



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10314.011747/2010-93  
**Recurso n°** 908.279 Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-00.925 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 24 de abril de 2012  
**Matéria** MULTA REGULAMENTAR  
**Recorrente** OPEN TRADE LOGISTICA INTERNACIONAL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 05/11/2010

AUDITOR FISCAL. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. PRELIMINAR DE INCOMPETÊNCIA.

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para a lavrar auto de infração voltado à exigência da multa substitutiva à pena de perdimento (Lei nº 10.833/2003, art. 73, § 2º; Lei nº 10.593/2002, art. 6º, I, “a”; Decreto nº 7.574/2011, art. 31, I).

PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPORTADOR OSTENSIVO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Não sendo possível a cominação da pena de perdimento e identificado o importador oculto no curso da fiscalização, o importador ostensivo estará sujeito à multa de 10% da operação (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e à multa substitutiva correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º). Esta será devida solidariamente pelo importador oculto, na condição de coautor, ou por qualquer outra pessoa que se enquadre nas demais hipóteses de responsabilização solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, notadamente aquele que se beneficia com a prática da infração. Não há erro na imputação subjetiva quando o auto de infração impõe a penalidade apenas a um dos coautores identificados.

PEDIDO DE RELEVAÇÃO DE PENALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF. DECISÃO PRIVATIVA DO MINISTRO DA FAZENDA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para apreciar e decidir o pedido de relevação da pena. Matéria de competência privativa do Ministro da Fazenda ou autoridade por este delegada.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

EDITADO EM: 19/05/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Regis Xavier Holanda (presidente da turma), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, José Fernandes do Nascimento, Tatiana Midori Migiyama e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II/SP, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Recorrente, em acórdão assim ementado (fls. 423):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

*Período de apuração: 04/07/2006 a 18/07/2006*

*DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.*

*O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta nos documentos de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação e nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado.*

*CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. HIPÓTESES.*

*A conversão da Pena de Perdimento em multa poderá ser levada a efeito sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

O auto de infração impugnado cominou à Recorrente Open Trade Logística Internacional Ltda. (Open Trade) a multa prevista no art. 23, V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, em razão de suposta prática de interposição fraudulenta, caracterizada na “descrição dos fatos e enquadramento(s) legal(is)” do ato fiscal (fls. 16-26):

[...]

A presente Fiscalização, amparada pelo MPF nº 0815500-2010-01134-0, foi aberta especificamente para a lavratura de Auto de Infração em decorrência dos fatos apurados nas investigações amparadas pela fiscalização realizada na empresa BROOKLIN sob o MPF 0815500.2009.02664 e que levou às diligências realizadas na OPEN TRADE sob o MPF 0815500-2010-00422.

Em poucas palavras: **ficou demonstrado de forma clara a esta Fiscalização a ocultação pela OPEN TRADE, utilizando a empresa BROOKLIN** em operações de importação de mercadorias. Tal constatação é inequívoca após o cotejamento das informações e documentos apresentados pelas empresas citadas e outras, que foram destinatárias finais das mercadorias, como demonstraremos a seguir. Também mais adiante serão relacionadas detalhadamente as mercadorias em tela bem como as Declarações de Importação (DI) que ampararam sua entrada em território nacional.

Conforme acima citado, as investigações se iniciaram com a intimação da BROOKLIN em procedimento especial previsto pela IN SRF 228/02 a demonstrar a origem dos recursos utilizados para efetuar suas operações importação (DOCUMENTO 1). Em resposta, esta **confessou sem ressalvas que estes provinham dos reais adquirentes** das mercadorias. Em outras palavras, a BROOKLIN confessou a ocultação destes, posto que em todas as importações em comento a empresa informou ser ela mesma, além de importadora, o adquirente das mercadorias das DI (DOCUMENTO 2).

No mesmo diapasão, a empresa, conforme intimada, apresentou as notas fiscais (NF) de entrada e saída das mercadorias (DOCUMENTO 3) e os extratos bancários das contas por onde circularam os recursos utilizados nestas operações (DOCUMENTO 4). Da análise de tais documentos, ficam claros os motivos para a confissão da BROOKLIN: observa-se com facilidade a **transferência para sua conta** (sempre **no mesmo dia ou no dia anterior**) dos exatos valores necessários ao pagamento dos tributos aduaneiros, debitados automaticamente no momento do registro da DI da conta bancária da BROOKLIN, bem como os recursos para o fechamento do câmbio vinculado a tais DI. Em outras palavras, **a BROOKLIN sozinha não teria recursos para arcar com as importações, mas assim o fez pois sua conta bancária foi sempre “abastecida” dos valores necessários pelos reais adquirentes das mercadorias importadas.**

Ainda, a falsidade ideológica das NF de entrada e saída pôde ser facilmente comprovada, pois as mercadorias importadas pela BROOKLIN “entravam” e “saíam” da empresa geralmente nas mesmas datas, com raras exceções. O que de fato ocorreu, confirmado pela própria empresa, é que as mercadorias sempre seguiram diretamente para os destinatários das notas fiscais de saída.

Portanto, **ao fim desta “primeira etapa”, a fiscalização aduaneira já tinha as provas de que as operações declaradas pela BROOKLIN à Aduana foram simulações** e não corresponderam à realidade e, ainda, tinha em mãos, através das

NF de saída, a relação dos destinatários das mercadorias importadas pela BROOKLIN com recursos de terceiros e uma série de depósitos feitos em sua conta bancária, supostamente destes destinatários. Ou seja, a fraude já havia sido comprovada. A questão a ser apurada passou a ser: as origens de recursos declaradas pela BROOKLIN seriam verdadeiras, ou seja, **seria possível confirmar a origem destes recursos?**

O passo seguinte, então, foi intimar os prováveis adquirentes das mercadorias importadas a confirmar as informações inicialmente obtidas. Sendo assim, para dar celeridade à investigação, os prováveis adquirentes com maior volume de compras junto à BROOKLIN foram intimados. Tais empresas apresentaram a relação de NF de entrada e saída relativas às operações efetuadas por estes com a BROOKLIN e também de que maneira foram pagas tais mercadorias (DOCUMENTO 5).

Ato contínuo, após a análise da documentação entregue o batimento foi inequívoco. **As empresas confirmaram a aquisição das mercadorias junto à BROOKLIN e apresentaram as respectivas NF de saída das posteriores vendas das mesmas. Além disso, todas apresentaram os recursos e os meios através dos quais pagaram por tais mercadorias. Via de regra, os créditos feitos na conta bancária da BROOKLIN tinham como contrapartida débitos exatos nas contas dos adquirentes, identificando claramente a origem dos recursos que suportaram as operações de comércio exterior. Ou seja, a situação típica verificada entre a BROOKLIN e as demais empresas que esta ocultava pode ser demonstrada no esquema abaixo:**

[...]

Entretanto, a situação encontrada na documentação apresentada por duas das empresas intimadas, AMACOM COMERCIO EXTERIOR LTDA, CNPJ 00.622.164/0001-50 e CANDUX UTILIDADES DOMESTICAS LTDA, CNPJ 07.217.297/0001-90, diferia das demais. No caso das DI que ampararam a importação das mercadorias para estas duas empresas, ao contrário de todas as DI registradas pela BROOKLIN, **os pagamentos curiosamente não foram feitos através de transferências de forma direta do real adquirente ao importador.** A empresa AMACOM, quando intimada, informou que o pagamento das mercadorias havia sido feito através de dinheiro e cheques do banco **BRADESCO**, debitados de sua conta, e apresentou os extratos bancários (DOCUMENTO 7) e uma planilha relacionando os pagamentos às notas fiscais de saída da BROOKLIN (DOCUMENTO 8). O problema, entretanto, era que **estes pagamentos diferiam dos recebimentos declarados pela BROOKLIN, que ocorreram por meios e datas completamente diferentes.**

Intimada a BROOKLIN a esclarecer porque a informação de pagamento da AMACOM não condizia com os recebimentos informados, aquela informou que, no caso das DI que ampararam a importação das mercadorias compradas pela AMACOM, CANDUX, e outras, **houve o envolvimento de uma terceira empresa, OPEN TRADE**, especializada em serviços de comércio exterior, envolvendo as especialidades de logística, serviço de despachante, etc. Para demonstrar tal intermediação, a BROOKLIN, inclusive, apresentou e-mail a ela transmitido pela OPEN TRADE (DOCUMENTO 9) instruindo em detalhes como deveriam ser feitas as importações. **As declarações de BROOKLIN e o documento, em resumo, demonstram que:**

- Ela foi procurada pela OPEN TRADE para ocultar seus clientes,
- Ela recebeu R\$900 por DI registrada,

- A OPEN TRADE, através do e-mail à BROOKLIN, deu instruções específicas para executar estas operações de modo a iludir a Administração Aduaneira e ocultar seus clientes,
- Todas as despesas com tributos e câmbio foram repassadas à BROOKLIN pela OPEN TRADE, não tendo aquela em nenhum momento firmado qualquer contato ou negociação com os clientes das mercadorias das DI ou com o exportador chinês,
- A BROOKLIN recebeu da OPEN TRADE os dados dos destinatários das mercadorias, que deveriam constar em suas NF de saída.

Fiscalização, paralelamente ao recolhimento das informações acima junto à BROOKLIN, solicitou novos esclarecimentos à empresa AMACOM, expondo [sic.] à esta [sic.] que a mera apresentação de uma relação entre pagamentos em dinheiro e cheque e notas fiscais não demonstrava que os recursos estavam sendo destinados à BROOKLIN, tendo em vista que esta empresa, emissora das NF das mercadorias por ela compradas, não confirmava o recebimento daquela forma.

Eis então que, em resposta, a **AMACOM apresentou a microfilmagem dos cheques emitidos** (DOCUMENTO 10). Tal microfilmagem revelou que os cheques - não obstante serem nominais à BROOKLIN, foram endossados a outra empresa - OPEN TRADE - confirmando a informação repassada pela BROOKLIN.

Diante das afirmações acima e do surgimento da OPEN TRADE nas transações sob investigação, esta Fiscalização procedeu a um rápido levantamento de suas informações constantes nas bases de dados da RFB, especialmente no sistema RADAR.

Tal levantamento, registre-se, feito de forma sumária, não poderia ser mais cristalino, apontando a empresa como **responsável pela prática de diversas fraudes de mesmo perfil**. Fazendo uma rápida contagem das informações apuradas, esta fiscalização contou **mais de uma dezena de Autos de Infração envolvendo outras dezoito empresas, além de Representações Fiscais para fins Penais ao Ministério Público, proposições de inaptidão de inscrições de empresas na base CNPJ, etc.**

À vista de tamanho histórico, esta fiscalização solicitou à unidade da RFB responsável pela constatação de diversas destas fraudes que, pelos registros sistêmicos assemelhavam-se bastante ao caso em investigação, um relatório de um destes AI que pudesse demonstrar os ilícitos então apurados. Foi-nos enviado, por correio eletrônico, o relatório do Auto de Infração (AI) constante do processo nº 12466.004328/2006-19. Da leitura de tal AI, impressionou a observação dos mesmos elementos que já haviam sido apurados até aquele momento na presente fiscalização, havendo aparentemente o mesmo envolvimento da OPEN TRADE nas fraudes praticadas.

Sendo assim, **ao fim desta “segunda etapa” a fiscalização aduaneira já tinha provas de que:**

- as operações declaradas pela BROOKLIN à Aduana foram simulações,
- a OPEN TRADE coordenou a simulação envolvendo, de um lado, a BROOKLIN, e, de outro, os seus clientes, seguindo o mesmo padrão de outras importações fraudulentas já descobertas pela RFB,

- foi a OPEN TRADE quem recebeu de seus clientes o pagamento pelas mercadorias importadas, e não a BROOKLIN.

Restava, então, entender como ocorreu o pagamento dos tributos aduaneiros e das mercadorias. Para tanto, a Fiscalização buscou a contra-partida para a entrada dos recursos na conta da BROOKLIN, que obviamente só poderiam ter sido feitos por quem recebeu o pagamento pelas mercadorias, a OPEN TRADE. Esta empresa foi, então, intimada a apresentar extratos de suas contas bancárias para o período necessário, cópia de seu Livro de Registro de Empregados e, ainda, explicar a natureza de seu relacionamento com a BROOKLIN (DOCUMENTO 11). Em resposta a tal intimação, como era de se esperar, corroboraram-se as informações até ali coletadas e confirmaram-se outras suspeitas.

Primeiramente, a análise dos extratos mostra de forma inequívoca que **as transferências à conta bancária da BROOKLIN para os pagamentos dos tributos referentes às DI com as mercadorias para a os clientes OPEN TRADE partiram das contas bancárias desta empresa, que realizou os despachos aduaneiros, nos exatos dias de registro das DI** (DOCUMENTO 12). É até comum que os importadores depositem nas contas das comissárias de despacho os valores para pagamento dos tributos aduaneiros. No entanto, o contrário não faz sentido algum... Isso só revela os verdadeiros intervenientes da operação, o papel desempenhado por cada um e as simulações ocorridas.

Conforme já dito, este AI é decorrente de procedimento especial aberto sobre a BROOKLIN. Diversas outras DI importadas pela empresa também estão sendo alvo de investigação e eventual autuação. Mas, da observação destas importações, compreendidas em um período de menos de um mês, chamaram especial atenção as DI objeto deste AI. Ao contrário das importações usuais da BROOKLIN, que sempre trabalhou no ramo de autopeças, importando e exportando diretamente e com as tarefas relativas a despacho sendo feitas geralmente pelo próprio sócio-administrador da empresa, estas poucas DI foram cuidadas diretamente por pessoal da OPEN TRADE e tratavam de produtos populares e eletrônicos chineses, diferindo completamente do padrão de todas as operações da BROOKLIN antes e depois. Feito, entretanto, o cotejamento com os ilícitos já apurados por outras equipes de fiscalização aduaneira, tais DI enquadram-se perfeitamente no “padrão OPEN TRADE” de produtos importados. Em outras palavras, a BROOKLIN foi apenas mais uma empresa envolvida no modelo padrão de fraudes praticado pela OPEN TRADE, com intuito de importar populares chineses.

A demonstração do relatado acima pode ser feita através dos extratos das DI objeto deste AI (DOCUMENTO 13), de um exemplo de DI “padrão” da BROOKLIN (DOCUMENTO 14) e da procuração da BROOKLIN **para as despachantes ELISABETE DA SILVA, CPF 751.574.629-72 e ROMINA PAMPLONA WOHLKE, CPF: 939.708.979-04**, entregue pela própria OPEN TRADE (DOCUMENTO 15) em resposta à intimação desta fiscalização. Tal procuração mais uma vez corrobora o efetivo envolvimento da OPEN TRADE, posto que **ambas são suas funcionárias**, o que pode ser comprovado através do registro funcional das mesmas (DOCUMENTO 16).

[...]

Em uma etapa seguinte, a Fiscalização buscou entender como ocorreu o pagamento das mercadorias importadas de maneira fraudulenta. Salientemos que, desta feita, ao contrário de todas as transferências de recursos entre os intervenientes apuradas até aqui, o rastreamento dos depósitos em tela seria difícil pela natureza de tais recebimentos, lastreados no pagamento de duplicatas. Até aí, nenhuma surpresa, pois esta é a intenção de quem procura se ocultar dos controles aduaneiros.

Entretanto, felizmente para a fiscalização, a simples observação dos fatos tornou tal rastreamento desnecessário.

Analisando os extratos apresentados pela BROOKLIN (DOCUMENTO 17), percebeu-se que, nos dois dias úteis anteriores ao débito na conta da mesma do contrato de câmbio utilizado para pagamento de algumas das importações (DOCUMENTO 18), havia créditos de mesmo valor, feitos por meio de cobrança bancária.

Intimada a BROOKLIN a esclarecer quem realizava o pagamento das cobranças, a mesma apresentou cópia da carta 24767/07, emitida em 21 de junho de 2007, para a OPEN TRADE (DOCUMENTO 19), que continha duplicatas emitidas em nome dos destinatários das mercadorias (os clientes da OPEN TRADE). Apresentou, inclusive, o protocolo de recebimento da carta com as duplicatas, assinado pela OPEN TRADE (DOCUMENTO 20).

Estes documentos apenas corroboraram a suspeita da Fiscalização, de **que foi a OPEN TRADE quem realizou os pagamentos das mercadorias**. Empixiraejro [sic.] lugar, porque a os clientes dessa empresa já haviam pago as mercadorias um ano antes, através de depósitos em cheque e em dinheiro na conta da OPEN TRADE, conforme demonstram as cópias dos cheques emitidos pela empresa AMACOM e extratos bancários apresentados pela OPEN TRADE em resposta a intimação desta fiscalização, documentos já apresentados neste relatório. **Admitir que os recursos para o fechamento de câmbio vieram dos clientes da OPEN TRADE seria imaginar que tais empresas resolveram pagar de novo pelas mercadorias!**

No mesmo diapasão, não é factível imaginar que os recursos seriam da própria BROOKLIN, por duas razões: primeiro, porque esta nunca recebeu pelas mercadorias encaminhadas aos clientes da OPEN TRADE. Segundo, porque, quando auditada por esta fiscalização em procedimento especial, restou claro que a empresa não dispôs em nenhum momento de tais recursos. A BROOKLIN, em todo o período fiscalizado, sempre operou com recursos advindos dos reais adquirentes das mercadorias por ela importadas.

Portanto, é óbvio que os depósitos foram feitos pela OPEN TRADE pois, primeiro, esta recebeu o pagamento das mercadorias e, segundo, os demais intervenientes envolvidos foram, por lógica, excluídos.

Pois bem, esta fiscalização não precisaria prosseguir com a demonstração da atuação da OPEN TRADE na prática dos ilícitos aqui apurados pois:

- sua comunicação com a BROOKLIN,
- os pagamentos recebidos dos seus clientes,
- os pagamentos feitos à BROOKLIN para que esta saldasse os tributos aduaneiros,
- a declaração da BROOKLIN de nunca ter tido qualquer contato com os adquirentes das mercadorias bem como com o exportador e
- a análise lógica das provas coletadas acima demonstrada;

Seriam suficientes para encerrar esta argumentação. Entretanto, a leitura do AI constante do processo nº 12466.004328/2006-19 acima citado, traz prova adicional

tão evidente de que os recursos para o fechamento de câmbio foram providos pela OPEN TFRAGE que deve ser citado.

Preliminarmente, é sabido que as importações de produtos populares originários da China não contam com financiamento dos exportadores daquele país. Apesar da informação prestada por diversos importadores brasileiros já flagrados pela Aduana em cometimento de fraudes similares de que dispõem de financiamento e suas importações serão pagas em 360 ou até 720 dias após o recebimento das mercadorias, o que de fato ocorre é o pagamento à vista ou antecipado [sic.] neste tipo de transação, muitas vezes à margem [sic.] câmbio oficial, realizado através de “doleiros”. O resultado é que a vinculação de tais contratos de câmbio com as DI informadas é mera ficção, transformando-se apenas em um canal para remeter recursos para o exterior de forma ilegal, mas através de canal oficial. Dessa forma, dificilmente tais recursos são direcionados aos exportadores de fato, e muito menos são relativos às transações comerciais informadas às autoridades aduaneiras nas DI e demais documentos.

Feita esta rápida explanação, retornemos ao caso em tela, observando o que foi a simulação praticada pelos intervenientes: o fechamento do câmbio em tese vinculado às DI objeto deste AI foi feito através do contrato de câmbio nº 07/021433. Seus recursos teriam sido originados do recebimento da quantia exata e nos 2 dias úteis imediatamente anteriores ao fechamento do câmbio de duplicatas emitidas pela BROOKLIN contra os diversos destinatários finais das mercadorias. Sendo assim, após tudo o que já foi demonstrado, devemos acreditar no que querem demonstrar os documentos (duplicatas emitidas em nome de empresas como AMACOM, CANDUX e outras) e aceitar que a tais empresas pagaram as duplicatas que originaram as entradas na conta-corrente da BROOKLIN e que financiaram o contrato de câmbio? Evidente que não.

Vejamos os excertos a seguir (grifos nossos) do processo nº 12466.004328/2006-19 retromencionado:

***O contrato de câmbio 06/000380 de 10/03/2006, no valor de US\$ 41,860.02 (fls 153 a 158), que registra o pagamento das mercadorias acobertadas pela DI 06/0225678-4, que deveria ter sido pago ao fornecedor declarado, BAO TOU YING SHI TRADE CO., LTD., foi remetido à empresa ACCESS CHINA LTDA, que em nenhum momento constou nos documentos apresentados à SRF. Esse mesmo contrato de câmbio, além da DI registrada, envolvida neste procedimento fiscal, engloba as declarações de importação 06/0201431-4, 06/0177270-3 e 06/0207558-5, que tem como exportadores declarados as empresas ZHEJIANG HAITENG TRADE CO., LTD., SHANGAI SBS ZIPPER MANUFACTURING CO., LTD. e SHANGAI SBS ZIPPER MANUFACTURING CO., LTD.***

(...)

***O contrato de câmbio 06/001633 de 11/05/2006, no valor de US\$ 37,785.79 (fls 197 a 202), que registra o pagamento das mercadorias acobertadas pela DI 06/0500984-2, que deveria ter sido pago ao fornecedor declarado, BAO TOU YING SHI TRADE CO., LTD., também foi remetido à empresa ACCESS CHINA LTDA. Esse contrato de câmbio, além da DI registrada, envolvida neste procedimento fiscal, engloba as declarações de importação 06/0387238-1, 06/0411921-0, 06/0493721-5 e 06/0493723-1, que tem como exportadores declarados as empresas ZHEJIANG HAITENG TRADE CO., LTD., YILIXINDUO IMPORT AND EXPORT LIMITED CO., LTD. KING WHALES COMPANY LIMITED e CITI-TOYS (HONG KONG) LTD.***

(...)

*Normalmente, em uma operações comercial, quem recebe os valores correspondentes à mercadoria comercializada é o vendedor, no caso do comércio internacional, o exportador. Em casos muito especiais, pode acontecer de terceiro ser o beneficiário da operação, mas isso deve estar muito claro e não pode deixar dúvidas. No procedimento em tela, todos os artifícios utilizados pelos intervenientes deixam claro que houve simulação inclusive no exportador declarado.*

Em resumo: **temos demonstrada pela ação fiscal acima citada a inverossímil situação em que sete exportadores distintos compartilham uma mesma conta-corrente, que ainda por cima pertence a uma empresa distinta de todos eles!** Desnecessário dizer que as informações prestadas à Aduana brasileira não correspondem à realidade...

**Naturalmente, esta fiscalização já não mais se surpreendeu quando apurou que no contrato de câmbio nº 07/021433 havia um oitavo exportador, General Export (HK)Limited, mas o mesmo beneficiário: ACCESS CHINA LTDA.**

Outro ponto a salientar é o padrão encontrado nas DI mencionadas no referido Auto (DOCUMENTO 21). Tais DI se assemelham às DI objeto deste Auto. Um fato que evidencia esta constatação é a nomeação, naquelas DI, da despachante retromencionada Romina Pamplona para “acompanhamento total dos trâmites legais deste desembaraço aduaneiro de importação”.

Portanto, para todas as importações citadas neste e naquele AI temos:

- O mesmo beneficiário no exterior (ACCESS CHINA LTDA.);
- A provisão, pela OPEN TRADE, dos recursos necessários a todas as **importações**;
- A prática sistemática do mesmo padrão de fraudes, entretanto, com Alfândegas, importadores, adquirentes, destinatários e exportadores diferentes.

[...]

Em resumo, restou demonstrado inequivocamente não ser a BROOKLIN a real adquirente das mercadorias importadas, ou seja, verifica-se a ocultação do real adquirente das mercadorias. E, também, à vista das provas coletadas no curso dos procedimentos fiscalizatórios, restou configurado que a OPEN TRADE foi o verdadeiro promotor da entrada no país de tais bens, tendo esta empresa dissimulado as reais operações efetuadas bem como sua condição de protagonista das operações e supridora do capital necessário a estas. Corroboram tal conclusão:

- NF de entrada e saída da BROOKLIN para a seus clientes com **aproximadamente 75% das mercadorias “entrando” e “saindo” com apenas um dia de diferença**, mal disfarçando o fato que não houve circulação física das mercadorias nos estabelecimentos da BROOKLIN, fato confirmado pela BROOKLIN em depoimento (DOCUMENTO 22),

- **Transferências da OPEN TRADE à BROOKLIN para o pagamento dos tributos incidentes na importação** no mesmo dia de registro das DI,

- Envio dos recursos do contrato de câmbio nº 07/021433 para a conta do **mesmo beneficiário encontrado em outras fraudes da OPEN TRADE** já apuradas pela RFB: ACCESS CHINA. Tal beneficiário aparece no lugar não só do exportador das DI objeto deste AI mas de outros sete exportadores.



*Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.*

*§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.*

*§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.*

A competência, portanto, é do Auditor Fiscal da Receita Federal, consoante disposto nos arts. 6º, I, “a”, da Lei nº 10.593/2002, e 31, I, do Decreto nº 7.574/2011:

*Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*Art. 31. O lançamento de ofício do crédito tributário compete:*

*I - a Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, quando a exigência do crédito tributário for formalizada em auto de infração (Decreto no 70.235, de 1972, arts. 7º e 10; Lei no 10.593, de 6 de dezembro de 2002, arts. 5º e 6º, com a redação dada pela Lei no 11.457, de 2007, art. 9º); ou*

Nesse sentido, cumpre destacar o seguinte julgado da 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do Carf:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 16/02/2006, 20/02/2006, 05/04/2006*

***MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA SUJEITA A PERDIMENTO. COMPETÊNCIA DO AERFB PARA APLICAÇÃO.***

***O Auditor-Fiscal é competente para lavrar auto de infração para exigir a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, em razão de as mercadorias estrangeiras, às quais poderia ser aplicada a pena de perdimento, não terem***

*sido localizadas ou terem sido transferidas a terceiro ou consumidas.*

[...]"

(Acórdão nº 3102-00.643 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO. Rel. Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto. S. 28/04/2010. gn).

É improcedente, assim, a preliminar de incompetência do Auditor Fiscal.

## II.- DO MÉRITO:

De acordo com o art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação da Lei nº 10.637/2002:

*Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:*

[...]

*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.*

[...]

*§ 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.*

Inicialmente, a fim de evitar equívocos de ordem semântica, cumpre verificar o sentido em que os termos *simulação*, *fraude* e *interposição fraudulenta* são empregados no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Nesse sentido, importa destacar que, segundo ensina a doutrina civilista, *simulação* constitui um defeito do negócio jurídico (vício social) no qual as partes, agindo em conluio, emitem declaração de vontade enganosa no intuito produzir efeitos jurídicos diversos dos ostensivamente indicados<sup>1</sup>. Se a simulação visa prejudicar terceiros, no que também está compreendida a intenção de lesar o fisco, será denominada *maliciosa* ou *fraudulenta*<sup>2</sup>. A *interposição de pessoas*, por sua vez, nada mais é do que uma espécie de simulação, caracterizada pela presença de um *testa-de-ferro* - denominado *presta-nome* ou *homem de palha* ou, em linguagem mais atual, *laranja* - que adquire, extingue ou modifica

<sup>1</sup> “Como o erro, a simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz CLOVIS, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.” (MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil: parte geral. 31. ed. São Paulo: Saraiva, v.1, 1993, p. 207). Na mesma linha, cf.: VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005, p. 547 e ss.; RODRIGUES, Sílvio. Direito civil: parte geral. 27. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1997, p. 220; DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil. 14. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1998, p. 288.

<sup>2</sup> RODRIGUES, op. cit. p. 225: “Se as partes, todavia, foram conduzidas à simulação com o propósito de prejudicar terceiros, ou de burlar o fisco, ou de ilidir a incidência de lei cogente, surge a figura da simulação *maliciosa* ou *culpada*, também chamada *fraudulenta*” 4/08/2001

direitos para um terceiro oculto<sup>3</sup>. Ambas não se confundem com a *fraude*, porque nesta o negócio jurídico praticado é real, e não simulado. As partes pretendem o que declararam, cumprindo a lei em sua literalidade, porém, violando-a finalisticamente<sup>4</sup>.

A partir dessa diferenciação, nota-se que a parte final inciso V do art. 23, quando faz referência aos meios de ocultação (“*mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*”) não está tratando propriamente da *fraude* no sentido empregado pela doutrina civilista. Mas da *simulação fraudulenta* ou, mais precisamente, da *simulação fraudulenta por interposição de pessoas*, uma vez que, na fraude, não há uma ocultação, mas um negócio jurídico real.

Vale lembrar que o propósito do tipo infracional é coibir a ocultação do real adquirente da mercadoria na importação ou do vendedor da mercadoria na exportação. Trata-se de regra de especial relevância, à medida que a ocultação dos sujeitos envolvidos nas operações de comércio exterior pode estar associada à prática de crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, tipificados na Lei nº 9.613/1998. Além disso, ao dificultar o controle da valoração aduaneira e do preço de transferência praticado entre partes relacionadas, a ocultação proporciona a redução indevida dos tributos incidentes da importação (IPI, II, PIS/Pasep, Cofins, Icms), do IPI devido na comercialização no mercado interno da mercadoria importada e do Iripj e da Csl. É evidente, portanto, que o dispositivo, ao pressupor a ocultação ilícita, se refere à *simulação fraudulenta*.

Logo, nas operações de importação, a infração é caracterizada sempre que um determinado sujeito passivo - denominado *importador oculto* -, visando a evasão dos órgãos de fiscalização, age em conluio com outrem - *importador ostensivo* - para que este figure formalmente como importador e omita a identificação do real adquirente perante as autoridades competentes.

A natureza fraudulenta pode ser provada por qualquer meio admitido pela ordem jurídica, sendo presumida, nos termos do § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sempre que o importador não for capaz de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação:

*Art. 23. [...]*

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

Com base nesse dispositivo, alguns julgados do Carf têm operado com a diferenciação entre *interposição fraudulenta comprovada* e *interposição fraudulenta presumida* (cf. nesse sentido, Acórdãos nº 3102-00.582 e nº 3102-00.589 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO). Entende-se, contudo, que não há duas modalidades de interposição. O § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 apenas estabelece uma regra de presunção relativa, que constitui uma técnica de inversão do ônus da prova e não implica qualquer consequência no regime jurídico do instituto. Aplica-se, em qualquer caso, com ou sem presunção, a pena de perdimento da mercadoria ou, nas hipóteses do § 3º do art. 23, a multa substitutiva ao importador ostensivo. Por outro lado, sendo identificado o real adquirente (*importador oculto*),

<sup>3</sup> VENOSA, op. cit., p. 552.

<sup>4</sup> RODRIGUES, op. cit., p. 226; VENOSA, op. cit., p. 559.

este responderá solidariamente com o *importador ostensivo* pelo pagamento da multa substitutiva, na condição de *coautor* da infração *ex vi* art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966:

*Art.95. Respondem pela infração:*

*I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;*

Também respondem solidariamente pelo pagamento da multa qualquer outra pessoa que, sem ser coautor, se beneficie com a infração, ou se enquadre dos demais incisos do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, quando aplicáveis. Nessa linha, destaca-se o seguinte julgado da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do Carf:

[...]

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.  
RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS PELA INFRAÇÃO.*

***Caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que não houve comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados por parte de todas as empresas que participaram da operação de importação, respondem solidariamente pela penalidade aplicada todas as empresas que concorreram para sua prática, ou dela se beneficiaram.***

*Recurso Voluntário Negado.*

*(Acórdão 3201-00.168. 3ª S. 2ª C. 1ª TO. Rel. Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto. S. 30/08/2011. gn.)*

Além da pena substitutiva, o importador ostensivo está sujeito à multa de 10% da operação acobertada, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

*Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).*

*Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996<sup>5</sup>.*

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em razão da diversidade de objetividade jurídica das infrações, não afastou a possibilidade da cominação cumulativa da multa substitutiva, na linha do seguinte precedente dessa 2ª Turma Especial, de nossa relatoria:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

<sup>5</sup> "Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato .

§ 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."

*Data do fato gerador: 30/04/2009*

*NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. PRELIMINAR REJEITADA.*

*A autoridade julgadora não está obrigada a contraditar todos os argumentos de defesa aduzidos na peça impugnatória, sendo suficiente que os fundamentos jurídicos apresentados sejam claros e congruentes no sentido de justificar a decisão proferida.*

***INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. OBJETIVIDADE JURÍDICA. INFRAÇÕES DISTINTAS. AUSÊNCIA DE BIS-IN-IDEM. APLICAÇÃO CUMULATIVA. POSSIBILIDADE.***

*O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não afastou a possibilidade da cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva ao importador ostensivo. A objetividade jurídica dos preceitos é complemente distinta. A multa do art. 33, correspondente a 10% do valor da operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta. As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afasta a caracterização do bis-in-idem. As multas, por conseguinte, devem ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do Decreto-Lei nº 37/1966, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida. Precedentes do Carf.*

*Recurso Voluntário Negado.*

*Crédito Tributário Mantido.*

*(Acórdão 3802-00.667. 3ª S. 2ª C. 2ª TE. Rel. Conselheiro Solon Sehn. S. 30/08/2011. gn.)*

Ambas, portanto, aplicam-se cumulativamente, consoante interpretação igualmente adotada nos seguintes julgados da 1ª e 2ª Turmas Ordinárias da 1ª Câmara:

*[...]*

***ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO***

***Período de apuração: 09/01/2004 a 11/02/2006***

***DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.***

*O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta nos documentos de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação e nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado.*

*Descabida, por outro lado, a pretensão de condicionar a caracterização da inflação à conclusão do processo administrativo de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica apontada como responsável pela ocultação.*

**CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. HIPÓTESES.**

*A conversão da Pena de Perdimento em multa poderá ser levada a efeito sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização.*

**REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007 SOBRE O INCISO V DO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.**

*O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.*

*Recursos de Ofício Provido e Voluntário Negado.*

*(Acórdão nº 3102-00.662 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO. Rel. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro. S. 24/05/2010):*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II**

*Período de apuração: 10/09/2003 a 08/06/2005*

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS, DANO AO ERÁRIO, CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.**

*O dano ao erário nas infrações enumeradas no caput do artigo 23 do Decreto-lei 1.455, de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei 10.637, de 2002, não é fato típico para a exigência da multa cominada no artigo 33 da Lei 11.488, de 2007, substitutiva da inaptidão do CNPJ de sociedades empresárias inidôneas.*

*Recurso de Ofício Provido.*

*(Acórdão 3101-00.431. 3ª S. 1ª C. 1ª TO. Rel. Conselheiro Tarásio Campeio Borges. S. 25/05/2010)*

Desse modo, não sendo possível a cominação da pena de perdimento da mercadoria e identificado o *importador oculto* no curso da fiscalização, o *importador ostensivo* estará sujeito à multa de 10% da operação (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e à multa substitutiva correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º). Esta será devida solidariamente pelo importador oculto, na condição de coautor,

ou por qualquer outra pessoa que se enquadre nas demais hipóteses de responsabilização solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, notadamente aquele que se beneficia com a prática da infração.

O mesmo se aplica na hipótese de não identificação do importador oculto, ou seja, quando a interposição fraudulenta for caracterizada em decorrência da aplicação da regra de presunção de prevista no § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A única diferença é que ficará prejudicada a aplicação da responsabilidade solidária ao coautor da infração (Decreto-Lei nº 37/1966, art. 95).

No presente caso, diante das provas produzidas no curso da fiscalização e da fundamentação contida na “descrição dos fatos e enquadramento(s) legal(is)” do auto de infração (fls. 16-26), não há dúvidas de que houve ocultação do real adquirente.

Com efeito, o exame dos autos mostra que a empresa Brooklin, ao figurar formalmente na documentação de importação, agiu como *importadora ostensiva* de mercadorias destinadas às empresas Amacom, Candux, entre outras (*importadores ocultas*). A Recorrente Open Trade, por sua vez, embora não tenha figurado formalmente em nenhum documento de importação, coordenava a operação e se utilizava da importadora ostensiva (Brooklin) para internalizar mercadorias destinadas às reais destinatárias.

Essa particularidade encontra-se evidenciada em correspondência eletrônica enviada pela Recorrente Open Trade à empresa Brooklin, intitulada “PROCEDIMENTO PARA OPERAÇÃO COM A IMPORTADORA BROOKLIN” (documento 09). Nesta são sintetizados os termos de uma reunião realizada entre as partes, na qual foi ajustado que: (a) a Brooklin, mediante o recebimento de um pagamento por operação, realizaria uma importação direta, segundo ordens e instruções repassadas pela Open Trade; (b) a importação teria por objeto mercadorias destinadas a um comprador ou destinatário final predeterminado, também indicado pela Open Trade.

Além disso, conforme apurado pela Fiscalização, a fim de dificultar ainda mais a identificação do real adquirente e a origem dos recursos empregados na operação, os pagamentos foram realizados mediante cheques emitidos em favor de Brooklin pelas reais adquirentes, que os endossava para a Open Trade. Esta, então, realizava transferências para a conta bancária da Brooklin para pagamento dos tributos relativos às DI.

Por outro lado, ao proceder o exame da forma como se operava o pagamento, a Fiscalização constatou que este ocorria mediante liquidação em dinheiro de duplicata emitida em face das reais adquirentes. Entretanto, interpretou - com absoluto acerto - que o pagamento foi realizado pela própria Open Trade, porque o pagamento da obrigação já havia ocorrido através dos cheques emitidos em favor de Brooklin (e endossados por esta à Open Trade) e porque as duplicatas foram entregues de Brooklin para a Open Trade.

Tal circunstância mostra que as partes agiram em conluio para a ocultação do real adquirente e da origem dos recursos empregados na operação. Afinal, um artifício astucioso dessa natureza é insusceptível de ser levado a efeito sem a aquiescência de todos os implicados.

Diante disso, constatada a impossibilidade de cominação da pena de perdimento, a Fiscalização, à luz da legislação aplicável e dos precedentes do Carf acerca da interposição fraudulenta, deveria ter cominado à *importadora ostensiva* (Brooklin) a multa de

10% da operação acobertada (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e a multa substitutiva do perdimento (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º); esta última, em solidariedade com os *importadores ocultos* e com a Open Trade, que, no caso, coordenou e auferiu vantagem financeira com a operação, concorrendo e se beneficiando com a prática do ato (DL 37/1996, art. 95, I).

A Fiscalização, entretanto, deixou de penalizar a *importadora ostensiva*, cominando a pena substitutiva do art. 23, § 3º, apenas ao Recorrente Open Trade. Esse equívoco, todavia, não implica a nulidade do auto de infração, porque a omissão de um dos coautores não afasta a responsabilidade dos demais agentes que concorreram para a prática do ato.

Não há, destarte, uma interdependência entre as relações jurídicas, porque a responsabilidade solidária, na hipótese, decorre da coautoria. Tanto é assim que, na maioria dos casos, o importador ostensivo é punido de forma autônoma, mesmo quando não identificado o real adquirente. É o que ocorre na interposição fraudulenta por presunção, que é caracterizada, nos termos do § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sempre que o importador não é capaz de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação. Da mesma forma, se o importador ostensivo, embora identificado, deixa de ser penalizado porque a autoridade fazendária entendeu que apenas a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 lhe seria aplicável, subsiste a responsabilidade do importador oculto e dos demais coautores (como, no caso, a Open Trade).

Por fim, considerando que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para apreciar e decidir o pedido de relevação da pena, previsto no art. 736 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), também não há como conhecer o recurso nesse particular.

Vota-se, assim, pelo conhecimento e pelo desprovimento do recurso.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator