



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

Processo n° 10611.000410/2009-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.575 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS
Recorrente SCIB SERVIÇO COM E INDUST DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 29/01/2007, 09/04/2007

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. As operações de comércio exterior realizadas mediante a utilização de recursos de terceiros, embora carentes de formalidades legais, presumem-se por conta e ordem destes, para fins de aplicação da legislação de regência.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos voluntários.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Déroulède.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 12/02/2009, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro (100%), no valor de R\$ 82.267,77.

A fiscalização expôs no Relatório de Procedimento Fiscal que a empresa SCIB - Serv. e Com. Ind. do Brasil Ltda atuou como interposta pessoa nas operações de importação, ocultando a Fábrica de Telas F T S J Ltda frente aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros ensejando a aplicação da pena de perdimento, por caracterizar DANO AO ERÁRIO nas operações de comércio exterior, pela ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Trabalhos de auditoria nas duas empresas indicaram que as importações efetuadas através das DI n° 07/0122996-3 ("arame farpado"), e 07/0449822-1 ("telas galvanizadas") apesar de terem sido registradas em nome da SCIB, foram totalmente financiadas com recursos da FTSJ, a quem as mercadorias eram remetidas logo após o desembarço, como pode ser constatado na análise das notas fiscais de entrada e saída emitidas em números sequenciais e com as mesmas quantidades;

Lavrou-se o presente auto de infração exigindo a multa equivalente ao valor aduaneiro (100%) em substituição à pena de perdimento das mercadorias importadas, tendo em vista a não localização das mesmas por sua entrega a consumo.

A Empresa SCIB foi cientificada do auto de infração, pessoalmente, em 18/02/2009 (fls. 04).

A Fábrica de Telas F T S J foi cientificada do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 19/02/2009 (fls. 397).

A empresa SCIB protocolizou impugnação, tempestivamente em 20/03/2009, de fls. 403 a 417, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

A Fábrica de Telas F T S J protocolizou impugnação, tempestivamente em 20/03/2009, de fls. 467 a 479, basicamente nos mesmos moldes da impugnação da empresa SCIB, acrescentando o tópico sobre a impossibilidade de se impor solidariedade em uma penalidade inaplicável.

Em 08 de julho de 2010, através do Acórdão n° **08-18.530, a 2a Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza** por unanimidade de votos, julgou as impugnações improcedentes, mantendo o crédito tributário lançado.

A Turma entendeu que ficou plenamente caracterizado nos autos a subsunção dos fatos a hipótese de incidência contida no art. 23, inciso V, do Decreto-lei n° 1.455/76, com redação dada pela Lei n° 10.637, de 2002, pois as duas empresas articuladamente agiram no intuito de ocultarem o real adquirente das operações de importação

Como as mercadorias sujeitas ao perdimento não foram localizadas, tal penalidade foi corretamente convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, de acordo com a previsão do § 3º do mesmo preceito legal.

A empresa SCIB foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 03/09/2010 (folhas 589), via Aviso de Recebimento.

A Fábrica de Telas F T S J foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 09/09/2010.

Em 05/10/2010, a empresa SCIB. ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões de folhas 600 a 618.

A empresa SCIB alegou os seguintes pontos:

- ✓ A arguição de que a interposição fraudulenta é inexistente;
- ✓ A arguição de que a prática de atos lícitos, permitidos pela legislação, não pode denotar fraude;
- ✓ A arguição da necessidade do CARF estabelecer critérios jurídicos que diferenciam a interposição fraudulenta da interposição simples, ou não-fraudulenta;
- ✓ A arguição de que procedimento fiscal determinou que a Recorrente tem capacidade financeira devidamente comprovada para, no período indicado, realizar de forma regular e sem impedimentos as importações a que se propunha;
- ✓ A arguição da ausência de dano ao erário;
- ✓ A arguição de que a autuação fundada no cometimento de fraude, depende de a fraude mostrar-se indubitável;
- ✓ A arguição da penalidade aplicável à pessoa jurídica que "cede o nome".

Em 11/10/2007, a Fábrica de Telas F T S J ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões de folhas 644 a 662, basicamente nos mesmos moldes da impugnação da empresa SCIB, acrescentando o tópico sobre a impossibilidade de se impor solidariedade em uma penalidade inaplicável.

Em 26 de setembro de 2013, a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, através da Resolução nº 3402000.602, baixou os autos em diligência para que a autoridade preparadora confirmasse ou não a inclusão da multa de que tratam estes autos em parcelamento e para que seja anexado, se houver, o documento em que é formalizada a desistência do recurso em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço dos Recursos Voluntários tempestivamente interpostos pelos contribuintes.

Da controvérsia.

- a) A empresa SCIB - Serv. e Com. Ind. do Brasil Ltda atuou como interposta pessoa nas operações de importação, ocultando a Fábrica de Telas F T S J Ltda frente aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros;
- b) Se procedente o fato assinalado no ponto 1, a Fábrica de Telas F T S J pleiteia que a sanção aplicável seja a "cessão de nome".

Da resposta à Resolução nº 3402000.602, de 26 de setembro de 2013.

A autoridade preparadora informou, às folhas 673 do processo digital, que a empresa SCIB aderiu ao parcelamento previsto na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, mas informa às folhas 677 do processo digital que o processo 10611.000410/2009-62, ora em análise, não foi indicado pelo contribuinte para consolidação do parcelamento.

Portanto, segue-se à análise das razões apresentadas.

Do Mérito.

- OS FATOS QUE EMBASAM A PRESENTE AÇÃO FISCAL

- Resumo das operações de importação:

PLANILHA 03										
DADOS DI					NOTAS FISCAIS DE ENTRADA			NOTAS FISCAIS DE SAÍDA		
DI	DIA REGIS	DIA DESEMB	Valor CIF US\$	Valor CIF R\$	NF entrada	Dt entrada	Vr Entrada	NF saída	Dt saída	Vr saída
0701229963	29/jan/07	09/out/07	10.728	22.830	530	10/10/2007	35.910	532	11/10/2007	65.096
0704498221	09/abr/07	10/abr/07	29249	59.438	1325 / 1326 / 1327	12/04/2007	92.930	1328 / 1329 / 1330	13/04/2007	148.814

Segue abaixo todos os pagamentos feitos pela Fábrica de Telas F T S J Ltda à importadora SCIB, referentes à quitação das referidas notas fiscais que documentam a revenda de mercadoria importada no mercado interno:

PLANILHA 04					
Banco	AG	C/C	DATA	VALOR (extrato)	OPERAÇÃO
				Crédito	
399	0613	874379	04/jan/07	5.000,00	Cheque nº 542629
001	3159	00525558	08/jan/07	10.000,00	Cheque nº 000417
399	0613	874379	10/jan/07	2.500,00	Cheque nº 542630
001	3159	00525558	12/jan/07	12.100,00	Cheque nº 000420
399	0613	874379	16/jan/07	1.500,00	Cheque nº 542631
001	3159	00525558	16/jan/07	5.300,00	Cheque nº 000421
399	0613	0873534	18/jan/07	29.000,00	TED
001	3159	00525558	23/jan/07	16.000,00	Cheque nº 000425
Mês de Janeiro				81.400,00	
399	0613	874379	06/fev/07	5.000,00	Cheque nº 542637
001	3159	00525558	06/fev/07	7.500,00	Cheque nº 000429
001	3159	00525558	14/fev/07	7.500,00	Cheque nº 000430
001	3159	00525558	16/fev/07	13.000,00	Cheque nº 000431
001	3159	00525558	22/fev/07	5.000,00	Cheque nº 000432
001	3159	00525558	22/fev/07	7.500,00	Cheque nº 000433
399	0613	874379	27/fev/07	5.980,32	Cheque nº 542639
001	3159	00525558	27/fev/07	8.000,00	Cheque nº 000435
Mês de Fevereiro				59.480,32	
399	0613	874379	09/mar/07	9.000,00	Cheque nº 542640
399	0613	874379	15/mar/07	8.000,00	Cheque nº 542647
399	0613	874379	22/mar/07	9.000,00	Cheque nº 542649
399	0613	874379	30/mar/07	7.000,00	Cheque nº 542652
399	0613	874379	04/abr/07	9.000,00	Cheque nº 542653
399	0613	874379	05/abr/07	4.000,00	Cheque nº 542654
			16/abr/07	27.029,80	Moeda Corrente
Mês de Março				73.029,80	
TOTAL				213.910,12	

O foco da ação fiscal é sintetizado no repasse dos valores depositados pela Fábrica de Telas F T S J em favor da empresa SCIB nas operações acobertadas pelas Declarações de Importação 07/0122996-3 e 07/0449822-1, atuando a SCIB como importador interposto da Fábrica de Telas F T S J.

Os pagamentos das duas operações de importação totalizam o valor de R\$ 213.910,12 e assumem a seguinte formatação:

Uma primeira parcela, de R\$ 29.000,00, foram identificados depósitos na conta bancária da empresa SCIB (por meio de Ted), tendo por mandante a Fábrica de Telas F T S J. Podemos verificar que o depósito foi contabilizado na conta do passivo 2.1.04.01.02 - Adiantamento de clientes Importação, mais precisamente na conta 2.1.04.01.02.048 - "Adiantamento de Clientes Diversos", (folhas 73 do processo papel)

A diferença (R\$ 184.910,12), não foi localizada nos extratos e nem contabilizada pela empresa SCIB. Portanto, não passou por sua contabilidade. Segundo a Fábrica de Telas F T S J Ltda, em resposta à intimação da fiscalização, por solicitação da

própria SCIB foram emitidos cheques nominais a própria emitente (Fabrica de Telas) para que, provavelmente, fossem efetuados saques na "boca do caixa".

A respeito do assunto, a empresa SCIB assim se manifestou (folhas 49 do processo digital):

“ Fizemos uma conciliação dos valores recebidos dos clientes, e verificamos que os lançamentos recebidos der Fabrica de Telas São Jorge Ltda e Fabrica de Telas FTSJ, foram lançados indevidamente a débito da conta de adiantamento de clientes, sendo que os valores foram recebidos em espécie e lançados na conta caixa, portanto não haverá a conta partida de crédito, conforme solicitação de V.sas. ”

A fiscalização apurou que essas informações não são condizentes com a realidade, uma vez que os valores não foram pagos em espécie e muito menos lançados na conta caixa. Os valores foram pagos através de TEDS e lançados pela própria SCIB a Débito — Banco Real e Crédito — Adiantamento Clientes.

A planilha 05 do Relatório de Procedimento Fiscal denota a Fábrica de Telas F T S J como sendo origem dos recursos de ambas as operações de importação.

PLANILHA 05					
Planilha para Rastreamento da Origem dos Recursos Utilizados na Importação					
DATA	RECURSOS RECEBIDOS	EMPRESA REMETENTE	APLICAÇÃO DOS RECURSOS	SALDO	HISTÓRICO DAS OPERAÇÕES
11/12/2006			23.054,47		Pagamento Câmbio DI nº 07/0122996-3 - Contrato de Câmbio nº 06/129033
04/01/2007	5.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		5.000,00	Cheque nº 542629
08/01/2007	10.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		15.000,00	Cheque nº 000417
10/01/2007	2.500,00	Fábrica de Telas FTSJ		17.500,00	Cheque nº 542630
12/01/2007	12.100,00	Fábrica de Telas FTSJ		29.600,00	Cheque nº 000420
16/01/2007	1.500,00	Fábrica de Telas FTSJ		31.100,00	Cheque nº 542631
16/01/2007	5.300,00	Fábrica de Telas FTSJ		36.400,00	Cheque nº 000421
18/01/2007	29.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		65.400,00	TED - cnpj 02.637.867/0001-88
23/01/2007	16.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		81.400,00	Cheque nº 000425
29/01/2007					Registro e Desembaraço DI nº 07/0122996-3
29/01/2007			7.476,06	73.923,94	TRIBUTOS ADUANEIROS e Taxas da DI nº 07/0122996-3
06/02/2007	5.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		78.923,94	Cheque nº 542637
06/02/2007	7.500,00	Fábrica de Telas FTSJ		86.423,94	Cheque nº 000429
14/02/2007	7.500,00	Fábrica de Telas FTSJ		93.923,94	Cheque nº 000430
16/02/2007	13.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		106.923,94	Cheque nº 000431
22/02/2007	5.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		111.923,94	Cheque nº 000432
22/02/2007	7.500,00	Fábrica de Telas FTSJ		119.423,94	Cheque nº 000433
27/02/2007	5.980,32	Fábrica de Telas FTSJ		125.404,26	Cheque nº 542639
27/02/2007	8.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		133.404,26	Cheque nº 000435
09/03/2007	9.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		142.404,26	Cheque nº 542640
15/03/2007	8.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		150.404,26	Cheque nº 542647
22/03/2007	9.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		159.404,26	Cheque nº 542649
		Telas FTSJ			
26/03/2007			49.630,90	109.773,36	Pagamento Câmbio DI nº 07/0449822-1 - Contrato de Câmbio 07/032693
30/03/2007	7.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		116.773,36	Cheque nº 542652
04/04/2007	9.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		125.773,36	Cheque nº 542653
05/04/2007	4.000,00	Fábrica de Telas FTSJ		129.773,36	Cheque nº 542654
09/04/2007					Registro e Desembaraço DI nº 07/0449822-1
09/04/2007			26.361,06	103.412,30	TRIBUTOS ADUANEIROS e Taxas da DI nº 07/0449822-1
12/04/2007					Notas Fiscais nº 1325, 1326 E 1327 - entrada - Mercadoria da DI nº 07/0449822-1
12/04/2007					Notas Fiscais nº 1328, 1329 e 1330 - saída para Fábrica de Telas FTSJ - valor de R\$ 148.814
16/04/2007	27.029,80	Fábrica de Telas FTSJ			Moeda Corrente
10/10/2007					Nota Fiscal nº 830 - entrada - Mercadoria da DI nº 07/0122996-3
11/10/2007					Nota Fiscal nº 832 - saída para Fábrica de Telas FTSJ - valor de R\$ 65.096,12
	213.910,12				

- Da prática de interposição fraudulenta de terceiros

A pessoa interposta tem o fito de cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pode fazer, é colocada ou posta entre este e um terceiro. A interposta pessoa nada mais é que aquela que executa um ato jurídico ou uma série de atos jurídicos, a mando ou ordem de alguém.

O ato jurídico, objeto da presente análise, é justamente a operação de importação **maculada** pela prática de interposição fraudulenta de terceiros. Portanto, **um ilícito aduaneiro**.

O ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente **a existência de dois partícipes**:

1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.
2. O **sujeito passivo oculto (ou responsável pela operação de importação)** → aquele que se vale do **importador** para obter a nacionalização da mercadoria à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

O **sujeito passivo oculto** é aquele que não pode ou não quer promover a operação de importação **em seu próprio nome**. Por isso se vale *outro* (o **importador**) para obter produto importado no mercado interno.

É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

A legislação prevê duas formas de **identificar** o terceiro (REAL COMPRADOR no mercado interno) **responsável pela importação**:

- I. modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; e
- II. modalidade de "importação por encomenda".

Não se valendo dessas duas modalidades de importação, fica caracterizada a seguinte situação:

- o REAL COMPRADOR no mercado interno (sujeito passivo oculto) obtém a nacionalização do bem importado, **por intermédio do importador interposto**, sem a adoção formas previstas na legislação aplicável, permanecendo à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

No inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, o legislador trata da mesma forma **as seguintes expressões**:

- I. *sujeito passivo oculto - aquele que importa o bem através de um importador interposto;*
- II. *real comprador - aquele que adquire o bem importado através de importador interposto no mercado interno; e*

III. *responsável pela operação (importação) - aquele que mesmo não adquirido o bem importado no mercado interno, exerce o "Domínio do Fato" sobre a operação de importação.*

Essas expressões ao serem usadas pelo legislador como sinônimas, retratam a mesma pessoa: o **terceiro** no mercado interno (dentro do território nacional) que se vale de um **importador interposto para obter a nacionalização de um bem**, à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

O núcleo da infração da prática de interposição fraudulenta de terceiros é o USO DE INTERPOSTA PESSOA em operação de comércio exterior com o propósito de ACOBERTAR o sujeito passivo oculto.

– A Prática Efetiva de Interposição Fraudulenta de Terceiros

A demonstração da **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros, tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, engloba três pontos:

1. **Identificação** do importador interposto e do sujeito passivo oculto;
2. **Constatação** do **liame** entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto;
3. **Demonstração** da FRAUDE ou SIMULAÇÃO.

Nessa modalidade da infração, o ato de se interpor em uma operação de importação, pressupõe necessariamente a **existência de dois participes**.

Na demonstração da **prática efetiva**, a fiscalização **tem o dever de identificar** tanto o importador interposto como o sujeito passivo oculto.

Atualmente, duas formas de “terceirização” das operações de comércio exterior são reconhecidas e reguladas pela Secretaria da Receita Federal **do** Brasil (RFB):

- A importação por conta e ordem; e
- A importação por encomenda.

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário, contratado para esse fim, é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor.

Entretanto, tanto o importador quanto o adquirente ou encomendante, conforme o caso, devem observar o tratamento tributário específico dessas operações e alguns cuidados especiais, a fim de não serem autuados ou, até mesmo, que as mercadorias sejam apreendidas.

Para que uma operação de importação por encomenda ou importação por conta e ordem seja realizada de forma perfeitamente regular, é necessário, antes de tudo, que tanto as empresas encomendantes e adquirentes quanto a empresa importadora estejam habilitadas para operar no Siscomex, nos termos da legislação respectiva.

Além de habilitação de todos os intervenientes (encomendante, adquirente e importador), nas operações de importação terceirizadas, é necessário apresentar, à unidade da RFB com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o estabelecimento matriz da encomendante ou adquirente, cópia do contrato firmado entre as empresas (encomendante ou adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratante e a contratada sejam vinculadas no Siscomex, pelo prazo ou operações previstos no contrato.

A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o art. 3º, da IN SRF nº 634/06 e o art. 3º, da IN SRF nº 225/02, ao elaborar a Declaração de Importação, o importador, pessoa jurídica contratada, deve informar que não se trata de uma operação por conta própria, indicando, em campo próprio na ficha “importador” da DI, o número de inscrição do encomendante ou do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

A falta de indicação do encomendante ou adquirente na Declaração de Importação, bem como a ausência de habilitação de alguma das partes no Siscomex e a ausência de vinculação do contrato na Receita Federal caracterizam a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23 - V, do Decreto-lei nº 1.455/76 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02).

Os fatos que embasam a presente ação fiscal, relatados acima, apontam para essa conduta infracional. A Fábrica de Telas F T S J não se identificou como adquirente das mercadorias importadas, provavelmente por não estar habilitada no sistema Radar.

Sendo assim, exerceu uma função que a legislação aduaneira lhe veda: Ser adquirente de mercadoria importada sem estar devidamente habilitada junto aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

É adquirente de mercadoria importada, na medida em que financiou as operações de importação, conforme demonstrado pela planilha 05 do Relatório de Procedimento Fiscal, ocupando assim a figura proibitiva do REAL COMPRADOR.

Para a tipificação no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, são irrelevantes questões como a capacidade econômico financeira e o dano ao Erário, já que em sua redação o legislador não exigiu esses elementos nesse tipo infracional.

A fraude, reclamada por ambos Recorrentes, é justamente a burla aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros. **Um adquirente que deveria, por Lei, se habilitar junto ao Sistema Radar e consequentemente se identificar na Declaração de Importação, junto ao importador, não o faz.** Assim, burla essa sistemática e a própria legislação, desempenhando a função de adquirente sem estar habilitado e identificado para tal.

- Da penalidade aplicável a pessoa jurídica que "cede o nome"

Esse tópico é arguido por ambos Recorrentes.

Inaugura-se a análise, a partir de um outro tópico do RECURSO VOLUNTÁRIO da Fábrica de Telas F T S J: Da impossibilidade de se impor solidariedade em uma penalidade inaplicável.

Absolutamente certa na sua reclamação, pelo menos do ponto de vista da conceituação do instituto.

Solidariedade não é compatível com penalidade.

Estamos aqui diante de uma autêntica "Cama de Procusto"! Sem atentar que a legislação aduaneira possui um objeto muitas vezes díspare do Direito Tributário, na tentativa desenfreada de adequar uma conduta infracional aduaneira aos preceitos e institutos do Código Tributário Nacional, sobretudo da segunda parte, os operadores do direito - tanto contribuintes quanto a própria fiscalização, amalgamam conceitos absolutamente incongruentes.

O inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 tipifica uma infração.

O artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 tipifica uma outra infração.

Comete infração quem pratica a conduta tipificada; sozinho ou em coautoria.

Não há o que se falar em solidariedade. Solidariedade é um instituto do Direito Civil, mais especificamente do Direito das Obrigações, que foi apropriado pelo Direito Tributário, como tanto outros institutos desse sub-ramo.

Tributo não é Sanção. Preceito extraído do artigo 3o do Código Tributário Nacional.

O que está a se discutir aqui é uma infração aduaneira, que tem por sanção a pena de perdimento, substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro (100%), na forma do §3º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

Entende-se que na ocultação do sujeito passivo, infração tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76. tanto o importador interposto quanto o real comprador percorrem juntos o tipo infracional, em decorrência dos seguintes pontos:

1) **pluralidade de condutas**: a prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros é composta pela conduta do importador de fato (ocultado) e pela conduta do importador de direito (ocultador). Uma conduta complementa a outra. Logo ambos percorrem o fato típico da infração.

2) **relevância causal e jurídica de cada uma**: o importador de direito (ocultador) registra a Declaração de Importação em seu nome com recursos oriundos do importador de fato (ocultado) ou sob sua determinação. A relação entre os dois agentes é clara e cristalina com flagrante intenção de burlar os controles aduaneiros.

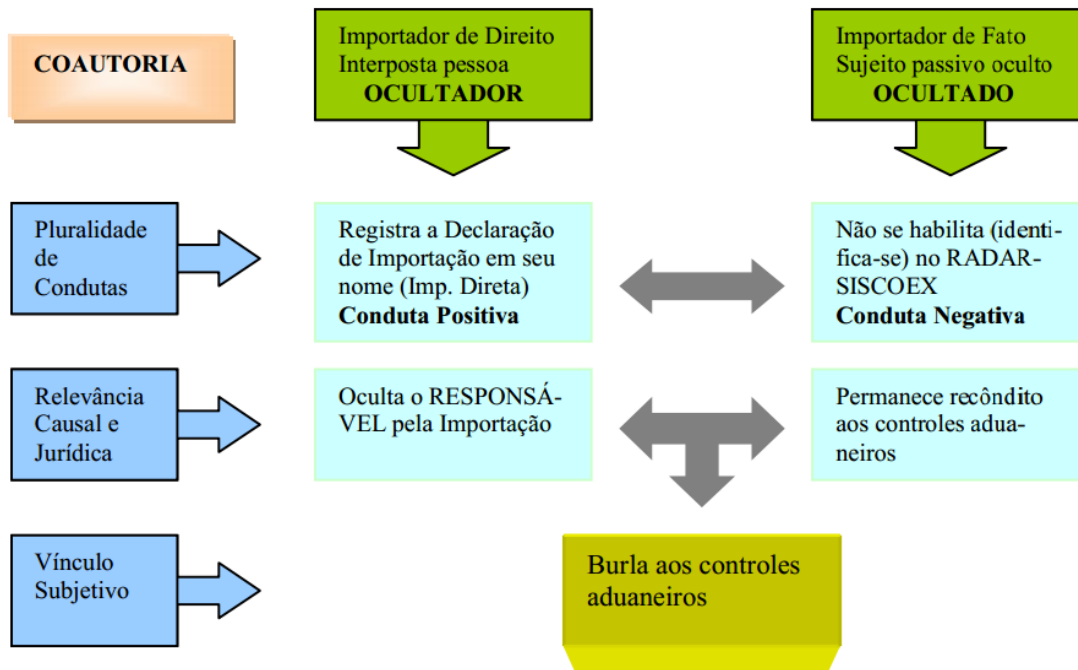
3) **vínculo subjetivo entre os co-autores**: existe o liame subjetivo que liga o importador de fato (ocultado) ao importador de direito (ocultador) na clara intenção de auferir proveitos em descumprir a legislação aduaneira. É certa a exigência de que todo e qualquer importador se cadastre junto ao Siscomex (Sistema Radar) para que a Receita Federal do Brasil possa exercer um controle direto sobre suas atividades de modo a garantir, entre outros, a lisura da concorrência no mercado interno, inclusive o adquirente e o encomendante. Sabe-se que muitas organizações usam a figura do importador interposto para não auferir o lucro contábil e assim burlar a fiscalização no pagamento de impostos e contribuições decorrentes tanto do lucro quanto do faturamento. O vínculo que liga tanto o importador de fato ao importador de direito é justamente a consecução dessa prática visando fugir dos controles aduaneiros.

O artigo 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/66, assim determina:

Art.95 - Respondem pela infração:

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

Pelo exposto, o importador **de direito** – importador interposto - e o importador **de fato** – sujeito passivo oculto - **CONCORREM** para a prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, pois:



Por fim, se invoca o seguinte brocardo jurídico: *Da mihi factum, dabo tibi jus* - Narra-me os fatos e eu te darei o Direito. Independentemente da conceituação dada pela fiscalização, a infração foi cometida.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de conhecer os Recursos interpostos pelas atuadas - empresa SCIB e Fábrica de Telas F T S J - e negar provimento a ambos os Recursos Voluntários.

É como voto.

Jorge Lima Abud.