobiernos en las fronteras".



#### IV. ABORDAGEM TEÓRICA DA DETECTAÇÃO E AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS ILEGAIS DE COMÉRCIO INTERNACIONAL

As práticas ilegais de comércio têm respondido por parcelas apreciáveis do comércio exterior de todos os países do mundo, quer desenvolvidos, quer subdesenvolvidos.

Entretanto, apenas recentemente, como diz PITT (10), tem sido dada atenção especial ao estudo do contrabando utilizando-se as ferramentas da análise econômica.

Foi a partir do trabalho de BHAGWATI e HANSEN (11), de 1973, que PITT aplicando a análise padrão do comércio teórico entre dois bens, formulou um modelo que incluía o contrabando em uma economia aberta. Sua primeira preocupação foi com as implicações do contrabando sobre o bem-estar, nas hipóteses de concorrência perfeita ou de monopólio, de um lado, e de seus custos constantes ou crescentes, de outro.

Outros estudos seguiram-se a esse, conforme os citados pelo próprio PITT, bem assim os constantes da obra de BHAGWATI (12).

Dentre os estudos que apresentam maior interesse e adequação ao tema proposto, ou seja, a quantificação de alguns tipos de fraudes aduaneiras mencionados anteriormente, foram relacionados os abaixo examinados.

##### MÉTODOS: EXEMPLOS COLHIDOS NA LITERATURA

MÉTODOS	AUTORES	TÍTULOS
1 - Técnica de comparação das estatísticas de parceiros comerciais.	Morgenstern (13)	Sobre a Precisão Das Observações Econômicas: Estatísticas do Comercio Exterior
	Naya e Morgan (14)	A Precisão das Estatísticas de Comércio Internacional: O Caso dos Países do Sudeste da Asia
	Bhagwati (15)	Sobre o Subfaturamento das Importações.
	Bhagwati, Krueger e Wibulswasd (16)	Fuga de Capitais dos Países Subdesenvolvidos: Uma Análise Estatística.
	2 - Técnicas de Estimação.	Simkin (17)
Richter (18)		Problemas para Calcular o Comércio não Registrado.
Cooper (19)		Tarifas e Contrabando na Indonésia.
Pitt (10)		Contrabando e Disparidade de Preços.

PITT, examinando a experiência da Indonésia, propõe um modelo alternativo ao de BHAGWATI-HANSEN, introduzindo a consistência de três fenômenos: contrabando, comércio legal e disparidade de preços da mercadoria exportada ou importada. Para o período de 1959 a 65, ele estima o contrabando de exportação em torno de 25 a 30%, em média, do total do comércio de borracha daquele país.

Pelo inusitado da tese defendida, vale ressaltar as conclusões a que chega PITT no seu trabalho quando afirma que o contrabando pode aumentar o bem-estar *vis-à-vis* uma situação em que isto não ocorra e que a maximização da receita tributária pode necessitar da existência do contrabando, mesmo que a sua supressão tenha custo zero.

### O CASO DA FRANÇA

GODEFROY e LAFFARGUE (20), do Centro de Pesquisa sobre o Direito e os Institutos Penais - CESDIP, se propuseram avaliar a questão da fraude fiscal e da fraude aduaneira, no quadro do impacto monetário do fenômeno criminal. É o que eles denominam o custo do crime.

Trata-se de avaliar, com base em diversas fontes de informação, o impacto monetário das principais formas de crimes econômicos que ocorrem na sociedade, de um lado, deduzindo-se os gastos, dos setores público e privado, realizados com a prevenção, repressão e proteção dos mesmos, de outro.

No estudo citado, apresentam, para o ano de 1982, uma estimativa monetária da criminalidade, ressaltando a posição da fraude fiscal e da fraude aduaneira.

#### FRANÇA: ESTIMATIVA MONETÁRIA DA CRIMINALIDADE (1982)

En millions de francs	<< Coût >>	Rang	% PIB
Fraudes fiscales .....	86.451	1	2.43
Atteintes à la vie humaine .....	36.573	2	1.03
Diverses infractions économiques et financières .....	5.200	3	0.15
<i>Infraction à la réglementation des changes.....</i>	<i>4.004</i>	<i>4</i>	<i>0.11</i>
Proxénétisme .....	3.500	5	0.10
Vois de véhicules .....	2.994	6	0.08
Vois .....	2.147	7	0.06
Emissions de chèques sans provision .....	1.850	8	0.05
<i>Fraudes douanières.....</i>	<i>1.500</i>	<i>9</i>	<i>0.04</i>
Vois dans les grands magasins .....	600	10	0.02
Trafic de stupéfiants .....	386	11	0.01
Destruction de biens .....	258	12	-
Hold-up et agression à main armée .....	224	13	-
Faux monnayage .....	45	14	-
<i>Infractions aux réglementations de la Communauté économique européenne.....</i>	<i>15</i>	<i>15</i>	-

FONTE: CESDIP

As fraudes aduaneiras e as infrações à legislação de transferências financeiras mencionadas no quadro num montante de 5.5 bilhões de francos, são assim conceituadas:

a) *Fraudes Aduaneiras: 1.5 bilhões de francos*

Trata-se do montante dos impostos fraudados por ocasião de operações comerciais ou de transferências de bens não declarados.

O valor das mercadorias que são objeto de transações fraudulentas representaria 3 a 5 vezes o das fraudes verificadas. Os impostos fraudados representariam 5% em média do valor dos bens assim ilegalmente transferidos.

b) *Infração à legislação sobre câmbio: 4 bilhões de francos*

Trata-se aí da fraude verificada sobre as transferências irregulares de capitais entre a França e o estrangeiro. Essa fraude pode realizar-se ou na ocasião de trocas comerciais por subvalorização ou supervalorização, pelo pagamento de serviços ou 'royalties' de patentes fictícias ou superavaliadas, por compensação, ou, enfim, pela transferência material de fundos.

Esse número de 4 bilhões de francos corresponde às fraudes verificadas pelos serviços aduaneiros.

Uma outra estimativa foi feita por uma comissão de inquérito da Assembléia Nacional (Relatório "Goux", 1982) a partir da troca de cédulas no estrangeiro. Essa comissão em suas conclusões estima em mais de 8 bilhões de francos o montante da fraude em 1981, ano, é verdade, em que essas práticas ilegais conheceram uma grande expansão".

O que chama a atenção no quadro retro é a posição de primeiro lugar destacado da fraude fiscal, no conjunto das diversas formas de criminalidade.

Agregando-se às fraudes aduaneiras propriamente ditas, infrações à legislação sobre transferências financeiras para o exterior e infrações aos regulamentos da CEE, constantes do quadro apresentado totaliza-se 5.519 milhões de francos franceses, passando, a fraude aduaneira a ocupar o 3º lugar no ranking.

A principal conclusão a que se pode chegar é que para a França as fraudes fiscais, as aduaneiras e as econômicas são, em termos monetários, as de custo mais elevado.



## V. A QUANTIFICAÇÃO DA FRAUDE ADUANEIRA NO BRASIL

Em decorrência da pesquisa realizada para o preparo do presente documento constatou-se que:

- a) a aplicação de métodos quantitativos na determinação, detecção e mensuração das práticas ilegais de comércio, em particular da fraude aduaneira é relativamente recente, datando da década de 70 os estudos em língua inglesa e da década de 80 aqueles em língua francesa.
- b) inexistiu aplicação de métodos quantitativos na apuração da fraude aduaneira, no caso brasileiro.
- c) as informações estatísticas e aquelas geradas nos processos das diversas ações fiscais, desenvolvidas pela Secretaria da Receita Federal, não são organizadas de forma a permitir uma quantificação adequada do montante de fraudes aduaneiras.

### 1. Uma questão preliminar: O imposto de importação como fonte de receita tributária

O Imposto de Importação - II vem, ao longo do tempo, perdendo importância relativa na composição das receitas tributárias do Estado. Medindo-se sua participação no total das receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal ou no Produto Interno Bruto - PIB, do Brasil, verifica-se, pelo Quadro I, anexo, que a mesma vem declinando nos últimos 23 anos, com exceção dos períodos de 1973 a 1976 e de 1980 a 1981, em que ocorreram os choques provocados pela elevação dos preços do petróleo e seus derivados.

Em relação às receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal a participação do II caiu de 7.31%, em 1970, para 3.97%, em 1992. O percentual sobre o PIB representou um declínio de 0.68%, em 1970, para 0.38%, em 1992. As previsões para 1993 são, respectivamente, de 3.17% e 0.33%. Saliente-se, entretanto, que no ano de 1992 encontra-se embutida no valor do II a parcela relativa à sua incidência sobre o petróleo, enquanto que, para 1993, a estimativa não inclui essa parcela, uma vez que existe previsão de que este produto seja desonerado do referido imposto.

Observe-se que a inclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI vinculado à importação nos valores base para apuração dos índices acima apresentados não os altera.

O mesmo fenômeno de redução na participação das receitas tributárias se dá na tributação sobre as exportações, com mais razão, já que a mesma tem um caráter exclusivamente econômico.

Essa pequena importância relativa da função arrecadadora do II, com certeza, deve justificar a completa falta de interesses acadêmico e governamental, no desenvolvimento de uma metodologia para quantificação da evasão aduaneira no Brasil, apesar da atualidade do tema evasão fiscal, tanto no País como no resto do mundo.

As razões do declínio da função arrecadadora do tributo aduaneiro decorrem da abertura dos países mais industrializados ao comércio exterior e da melhor compreensão teórica dos efeitos perversos das tarifas aduaneiras sobre o fluxo de comércio e o bem-estar de um país.

No caso brasileiro, é importante salientar, ainda, a profunda alteração que se observa nos anos recentes, na composição das importações em função do regime de tributação. O Quadro 2, mostra que, enquanto o fluxo de importações sujeito ao pagamento integral de tributos eleva-se de 15%, em 1983, para 61%, em 1991, o fluxo submetido ao regime de isenção reduz-se de 70% para 14% no mesmo período. Mantêm-se constantes os regimes de redução parcial ou redução a zero, enquanto os regimes suspensivos (regimes aduaneiros especiais ou regimes econômicos) elevam-se de 7% para 14%.

Essa alteração nos regimes tributários das importações decorre da extinção de diversos incentivos às exportações e de isenções para diversos tipos de importações, bem assim do programa de reduções tarifárias a que se comprometeu o governo brasileiro, no âmbito de vários acordos internacionais.

## 2. Casos ilustrativos

A despeito da ausência de uma estrutura de fiscalização aduaneira compatível com as demandas do comércio exterior brasileiro, a realização de operações especiais ocasionais, baseadas em denúncias ou fundadas suspeitas, ou, ainda, no acompanhamento das estatísticas do comércio exterior para apuração de desvios, revela a prática reiterada de fraudes, tanto na importação quanto na exportação, que têm objetivos múltiplos de caráter econômico e/ou financeiro.

Referidas fraudes consistem, preponderantemente, na subvaloração e supervalorização na exportação e na importação, respectivamente, por intermédio de mecanismos variados tais como a falsa declaração de preço e/ou conteúdo, a classificação fiscal indevida, que visam, cumulativamente, à remessa disfarçada de lucros, à evasão

fiscal e de divisas, à redução do crédito tributário devido, à evasão de tributos internos pelo aviltamento do lucro tributável e das bases de cálculo das demais contribuições sociais.

Dentre as ocorrências de evasão fiscal, na área aduaneira verificadas nos últimos anos, destacam-se os casos abaixo mencionados:

**Caso da Fraude na Exportação de Carne Bovina** - Ao final do ano de 1988, a partir de denúncia da República Federal da Alemanha, foi desencadeada uma operação de fiscalização para apurar fraudes na exportação de carne bovina para a Comunidade Econômica Européia, cometidas desde 1982, envolvendo inúmeras empresas exportadoras, tanto comerciais quanto industriais.

A fraude consistia em falsa declaração de "miúdos bovinos congelados", quando na verdade tratava-se de "carne bovina congelada, sem osso".

Estimava-se a fraude, na época, nos seguintes valores:

Para a Alemanha	- US\$ 38.5 milhões
Para o Brasil	- cambial US\$ 115.0 milhões
	- fiscal US\$ 40.5 milhões

A condução da operação fiscal revelou a utilização de falsa declaração de produto, de certificados de origem falsos, empresas fantasmas, operações triangulares entre países e empresas comerciais exportadoras regularmente estabelecidas.

Foram apurados diversos delitos fiscais, com reflexos no Imposto de Renda, FINSOCIAL e outros tributos internos, decorrentes sobretudo da prática de subvalorização, mediante falsa declaração de mercadoria nas operações de exportação.

No caso, foram utilizadas, ainda, empresas off-shore localizadas em paraísos fiscais para a realização de parte do lucro no exterior.

**Caso da Operação Soja** - No mesmo ano de 1988, foi desencadeada a operação soja, visando apurar a veracidade das informações recebidas pela Receita Federal sobre o possível desvio de soja brasileira, exportada como soja paraguaia.

A metodologia utilizada, neste caso, foi a comparação de estatísticas dos dois países, sobre produção, consumo aparente e exportação, utilizando-se fontes internas de cada um deles e fontes internacionais.

Para a safra de 1988/89 estimou-se em 370.000 toneladas o desvio de soja brasileira, o que representou cerca de 15% do total exportado pelo País, enquanto que, para a safra de 1989/90, esse percentual foi de 13%.

**Caso da Exportação de Café** - No ano de 1991, foi desencadeada uma operação de fiscalização para apurar fraude na exportação de café, mediante falsa declaração do

produto. Exportava-se produto de qualidade superior, enquanto declarava-se produto de qualidade inferior.

Neste caso, a metodologia utilizada também foi a comparação de estatísticas de parceiros comerciais, em confronto com as estatísticas disponíveis no Brasil. Examinaram-se as importações de café brasileiro por empresas situadas em paraísos fiscais, tais como Panamá, Cayman, Suíça, Bahamas, Bermudas e outros, com posterior reexportação para terceiros países.

Empresas conhecidas como *off-shore*, refaturavam o produto, com novo preço, enquanto o diferencial era depositado em bancos localizados nesses paraísos fiscais, em nome do exportador brasileiro, com evidentes prejuízos cambiais e fiscais. Os valores correspondentes a essas fraudes ainda não estão disponíveis.

A principal fraude constatada foi a de subvalorização na exportação de café em grão cru, via remessa de produto de qualidade superior àquela constante do manifesto de carga. Em 63 dos casos examinados, verificou-se substituições do tipo de café dentro de uma mesma variedade.

**Caso da Exportação de Cacau** - Semelhante aos casos da carne e do café.

**Caso dos Bens de Informática** - Como se sabe, no Brasil vigorou até outubro de 1992 uma política de reserva de mercado para os bens de informática. Tal prática, além de causar um atraso monumental ao desenvolvimento tecnológico do País, gerou um intenso contrabando para suprir a demanda interna.

Em 1987, iniciou-se uma operação de fiscalização, com excelentes resultados, onde restou comprovada a prática de contrabando, já que essas importações eram então proibidas.

Não obstante, a metodologia utilizada na execução da referida operação não permitiu a quantificação do montante dessas transações ilegais.

**Caso das Operações de Importações Fictícias** - Em 1989, desencadeou-se operação para apurar fraudes nas importações fictícias de diversas empresas brasileiras, observadas a partir de julho de 1988, com pagamentos em favor de empresas e/ou pessoas domiciliadas no exterior, sem que houvesse a contrapartida na entrada efetiva das mercadorias.

O Banco Central do Brasil utilizou, no caso, a metodologia de comparar os contratos de câmbio e as Declarações de Importação, tendo estimado o valor dessas fraudes em cerca de US\$ 360 milhões. Outros analistas econômicos estimaram-no em US\$ 1.2 bilhões, sem, no entanto, explicitar a metodologia.

Não obstante a eventual utilização indevida de regimes aduaneiros especiais, as principais repercussões, no caso, não são de natureza aduaneira, mas sim cambial e



fiscal, com reflexos danosos no balanço de pagamentos e na arrecadação de tributos internos.

**Caso da Importação de Produtos Químicos sob Falsa Declaração de Qualidade**

- No ano de 1992, a partir de denúncia, subscrita por um concorrente, sobre importação de produtos químicos elaborados e declarados como se não o fossem, foi desencadeada uma operação de fiscalização nas empresas denunciadas, mediante a qual foi apurada insuficiência no recolhimento de tributos da ordem de US\$ 431 mil.

**Caso das Empresas Beneficiárias do Regime Aduaneiro de Drawback** - No âmbito da fiscalização do uso do regime aduaneiro de drawback e em decorrência da constatação, pelo órgão controlador, da inadimplência do compromisso de exportação por empresas beneficiárias foi deflagrado um programa especial de fiscalização.

A metodologia utilizada no caso foi a comparação de Declarações de Importação - DI relativas aos insumos importados, por um lado, com as Guias de Exportação - GE dos produtos acabados, e por outro lado, com as Guias de Importação - GI. No período de jan/87 a dez/88, foram importados, sob esse regime, bens no valor CIF US\$ 3.6 bilhões.

Constataram-se, ainda, inúmeras irregularidades no uso desse regime, inclusive operações de descaminho.

**Caso de Importação de Veículos** - A partir de 1990, no contexto da nova política econômica brasileira, foram revogadas as restrições à importação de veículos estrangeiros. Nesse período, apenas no eixo Rio-São Paulo, foram instaladas cerca de 172 empresas importadoras de veículos.

Do total de 20 empresas selecionadas para fiscalização no âmbito de uma operação especial, desencadeada em função de denúncias efetuadas à Receita Federal, apurou-se que:

- a) 14 apresentavam irregularidades;
- b) 01 operava regularmente; e
- c) 05 sofreram representação dirigida à área de tributos internos.

Em termos de crédito tributário lançado, as 14 ações fiscais que apuraram irregularidades alcançaram a cifra de CR\$ 48.5 bilhões, em junho/92 ou US\$ 15.3 milhões.

A principal fraude observada foi a subvaloração, na importação, praticada de diversas formas: falsa declaração de preço, de acessórios opcionais de fábrica, de modelo/tipo, do valor do frete e classificação tarifária indevida.

Nos últimos dois anos foram constatados, ainda, outros casos de fraudes aduaneiras, a saber:

- a) importação de bens supervalorados por empresa vinculada ao fornecedor estrangeiro, tributados à alíquota zero para o II e isentos do IPI vinculado à importação;
- b) correntes de bicicleta importadas em decorrência de operações triangulares e classificadas sob código tarifário incorreto, com os objetivos de evitar a imposição de direitos compensatórios antidumping e obter a redução da alíquota normal do II;
- c) importação subvalorada de glifosato técnico, sob falsa denominação de glicina, visando o benefício direto de tributação à alíquota zero;
- d) viajantes procedentes do exterior que optam por exceder o limite da tributação especial, para que os bens integrantes de sua bagagem sejam objeto de regime comum de importação e recebam, conseqüentemente, tributação a alíquotas mais baixas;
- e) importação adicional de 271.3 toneladas de prata (18.5%), em relação ao volume regular anual, posteriormente exportada para o Uruguai em operações no mercado paralelo;
- f) exportação de 955 toneladas de estanho sob falsa declaração de conteúdo. A documentação de embarque dos contêineres consignava "pisos de cerâmica";
- g) irregularidades na exportação de calçados, praticada, basicamente, sob duas modalidades: subvaloração nas operações regulares e remessas de elevadas quantidades a título de "amostras comerciais";
- h) transferência à empresa comercial, sujeita ao pagamento do tributo, de bens de natureza médico-hospitalar, importadas por entidade beneficiante detentora do benefício fiscal da isenção de tributos;
- i) desvirtuamento da finalidade da importação de bens contemplados com benefícios fiscais desde que destinados à produção de bens de informática;
- j) desvio de uso ou venda no mercado interno de bens importados, novos ou usados, por partidos políticos e entidades assistenciais, que gozam de isenção tributária.

Da análise dessas fraudes observa-se que os meios mais comumente utilizados para essas práticas são: falsa declaração de quantidade, qualidade e/ou preço da mercadoria; subvaloração nas vendas e/ou supervaloração nas compras; preços de transferência; desvirtuamento das finalidades nas importações contempladas com benefícios fiscais; uso de faturas frias; importação de bens por intermédio de beneficiários de isenção de tributos sobre a importação e descaminho.

### 3. A questão dos preços de transferência

COLLINS (21) mostra que "os paraísos fiscais são também um elemento importante no tocante ao fenômeno conhecido como 'preços de transferência'. Uma forma de evasão por meio de superfaturamento ou subfaturamento é vender bens a um preço artificialmente baixo a uma empresa vinculada que, por alguma razão, pode escapar ao pagamento de tributos, ou comprar bens dessa empresa a preços artificialmente altos. No seu nível mais baixo, os 'preços de transferência' poderiam ser considerados como um exemplo desse tipo de evasão. Entretanto, como acontece com inúmeros outros aspectos no campo da tributação, nem tudo é assim tão simples. O preço de transferência é a descrição dada ao preço de transações entre membros de grupos de empresas sob um mesmo controle. Algum preço tem que ser atribuído a essas transações nos livros contábeis das diversas empresas, mas como as transações não são realizadas no mercado aberto, os preços não são fixados por forças externas (isto é, forças externas ao grupo).

As transações entre empresas de um mesmo grupo de empresas multinacionais podem incluir, por exemplo:

- venda de bens, inclusive bens parcialmente processados;
- transferência de tecnologia sob a forma de royalties e de outros pagamentos, a fim de possibilitar a utilização de patentes ou know-how desenvolvido em pesquisa e desenvolvimento;
- remuneração de serviços, tais como os serviços centralizados pelo grupo prestados por consultores legais, assessores administrativos, campanhas publicitárias; e
- pagamento de juros relativos a empréstimos realizados entre empresas vinculadas".

Entretanto, os preços de transferência não são úteis apenas para empresas localizadas em paraísos fiscais, mas também em outros locais, bastando que pertençam a um mesmo grupo econômico, ou então que haja conluio entre o exportador e o importador, sem vínculos, e vice-versa..

A importância do exame dos preços de transferência relaciona-se não somente com as questões de fraudes fiscais, mas também com a análise do fluxo de capitais estrangeiros.

FRANCO (22), ao avaliar a questão da regulação do capital estrangeiro, examinou o comércio intra-firmas de empresas com sede no Brasil, tendo estimado, para o ano de 1979, em US\$ 1.2 bilhões o superfaturamento das importações e US\$ 1.3 bilhões o superfaturamento das exportações, perfazendo, assim, o valor transferido, cerca de US\$ 2.5 bilhões. Os preços sub ou superfaturados nessas operações apresentam distorções da ordem de 35% em relação aos preços dos mesmos produtos, quando transacionados por empresas nacionais não vinculadas.

É do seu artigo a seguinte transcrição:

"É bastante provável que preços de transferência sejam praticados no comércio, mas pouco se sabe sobre a real extensão das transferências de fundos feitas através desse mecanismo. Apenas uma investigação empírica foi feita sobre a prática de preços de transferência por empresas estrangeiras, segundo a qual mostrou-se que, para uma amostra de cerca de 1006 importações de empresas nacionais e estrangeiras no Brasil em 1979, as empresas estrangeiras pagam preços entre 21% e 38% superiores aos pagos pelas empresas nacionais para o mesmo produto. As proporções assim sugeridas na superestimação de preços de importação (35%) implicariam transferências da ordem de US\$ 1.2 bilhão através do superfaturamento de importações. Se proporções semelhantes de superfaturamento são aplicadas para as exportações, os valores transferidos seriam da ordem de US\$ 1.3 bilhão, o que elevaria o valor transferido a cerca de US\$ 2.5 bilhões em 1979. É provável que haja algum exagero nesses números, mas por certo eles justificam algum esforço das autoridades no sentido de checar a real extensão da prática de preços de transferência".

A questão dos preços de transferência é aqui abordada não somente em virtude de sua estreita relação com a apuração do valor aduaneiro, mas também com a concessão dos regimes aduaneiros especiais, que podem ser objeto de utilização indevida, e ainda com o controle de importações e exportações sujeitas a tributação privilegiada, uma vez que as empresas que se utilizam dessa prática, no que concerne ao aspecto de natureza fiscal, visam fugir do ônus do imposto.

#### 4. Resultados de ações fiscais

Finalmente, para quantificação da evasão aduaneira, poder-se-ia utilizar os resultados das ações fiscais executadas pela Receita Federal, como base para construção de uma metodologia apropriada.

Os Quadros 3 e 4 mostram, para o período de 1985, a setembro de 1992, o resultado da fiscalização sobre as atividades de comércio exterior.

Com exceção do REDIM, revisão interna das operações de importação, os demais programas de fiscalização são conduzidos sob a forma de auditorias realizadas nos estabelecimentos das empresas importadoras e exportadoras.

Verifica-se, de maneira geral e inequívoca, que o percentual de operações de fiscalização que detectam irregularidades não só é elevado como também é crescente, demonstrando a gravidade do problema da evasão fiscal aduaneira no Brasil principalmente em função de sua repercussão na área de tributos internos.

Entretanto, tal afirmação deve ser vista com cautela, uma vez que os resultados obtidos não são decorrentes de uma metodologia rigorosa no seu tratamento em termos

de valores e tipos de fraudes apuradas, correlação entre os períodos de realização das operações de comércio exterior e de fiscalização, ajuste dos valores no tempo e nos moldes adequados. Essa situação de precariedade advém, não somente, da falta de recursos humanos e materiais, como principalmente, da indisponibilidade de informações relativas à evolução histórica do comportamento dos diversos setores econômicos.

Além dos mencionados, existe outro programa, denominado EXPORT, que trata da fiscalização das exportações de mercadorias e que apresentou resultados bastante significativos conforme demonstra o quadro abaixo:

ANO	QUANTIDADE DE CONTRIBUINTES EXAMINADOS			QUANTIDADE DE EXERCÍCIOS EXAMINADOS			VALOR
	TOTAL	C/IRREG.	%	TOTAL	C/IRREG.	%	
1986	8	8	100,00	17	15	88,24	1.586
1987	46	26	56,52	43	38	88,37	10.480

Na execução desse programa apurou-se que mercadorias exportadas são reintroduzidas no território nacional, como contrabando, para consumo interno.

Ressalte-se que, do total dos valores lançados em decorrência das ações fiscalizadoras empreendidas no âmbito da Secretaria da Receita Federal, estima-se que, 80% correspondam a importações contempladas com benefícios fiscais do tipo **drawback** - suspensão, BEFIEX, CNPq, isenção e outros.



## **VI. AS PROVÁVEIS CAUSAS E AS CONSEQÜÊNCIAS DETECTÁVEIS NA EVASÃO FISCAL**

No Brasil, a evasão fiscal repercute diretamente, não só na dinâmica do comércio exterior, muito mais comprometida com o desenvolvimento econômico que com a arrecadação, como também nas metas e objetivos nacionais.

As políticas tarifária e cambial no modelo brasileiro são instrumentos de política econômica e de comércio exterior.

O êxito das políticas de comércio exterior, industrial, tecnológica e agrícola deve-se, em última análise, entre outras causas, ao manuseio correto da política cambial e monetária.

Até um passado recente, a substituição de importações, inaugurada durante a Era Vargas, era o princípio norteador da industrialização brasileira. Presentemente, quando já existem critérios estratégicos e de competitividade para a proteção tarifária, o nível da evasão fiscal pode ser uma ameaça a todo um esforço de governo na implantação de qualquer dessas políticas.

Tarifas altas, câmbio oficial defasado, controles específicos não tarifários e, ainda, a extensão de nossas fronteiras concorrem para a evasão fiscal aduaneira.

Há uma verdadeira crise no Estado brasileiro, caracterizada pelo agravamento da recessão econômica, o incremento da economia informal e uma certa permissividade no campo ético, que atenua a pressão social contra certas atitudes consideradas nocivas à coletividade. Exacerba-se, nas suas conseqüências, pela falta de recursos materiais e humanos, em termos quantitativo e qualitativo, para reprimir as práticas que conduzem à evasão fiscal.

Para compensar a queda da arrecadação, produto da recessão econômica e da evasão fiscal e fazer frente ao custeio das funções de responsabilidade do Estado e ao pagamento das dívidas interna e externa, elevou-se excessivamente a carga tributária, onerando, assim, os mesmos contribuintes. Dessa forma, vem sendo prejudicada a comercialização legal de alguns produtos, face à competição desleal, pela prática de descaminho, o que agrava ainda mais o sentimento de injustiça fiscal, incentivando a desobediência e a marginalidade.

A seletividade que se pretende impor às importações, via tarifa aduaneira, é bastante comprometida por uma demanda intensa de produtos supérfluos provocada, pela emulação que vem da influência das elites econômicas habituadas ao consumo e uso de importados veiculados pelos meios de comunicação, como símbolo de status e atendida via descaminho.

É digno de nota o círculo vicioso gerado por toda essa situação: os recursos que o Estado não capta em virtude da evasão fiscal debilitam a sua capacidade de combatê-la.

Instaura-se, assim, a competição desleal no nível das mercadorias, a ausência ou redução de ingressos no Tesouro, com reflexos ainda maiores na receita dos tributos internos.

Nesse contexto, a pressão social, efeito da recessão econômica, obriga as autoridades públicas a uma certa tolerância em relação à economia informal, o que agrava a resistência ao cumprimento das obrigações tributárias por parte dos segmentos legitimamente estabelecidos. Concorrem também para isso, a inoperância estatal e as deficiências nos serviços oferecidos pelo Estado enfraquecido. Essa situação estimula a prática da evasão até por dar-lhe um caráter compensatório, mascarando um interesse ilegítimo com um comportamento de revolta.

### **1. Causas da evasão fiscal na area aduaneira**

No caso brasileiro, pode-se afirmar que as principais causas da evasão fiscal na área aduaneira são as seguintes:

- a) distorção na paridade cambial;
- b) alíquotas ainda elevadas na importação;
- c) insuficiência de auditoria no recolhimento dos tributos, da qual decorre um risco muito baixo de o infrator ser auditado, agravada pela impunidade;
- d) valores morais, sociais, cívicos e/ou culturais;
- e) legislação inadequada e anacrônica;
- f) recursos humanos não especializados;
- g) modelo de gestão pública que considera como despesas passíveis de corte, investimentos que visam a modernização do aparato de controle e fiscalização de tributos.



## 2. Conseqüências da evasão fiscal na area aduaneira

As principais conseqüências da evasão fiscal na área aduaneira são as seguintes:

- a) redução do nível de arrecadação e
- b) comprometimento do alcance da justiça social entre as diversas classes de contribuintes.

Conforme menciona José Rui Gonçalves Rosa (23), "no caso brasileiro, o aumento da evasão fiscal, associado ao emprego desordenado dos incentivos tributários, à desaceleração do crescimento econômico e à elevação da taxa de inflação, responde do lado da receita, pela geração da crise financeira do Estado, a despeito da criação de novas incidências... O registro disso pode ser observado na evolução da carga bruta, medida pela relação entre as somas da receitas tributárias e contribuições parafiscais com o PIB, que decresceu de 25.98 em 1.970 para 21.94 em 1.989".

Essas circunstâncias, geradas ao abrigo da política cambial vigente, tornam corriqueiras as práticas da sub ou superavaliação na importação e na exportação, por meio de falsa declaração de quantidade, de qualidade ou de preços ou dos três concomitantemente, projetando-se os seus efeitos nos tributos internos e, o que é de suma gravidade, no balanço de pagamentos das contas externas, com reais prejuízos às reservas cambiais.



## **VII. MEDIDAS PARA O ARREFECIMENTO DOS NÍVEIS DE EVASÃO NA ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA DO BRASIL**

A atual administração aduaneira brasileira, dentro dos limites de sua área de competência e de sua capacidade de realização, vem implementando, desde novembro de 1991, as medidas a seguir:

### **1. Informatização do controle do comércio exterior**

O Brasil está implantando o Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, que engloba as atividades dos três órgãos que se dedicam ao controle do comércio exterior, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria de Comércio Exterior e o Banco Central do Brasil.

Esse Sistema congrega as três funções do controle do comércio exterior, a comercial, a aduaneira e a cambial, tanto na importação quanto na exportação. Supõe-se que a configuração desse Sistema seja a única no mundo que interliga, on line, todas as entidades governamentais e demais agentes atuantes na área, a qualquer título e em qualquer ponto do território nacional.

Encontra-se em operação, desde 04 de janeiro deste ano, o módulo do sistema relativo à exportação, devendo ser implementado, até junho de 1993, o módulo correspondente à importação.

O Sistema foi desenvolvido visando atender, em primeiro lugar, o cliente, ou seja, os agentes do comércio exterior, de modo a agilizar, facilitar e desregulamentar suas operações e, em segundo lugar, prover os três órgãos governamentais com informações estatísticas e gerenciais, em tempo real, de modo a tornar mais eficaz e eficiente o acompanhamento, a avaliação e o controle do comércio exterior, em especial no tocante ao combate à fraude aduaneira, examinada no presente trabalho.

A informação, ágil e precisa, é a mais importante ferramenta para acionar os mecanismos de controle destinados a inibir a delinquência econômica na área do comércio exterior, bem assim os seus reflexos nefastos na tributação interna;

## 2. Valor aduaneiro

No contexto da informatização proporcionada pelo SISCOMEX, implantar-se-á, ainda, um novo modelo operacional de controle do valor aduaneiro, estabelecido com base no Acordo de Valoração do GATT, do qual o Brasil é signatário.

Além de permitir melhor apuração do imposto incidente sobre as importações, defesa da base de cálculo do tributo de importação, será um importante instrumento de controle dos preços de transferência, quer nas importações, de forma direta, quer nas exportações, de forma indireta;

- c) aumento do quantitativo de pessoal;
- d) programas de capacitação;
- e) revisão da legislação aduaneira, tornando-a mais simples e fácil de ser aplicada pelo setor privado e pelo serviço aduaneiro.

Fazem-se necessárias, ainda, outras medidas, a seguir enumeradas, cuja adoção foge, em alguns casos, a esfera de competência da administração aduaneira e, em outros, a sua capacidade de realização:

- a) reestruturação da legislação tributária, com especial atenção para penalidades e normas de conteúdo econômico que possibilitem enfrentar o problema dos preços de transferência;
- b) reforma administrativa visando sobretudo o reaparelhamento material e a ênfase na gestão por resultados;
- c) intercâmbio de informações e experiências com a administração de tributos internos e com as administrações aduaneiras dos países com os quais o Brasil mantém parceria comercial, mediante convênios de assistência mútua;
- d) controle efetivo do transporte e da movimentação de mercadorias importadas e exportadas;
- e) identificação dos fornecedores visando o combate ao comércio paralelo;
- f) tratamento diferenciado para o controle e a fiscalização dos pequenos, médios e grandes importadores e exportadores;
- g) programas voltados para a educação de contribuintes;
- h) incentivo ou premiação a contribuintes que não cometam evasão durante um determinado período;

- i) cruzamento das informações do setor público, em nível federal, estadual e municipal, com as do setor privado (bancos, administradoras de cartões de crédito, cartórios, etc..)

Por último, sem entretanto retirar-lhe a importância, concentração de esforços no sentido de desenvolver métodos e técnicas preventivas de detecção e mensuração da evasão fiscal na área aduaneira, de modo a melhor orientar a ação de prevenção e repressão da fraude em todas as suas manifestações.

Para tanto, devem-se levar em conta as diretrizes do Conselho de Cooperação Aduaneira sobre o combate às fraudes comerciais, bem assim ampliar e melhor qualificar o escasso número de servidores dedicados a essas atividades, formando a inteligência aduaneira da Receita Federal.

Contribuição decisiva em termos de geração de informações, em tempo real, será dada pela implantação integral do SISCOMEX, que permitirá não só um tratamento estatístico, como também econométrico, dos dados do comércio exterior brasileiro.

Essa nova visão da política geral de controle aduaneiro, concretizada no Brasil pelo SISCOMEX, foi defendida por Thomas Plunkett Hayes (24), Secretário Geral do Conselho de Cooperação Aduaneira, em seu trabalho apresentado na XIII Reunião de Diretores Nacionais de Aduanas da América Latina, Espanha e Portugal, que acredita que, enquanto os serviços aduaneiros caminham na direção de reduzir os controles normais das mercadorias importadas e da documentação (controles concebidos principalmente para arrecadar receitas) e aumentar a comprovação de contas, informação e investigação, para os usuários, o enfoque dessa política pode ser resumido como segue:

"Con tal que usted haya establecido su identidad y solvencia ante nosotros y, con tal que usted proporcione información pertinente y exacta a nuestro sistema electrónico informatizado, nosotros no interferiremos en sus actividades de importación y exportación a menos que se plantee un problema específico. En particular, separaremos la recaudación de los derechos e impuestos en el tiempo y en el espacio, de la circulación efectiva de las mercancías. Llevaremos a cabo regularmente comprobaciones de sus cuentas e investigaremos minuciosamente cualquier prueba de actividad ilegal. Si se descubriera que usted no ha cumplido con su obligación de informarnos exactamente de sus actividades, particularmente sino ha suministrado una descripción completa y adecuada de las mercancías, las medidas que se tomaran serán tan severas como lo permita la ley".

Por outro lado, Hayes (24) ressalta que, nesse contexto, as Aduanas terão que lutar contra dois pontos frágeis, mas porém endêmicos:

"El primero de ellos es que las Aduanas deben, una vez por todas, deshacerse del habito, que remonta a prácticas antiguas, de basarse principalmente en la

documentación de importación para seleccionar las mercancías que se deberán examinar. La documentación de importación, particularmente cuando se la introduce en un ordenador por medio de otro ordenador, no sirve de mucho para descubrir indicios de actividad ilegal.

La información de la documentación de importación no será mas que, al igual que una guía telefónica, un instrumento indispensable para emprender una investigación. No es algo donde uno deba perder el tiempo buscando indicios de actividades ilegales. En las páginas amarillas o rosadas de la guías no existe una rúbrica para los exportadores o importadores de cocaína. La información de la documentación de importación no es un reflejo fiel de la realidad. No es nada más que lo que generalmente la gente honrada ha informado sobre sus actividades.

Una consecuencia de esto es que yo quisiera que los funcionarios encargados de la lucha contra el fraude sean mucho más locuaces respecto a los datos que quieren que consten en la documentación de importación. En la actualidad, la mayoría de los datos que en ellas constan responde a las necesidades anticuadas de calcular hasta el último centavo la cantidad de los derechos pagaderos. Sería posible simplificar y sustituir muchos de esos datos por información que podría ser más útil para los funcionarios que deben investigar el tráfico ilegal.

El segundo punto débil son las mercancías sin documentación de mercancías que llegan a un territorio y que no están incluidas en ningún manifiesto y ciertamente tampoco son objeto de una declaración de entrada. La llegada de mercancías sin documentación supone la corrupción de algunos de los empleados del transportista y, generalmente, de algún empleado del puerto o aeropuerto. Puesto que las Aduanas tradicionalmente han puesto mucha fé en el trabajo administrativo, son extremadamente vulnerables a este tipo de engaño. El primer paso para remediar esta debilidad es seguir el consejo que se dio anteriormente. La guía telefónica no es el mejor lugar para buscar criminales.

El problema de la mercancía sin documentación destaca, aún más que cualquier otro problemas, que la necesidad de que los funcionarios aduaneros de mañana abandonen sus escritorios, dejen que los ordenadores traten la información y se centren mucho más en el mundo real de las mercancías y su circulación".

## VIII. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O elevado e crescente nível de evasão aduaneira no Brasil que, de um lado, pode ser entendido como um subproduto da crise maior por que passa a sociedade, de outro, é também uma causa concreta da crise do Estado, que ora se vivencia.

O incremento da evasão, visto sob a ótica econômica e fiscal, pressupõe um país desajustado, empobrecido e com profundas injustiças fiscais, enquanto que, do ponto de vista sociológico, gera um clima onde o interesse individual prevalece sobre o coletivo, a exemplo das situações anteriormente demonstradas.

Ainda que se busquem explicações, racionalizações na tentativa de justificar esse tipo de prática predatória contrária aos anseios nacionais, o que se vislumbra, exponencialmente, é a perda da consciência coletiva, consciência do "nós" como nação e povo, em suma, uma ameaça à unidade nacional.

A mudança da política tarifária aduaneira, de instrumento fiscal-financeiro, centrado nas receitas públicas, para instrumento econômico e estratégico, promotor do comércio exterior e da proteção à indústria nacional, sugere, para o futuro, um declínio expressivo em algumas formas de evasão fiscal aduaneira. Entretanto, a eficácia na prevenção e combate à evasão pressupõe a adoção do conjunto de medidas apresentadas no presente trabalho.

Enfatize-se que a crise do Estado brasileiro é de natureza estrutural, consequência de um modelo econômico que deve ser repensado. Egresso de um período recente onde reinava o intervencionismo na economia, concepção anacrônica da função do Estado, atualmente se lhe veda praticamente qualquer atividade de gestão com políticas liberalizantes que, ao invés de libertarem-no, enfraquecem-no. A solução para esse impasse talvez possa ser encontrada na superação da unilateralidade que preside cada uma dessas tendências.

Entretanto, qualquer que seja a solução que venha a ser encontrada para esse impasse, a Aduana, no cumprimento da sua missão, deve orientar-se nas pertinentes considerações contidas no trecho final do trabalho apresentado por Rodriguez (9):

"Deseo finalizar esta ponencia dejando constancia de una actitud que a mi entender considero condicionante de los resultados positivos en materia de represión del fraude: me refiero a la motivación de los Servicios dedicados a la prevención y represión del fraude.

Si queremos obtener buenos resultados en el cumplimiento de las tareas a realizar, hemos de promover una actitud positiva de los funcionarios para lo cual han de ser suficientemente respaldados en su actuación a todos los niveles, incluido el económico. En este sentido si no prepararemos debidamente a la opinión pública sobre la actuación de las personas con responsabilidad en la represión del fraude, poniendo de manifiesto que aquéllos tienen por misión realizar un trabajo a favor de todos y cada uno de los ciudadanos, sino los funcionarios no estarán debidamente motivados y cualquiera que sea las medidas, entre las citadas, que se quiera establecer, preventivas o represivas no dará los frutos deseados y la labor desarrollada será, prácticamente, ineficaz".



## BIBLIOGRAFIA

- (1) VAZ, Carlos: "Evasão Tributária", Editora Forense, Rio de Janeiro, 1987.
- (2) DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio: "Elisão e Evasão Fiscal", José Bushatski, Editor, São Paulo, 1977.
- (3) BAWLY, Dan: "O Subterrâneo da Economia", McGraw-Hill do Brasil, São Paulo, 1983.
- (4) PEREZ, Carlos Martinez: "El Delito Fiscal", Editorial Montecorvo, S.A., Madrid, 1982.
- (5) BALEEIRO, Aliomar: "Uma Introdução à Ciência das Finanças", Editora Forense, Rio de Janeiro, 1969.
- (6) BECKER, Alfredo Augusto: "Teoria Geral do Direito Tributário", Editora Saraiva, São Paulo, 1963.
- (7) GIORGETTI, Armando: "La Evasion Tributaria", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967.
- (8) NASCIMENTO, Vicente Pinto de Albuquerque: "O Contrabando em face da Lei", Livraria Freitas Bastos S.A., Rio de Janeiro, 1960.
- (9) RODRIGUEZ, Humberto Rios: "Actividades de las Aduanas en la lucha contra el fraude e ilícitos aduaneros", XIII Reunión de Directores Generales de Aduanas de America Latina, España y Portugal (Santo Domingo, República Dominicana, 1992).
- (10) PITT, Mark M.: "Smuggling and Price Disparity", in: Journal of International Economics, 1981, 447/458.
- (11) BHAGWATI, Jagdish N. & HANSEN, Bent: "A Theoretical analysis of smuggling", in: J. Bhagwati, ed. Illegal Transactions in International Trade (North-Holland, Amsterdam), 1973, 9-22.
- (12) BHAGWATI, Jagdish N., Ed: "Illegal Transactions in International Trade: Theory and Measurement", North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1974.

(13) MORGENSTERN, Oskar: "On the accuracy of economic observations: Foreign trade statistic", in: J.Bhagwati, ed. *Illegal Transactions in International Trade* (North-Holland, Amsterdam), 1950, 87-122.

(14) NAYA, Seiji & MORGAN, Theodore: "The accuracy of international trade data: The case of Southeast Asian countries", in: J.Bhagwati, ed. *Illegal Transactions in International Trade* (North-Holland, Amsterdam), 1969, 123-137.

(15) BHAGWATI, Jagdish N.: "On the underinvoicing of imposts", in: J.Bhagwati, ed. *Illegal Transactions in International Trade* (North-Holland, Amsterdam), 1964, 138-147.

(16) BHAGWATI, Jagdish N., KRUEGER, Anne and WIBULSWASDI Chaiyawat: "Capital flight from LDCs: A statistical analysis" in: J.Bhagwati, ed. *Illegal Transactions in International Trade* (North-Holland, Amsterdam), 1974, 148-154.

(17) SIMKIN, C.G.F: "Indonesia's unrecorded trade", in J.Bhagwati, ed. *Illegal Transactions in International Trade* (North-Holland, Amsterdam), 1970, 157-171.

(18) RICHTER, H.V.: "Problems of assessing unrecorded trade", in: J.Bhagwati, ed. *Illegal Transactions in International Trade* (North-Holland, Amsterdam), 1970, 171-181.

(19) COOPER, Richard N.: "Tariffs and smuggling in Indonesia", in: J.Bhagwati, ed. *Illegal Transactions in International Trade* (North-Holland, Amsterdam), 1974, 183-192.

(20) GODEFROY, Thierry e LAFFARGUE, Bernard: "L'estimation de la fraude fiscale et sa place dans les co'tes de diverses formes de criminalité", 1988.

(21) COLLINS, Maurice H.: "Evasão e Elisão Tributária a Nível Internacional", XXII Assembléia Geral do CIAT, Brasília, 1988.

(22) FRANCO, Gustavo H.B.: "A Regulação do Capital Estrangeiro no Brasil: Análise da Legislação e Propostas de Reforma", Departamento de Economia PUC-RJ, 1990.

(23) ROSA, José Rui Gonçalves: "Evasão Fiscal: Conseqüências Econômicas e Tentativa de Quantificação", *Tributação em Revista - Sindifisco*, ano 1, 1992.

(24) HAYES, Thomas Plunkett: "Comentarios del Secretario General del Consejo de Cooperación Aduanera", XIII Reunión de Directores Nacionales de Aduanas de America Latina, España y Portugal (Santo Domingo, República Dominicana, 1992).

Convention Internationale D'Assistance Mutuelle Administrative en vue de Prevenir, de Rechercher et de Reprimer les Infractions DOUANIERES. (Nairobi, le 9 juin 1977), Conseil de Cooperation Douaniere, Bruxelles.

Lutte Contre La Fraude Commerciale, Note du Secretariat, 36-341, f, Comite de La Lutte Contre La Fraude, 9<sup>ème</sup> Session, Conseil de Cooperation Douaniere, Bruxelles, 1990.

Diversos relatórios decorrentes de operações previstas nos seguintes Programas de Fiscalização de Zona Secundária:

- FOPIM - Programa de Fiscalização das Operações de Importação de Mercadorias.
- PRECON - Programa de Prevenção e Repressão ao Contrabando.
- EXPORT - Programa de Fiscalização do Imposto de Exportação.
- INTERN - Fiscalização de Operações de Internação (Zona Franca de Manaus).
- REDIM - Revisão de DI - Declaração de Importação.
- FIPIEX - Fiscalização do Imposto sobre Produtos Industrializados nas Operações de Exportação.



## SÉRIE POLÍTICA FISCAL\*

- Nº Documento:**
- 1 "UN MARCO ANALITICO-CONTABLE PARA LA EVALUACION DE LA POLITICA FISCAL EN AMERICA LATINA" (LC/L.489)
  - 2 "AMERICA LATINA: LA POLITICA FISCAL EN LOS AÑOS OCHENTA" (LC/L.490)
  - 3 "LA POLITICA FISCAL EN AMERICA LATINA: TOPICOS DE INVESTIGACION" (LC/L.529)
  - 4 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN CHILE, 1978-1987" (LC/L.563)
  - 5 "POLITICAS DE REDUCCION DE LA EVASION TRIBUTARIA: LA EXPERIENCIA CHILENA, 1976-1986" (LC/L.567)
  - 6 "AJUSTE MACROECONOMICO Y FINANZAS PUBLICAS CHILE: 1982-1988" (LC/L.566)
  - 7 "LA POLITICA FISCAL Y LOS SHOCKS EXTERNOS" (LC/L.568)
  - 8 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN URUGUAY" (Período 1978-1987) (LC/L.579)
  - 9 "DETERMINANTES DEL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO EN BOLIVIA" (Período 1980-1987) (LC/L.582 y LC/L.582/Add.1)
  - 10 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN MEXICO" (1980-1989) (LC/L.622)
  - 11 "DETERMINANTES DEL DEFICIT Y POLITICA FISCAL EN EL ECUADOR" (1979-1987) (LC/L.624 y LC/L.624 Add.1)
  - 12 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN ARGENTINA" (1978-1987) (LC/L.625)
  - 13 "EL DEFICIT PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN VENEZUELA" (1980-1990) (LC/L.635 y LC/L.635/Add.1)
  - 14 "O DEFICIT DO SETOR PUBLICO E A POLITICA FISCAL NO BRASIL, 1980-1988" (LC/L.636)

---

\* O leitor interessado em obter números anteriores da Série de Política Fiscal, pode solicitá-los dirigindo sua correspondência ao seguinte endereço: Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD, CEPAL, Casilla 179-D, Santiago, Chile.

- 15 "CASOS DE EXITO NA POLITICA FISCAL BRASILEIRA" (LC/L.641)
- 16 "LA POLITICA FISCAL EN COLOMBIA" (LC/L.642)
- 17 "LECCIONES DE LA POLITICA FISCAL COLOMBIANA" (LC/L.643)
- 18 "EL DEFICIT CUASIFISCAL: ASPECTOS TEORICOS, CONCEPTUALES Y METODOLOGICOS" (selección de trabajos) (LC/L.646)
- 19 "EL DEFICIT CUASIFISCAL DE LA BANCA CENTRAL EN COSTA RICA: 1985-1989" (LC/L.647)
- 20 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN BOLIVIA: 1986-1990" (LC/L.648)
- 21 "MACROECONOMIA DE LAS OPERACIONES CUASIFISCALES EN CHILE" (LC/L.649)
- 22 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO CONSOLIDADO CON EL BANCO CENTRAL: LA EXPERIENCIA MEXICANA DE 1980 A 1989" (LC/L.650)
- 23 "UNA APROXIMACION AL DEFICIT CUASIFISCAL EN EL PERU: 1985-1990" (LC/L.651)
- 24 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN EL PARAGUAY: 1982-1989" (LC/L.654)
- 25 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN ECUADOR (1979-1987)" (LC/L.659)
- 26 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN VENEZUELA: 1980-1990" (LC/L.660)
- 27 "DEFICIT CUASIFISCAL: EL CASO ARGENTINO (1977-1989)" (LC/L.661)
- 28 "O DEFICIT QUASE-FISCAL BRASILEIRO NA DECADA DE 80" (LC/L.662)
- 29 "EL DEFICIT PARAFISCAL EN URUGUAY: 1982-1990" (LC/L.719)
- 30 "REFORMA FISCAL PROVINCIAL EN ARGENTINA: EL CASO DE MENDOZA, 1987-1991" (LC/L.741)
- 31 "LA POLITICA FISCAL EN CHILE: 1985-1991" (LC/L.742)
- 32 "POLITICA FISCAL, EQUILIBRIO MACROECONOMICO Y DISTRIBUCION DEL INGRESO EN VENEZUELA: 1985-1991" (LC/L.745)
- 33 "INCIDENCIA MACROECONOMICA Y DISTRIBUTIVA DE LA POLITICA FISCAL EN COLOMBIA: 1986-1990" (LC/L.746)
- 34 "LA POLITICA FISCAL EN BOLIVIA Y SU RELACION CON LA POLITICA ECONOMICA: 1986-1990" (LC/L.750)
- 35 "LA POLITICA FISCAL EN ECUADOR: 1985-1991" (LC/L.753)

- 36 "POLITICA FISCAL, AJUSTE Y REDISTRIBUCION: EL CASO URUGUAYO, 1985-1991" (LC/L.759)
- 37 "LA ARMONIZACION TRIBUTARIA EN EL MERCOSUR" (LC/L.785)
- 38 "TAX EVASION: CAUSES, ESTIMATION METHODS, AND PENALTIES A FOCUS ON LATIN AMERICA" (LC/L.786)
- 39 "LA EVASION TRIBUTARIA" (LC/L.787)
- 40 "ANALISIS Y EVALUACION DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN MEXICO: 1978-1992" (LC/L.788)
- 41 "EVASION FISCAL EN MEXICO" (LC/L.789)
- 42 "MENSURAÇÃO DA ECONOMIA INFORMAL E DA EVASÃO FISCAL NO BRASIL" (LC/L.790)
- 43 "EVASÃO FISCAL E AUSÊNCIA DE RISCO NO BRASIL" (LC/L.791)
- 44 "DESCENTRALIZACION FISCAL: MARCO CONCEPTUAL" (LC/L.793)\*\*
- 45 "DESCENTRALIZACION FISCAL EN AMERICA LATINA: EL CASO ARGENTINO" (LC/L.794)\*\*
- 46 "DESCENTRALIZACION FISCAL EN ARGENTINA DESDE UNA PERSPECTIVA LOCAL: EL CASO DE LA PROVINCIA DE MENDOZA" (LC/L.795)\*\*
- 47 "COORDINACION DE LA IMPOSICION GENERAL A LOS CONSUMOS ENTRE NACION Y PROVINCIAS (ARGENTINA)" (LC/L.796)\*\*
- 48 "FISCAL DECENTRALIZATION IN SELECTED INDUSTRIAL COUNTRIES" (LC/L.797)\*\*
- 49 "DESCENTRALIZACION FISCAL: EL CASO COLOMBIANO" (LC/L.798 y LC/L.798/Add.1)\*\*
- 50 "LA EVASION EN EL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL ARGENTINO" (LC/L.802)
- 51 "EVASÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DE EMPREGADORES E TRABALHADORES PARA A SEGURIDADE SOCIAL NO BRASIL" (LC/L.803)

---

\*\* Estes documentos foram desenvolvidos dentro das actividades do Projeto Regional sobre Descentralização Fiscal na América Latina - CEPAL/GTZ. Leitores interessados poderão solicitá-los ao Projeto através da Caixa Postal 179-D, Santiago, Chile.

- 52 "COBERTURA CONTRIBUTIVA Y ESTIMACION DE LA EVASION DE CONTRI-  
BUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL EN COSTA RICA" (LC/L.817)
- 53 "ORIGEN Y MAGNITUD DE LA EVASION EN EL SISTEMA DE PENSIONES  
CHILENO DERIVADO DE LA CAPITALIZACION INDIVIDUAL" (LC/L.818)
- 54 "ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LAS FORMAS DE MEDIR EL FRAUDE  
COMERCIAL EXTERNO EN ARGENTINA" (LC/L.826)
- 55 "A EVASÃO FISCAL NA ÁREA ADUANEIRA O CASO BRASILEIRO" (LC/L.827)









