



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

Processo nº 10909.720881/2014-12
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3302-006.432 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2019
Matéria INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS
Embargante DM8 COMÉRCIO E SERVIÇOS EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 04/03/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.

TIPIFICAÇÃO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a obscuridade alegada.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Walker Araujo, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Derouledé. Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Tratam-se de Embargos de declaração opostos pelo contribuinte em face do acórdão nº 3302-005.379, proferido em 17 de abril de 2018, pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

Alega que o acórdão omitiu-se em relação ao argumento acerca da atipicidade da conduta descrita no auto de infração como apta a desencadear a imposição da penalidade ora guerreada.

Explica que em seu Recurso Voluntário a ora Embargante apontou expressamente que a distinção entre a importação por conta própria e por encomenda até o evento da nacionalização é absolutamente irrelevante, eis que os recursos empregados no comércio exterior no caso em análise estão restritos ao mesmo agente. Explica-se: a DM8 atuando por conta própria ou por encomenda, necessariamente e por disposição legal, é quem deve deter a titularidade dos recursos empregados na operação de importação.

Outrossim, que o acórdão é contraditório, pois além da omissão anteriormente apontada, há contradição na decisão embargada. Isso porque, para fins de ensejar aplicação da pena de perdimento, a decisão embargada trata a operação objeto dos autos como importação por conta e ordem por presunção, quando resta amplamente demonstrado, inclusive no termo de verificação fiscal, que a operação havida se deu por encomendante pré-determinado.

Despacho de Admissibilidade de Embargos, datado de 26 de outubro de 2018, entendeu que ainda que se considere irrelevante a qualificação original da conduta, se importação por conta e ordem ou por encomenda, já que o descumprimento da condição redundava, igualmente, na infração por interposição fraudulenta, parece-me que o aresto restou, se não contraditório, obscuro, pois qualifica a operação, simultaneamente, como realizada por encomenda e por conta e ordem. Sem dúvida, trata-se de uma imprecisão que pode até mesmo tornar incompreensível o embasamento lógico-jurídico da decisão proposta pela Relatora do processo.

Com base nas razões acima expostas, admitiu-se os embargos de declaração interpostos pelo contribuinte apenas em relação à contradição/obscuridade apontada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Em 26 de outubro de 2018, através de Despacho de Admissibilidade de Embargos proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, foi admitido o recurso de **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** para sanar uma imprecisão, pois qualifica a operação, simultaneamente, como realizada por encomenda e por conta e ordem.

2. DA TEMPESTIVIDADE

O contribuinte tomou ciência da decisão de segunda instância em 02/07/2018, como informa o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à e-folha 1.623, e protocolou os embargos de declaração em 06/07/2018, conforme Termo de Solicitação de Juntada à e-folha 1.624. Sendo de cinco dias o prazo para interposição dos aclaratórios, conclui-se que o recurso foi apresentado dentro do prazo legal.

O recurso é tempestivo.

3. DA OBSCURIDADE.

O Despacho de Admissibilidade assim se manifestou sobre a questão, às e-folhas 1.644:

Alega que o acórdão omitiu-se em relação ao argumento acerca da atipicidade da conduta descrita no auto de infração como apta a desencadear a imposição da penalidade ora guerreada.

Explica que:

Em seu Recurso Voluntário a ora Embargante apontou expressamente que a distinção entre a importação por conta própria e por encomenda até o evento da nacionalização é absolutamente irrelevante, eis que os recursos empregados no comércio exterior no caso em análise estão restritos ao mesmo agente. Explica-se: a DM8 atuando por conta própria ou por encomenda, necessariamente e por disposição legal, é quem deve deter a titularidade dos recursos empregados na operação de importação.

Outrossim, que o acórdão é contraditório, pois:

Além da omissão anteriormente apontada, há contradição na decisão embargada. Isso porque, para fins de ensejar aplicação da pena de perdimento, a decisão embargada trata a operação objeto dos autos como importação por conta e ordem por presunção, quando resta amplamente demonstrado, inclusive no termo de verificação fiscal, que a operação havida se deu por encomendante pré-determinado.

A falta merece saneamento.

4. DO DEFERIMENTO

É alegado às folhas 3 a 4 dos Recurso de Embargos:

Em seu Recurso Voluntário a ora Embargante apontou expressamente que a distinção entre a importação por conta própria e por encomenda até o evento da nacionalização é absolutamente irrelevante, eis que os recursos empregados no comércio exterior no caso em análise estão restritos ao mesmo agente. Explica-se: a DM8 atuando por conta própria ou por encomenda, necessariamente e por disposição legal, é quem deve deter a titularidade dos recursos empregados na operação de importação.

Ainda, extrai-se da imputação levada a efeito pela autoridade fiscal, duas conclusões inequívocas: 1) a operação de comércio exterior se deu com recursos próprios da Recorrente; e 2) a origem desses recursos é conhecida e lícita.

Ora, a natureza de ambas modalidades de importação (por conta própria ou encomenda), do ponto de vista de comércio exterior, é absolutamente idêntica, senão pela destinação que será dada à mercadoria depois de nacionalizada que, no caso da encomenda, constituir-se-á num único lote, integralmente dirigido a um único destinatário, e no caso da conta própria será destinada a diversos compradores internos.

Aliás, outra não é a conclusão das autoridades julgadoras, eis que consta da decisão embargada:

Portanto, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria” (fls. 26/1.591)

Ora, se do ponto de vista material, inclusive no que toca aos efeitos fiscais, não há distinção entre as duas modalidades, a desclassificação da operação de conta própria para importação por encomenda é fato atípico a ensejar a imposição da penalidade de perdimento.

Para adequar o foco da presente análise, é necessária a transcrição de trecho de folhas 29 e 30 do Acórdão de Recurso Voluntário:

MOTIVAÇÃO DA OCULTAÇÃO

Constata-se do RF que durante a análise documental, embora a DI tenha sido registrada como uma importação por conta própria da DM8, os documentos instrutivos do despacho indicavam a pessoa jurídica MAMO CONFECÇÕES LTDA - ME, CNPJ nº 11.268.411/0001-89 em seus campos, a exemplo do Conhecimento de Carga, B/L nº HGPITJ1300171, em seu campo “Marks and Number”, fl.120, nas Faturas Comerciais nos campos “Messrs” e “Ordered to”, Faturas Comerciais: FORTUNE PROVIDER LTD - nº. LJT20121009, JARLLY (HONGKONG) INTERNATIONAL TRADE CO., LIMITED - nº.JI2012003 e WENZHOU BEST LEATHER CO., LTD - nº.

BST12GW143), indicando que a operação tinha sido operacionalizada por ordem da MAMO, bem como no Paking List, fl.128/135.

Referida empresa MAMO, indicada nos documentos instrutórios da DI em análise, como suposta real adquirente das mercadorias, foi habilitada a operar no comércio exterior em 31/10/2012, com ficha de habilitação cadastrada no sistema Radar sob o nº 12/0047994-4 na modalidade pessoa jurídica, submodalidade ⁴LIMITADA.

A título de esclarecimento, cumpre destacar que a diferença básica entre a habilitação no Siscomex na modalidade simplificada, submodalidade pequena monta, e a modalidade ordinária, é que a primeira define um limite de importação de cento e cinquenta mil dólares no período de seis meses, e a segunda não. Na modalidade ordinária são feitas estimativas de valor, com base na análise da capacidade econômico-financeira da empresa.

Para empresas habilitadas na modalidade simplificada, tendo em vista o limite imposto pela legislação, o próprio Siscomex, automaticamente, impede o registro de declaração de importação quando o valor da declaração a ser registrada, somado aos valores das outras declarações já registradas no período anterior de seis meses, ultrapassar o valor de cento e cinquenta mil dólares.

Portanto, as empresas que pretendem importar em valores superiores a cinquenta mil dólares no período de seis meses devem pleitear a habilitação no Siscomex na modalidade ordinária. Caso deferido o pedido de habilitação na modalidade ordinária, a empresa requerente é comunicada das estimativas para as quais foi habilitada a operar e, neste caso, o Siscomex, independentemente de valor, não impede o registro de quaisquer declarações de importação, mesmo que o valor importado seja superior a estimativa definida pela Receita Federal do Brasil.

Com base no exposto, em 04/03/2013, data do registro da DI em litígio, o valor permitido para a empresa MAMO importar era de US\$ 147.785,79 (valor permitido para o mês em curso = US\$ 150.000,00 - US\$ 2.214,2110). A presente DI foi registrada com o valor de US\$ 160.453,33.

O importador visava nacionalizar, por meio da Declaração de Importação (DI) nº 13/0412028-9, modalidade de importação "direta", diversas peças de vestuário descritas como jaquetas, blusas, camisas, batas e cintos de diversos tamanhos/cores/composições, todas de origem chinesa. À vista de elementos indicativos da ocorrência de ocultação do real adquirente das mercadorias a operação foi incluída em procedimento especial de controle aduaneiro.

Ao ser promovida a análise documental da operação de importação, constatado nos documentos obrigatórios de instrução ao despacho de importação da DI nº 13/0412028-9 a indicação da empresa **MAMO CONFECÇÕES LTDA - ME**, CNPJ nº **11.268.411/0001-89** nos campos "Marks and Number", "Messrs" e "Ordered to" (a saber:

Conhecimento de Carga B/L nº HGPITJ1300171, Faturas Comerciais: FORTUNE PROVIDER LTD - nº. LJT20121009, JARLLY (HONGKONG) INTERNATIONAL TRADE CO., LIMITED - nº. JI2012003 e WENZHOU BEST LEATHER CO., LTD - nº. BST12GW143) (vide tais documentos no **Anexo I**).

Ao contrário da tônica das alegações apresentadas no Recurso de Embargos, o fulcro da infração **não reside** na ausência de limite no RADAR por parte da encomendante e **sim no ato de ocultar a empresa MAMO CONFECÇÕES LTDA – ME**.

A argumentação veiculada pelo Embargante parte da seguinte premissa equivocada: **a desclassificação da operação de conta própria para importação por encomenda é fato atípico a ensejar a imposição da penalidade de perdimento**.

Essa argumentação afronta a redação do inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, responsável pela tipificação da pena de perdimento no caso em análise.

❖ Decreto Lei nº 1.455/76:

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.[Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002](#)

Para uma adequada compreensão da conduta infracional tipificada, é necessário discorrer sobre o conceito de interposição fraudulenta de terceiros em operação de importação.

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

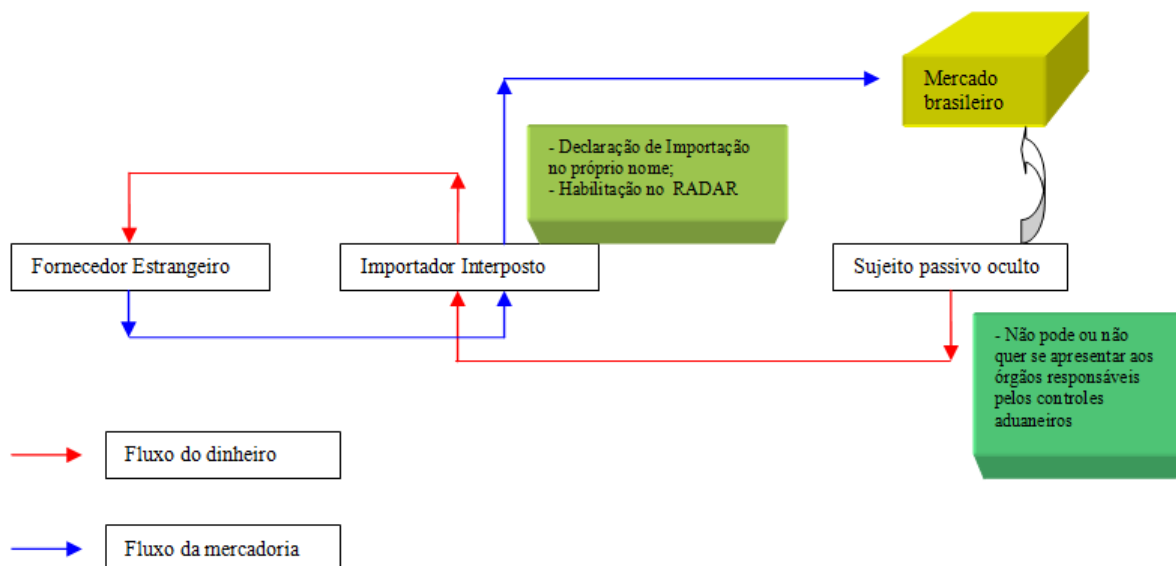
1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.

Importador é aquele que promove a entrada do bem no território nacional.

Há dois pressupostos básicos para se caracterizar o **importador**:

- a) deve estar devidamente **HABILITADO no Sistema Siscomex-RADAR**;
 - b) é aquele que efetua **o registro da Declaração de Importação em seu nome**.
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.



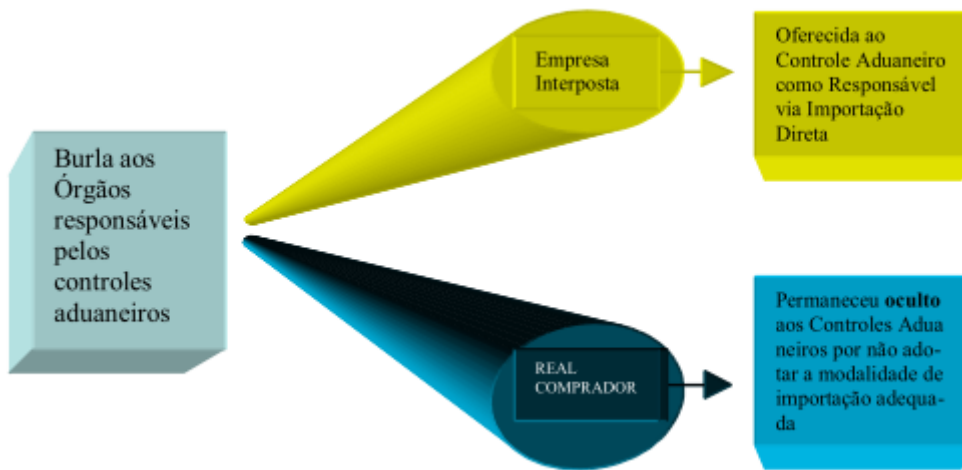
É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

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.



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.

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 - uma empresa (a adquirente), interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços (a importadora por conta e ordem) para que esta, utilizando os recursos originários da contratante, providencie, entre outros, o despacho de importação da mercadoria em nome da **empresa adquirente**;
- A importação por encomenda - uma empresa (a encomendante predeterminada), interessada em uma certa mercadoria, contrata uma outra empresa (a importadora) para que esta, com seus próprios recursos, providencie a importação dessa mercadoria e a **revenda posteriormente para a empresa encomendante**.

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, **desde que obedecidas as normas vigentes** e assim **identificar** o terceiro (REAL COMPRADOR no mercado interno) **responsável pelaimportação**.



Eis que no caso em análise, o bem jurídico tutelado é o controle aduaneiro e esse controle foi violado, mediante a prática de fraude ou simulação tendente a burlar a Administração Aduaneira.

Por serem os Imposto de Importação e de Exportação tributos com caráter extrafiscal, o dano ao Erário não se relaciona apenas a questão de “*quanto de tributo deixou de ser recolhido*”. Até mesmo porque, pela própria natureza da fraude e simulação proporciona vantagens de outra natureza.

Mas mesmo assim, podem vir a serem detectadas vantagens irregulares relacionadas a não-incidência de impostos e contribuições decorrentes da prática de interposição fraudulenta de terceiros, muito embora não se mostrem imprescindíveis para configurar o dano ao Erário.

Para esclarecer o assunto, lista-se algumas dessas vantagens que podem ser auferidas indevidamente pela prática da interposição fraudulenta de terceiros:

Burlar os controles de habilitação para operar no comércio exterior: Para que uma pessoa, física ou jurídica, possa operar no comércio exterior, é necessário que a Receita Federal lhe conceda uma habilitação para acesso ao Siscomex – Sistema Integrado de Comércio Exterior. A pessoa deve possuir Radar. Procedimentos relacionados a essa habilitação estão previstos em atos normativos que estabelecem uma série de verificações fiscais atinentes à avaliação da capacidade operacional-econômico-financeira da empresa e ao confronto entre as informações prestadas no requerimento e aquelas constantes na base de dados da Receita Federal (auditoria preventiva).

Foi citado, em mais de uma oportunidade, que na interposição fraudulenta de terceiros aquele que não possui capacidade contributiva está intencionalmente exercendo o papel daquele que a possui, com o firme propósito de burla dos controles aduaneiros e fugir da exação tributária.

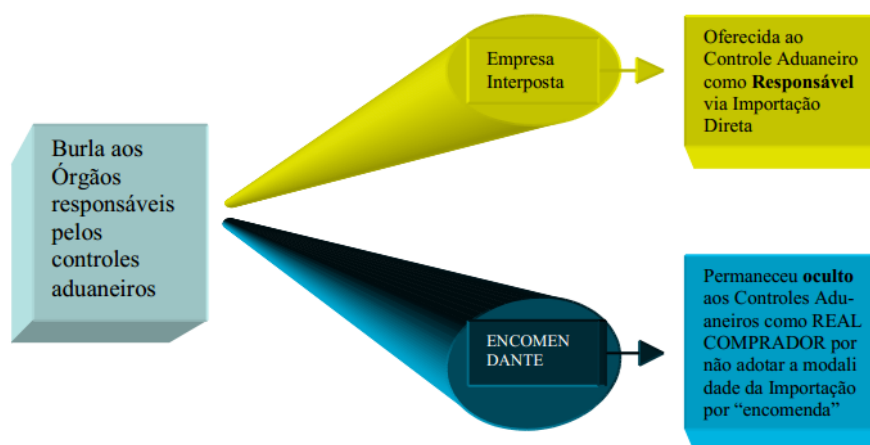
Mesmo que se alegue que a exação tributária foi paga pela interposta pessoa, portanto o Erário não deixou de efetuar o recolhimento que lhe cabia, a burla dos controles aduaneiros ocorreu, pois não é o real importador que se apresenta perante a fiscalização com o seu nome no despacho aduaneiro.

A burla aos controles aduaneiros pode causar:

- impedir que uma determinada empresa (adquirente) seja submetida ao procedimento de habilitação;
- impedir a equiparação, do real adquirente, à condição de estabelecimento industrial, contribuinte do IPI;
- impedir a aplicação das restrições e determinações previstas na legislação de "valor aduaneiro" e de "preços de transferência"; .
- impedir o conhecimento da verdadeira origem dos recursos;
- impedir atribuir ao adquirente a condição de responsável solidário pelos tributos incidentes na importação;
- impedir o devido registro contábil da propriedade dos bens, incluindo a composição de custos destes bens;
- propiciar o aproveitamento indevido de incentivos fiscais estaduais (ICMS), a chamada "guerra fiscal" entre os Estados da federação que, muitas vezes, apenas fomenta a criação , ou simulação de empresas com o fim único de se obter tais vantagens;
- impedir o efetivo controle aduaneiro e fiscal;

No caso específico da modalidade “importação por encomenda” ainda podem ser listadas as seguintes burlas aos controles aduaneiros:

- A não vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Siscomex, via Declaração de Importação;
- A não apresentação do encomendante, para fins da vinculação, de requerimento à unidade aduaneira da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, indicando:
 - I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e
 - II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.
- A não habilitação do encomendante no RADAR;
- A não informação pelo importador por encomenda, do número de inscrição do encomendante no CNPJ em campo próprio da Declaração de Importação;
- A exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço aduaneiro de mercadorias, por parte do importador por encomenda e do encomendante quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido destes;



E ainda traz outros efeitos:

Blindar o patrimônio do real adquirente/encomendante: No caso de eventual lançamento tributário decorrente das operações, o real importador se beneficia de certa “imunidade” no âmbito patrimonial (cobrança de tributos e multa) e penal (conduta criminosa), uma vez que, aos olhos do Fisco, somente é conhecida a identidade da interposta pessoa.

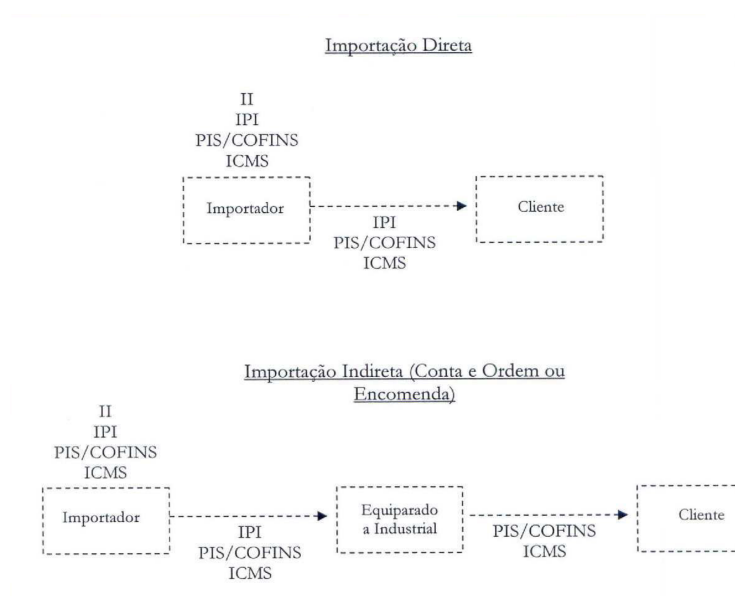
Quebra da cadeia de incidência do IPI: Por ordenamento constitucional, o IPI é um tributo de incidência não-cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88).

O importador de mercadoria estrangeira é estabelecimento equiparado a industrial, consoante o artigo 13 da Lei 13.281/06. Desse modo, a saída de mercadoria do estabelecimento equiparado a industrial, mesmo quando a importação não tenha sido realizada diretamente por ele, constitui fato gerador do IPI, sendo efetivamente devido o valor do imposto em razão da diferença entre o preço de entrada e o preço de saída, pelo princípio da não-cumulatividade, conforme artigo 35 do Decreto nº 7.212/10 (RIPI).

Ao não se apresentar à Receita Federal como importador de mercadorias importadas, o real adquirente intenta afastar sua condição de contribuinte (por equiparação) do IPI pela saída do produto de seu estabelecimento.

Sonegação de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos: Em uma importação por intermédio de terceiros, o importador é contribuinte do PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos sobre a receita bruta auferida (no caso da importação por encomenda) ou sobre o valor dos serviços prestados (no caso de importação por conta e ordem), consoante o artigo 12 do Decreto nº 4.524/02.

Lavagem de dinheiro e ocultação de bens e valores: Por lavagem de dinheiro entende-se o procedimento utilizado para disfarçar a origem de bens e valores obtidos ilegalmente. No caso da ocultação mediante fraude ou simulação, abre-se brecha para a utilização de recursos de origem desconhecida no pagamento das importações.



A prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros propicia uma série de **possibilidades**, que o legislador entendeu por bem não tolerar, tipificando-a como conduta infracional, independentemente do seu resultado.

Este também parecer ser o entendimento da colenda jurisprudência, conforme a seguinte ementa de decisão emanada pela terceira turma do TRF da 4ª Região, referente ao processo 2001.72.08.002379-3/SC a respeito da natureza do dano ao erário:

ADMINISTRATIVO. PENA DE PERDIMENTO. LESÃO AO ERÁRIO.

ART. 136 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

Como a responsabilidade decorrente da violação à legislação tributária é objetiva, o dano ao erário deve ser entendido como de natureza meramente potencial, sob pena de se incentivar a fraude fiscal com a aparência de inocência, dada a dificuldade de se apurar o elemento subjetivo em cada caso concreto.

Neste mesmo sentido:

Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO

Processo: 96.04.00511-1 UF: PR Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

Ementa PENA DE PERDIMENTO. DEL-37/66.

O DEL-37/66 não foi revogado pela Constituição Federal pois, o dano causado ao erário público previsto no ART-153, PAR-11 da Carta Magna, não exige o prejuízo decorrente da exportação sem pagamento de tributos ou mesmo a exportação proibida, bastando configurar-se uma situação vedada pela lei, fato que se assemelha ao crime de perigo previsto na lei penal."

Agregue-se ainda outro julgado do mesmo Tribunal, na Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.72.03.000991-0/SC (grifou-se):

"Deve-se ter presente que dano ao erário não se configura unicamente pelo não-recolhimento de tributos. Em matéria de controle aduaneiro, a questão não se limita aos aspectos tributários, pois a atividade alfandegária ultrapassa em muito a mera questão tributária. "... não é certo considerar o Direito Aduaneiro como um ramo do Direito Fiscal. É, sim, ramo independente que com aquele não se confunde, pois não lida apenas com o fenômeno impositivo, mas sobretudo com a complexa e variada gama de fenômenos que caracterizam o comércio internacional, tanto do ponto de vista da regulação quanto do controle estatal exercido" (ob. cit., p.52).

Portanto, no Acórdão de Recurso Voluntário, e-folhas 1.591, onde se lê:

Portanto, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

Leia-se:

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), não sendo necessário precisar taxativamente se o sujeito passivo oculto atuava como adquirente ou encomendante, bastando sua descaracterização como importador direito.

Com base nas razões acima expostas, acolho os embargos de declaração para acolher parcialmente os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a obscuridade alegada.

Jorge Lima Abud.