



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

Processo n° 10516.000018/2010-35
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3201-003.301 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2018
Matéria DRAWBACK
Recorrentes HEROMAIO - INDÚSTRIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/09/2004 a 11/11/2009

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO.

Não sendo cumpridas as condições para o gozo do benefício, as operações ficam sujeitas ao tratamento tributário comum, e os valores não recolhidos são devidos desde os respectivos vencimentos.

DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO.

Em caso de inadimplemento do regime de drawback, modalidade suspensão, o termo de início do prazo decadencial para lançamento de ofício será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte após 30 dias daquele em que venceu o prazo de validade do Ato Concessório, aplicando-se, pois, ao caso, o disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Cabível a multa de ofício de 150% sobre o tributos apurados, constatada a ocorrência de fraude na importação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente Substituto), Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo

Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

O feito foi assim relatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) às fls. 514 e seguintes:

Versa o presente processo sobre os Autos de Infração lavrados (fls. 03/150) para a exigência do crédito tributário no valor de R\$ 4.197.034,33, relativo à ausência de recolhimento do Imposto de Importação-II, IPI – Importação, PIS – Importação e COFINS – Importação, acrescidos da multa de ofício de 150% e dos juros de mora, em decorrência de inadimplemento do compromisso de vender no mercado interno duas embarcações, cujos insumos para industrialização foram importados através das Declarações de Importação relacionadas aos atos concessórios de Drawback Suspensão nº 20040144607 e nº 20080046509.

Conforme descrito no Relatório Fiscal, às fls. 152/177, a empresa Heromaio (estaleiro) caracteriza-se como uma “ficção jurídica” que foi “usada” para que a Guarita (armador) pudesse cumprir as exigências para obter financiamentos no BNDES e para a formalização de uma suposta compra e venda entre as empresas, com vistas a se beneficiar da suspensão dos tributos incidentes nas importações pela utilização do regime especial do Drawback Suspensão - Embarcação.

Consta que a empresa Guarita detém o controle acionário da Heromaio, e que aquela, até então, fora o único cliente desta.

A empresa Heromaio não incorreu em custos de mão-de-obra, não tendo apresentado GFIP relativa ao período de 2001 a 2007. De maio a dezembro de 2008 e em janeiro e fevereiro de 2009 constam apenas pagamentos à cooperativa e ou a empresas prestadoras de serviço; sem dados, portanto, de trabalhadores.

Argumenta a fiscalização que a operação de compra e venda é simulada, porque não houve a obtenção de lucro por parte da Heromaio (previsão contratual — folhas 265 e 301), inexistência de risco operacional, uma vez que todos os recursos financeiros foram aportados pela Guarita (planilhas às folhas 279 a 281 e 351 a 353), inclusive os relativos à importação dos insumos. Assim, coube a Heromaio exercer tão somente a função de “departamento” da Guarita, concentrando os custos e a execução das construções. Não há segregação física entre as empresas, pois a Heromaio funciona, de fato, no endereço da Navegação Guarita.

Relata que a Heromaio não exerce atividade econômica independente destinada à criação de riqueza pela produção de bens ou de serviços para circulação; não tem atividade organizada, através da coordenação dos fatores da produção e

não tem exercício profissional, haja vista que toda a operacionalização do processo para a construção das embarcações-tanques era exercido, operacional e financeiramente, por Navegação Guarita S/A.

Informa que, diante da simulação nos negócios jurídicos relatados, que deu azo à sonegação fiscal dos tributos aduaneiros, mediante fraude, foi aplicada a multa de ofício de 150%.

Regularmente cientificada (fls. 381/382 e 511/512) a interessada apresentou impugnação tempestiva, às fls. 384/434, na qual, em síntese:

Alega que a segregação de operações em pessoas jurídicas distintas foi motivada por questões operacionais e aspectos mercadológicos e empresariais, já que não há qualquer vedação legal para esse tipo de planejamento.

Argumenta que a auditoria usou de afirmações que não estão amparadas em provas contundentes que permitam verificar a nulidade de qualquer dos atos ou negócios por si praticados, muito menos em desconsiderá-los somente para os fins tributários, mormente por carecer a previsão legal do art. 116, parágrafo único, do CTN, de eficácia imediata para que produza efeitos concretos. Além disto, o ato de desconsideração da personalidade jurídica da Impugnante somente poderá ser feito pelo Poder Judiciário.

Alega que a ela foi imposto, como planejamento financeiro, a não contratação de profissionais na modalidade de empregado fixo e que a contratação da mão-de-obra para os serviços de construção de embarcações se daria conforme a necessidade, ou seja, à medida que a empresa é efetivamente contratada para a fabricação ou manutenção de uma embarcação, e isso nada tem de ilegal.

Informa que a própria Autoridade Administrativa verificou a contratação de cooperativa de trabalho em 2008 e houve a constatação da existência de várias obrigações jurídicas que a Impugnante assumiu ao participar do contrato para construção das embarcações, tais como contratos com fornecedores.

Alega que o fato de a Navegação Guarita S/A deter participação da impugnante não lhe retira a característica de sociedade empresária, tampouco transfere as responsabilidades jurídicas (tributárias e demais) para seus sócios.

Aduz que, diferentemente do que alega a Fiscalização, a impugnante tem bens próprios e detém local para o desenvolvimento da atividade a que se propõe, pois aluga espaço para sua atividade de estaleiro, tal como comprovam os contratos em anexo (Doc. 03).

Informa que tem o objetivo de produzir riqueza, porém, o mercado em que atua não pode ser visto como "habitual", ainda

mais em vista da concorrência estrangeira. E que toda a gestão das operações de construção das embarcações foi por ela realizada, tendo como personagens envolvidos seus sócios gestores, devidamente identificados em seus atos constitutivos.

A locação de espaço para o desenvolvimento de atividade de estaleiro, a contratação de mão de obra especializada, a contratação de fornecedores, a supervisão técnica do trabalho e atendimento das exigências contratuais foram todas cumpridas e que a operacionalização dos trabalhos foi realizada às expensas da impugnante.

O fato de a Navegação Guarita S/A aportar capital para a construção das embarcações, as quais já se sabia que seriam a ela vendidas pelo contrato de compra e venda firmado - até porque especificamente encomendadas -, não desnatura a responsabilidade da impugnante, sendo que este tipo de relação é muito comum também na construção civil.

Assim, não existe qualquer indício de que a Impugnante seja uma ficção jurídica com o intuito de simular uma situação exclusivamente para fins tributários, e que poderia ensejar sua desconsideração por parte do Poder Judiciário, quanto mais pela própria autoridade administrativa à vista da falta de suporte legal para tanto.

Argumenta que é perfeitamente admissível, do ponto de vista econômico e jurídico, que o preço das operações de venda das embarcações realizadas não sejam formadas como a administração espera e traduz ser o mais adequado. Afinal, não há padrão legal ou mercadológico a ser seguido e, ademais, os resultados positivos seriam transpostos para a empresa adquirente - Navegação Guarita S/A-, por força da equivalência patrimonial. Ou seja, não há óbice para que a operação seja realizada com margem de lucro diversa da esperada pela Fiscalização e as vendas realizadas pela Impugnante à empresa controladora não ferem qualquer lei de mercado e tampouco tributária. Disto resulta que o preço praticado não desnatura a realização da venda no mercado interno, requisito para a perfectibilização da desoneração tributária.

Alega que a fiscalização desconsiderou que a simples "construção" de embarcação inscrita no Pré-REB (Registro Especial Brasileiro) ou no REB equivaleria à operação de exportação, sendo absolutamente dispensável, portanto, para a plena fruição dos benefícios de desoneração tributária das operações de importação dos materiais ali empregados, a configuração do evento de correspondente posterior venda no mercado interno, conforme se infere da leitura do art. 11, § 9º, da Lei 9.432/97.

Informa que esta foi a conclusão a que chegou a Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região ao analisar a Consulta formulada pela Impugnante no ano de 2004, a qual resultou na Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT nº119, de 25 de maio de 2004 (Doc. 06).

Insurge-se contra a cobrança da multa de ofício de 150%, pois agiu conforme a Solução de Consulta e porque não houve

nenhuma tentativa de fraude, simulação ou intuito doloso no agir da contribuinte. Assim, se ao menos não couber meramente a multa moratória de 20%, deve a multa de ofício ficar no patamar de 75%. Ademais, a multa na ordem de 150% do tributo devido apresenta-se de forma excessivamente onerosa e desproporcional, apresentando caráter confiscatório, em evidente violação ao art. 150, IV, da CF/88.

Além disto, a fiscalização ignorou também as disposições trazidas pela Medida Provisória nº 428, de 12/05/2008, posteriormente convertida na Lei 11.774/08, que alterou a redação do art. 8º, § 12, da Lei 10.865/04, para fins de prever a redução a zero das alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação nas operações de importação de bens importados para o emprego na construção de embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro (REB).

De outro lado, o art. 15 da Lei 11.774/08 alterou o art. 10 da Lei no 9.493/97, estabelecendo a suspensão da incidência do IPI na aquisição, por estaleiros navais brasileiros, de materiais e equipamentos destinados ao emprego na construção de embarcações pré-registradas ou registradas no REB, a qual converte-se em alíquota zero após a incorporação ou utilização dos bens adquiridos.

Aduz que, conforme relata o Agente, a venda da embarcação denominada "H-009/Guaratan" ocorreu, para a empresa Navegação Guarita S/A, em 28 de outubro de 2003, conforme comprova o contrato levado aos autos do Auto de Infração pela própria Fiscalização.

Sendo assim, o termo inicial do prazo decadencial deverá ser o primeiro dia do ano de 2004.

Entretanto, considerando que o fato gerador das importações é a declaração de importação, todas aquelas ocorridas no período anterior aos cinco anos que antecedem a intimação da Impugnante acerca do lançamento deverão restar afastadas pela extinção em decorrência do artigo 156, V, do CTN.

Argumenta que sendo, pela ótica fiscal, a venda ocorrida no ano de 2003 inválida, e, portanto, já identificável a inadimplência do regime do Drawback, deve-se admitir aquele evento (venda) como marco da quebra da condição de suspensão do crédito tributário e, por conseqüência, da fluência do prazo decadencial. Portanto, é de se reconhecer a decadência do crédito tributário compreendido nos anos de 2004 e 2005, o que remete à identificação dos atos de importação relacionados àquela operação originária do aludido contrato de compra e venda.

Alega que, no caso de Drawback na modalidade de suspensão, o crédito tributário é lançado através do Ato Concessório, não carecendo de posterior procedimento administrativo para sua constituição, sendo viável, de imediato, a inscrição dos valores devidos em dívida ativa para ser objeto de execução fiscal.

Assim, todas as importações efetuadas ao abrigo do Ato Concessório nº 20040144607, datado de 2004, encontram-se já prescritas, haja vista o transcurso de prazo superior a cinco anos sem que se tenha promovido causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.

Requer seja reconhecida a improcedência do lançamento fiscal ou, em caso de entendimento diverso, sejam acatadas as demais razões expendidas na impugnação para julgar a nulidade de todo ou parte do lançamento efetuado.

O acórdão proferido em primeira instância julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte, "somente para excluir, relativamente às DI registradas a partir de 18/09/2008, os lançamentos da contribuição ao PIS Importação e da COFINS-Importação", em virtude da Lei 11.774, de 17/09/2008, publicada no DOU em 18/09/2008, que reduziu a zero a alíquota das referidas contribuições, mantendo parcialmente o lançamento:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/09/2004 a 11/11/2009

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO.

Não sendo cumpridas as condições para o gozo do benefício, as operações ficam sujeitas ao tratamento tributário comum, e os valores não recolhidos são devidos desde os respectivos vencimentos.

*DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO.
INADIMPLEMENTO.*

Em caso de inadimplemento do regime de drawback, modalidade suspensão, o termo de início do prazo decadencial para lançamento de ofício será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte após 30 dias daquele em que venceu o prazo de validade do Ato Concessório, aplicando-se, pois, ao caso, o disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Cabível a multa de ofício de 150% sobre o tributos apurados, constatada a ocorrência de fraude na importação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 544 e seguintes, por meio do qual reiterou os argumentos da impugnação.

Em virtude do valor exonerado, houve também a interposição de Recurso de Ofício.

Após, os autos foram remetidos a este CARF foram a mim redistribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

RECURSO DE OFÍCIO

Existe questão prejudicial a ser apreciada quanto ao juízo de admissibilidade do Recurso de Ofício.

Conforme Conclusão do Acórdão recorrido (fl. 528 e-processo), o lançamento foi julgado procedente em parte *"somente para excluir, relativamente às DI registradas a partir de 18/09/2008, os lançamentos da contribuição ao PIS Importação e da COFINS-Importação."*

O valor do crédito tributário exonerado consta às fls. 534 e 535:

Demonstrativo de Débito "B" - Intimação nº: 54/2014

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM14/09/2010 - Cofins									
DÉBITOS									
Recarga	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Principal Exonerado		Multa Exonerada			
				Vencimento	Valor	Vencimento	Valor referencial	% Multa	Valor
4685	12/11/2008	DIÁRIO	REAL / BRASIL	12/11/2008	5.526,90	09/11/2010	5.526,93	150,00%	8.290,40
4685	19/12/2008	DIÁRIO	REAL / BRASIL	19/12/2008	8.256,03	09/11/2010	8.256,03	150,00%	12.384,05
4685	29/01/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	29/01/2009	79.530,73	09/11/2010	79.530,73	150,00%	119.296,10
4685	11/02/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	11/02/2009	15.143,04	09/11/2010	15.143,04	150,00%	22.714,56
4685	18/02/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	18/02/2009	2.300,68	09/11/2010	2.300,68	150,00%	3.451,02
4685	20/03/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	20/03/2009	7.216,96	09/11/2010	7.216,96	150,00%	10.825,44
4685	22/04/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	22/04/2009	56.490,37	09/11/2010	56.490,37	150,00%	84.735,56
4685	06/05/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	06/05/2009	46.809,79	09/11/2010	46.809,79	150,00%	70.214,69
4685	01/06/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	01/06/2009	150.858,64	09/11/2010	150.858,64	150,00%	226.287,96
4685	09/06/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	09/06/2009	7.517,05	09/11/2010	7.517,05	150,00%	11.275,58
4685	11/11/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	11/11/2009	2.907,60	09/11/2010	2.907,60	150,00%	4.361,40
AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM14/09/2010 - PIS									
DÉBITOS									
Recarga	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Principal Exonerado		Multa Exonerada			
				Vencimento	Valor	Vencimento	Valor referencial	% Multa	Valor
4562	12/11/2008	DIÁRIO	REAL / BRASIL	12/11/2008	1.199,89	09/11/2010	1.199,89	150,00%	1.799,84
4562	19/12/2008	DIÁRIO	REAL / BRASIL	19/12/2008	1.792,43	09/11/2010	1.792,43	150,00%	2.688,65
4562	29/01/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	29/01/2009	17.266,56	09/11/2010	17.266,56	150,00%	25.899,84
4562	11/02/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	11/02/2009	3.287,63	09/11/2010	3.287,63	150,00%	4.931,45
4562	18/02/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	18/02/2009	499,49	09/11/2010	499,49	150,00%	749,24
4562	20/03/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	20/03/2009	1.566,84	09/11/2010	1.566,84	150,00%	2.350,26
4562	22/04/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	22/04/2009	12.264,36	09/11/2010	12.264,36	150,00%	18.396,54
4562	06/05/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	06/05/2009	10.162,66	09/11/2010	10.162,66	150,00%	15.243,99
4562	01/06/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	01/06/2009	32.752,19	09/11/2010	32.752,19	150,00%	49.128,29
4562	09/06/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	09/06/2009	1.631,99	09/11/2010	1.631,99	150,00%	2.447,99
4562	11/11/2009	DIÁRIO	REAL / BRASIL	11/11/2009	631,26	09/11/2010	631,26	150,00%	946,89

Ademais, conforme demonstrativo consolidado do crédito tributário do auto de infração de fl. 2 mostra que o valor total dos Autos de Infração de PIS e COFINS era, respectivamente, de R\$285.673,00 e R\$1.315.829,56.

Logo, não há dúvidas de que o valor total exonerado não alcança o limite de alçada para julgamento do Recurso de Ofício outrora interposto, que deve suplantar o limite de alçada da autoridade judicante, redefinido pela Portaria MF nº 63 de 09 de fevereiro de 2017:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do

pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Acrescenta-se, por oportuno, o enunciado da Súmula CARF nº 103:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Assim, considerando que no presente caso o valor exonerado foi inferior ao limite de alçada redefinido pela Portaria MF nº 63 de 09 de fevereiro de 2017, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Após cuidados análise das alegações trazidas aos autos e documentos apresentados, entendo que o acórdão proferido pela DRJ analisou a matéria de forma adequada.

Ademais, na hipótese dos autos, nota-se que o Recorrente limitou-se, em sede de Recurso Voluntário, a reiterar os termos da impugnação apresentada, transcrevendo, na íntegra, o seu teor.

Dispõe o § 3º do art 57 do RICARF, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017:

Decadência:

Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso específico de Drawback, modalidade suspensão, o contribuinte tem um prazo preestabelecido para cumprir os compromissos previstos no regime. Durante esse período a RFB não tem como exigir os tributos lançados nas DI que se encontram suspensos, tendo em vista que o prazo de fruição do benefício está ainda em curso. Somente após esse prazo, ou seja, após a data final prevista no Ato Concessório é que a autoridade fiscal poderá verificar o adimplemento ou não das exigências pactuadas e, se for o caso, efetuar o lançamento. E, ainda assim, o Regulamento Aduaneiro de 2002, em seu art. 342, fixa o prazo de 30 dias para que o inadimplente tome algumas das providências ali elencadas.

O assunto está pacificado pelo Regulamento Aduaneiro de 2009, Decreto nº 6.759/2009, art. 752, parágrafo 3º, que segue abaixo transcrito:

Art. 752. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto- Lei no 2.472, de 1988, art. 4o; e Lei no 5.172, de 1966, art. 173, caput):

(...)

§ 3o No regime de drawback, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:

I - suspensão, o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação; e (...)

Consta que o alegado primeiro ato concessório, de nº 20040144607, detinha data de validade de 03/09/2004 a 03/09/2006. Portanto, a contagem do prazo de cinco anos para fins de decadência inicia-se em 1º de janeiro de 2007. Como o lançamento foi

cientificado ao contribuinte em 22/09/2010 (fls. 381/382 e 511/512) claramente não está decadente.

E este termo final do Ato Concessório, marco para a contagem do prazo decadencial, após 30 dias, como dito, não pode ser modificado como pretende a impugnante para a data da venda da embarcação, sendo que quaisquer alterações nos termos e condições do respectivo Ato Concessório deveriam ser solicitadas pelo beneficiário, ao agente concedente do Ato, dentro de seu prazo de validade, conforme determina a Portaria Secex nº 23, de 14/07/2011:

*Art. 94. **Qualquer alteração das condições concedidas no Ato Concessório de Drawback deverá ser solicitada**, por meio do módulo específico drawback do SISCOMEX, na forma dos incisos I ou II do art. 82 desta Portaria, **até o último dia de sua validade** ou no primeiro dia útil subsequente, caso o vencimento tenha ocorrido em dia não útil.*

§ 1º O exame do pedido de alteração de ato concessório de drawback se dará com observância do disposto no art. 92.

(...)

Ressalvo que esta Portaria Secex nº 23, de 14/07/2011, consolidou as normas e procedimentos já aplicados às operações de comércio exterior, cujos atos normativos originais estão listadas em seu art. 266. Portanto, o entendimento expresso em seu texto pode ser usado para os fins didáticos que aqui se pretende, uma vez que reproduz os dispositivos constantes em esparsa legislação então vigente nos períodos objeto do lançamento em questão.

Mérito:

O Regime Aduaneiro Especial de Drawback, na modalidade Suspensão, é o que permite a suspensão do pagamento dos

tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada. Este assunto encontra-se disciplinado no art. 78, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/66 e no art. 335, inciso I, do Regulamento Aduaneiro (RA)/2002, Decreto nº 4.543, de 26.12.2002, e art. 383, inciso I, do RA/2009, Decreto nº 6.759, de 2009.

Com base no § 2º do art. 1º da Lei nº 8.402, de 1992, e conforme disposições da Portaria SECEX nº 14, de 17/11/2004, poderá ser concedido o Regime de Drawback, nas modalidades de suspensão e de isenção, às importações de mercadorias destinadas a processo de industrialização de embarcação para fins de venda no mercado interno (drawback para embarcação).

O regime é concedido através de Ato Concessório, emitido pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior - DECEX, mediante requerimento do interessado, no qual estão previstos todos os termos, limites e condições que devem ser rigorosamente seguidos.

O Anexo "D" da citada Portaria SECEX nº 14, de 17/11/2004, a qual foi revogada pela de nº 10/2010 que mantém as mesmas disposições, é de observância obrigatória pelo pretendente à concessão do regime e não deixa dúvidas de que o beneficiário é aquele que venderá a embarcação a outra pessoa jurídica contratante, tanto que tem que apresentar cópia do contrato de "fornecimento vinculado", quaisquer alterações no ato concessório tem que ter a concordância da empresa contratante, bem como na nota fiscal de venda deve constar que a embarcação está sob amparo do Drawback, modalidade suspensão, com o número do ato concessório e quantidade e valor da mercadoria importada nestas condições, além do valor da "venda", em substituição ao valor da exportação, dentre outros.

ANEXO "D" EMBARCAÇÃO PARA ENTREGA NO MERCADO INTERNO (Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992)

1. Com base no § 2º do art. 1º da Lei nº 8.402, de 1992, poderá ser concedido o Regime de Drawback, nas modalidades de suspensão e de isenção, às importações de mercadoria destinada a processo de industrialização de embarcação para fins de venda no mercado interno.

2. O disposto no item anterior aplica-se, também, ao Drawback Intermediário, observadas as normas específicas para casos da espécie.

3. Deverá constar do pedido o montante da venda no mercado interno da embarcação, em moeda do País, em substituição ao valor da exportação, sendo permitida a utilização de indexadores ou fórmula de reajuste.

4. Deverão ser apresentados os seguintes documentos:

I - cópia do contrato de fornecimento da embarcação;

II - cópia da encomenda feita ao fabricante-intermediário, se for o caso.

5. Modalidade Suspensão:

I - O prazo de validade do Ato Concessório de Drawback é determinado pela data-limite estabelecida para a efetivação do fornecimento vinculado.

II - A empresa beneficiária do Regime poderá solicitar alteração no Ato Concessório de Drawback, desde que com a expressa concordância da empresa contratante.

III - No fornecimento da embarcação objeto do Ato Concessório de Drawback, a beneficiária, sem prejuízo das normas específicas em vigor, deverá consignar na Nota Fiscal:

III.1 - declaração expressa de que a embarcação contém mercadoria importada ao amparo do Regime de Drawback, modalidade suspensão;

III.2 - número e data de emissão do Ato Concessório de Drawback vinculado;

III.3 - quantidade da mercadoria importada sob o Regime empregada na embarcação;

III.4 - valor da mercadoria importada sob o Regime utilizada na embarcação, assim considerado o somatório do preço no local de embarque no exterior e das parcelas de frete, seguro e demais despesas incidentes, em dólares norte-americanos;

III.5 - valor da venda da embarcação, convertido em dólares norte-americanos, à taxa de câmbio para compra Ptax vigente no dia útil imediatamente anterior à emissão da Nota Fiscal.

(...)

Ou seja, resta evidente que a operação especial de drawback para embarcação destina-se somente à venda no mercado interno e não à exportação.

Sendo assim, não há que se falar que “construção” equivaler-se-ia à “exportação”, para os fins legais, pelo simples fato de que o benefício escolhido (drawback para embarcação) não trata de exportação, porém, somente, de venda ao mercado interno.

E, veja-se que, diante dos elementos acima identificados (contrato de fornecimento, venda, etc), não é possível considerar que o benefício pudesse ser usufruído para construção de embarcação para uso próprio da pessoa jurídica beneficiária.

Esclarecidos estas questões e apresentada a legislação, passemos ao exame acerca do requisito para o cumprimento do

regime, ou seja, a venda ao mercado interno da embarcação cujos bens foram importados sob o benefício fiscal.

Como visto no Relatório Fiscal, a auditoria argumenta que a venda foi meramente formal, ou seja, um ato simulado entre empresa controladora e controlada, com o fim exatamente de obter o referido incentivo, até porque, como já o dissemos, não poderia o próprio interessado – Navegação Guarita – obtê-lo sem a intermediação de uma empresa contratada para a industrialização da embarcação.

Como bem consta do Relatório Fiscal, às fls. 152/177, não houve, no presente caso, uma venda comercial nos moldes admitidos pelo meio econômico-financeiro, não podendo ser oposta ao fisco. De fato, verifica-se que a própria interessada Navegação Guarita efetivou a construção da embarcação, ainda que, para tanto, formalmente tenha se valido de uma “ficção jurídica”, para atuar como suposto estaleiro.

Há que se concordar que não há óbices legais ou fiscais, para a segregação de atividades em pessoas jurídicas distintas, contanto que elas mantenham sua independência administrativa, financeira e operacional, no alcance de seus objetivos sociais com vistas à obtenção de lucro. Ademais, sabendo-se que o fisco mantém rigor mais apertado às partes relacionadas, há de se ter o devido cuidado de não fugir dos padrões do sistema mercadológico.

Entretanto, não é o que se verifica no presente caso, uma vez que a existência da empresa Heromaio, cuja participação da Navegação Guarita é de 95% do seu capital social, desde 10/09/2003, somente se justifica para o cumprimento das exigências legais com vistas a se beneficiar da suspensão dos tributos incidentes nas importações pela utilização do regime especial do Drawback Suspensão - Embarcação.

Além do mais impactante para descaracterizar o contrato de compra e venda, que é, além da falta de autonomia de vontades entre as partes e a não obtenção de lucro por parte da Heromaio, verifica-se que não houve prestação de serviços a outros clientes, não houve custos de mão-de-obra de setor administrativo/operacional, normal em qualquer empresa, não houve qualquer aporte de recursos financeiros para a sua atividade, localiza-se no mesmo espaço físico que a empresa controladora, além do que toda a efetivação da construção das embarcações foi exercido, operacional e financeiramente, por Navegação Guarita S/A. Ou seja, o processo em nada diferiu se este armador tivesse, ele próprio, construído a embarcação, o que somente não ocorreu pelos impedimentos legais quanto às normas de execução, de financiamento público e de obtenção de benefícios fiscais.

O contrato de construção da primeira embarcação, datado de 28/10/2003 (fls. 251/ 266) e que serviu de base tanto para a análise do Ato Concessório nº 20040144607, de 03/09/2004, quanto para o financiamento do BNDES, assinado em 26/02/2004, apresenta-se com a aparência contratual normal, com cláusula determinando que a aquisição dos materiais e

equipamentos, destinados à embarcação e dos serviços de montagem de partes estruturais do casco e tubulações seriam realizados pelo estaleiro.

Entretanto, em seu adendo particular de 12/04/2005 (fls. 267/269), data em que já não eram mais necessárias estas formalidades perante os órgãos públicos envolvidos, constam disposições inaplicáveis no âmbito comercial, ferindo à autonomia de vontades e paridade de vantagens e interesses que devem existir entre contratantes. Neste adendo, está disposto que somente ficam a cargo do estaleiro os valores relativos à contratação dos serviços de montagem e aquisição dos insumos importados, bem como o aluguel e as despesas de manutenção da Carreira utilizada na construção da embarcação, ficando a cargo do armador todos os demais custos: aquisição de todos os insumos nacionais, mão de obra, acompanhamento e supervisão da execução da obra, aquisição de todas as peças, acessórios e demais componentes a ser aplicados na construção da embarcação, comprometendo-se a efetuar repasses financeiros em favor do estaleiro ou pagamentos em nome deste, para que este possa fazer frente aos compromissos assumidos. Declaram as partes que o valor apontado na cláusula "6.1" do contrato aditado, que é o preço do contrato - R\$ 15.847.785,00-, "constitui mero referencial exigido pelo órgão financiador". E acordaram, ainda, que não haveria valor agregado que venha a representar receita ao estaleiro.

E o valor da nota fiscal de venda do navio – Guaratan foi de R\$ 5.687.705,08 (fl. 285), enquanto que o preço contratado era de R\$ 15.847.785,00. O mesmo ocorreu com o navio – Guapuruvu, cuja valor da nota fiscal da suposta venda foi de R\$ 16.083.223,44 (fls. 368/373), enquanto que o preço total da embarcação constante no contrato firmado entre as partes, e apresentado ao agente financiador, foi de R\$ 25.320.977,82,00.

A estas irregularidades, somam-se inconsistências contábeis e financeiras, tais como a falta de contabilização de entrada de insumos fornecidos pela Guarita, como relatado pela auditoria fiscal.

Assim, verifica-se que os argumentos apresentados pela impugnante não tem força para alterar a situação fática constatada. Mesmo os alegados contratos firmados pela impugnante com terceiros para prestação de serviços, bem como para a realização da atividade de estaleiro, poderiam ter sido firmados diretamente com a Navegação Guarita, como, aliás, foi o que ocorreu na construção da primeira embarcação (fls. 272/281).

Não tem razão a impugnante quando afirma que basta a construção da embarcação inscrita no Pré-REB (Registro Especial Brasileiro) ou no REB para a fruição dos benefícios de desoneração tributária das operações de importação dos materiais ali empregados, fundamentando seus argumentos no art. 11, § 9º, da Lei 9.432/97.

Isto porque, como dito, o benefício de drawback para embarcação aplicase à industrialização para “venda no mercado interno” e não para “exportação”. Somente se legalmente estivesse prevista esta destinação, poderia ser aplicada a legislação que equivale a construção de embarcação à operação de exportação, inclusive para os fins fiscais.

A Solução de Consulta SRRF/10º RF/DISIT nº119, de 25 de maio de 2004, às fls. 501/506, trata de resposta ao suposto caso ali tratado, de ser a consulente contratada por “terceiro” para a construção de uma embarcação na modalidade de “industrialização por encomenda”, o que concluímos não refletir a situação fática vertida aos autos.

A Solução de Consulta é dada sobre os fatos e fundamentos levadas ao conhecimento da administração pública, que soluciona o caso, consoante a legislação aplicável.

Ora, se o caso é apresentado de forma dissimulada e não reflete a realidade, o alcance da Solução de Consulta, tal como prevêem as normas, também resta prejudicado.

Portanto, não é verdadeiro de que não há provas suficientes que permitam constatar a nulidade destes negócios, elaborados mediante simulação. E, por se tratarem de institutos diferentes, não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, o que somente poderá ser feito pelo Poder Judiciário, para os fins de alcançar o patrimônio dos sócios em execução fiscal.

A simulação indicada pela fiscalização tem relação direta com a obtenção do benefício do drawback para embarcação, o que implica na ocorrência de fraude na importação, pois para alcançar o resultado pretendido – suspensão dos tributos -, a interessada apresentou documentos para instruir os respectivos atos concessórios, os quais conduzem ao benefício informado nos registros das Declarações de Importação, com informações divergentes da realidade conforme já demonstrado.

A fraude, como definida no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, é a ação dolosa que modifica característica essencial do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Tal situação caracteriza a presença do elemento dolo.

Sobre dolo, De Plácido e Silva, in Vocabulário Jurídico, 12ª Edição, Vol. II, Forense, 1993, página 120, dá a seguinte definição:

DOLO. Do latim dolus (artifício, manha, esperteza,) na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda

espécie de artifício, engano, ou manejo astucioso promovido por uma pessoa, com a intenção de induzir outrem à prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem.

...

É um ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido.

Certo é que o caso não está enquadrado entre aqueles que se considera de boa-fé. Não se vislumbra a hipótese de os interessados terem sido induzidos a erro ou agido involuntariamente.

Ao contrário, os atos praticados pela autuada demonstram o propósito deliberado de criar uma situação fictícia – de contratação com um estaleiro autônomo com posterior venda simulada da embarcação para a real interessada – com o fim de obtenção de financiamento público com vantagens, bem como, ao que aqui nos interessa, a obtenção do benefício fiscal do drawback para embarcação.

Assim, devidamente comprovada fraude, o lançamento de tributos deve ser acompanhado da aplicação da multa de ofício de 150%, conforme artigos 44 da Lei nº 9.430/1996 e 80 da Lei nº 4.502/1964:

Lei nº 9.430/1996, na redação anterior à edição da Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 4.502/1964, na redação anterior à edição da Lei nº 11.488/2007:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;

II - cento e cinquenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada. (grifei)

As redações posteriores à edição da Lei nº 11.488/2007 (fatos a partir de 15/6/2007), mantiveram a mesma disposição.

Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifei)

Lei nº 4.502/1964:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

(...)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será:

(...)

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei. (grifei)

Portanto, correta a aplicação da multa de 150% sobre os tributos devidos.

E não cabe o pronunciamento deste órgão colegiado quanto a qualquer insurgência de confisco, a qual se mostra contrária aos dispositivos da legislação vigente, acima transcrita, pois todas as questões que se referem à ilegalidade de decretos e atos normativos federais ou inconstitucionalidade de leis têm competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder

Judiciário, de acordo com a Constituição Federal de 1988, art. 102, I, a e III, b.

(..) [omitida parte do voto que cancelou o lançamento quanto ao PIS COFINS Importação]

Por outro lado, não tem razão a impugnante quando sustenta a suspensão da incidência do IPI, com base no art. 15 da Lei nº 11.774/08, que alterou o art. 10 da Lei nº 9.493/97, pois esta previsão legal trata do benefício para a aquisição (e esta se dá no mercado nacional), por estaleiros navais brasileiros, de materiais e equipamentos, quer sejam eles produzidos no Brasil ou originalmente importados, destinados ao emprego na construção de embarcações pré-registradas ou registradas no REB. E a parte que se aplica às importações, porém, não se aplica à construção de embarcação, é a isenção do Imposto sobre Importação - II e do IPI, trazida pelo seu art.11, às partes, peças e componentes destinados ao emprego na conservação, modernização e conversão de embarcações registradas no REB, desde que realizadas em estaleiros navais brasileiros. Ou seja, não se trata de benefício aplicável às operações de importação de peças ou componentes para construção de embarcações, como pretende a impugnante.

Lei nº 9.493/97:

Art. 10. Fica suspensa a incidência de IPI na aquisição, realizada por estaleiros navais brasileiros, de materiais e equipamentos, incluindo partes, peças e componentes, destinados ao emprego na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB. (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008) (Regulamento)

§ 1o São asseguradas a manutenção e a utilização dos créditos do referido imposto, relativos às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, efetivamente empregados na industrialização dos bens referidos neste artigo. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 11.774, de 2008)

§ 2o A suspensão prevista neste artigo converte-se em alíquota 0 (zero) após a incorporação ou utilização dos bens adquiridos na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo das embarcações para as quais se destinarem, conforme regulamento a ser expedido pelo Poder Executivo.

(Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

Art. 11. Ficam isentos do Imposto sobre Importação - II e do IPI as partes, peças e componentes destinados ao emprego na conservação, modernização e conversão de embarcações registradas no REB, desde que realizadas em estaleiros navais brasileiros.

Esclareço que é verdadeira a alegação de que, no caso de Drawback, na modalidade de suspensão, o crédito tributário pode ser constituído através do Termo de Responsabilidade formalizado quando do registro de DI vinculada a Ato Concessório, sendo viável a sua cobrança e execução fiscal, como título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional. Entretanto, tal normatização, que vem a agilizar os procedimentos e dar-lhes maior garantia de execução, não é impeditiva para a realização do lançamento, da forma como fora feita pela auditoria fiscal, o que, aliás, é benéfico ao contribuinte, porque lhe proporciona o contraditório e a ampla defesa através deste processo administrativo.

Esclareça-se, por fim, que, apesar de o controle ser feito principalmente pela SECEX, mediante os Relatórios Unificados de Drawback, preenchidos e encaminhados pela própria beneficiária, a Secretaria da Receita Federal do Brasil detém a competência para fiscalizar o adequado cumprimento das obrigações assumidas pela empresa, aferindo o seu efetivo cumprimento por parte da beneficiária ou, do contrário, concluindo pelo seu inadimplemento, o que autoriza a exigência de ofício dos tributos suspensos, acrescidos dos demais consectários legais.

Diante do exposto, VOTO no sentido de NÃO CONHECER do RECURSO DE OFÍCIO e CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, apenas para reconhecer a decadência parcial, a ser aplicada nos exatos termos dos artigos 54 (tributos) e 138 e 139 (penalidades), todos do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora